



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

LA ADMINISTRACIÓN DEL COSTO FINANCIERO PARA LA ATENCIÓN AL SISTEMA
TRIBUTARIO NACIONAL

TESIS

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

Presenta:

Antonio Pérez Olvera

Dirigido por:

M. I. Pablo López y López

SINODALES

M. I. Pablo López y López
Presidente

M. I. Jesús Hurtado Muñoz
Secretario

M. I. Graciela Lara Gómez
Vocal

M. I. Martín Vivanco Vargas
Suplente

M. A. Arturo Castañeda Olalde
Suplente

C. P. C. Héctor Fernando Valencia Pérez
Director de la Facultad

Dr. Luis Gerardo Hernández Sandoval
Director de Investigación y Posgrado

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
Enero 2008
México

RESUMEN

En el apartado reservado para la Introducción se expone la razón del trabajo, haciendo referencia a los últimos 30 años, donde varias empresas mexicanas se han visto en serios problemas con las autoridades federales por no cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, ya que aunque estas últimas constantemente publicitan el esmero que le han dedicado a la simplificación administrativa, esta no se ha llevado a cabo. En consecuencia las empresas han tenido que incrementar exponencialmente los recursos económicos y humanos para la administración y cumplimiento de los tributos. Así para darle legalidad y sustento a la obligación de contribuir, en el capítulo de Fuentes del Derecho Fiscal se indican cada una de dichas fuentes, misma que contienen la obligación para que las personas morales y físicas deban contribuir y cumplir con los requerimientos de declaraciones e información ante el Fisco Federal. También, así como en el capítulo anterior fundamentamos legalmente las obligaciones para los contribuyentes, en el capítulo de Principios Constitucionales de la Obligación Contributiva se analizan los principios para darle seguridad jurídica a los contribuyentes en el cumplimiento a sus obligaciones fiscales. A su vez en el capítulo de las Obligaciones fiscales de las personas morales a cumplir en México, se indican cuantas y cuales obligaciones tienen los contribuyentes por cada una de las Leyes mas aplicables a las empresas. Con base en la necesidad de conocer cual es el costo de las empresas para la atención al sistema tributario nacional, se diseño el Instrumento de Investigación que presentamos en el capítulo 5 el cual permite llegar a las conclusiones siguientes, mismas que se plasman y fundamentan en el capítulo 6 de este trabajo. En el capítulo 6, en base a los resultados obtenidos se concluye que el costo para la atención al servicio tributario es caro e incrementa los costos del producto de las empresas. Ya que requerimos de más personal que el necesario para llevar una contabilidad normal de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y/o Normas de Información Financiera, esto complica la situación financiera de las empresas y por ende la administración misma.

(Palabras Clave: Obligaciones Fiscales, Simplificación Administrativa, contribuyentes, seguridad jurídica, Costo del servicio)

SUMMARY

The introduction section of this work sets forth the reason for the study and refers to the last 30 years in which numerous Mexican companies have been in serious trouble with federal authorities for not correctly complying with their tax obligations since, although these obligations are constantly being publicized with the objective of administrative simplification, the latter has not been carried out. As a result, companies have had to exponentially increase economic and human resources dedicated to the administration of and compliance with taxes. In order to give legality and support to the obligation of paying taxes, in the chapter titled Tax Law Sources we indicate all of these sources which include the obligation for companies and individuals to pay taxes and comply with the requirements of tax statements and information to be provided to the federal tax authorities. Just as we legally established taxpayers' obligation in the former chapter, in the Constitutional Principles of the Obligation to Pay Taxes, we analyze the principles that provide juridical security to taxpayers in their compliance with tax obligations. In the chapter dealing with tax obligations companies must comply with in Mexico, we indicate how many and which obligations taxpayers have for each of the laws most applicable to companies. Due to the need to know companies' costs regarding compliance with the national revenue system, we designed the research instrument which we present in chapter 5. This instrument aids in reaching the next conclusions which are presented in chapter 6 and which cite the legal grounds that apply. In chapter 6, based on the results obtained, we conclude that the cost for complying with the revenue service is expensive and that it increases the cost of the companies' products. This is due to the fact that more personnel is required than that necessary to do the normal accounting in accordance with Generally Accepted Principles of Accounting and/or Norms for Financial Information. This complicates the financial situation of companies and, as a result, their administration.

(Key words: Tax obligations, administrative simplification, taxpayers, juridical security, service cost).

DEDICATORIAS

Este tema ha sido el más complicado al que me he enfrentado, ya que desde que tuve que hacer las dedicatorias, cuando termine la tesis de Licenciatura, me puse a pensar a quien le debo dedicar este trabajo, si muchas personas han aportado su sabiduría en mi formación, otros han trabajado en mi supervivencia, otros han estado en los momentos difíciles y me han apoyado, otros han soportado mis malos momentos, en especial mi hermana (q.e.p.d.), que vio por mi y por mis hermanos, durante toda su vida, aún cuando ya tuviéramos una familia formada, por estas razones y otras más, es difícil tomar una decisión en lo individual. Sin embargo, citare entre otras:

A mi hermana Francisca, (q.e.p.d.), a su esposo al Lic. Alfredo Jiménez García.

A mis hermanos, Fernando, Maria de la Luz, Catalina y Luis

A mi Esposa. Mary.

A mi hijo Omar y su esposa Martha Liliana

A mis nietas, Abril y Emilia Pérez Martínez

A la familia, Frías, Doña Carmen, Jesús, Felipe, Mónica, Jesús, Fernando

Y sobre todo, a todas las personas que en estos momentos no recuerdo, sin embargo, cuando ya no pueda citarlos seguramente vendrán a mi mente.

AGRADECIMIENTOS.

A mis maestros desde la primaria hasta el Posgrado.

A mis alumnos que a lo largo de mi trayectoria, me han retroalimentado con sus comentarios y agradecimientos.

A las autoridades de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Querétaro.

Al C. Director de la Facultad, C. P. C. Héctor Fernando Valencia Pérez, por su apoyo.

A todos mis amigos, que afortunadamente son muchos.

ÍNDICE

	Página
Resumen	i
Summary	ii
Dedicatorias	iii
Agradecimientos	iv
Índice	v
Índice de cuadros	vi
Índice de figuras	viii
I. INTRODUCCIÓN	1
II. FUENTES DEL DERECHO FISCAL	3
2.1 Introducción	3
2.2 La Constitución	6
2.3 Tratados Internacionales	11
2.4 Las Leyes Federales	14
2.5 El Reglamento	18
2.6 El Decreto Delegado	25
2.7 La Circular Administrativa	27
2.8 La Jurisprudencia	31
2.9 La teoría del Acto Administrativo	36
III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.	46
3.1 Obligaciones de los Mexicanos	46
3.2 Principio de Constitucionalidad	47
3.3 Principio de Proporcionalidad	50
3.4 Principio de Equidad	58
3.5 Principio de Legalidad Tributaria	65
3.6 Principio de Certidumbre o Certeza	67
3.7 Principio de Comodidad	73
3.8 Principio de Vinculación con el Gasto Público	79
3.9 Principio de irretroactividad de la Ley	82

IV. OBLIGACIONES FISCALES DE LAS PERSONAS MORALES	
A CUMPLIR EN MÉXICO	87
4.1 Ley del Impuesto Sobre La Renta. (ISR)	87
4.2 Ley del Impuesto al valor agregado. (IVA)	87
4.3 Ley del Impuesto al Activo. (IA)	88
4.4 Ley del Impuesto especial Sobre Producción y Servicios (IESPYS)	88
4.5 Ley del Seguro Social. (IMSS)	88
4.6 Ley del Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores. (Infonavit)	89
4.7 Ley de Hacienda para Diversos Estados de la República	89
4.8 Otros Impuestos y Derechos	89
V. ¿QUÉ ES EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?	91
VI. METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO	96
6.1 Antecedentes del problema	96
6.2 Planteamientos del problema	96
6.3 Planteamiento de la hipótesis	97
6.4 Objetivo de la investigación.	97
6.5 Población	98
6.6 Diseño del instrumento de recopilación de datos	99
VII. RESULTADOS OBTENIDOS DE LA ENCUESTA	100
VIII. LA ADMINISTRACIÓN DEL COSTO FINANCIERO PARA LA ATENCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL	104
8.1 El número de personas que integran los departamentos Contables y/o Fiscales de diversas personas morales	104
8.2 El importe anual erogado por concepto de sueldos y Salarios por la relación de servicio personal Subordinado con las personas que integran los departamentos contables y/o fiscales de diversas personas morales	105
Conclusiones	106
Recomendaciones/ propuesta	116
Bibliografía	127
Apéndice	128

ÍNDICE DE CUADROS

	Página
2.1 Tratados Internacionales	12
4.1 Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR)	87
4.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado. (IVA).	87
4.3 Ley del Impuesto al Activo. (IA)	88
4.4 Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IESPYS)	88
4.5 Ley del Impuesto Seguro Social	88
4.6 Ley del Instituto del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT)	89
4.7 Ley de Hacienda para diversos Estados de la Republica	89
4.8 Otros Impuestos Municipales y Federales	89
5.1 Facultades del Servicio de Administración Tributaria	93
5.2 Integración del Servicio de Administración Tributaria	95

INDICE DE FIGURAS

Graficas	Página
7.1 Declaraciones promedio por empresas	101
7.2 Declaraciones promedio por en el ejercicio	102
7.3 Erogación Promedio por Empresa para cumplir obligaciones Fiscales.	103

I. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos 30 años, muchas empresas mexicanas se han visto en verdaderos problemas ante el fisco federal por no cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, ya que aunque las autoridades siempre pregonan que se han esmerado para llevar a cabo la simplificación administrativa, considero que no ha habido ninguna simplificación administrativa sino al contrario al no existir esta simplificación como tal, y derivado las constantes modificaciones a las leyes fiscales y a las reglas de circular miscelánea, donde se han incrementado los requerimientos de declaraciones mensuales así como de información que se deben presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, el Costo Administrativo para la administración de los tributos se ha incrementado considerablemente en las empresas.

Para lo cual las empresas han tenido que incrementar su personal, para la administración y el cumplimiento de los tributos, donde en la empresa debe contar cuando menos dentro de la misma, el personal siguiente.

Contralor

Asesor Fiscal

Auditor Externo

Contador de Impuestos

Ayudantes

Este es el personal que como mínimo requiere para determinar la información y los tributos para cumplir con los requerimientos del servicio de Administración tributaria.

Los alcances del presente trabajo están referidos a determinar el costo de la administración de los tributos en México

La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que dice: “Son obligaciones de los mexicanos:.....

“IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y que la Suprema Corte en jurisprudencia ha considerado como garantía individual.

Por último el boletín 3130 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos Efectos en la auditoria por incumplimientos de una entidad con Leyes y Reglamentos, en sus procedimientos normativos señala:

Es responsabilidad de la Administración de las empresas asegurarse de que las operaciones de la entidad se conduzcan de acuerdo con las leyes y reglamentos, así como de prevenir y detectar incumplimientos.

II. FUENTES DE DERECHO FISCAL

2.1 Introducción.

Los tratadistas coinciden en considerar que las fuentes formales del Derecho se constituyen en la ley, la costumbre y los usos, la jurisprudencia y la doctrina, tratándose del Derecho Fiscal esa clasificación no es enteramente correcta y mucho menos completa. La importancia que cada una de esas fuentes pudiera tener en tratándose del Derecho Civil, del Mercantil, del Penal, del Administrativo, etc., varía con respecto al Derecho Fiscal. Para apreciar mejor lo expuesto, conviene ver brevemente algunas clasificaciones doctrinarias y, por último, la que puede elaborarse tomando en cuenta nuestra legislación.

¹ANDREOZZI.- clasifica las fuentes del Derecho Tributario en Preconstitucionales, Constitucionales, Doctrina y jurisprudencia.'

Las primeras las constituyen aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida en mérito de la carta política, y la costumbre, cuando ésta norma la conducta a seguir.

Las fuentes constitucionales se presentan desde el momento que la colectividad se ha dado su Carta Constitucional, el ordenamiento jurídico del cual se derivan todas las leyes consideradas como secundarias con respecto a ella, entre las que se encuentran las impositivas.

Por lo que respecta a la doctrina, este autor expresa que han sido la costumbre y los usos, principalmente, los que han originado la norma en casi todas las ramas del Derecho; y que, en cambio, en el Derecho Tributario, ha sido la doctrina la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica.

¹ Andreozzi, M. *Derecho Tributario Argentino*

Afirma que mientras en otros campos del Derecho el aislamiento de la figura ya se ha producido, quedando a la jurisprudencia solamente la tarea de caracterizar sus matices, en la órbita del Derecho Tributario esta inmensa tarea ha estado y está a cargo de la doctrina.

GIANNINI considera como las fuentes del Derecho Tributario a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales.²

Para este autor, la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Tributario, definiéndola como "la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa". Del reglamento dice que "se distingue formalmente de la ley en que, aun conteniendo como ésta normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado o como tradicionalmente se dice, del poder impositivo".

Clasifica al reglamento en tres categorías: para la ejecución de las leyes, para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

Expresa que aun cuando el reglamento no puede ir más allá de la ley, hay casos en que se reconoce al Poder Ejecutivo la facultad de emitir decretos que vienen a modificar una ley, los que no pueden ser anulados sino por otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley. Estos decretos "con eficacia legislativa formal" son el decreto-delegado y el decreto-ley.

Se estará en presencia de un decreto-delegado, cuando la misma Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir normas con fuerza de ley por un

² Giannini, A. A. *Instituciones de Derecho Tributario*, p. 14.

tiempo limitado y para objetos definidos; y de un decreto-ley, cuando el citado Poder Ejecutivo asume, en presencia de situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias que contrarían normas legislativas

Por lo que toca a la costumbre, considera que su eficacia, como fuente del Derecho Tributario, es muy discutida; que si existen dudas sobre la admisibilidad de la costumbre interpretativa³ y de la costumbre inductiva,⁴ éstas aumentan cuando se habla de la costumbre deroga.

Respecto a los convenios internacionales, señala que constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia sobre propiedades, operaciones o actividades, cuyos rendimientos pueden estar sujetos a sus respectivas leyes y, por ende, a una doble tribulación.

Nuestra Constitución expresa en su artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así como de la Federación, como del Distrito Federal, como de los Estados y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En el artículo 73, fracción VII, la misma Constitución establece que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Por lo tanto, se concluye que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija, salvo los casos de decreto-ley y decreto-delegado.

³ Determina la manera en que debe interpretarse una norma escrita.

⁴ Introducción de una norma para regir una situación no prevista por la ley.

2.2 La Constitución

De acuerdo con nuestra Constitución el artículo 71, el derecho de iniciar leyes o decretos en materia federal, compete:

- I. Al Presidente de la República.
- II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.
- III. A las legislaturas de los Estados.

Conforme al artículo 72 inciso h) constitucional, todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualesquiera de ellas; con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributario, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de diputados.

Sin embargo, mucho se ha discutido, el hecho de que la Cámara de Diputados sea, en materia fiscal, Cámara de Origen.

Para algunos, el origen de esta excepción deriva de cuando le fue arrancada a Juan Sin Tierra la Carta Magna Inglesa, pues en ella se estipuló que el soberano no podía crear tributo alguno si antes no era aprobado por los representantes del pueblo.

Para otros, como Rabasa, el hecho de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues ello deriva de un error en que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicammarismo, en el año de 1872.

Las consecuencias de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en materia tributario, es de que los miembros del Senado están impedidos

para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia Cámara.

Discusión y aprobación de la ley

De acuerdo con el artículo 72 de la Constitución todo proyecto sobre Contribuciones deberá presentarse, en primer término, ante la Cámara de Diputados Cámara de Origen; si ésta lo aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores Cámara Revisora, para conocer en segundo término; aprobado por dicha Cámara se remitirá al ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato, para que entre en vigor.

Si el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho denominado veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Si el decreto fuese nuevamente aprobado por una mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la Cámara Revisora, y si ésta lo aprueba también por idéntico margen de votos, se enviará al Ejecutivo para que lo promulgue. En este caso, aun cuando el Ejecutivo no estuviese de acuerdo con el proyecto, ya no puede oponerse a su promulgación. Las diversas situaciones que al respecto pueden darse, se prevén en los incisos d) y e) del citado artículo 72.

Publicación de la ley

Una vez que el Presidente de la República ha aprobado el proyecto, ordena su publicación en el órgano -oficial denominado "*Diario Oficial de la Federación*", para el efecto de que sea conocido y entre en vigor.

Con respecto a la publicación hay que estar a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que nos dice:

"Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República deberán, para su validez y observancia constitucionales, ir firmados por el secretario respectivo, y cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más secretarías, deberán ser refrendados por todos los titulares de las mismas."

Este precepto puntualiza la obligación que consigna el artículo 92 constitucional, de que:

"Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda y, sin este requisito, no serán obedecidos." Sin embargo, en los términos de los Códigos Fiscales de 1938 y 1966, se supeditaba la validez de las leyes fiscales al refrendo de las mismas por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público, lo cual iba más allá de la disposición constitucional antes citada.

En efecto, el artículo 92 de nuestra Carga Magna sólo impone obligación de que los Secretarios de Estado o los Jefes de Departamento Administrativo refrenden los actos del Presidente en aquellos asuntos de su ramo y que derivan del ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 89 constitucional; no así de aquellos actos que son el resultado de lo dispuesto por el artículo 72 de la misma Constitución. El artículo 92 no señala que las leyes, que son disposiciones emitidas por el Poder Legislativo, para ser obedecidas deben ser refrendadas por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que corresponda el ordenamiento.

Si así fuere, el Poder Ejecutivo podría nulificar fácilmente una ley que pretendiese imponerle el Poder Legislativo; bastaría oponer primero su veto y olvidar después su refrendo por el Secretario del Despacho correspondiente. El Poder Legislativo legislaría solamente sobre lo que quisiera el Poder Ejecutivo.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, resolvió, erróneamente que es inconstitucional toda ley impositiva que no ha sido refrendada por el Secretario de Hacienda;' criterio éste que ha sido superado por el Pleno de dicha Corte como veremos más adelante.

Quizás por considerarlo innecesario, además de inconstitucional, máxime que el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal recoge literalmente lo que expresa el 92 constitucional, el nuevo Código Tributario no recoge el contenido del artículo 811.

Mediante adición hecha al artículo 13 con un segundo párrafo, que dice: "Tratándose de los decretos promulgatorios de las leyes o decretos expedidos por el Congreso de la Unión, sólo se requerirá el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación", se viene a desnaturalizar lo dispuesto en el inciso c) del artículo 72 constitucional porque el día que el Congreso le imponga al Presidente una ley o decreto que éste vete y enseguida se vuelva a aprobar lo rechazado por la mayoría de votos señalados en dicho inciso, bastará con que el Presidente le ordene a su Secretario de Gobernación que se abstenga de refrendar el decreto promulgatorio, para que no entre nunca en vigor la ley o decreto que el Congreso quiera imponerle a él.'

Refrendo de leyes. El artículo 92 de la Constitución, ordena que todos los reglamentos, decretos y órdenes deberán estar firmados por el Secretario del Despacho. Encargado del ramo a que el asunto corresponda y que sin este requisito no serán obedecidos, y dicho artículo no hace discriminación o diferenciación especial alguno, por lo que sin el requisito del refrendo no es obedecible una ley o decreto." Juicio compilado en la p. 902 del tomo XCV del *Semanario Judicial* de la Federación. Actor: Estela Mejía Avendaño y Coags. 7 Publicada en el *Diario Oficial* de la Federación del 26 de diciembre de 1987.

"Refrendo de los decretos promulgatorios de las leyes. El artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no viola el artículo 92 constitucional. El artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no es contrario al 92 de nuestra Carta Magna cuando señala que los decretos promulgatorios de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión sólo requieren el refrendo del Secretario de Gobernación para su validez, pues la materia de dichos decretos está constituida únicamente por la orden del Presidente de la República para que se publique o se dé a conocer la ley o el decreto del órgano legislativo federal para su debida observancia, mas no por la materia misma de la ley, o decreto oportunamente aprobado por el Congreso de la Unión; luego es de concluirse que el decreto respectivo única y exclusivamente requiere para su validez constitucional, mediante el cumplimiento del imperativo formal establecido en nuestra Ley Suprema, de la firma del Secretario de Gobernación cuyo ramo administrativo resulta afectado por dicha orden de publicación, toda vez que es el acto que emana de la de la Federación considero que la jurisprudencia de la Corte no la obligaba en virtud de que es un tribunal administrativo y no un tribunal judicial. Sin embargo, como los Tribunales Judiciales -Juzgados de Distrito y Colegiado-, indefectiblemente modificaban las sentencias de aquel tribunal que se apartaban de la jurisprudencia del Pleno y de la Sala Administrativa de la Corte, el entonces Pleno del Tribunal Fiscal, hoy Sala Superior, aceptó la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Sala Administrativa, no así la que establecen los Tribunales Colegiados de Circuito debido a que la de éstas puede llegar a ser contradictorias Hoy, en los términos del artículo 193 de la Ley de Amparo, las jurisprudencias que establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito, son obligatorios para las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación.

2.3 Tratados internacionales

Los convenios internacionales.

México, no siendo un país exportador de capitales y sí un receptor de ellos, se ha visto en la necesidad de celebrar con diversos países desarrollados convenios en materia tributaria, que favorecen al contribuyente nacional de esos países y que se han tenido que aceptar ante la necesidad de la inversión extranjera.

El tratado de Libre Comercio celebrado con el gobierno de Canadá y con el de Estados Unidos de América nos orilló a ampliar estos tratado y a la fecha contamos con los siguientes:

Cuadro 2.1 Tratados Internacionales



Dirección General de Inversión Extranjera

“La DGIE tiene como política de calidad brindar un servicio oportuno, confiable y de manera cordial que satisfaga las necesidades y expectativas de los clientes, cumpliendo con los requisitos de su Sistema de Gestión de la Calidad y con el compromiso de mejorar de manera continua la eficacia de dicho sistema.”

TRATADOS DE LIBRE COMERCIO

PAÍS	FIRMA	APROBACIÓN DEL SENADO	PROMULGACIÓN	EN VIGOR A PARTIR DE
TLCAN (Estados Unidos, Canadá y México)	17 de diciembre de 1992	22 de noviembre de 1993	20 de diciembre de 1993	1º de enero de 1994
Costa Rica	5 de abril de 1994	21 de junio de 1994	10 de enero de 1995	1º de enero de 1995
Grupo de los Tres (Colombia, Venezuela y México)	13 de junio de 1994	28 de diciembre de 1994	11 de enero de 1995	1º de enero de 1995
Bolivia	10 de septiembre de 1994	28 de diciembre de 1994	11 de enero de 1995	1º de enero de 1995
Nicaragua	18 de	30 de abril de 1998	26 de mayo de	1º de julio de

	diciembre de 1997		1998	1998
Chile	17 de abril de 1998	23 de noviembre de 1998	28 de julio de 1999	1 de agosto de 1999
Uruguay	15 de noviembre de 2003	28 de abril de 2004	14 de julio de 2004	15 de julio de 2004
CA3 (El Salvador, Guatemala y Honduras)	28 de junio de 2000	19 de enero de 2001	14 de marzo de 2001	15 de marzo de 2001
Unión Europea *	23 de marzo de 2000	20 de marzo de 2000 (Acuerdo Global)	26 de junio de 2000	1 de julio de 2000 (Bienes) 1 de marzo de 2001 (Servicios e inversión)
Asociación Europea de Libre Comercio **	27 de noviembre de 2000	30 de abril de 2001	29 de junio de 2001	1 de julio de 2001
Japón	17 de septiembre de 2004	18 de noviembre de 2004	31 de marzo de 2005	1 de abril de 2005

*Alemania, Austria, Bélgica, Chipre, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suecia.

** Islandia, Liechtenstein, Noruega y Suiza.

2.4 Las leyes federales.

La Constitución establece en el artículo 74, fracción IV que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos. De esta norma debemos concluir que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año.

Vigencia de la Ley de Presupuesto de Ingresos y Egresos. Las Leyes de Ingresos, lo mismo que las de Egresos, tienen un período fijo de vigencia, un año fiscal; de modo que comienzan a regir en determinado tiempo y dejan surtir sus efectos por lo que a la tributación y pagos que establecen, también determinado día, como se deduce de la naturaleza de los presupuestos, que deben formularse anualmente.

Periodicidad Anual de las Leyes Fiscales. Las leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65, fracción 11 y 73, fracción VII de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en el Presupuesto de Ingresos determinado tributo tiene a su vez, la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual; esto natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el solo hecho

Como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley.

Por lo tanto, si en esa Ley de Ingresos se omite un renglón impositivo, digamos el de automóviles nuevos, automáticamente quedaría derogada la ley fiscal reglamentaria de este renglón.

Cuando el Congreso aprueba la nueva ley fiscal para que se aplique en el siguiente año, no es necesario que en la Ley de Ingresos para ese mismo ejercicio se haga aparecer el renglón correspondiente, pero sí en la del siguiente, a menos que se vuelva a aprobar la ley.

Sin embargo, hay quienes sostienen que el nuevo impuesto que ha aprobado el Congreso de la Unión durante su período ordinario de sesiones, para ser exigible, debe estar consignado necesariamente en la Ley de Ingresos.

El problema se presentó con motivo de la aprobación del impuesto del 1% para la educación superior, pues se dijo que en el proyecto de la Ley de Ingresos para 1963, que el Poder ejecutivo envió a la Cámara de Diputados, no se consignaba el renglón correspondiente al gravamen citado. Hay que consignar que el mismo Poder Ejecutivo, percatándose de este error y estando el proyecto en la Cámara de Senadores, hizo la modificación correspondiente, como si originalmente no hubiese omisión.

La iniciativa privada, al conocer el error, alegó, entre otras causas de inconstitucionalidad, que el proyecto de Ley de Ingresos para 1963 que se envió a

la Cámara de Diputados, no consignaba el renglón correspondiente al impuesto del 1% para la educación superior.

Se opina que no es requisito indispensable que cuando se apruebe un nuevo impuesto, forzosamente deba aparecer consignado en la Ley de Ingresos al comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina." (Queja 200/52 promovida por la oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coahuila, en el amparo iniciado por la Fábrica de Hielo "El Cristal", S. A. Marzo 9 de 1953.) Juicio compilado en la p. 1,178 del tomo CXVII del *Semanario Judicial* de la Federación. Actor: Oficina Federal de Hacienda de Piedras Negras, Coah.

Sin embargo, el C. juez segundo de Distrito del D. F., en materia administrativa en sentencia dictada con fecha 8 de marzo de 1960 se aparta de las anteriores ejecutorias de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener en el juicio de amparo 216/60, promovido por Ezequiel Correa, lo siguiente: Ley de Ingresos. Su expedición no da nueva vigencia a los impuestos. "La Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio de mil novecientos sesenta, viene a ser una consecuencia de la aplicación de los impuestos, ya que propiamente constituye el catálogo de los mismos y habiéndose demostrado que el impuesto respectivo fue consentido por el quejoso, procede decretar el sobreseimiento del presente juicio con fundamento en las disposiciones legales invocadas al principio de este considerando para el ejercicio en que va a entrar en vigor, porque el ordenamiento que establece el nuevo impuesto, al ser aprobado por el Congreso de la Unión, es una ley de la misma categoría que aquélla y, además, porque la Constitución no exige el que necesariamente la Ley de Ingresos consigne el renglón impositivo del nuevo gravamen, para que sea legalmente exigible. La Ley de Ingresos simplemente tuvo su origen en la idea de ahorrar tiempo a los miembros del Congreso de la Unión.

Se han presentado casos en que el legislador omite incluir, por error, el renglón de una ley tributario, al que al no aparecer origina la abstención de los

contribuyentes de seguir pagando el impuesto correspondiente. ¿Pero qué sucederá cuando el Congreso de la Unión, por las razones que se quieran, no apruebe a tiempo la Ley de Ingresos?

Seguramente que en tal caso la Suprema Corte de Justicia tendrá que acudir en auxilio del Poder Ejecutivo, indicando que se considera prorrogada la Ley de Ingresos del ejercicio fiscal del año anterior. De no ser así, se derrumbaría el Estado.

Como ya una vez se presentó el caso y para evitar que la Suprema Corte tenga que recurrir a juegos de palabras para apoyar al gobierno, es aconsejable que se modifique la Constitución y se establezca un precepto similar a aquél relativo al caso en que se omite señalar un sueldo o remuneración a un empleado público, de tal manera que en caso de que por cualquier circunstancia se omita aprobar la Ley de Ingresos, se entienda que continúa en vigor la del ejercicio anterior. Esto ya ocurrió en el año de 1928 o 1929, en el que el Senado no estuvo de acuerdo con una parte de la Ley de Ingresos y la regresó a la Cámara de Diputados, pero en el momento en que concluía el período ordinario de sesiones. La solución que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio al problema fue la siguiente: se encontró con que no había Ley de Ingresos y había que exigir el pago de los impuestos, por lo que ordenó la publicación de lo que había sido aprobado por las dos Cámaras, eliminando las partes que habían sido objetadas por la Cámara de Senadores. Afortunadamente no se presentaron ningunas objeciones por parte de los contribuyentes en ese ejercicio.

Con respecto a la vigencia ordinaria de las disposiciones fiscales, el artículo 711 del Código Fiscal de la Federación establece:

"Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su

publicación en el *Diario Oficial* de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

Como es de observarse, el sistema que para la vigencia de las leyes o reglamentos fiscales adopta el legislador no es el mismo que el incorporado

2.5 El reglamento

Reglamento, ordenamiento que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89, fracción I, constitucional, se ha constituido en nuestro país en una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano.

El Derecho Tributarios está constituido por los reglamentos administrativos, que suelen desempeñar también un papel relevante dentro del ámbito de nuestra disciplina, como necesario complemento y medio de ejecución de la ley.

Ahora bien, ¿Qué es un reglamento administrativo? ¿A quien corresponde el ejercicio de la facultad reglamentaria? Para dar contestación a estas interrogantes tenemos que recurrir en aplicación de nuestro principio rector de constitucionalidad a lo que dispone la fracción I del Artículo 89 de nuestra Constitución.

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.-Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia"

A nuestro juicio, este precepto atribuye al titular del Ejecutivo dos importantes potestades: la de promulgar las leyes del Congreso y la de ejecutarlas proveyendo a su exacta observancia dentro del esfera administrativa.

En cuanto al Decreto, este punto fue analizado con anterioridad donde revisamos las características sus efectos del decreto y la promulgación de leyes y por lo tanto consideramos que tema superado. Por consiguiente, la cuestión en estudio debe reducirse a la segunda de las potestades enunciadas, la que esencialmente implica su vez el contestar la siguiente pregunta: ¿En que forma el Presidente va a lograr la ejecución y exacta observancia en la esfera administrativa de las leyes emanadas de los órganos legislativos?

Al respecto debemos partir de un presupuesto básico: las leyes, por su misma naturaleza, exclusivamente contienen principios y enunciados de carácter general. Rara vez entran en detalles y particularidades, puesto que la finalidad del acto legislativo consiste en establecer la normatividad genérica aplicable globalmente a una materia determinada. No podemos olvidar que las leyes, al provenir de cuerpos deliberativos, y no ejecutivos, que invariablemente las someten a diversos debates y discusiones, no suelen contemplar una serie de particularidades relacionadas con su futura aplicación.

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

Desde luego, no está en condiciones de hacerlo caso por caso, pues emprendería una tarea interminable, corrigiéndose además el riesgo de que ante semejante volumen de trabajo y incurriera en resoluciones desiguales y contradictorias, cuando los principios más elementales de seguridad y certeza jurídicas reclaman criterios uniformes en la ejecución de las leyes. En consecuencia, debe hacerlo a través de disposiciones que también contengan normas jurídicas de carácter general, pero cuyo objetivo se reduzca particularizar, a concretizar y a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos

previstos en las leyes del Congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa.

Esta clase de disposiciones, que de hecho actúan y operan como complemento de los actos legislativos, son las que reciben el nombre de REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. De modo que en la recta interpretación de la segunda de las potestades que la fracción I del Artículo. 89 de nuestra Constitución Política confiere al Ejecutivo Federal, se ha encontrado siempre el origen de la facultad reglamentaria. Sobre este particular, consideramos de especial interés reproducir la siguiente opinión del jurista mexicano Mariano Coronado, vertida con relación a la Constitución de 1857: "Para la ejecución de las leyes necesita el Presidente expedir reglamentos y dictar disposiciones y órdenes. El reglamento difiere de la ley en que ésta establece principios, y aquel los desarrolla; esta es perpetúa, aquél varía según las circunstancias; ésta manda, aquél obedece; el reglamento, por lo tanto, no puede usurpar el dominio de la ley, imponiendo penas, creando impuestos, organizando los poderes públicos, etc. Se imita a desenvolver los principios de la ley, a fijar los pormenores que directamente se derivan de sus preceptos. En suma, el Presidente, como jefe supremo de la Administración Federal, dispone resolverlo conveniente para el buen despacho de ella. Por descontado entiende que los reglamentos y demás disposiciones del Ejecutivo no han de contrariar la ley, puesto que tiene que promover a su exacta observancia".⁵

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

⁵ Coronado, mariano. Elementos de derecho Constitucional. Citado por Andrés Serra Rojas. Ob cit pagina 222

De esta definición es factible desprender los elementos siguientes:

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

2.-Dichas normas son de Derecho Público, en virtud de que el reglamento va a operar dentro de la esfera de acción de la Administración Pública Federal, es decir, va a regular actos propios del Estado y relaciones de este con los gobernados.

3.-La facultad reglamentaria pertenece al Presidente de la República por mandato expreso de la invocada Fracción I del Artículo 89 Constitución.

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

Una vez explicado, a grandes rasgos, en qué consisten los reglamentos administrativos y cuál es el origen de la facultad reglamentaria, preciso es referirlos a una tercera cuestión: los límites del propio poder reglamentario.

Como es del conocimiento público, dentro de nuestro sistema constitucional el Presidente, salvo en los casos especialicemos que más adelante veremos, está imposibilitado para legislar ya que esta actividad está reservada un poder soberano independiente del Ejecutivo, como lo es el Legislativo. Por consiguiente, la función reglamentaria no puede ser ilimitada, ya que implica la expedición de normas jurídicas, puede prestarse fácilmente para que el Ejecutivo que abuse de ella usurpe tranquilamente la potestad legislativa, vulnerando con

ello el orden constitucional.

De ahí que tanto la doctrina como la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia hayan sostenido de manera casi uniforme la existencia de dos importantes limitaciones al ejercicio de la facultad reglamentaria.

1.- La potestad de expedir reglamentos es una atribución exclusiva e indelegable para sostenerse del Presidente de la República. En efecto, el Artículo 89 del Pacto Federal dice con toda precisión que la tarea de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, es una facultad y obligación del Presidente. Por ende, no existen bases para sostener que algún otro funcionario, por importante que sea, puede en un momento dado a ejercitar la facultad reglamentaria, o que el titular del Ejecutivo está capacitado para delegarla en uno de sus colaboradores, así se trate de un Secretario de Estado.

En este sentido, resultan particularmente ilustrativas las siguientes tesis jurisprudenciales, sentadas por nuestro máximo tribunal:

"El Poder Ejecutivo tiene facultades constitucionales para reglamentar las leyes cuya aplicación esté encomendada" (Semanao Judicial de la Federación. 5a época tomó 7 pág. 912).

"Los Secretarios de Estado no puede expedir reglamentos por delegación del Presidente de la República (Semanao Judicial de la Federación. 5a época tesis jurisprudencial número 890).

"El Secretario de Hacienda y Crédito Público no tiene facultades a expedir reglamentos" (informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el año de 1956, pág. 49).

Es muy importante tener presente esta limitante, porque debido a lo que hemos dado en llamar el "crecimiento explosivo del Derecho Fiscal" han sido múltiples ocasiones en que ante los hechos de resolver el elevado número de problemas que suelen presentarse la práctica, funcionarios hacendarios de diversa jerarquía pretenden arrojar facultades legislativas y reglamentarias que no les corresponden como lo veremos al tratar las circulares administrativas.

Afortunadamente, la Suprema Corte ha mantenido firme su criterio de considerar inconstitucionales este tipo de disposiciones. Como ejemplo podemos citar el caso del Reglamento para el Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos y Gastos de Ejecución, expedido con fecha 12 de noviembre de 1954 por el Secretario de Hacienda y Crédito Público en virtud de una "delegación de facultades" por parte del Ejecutivo, que tuvo que ser abrogado ante el alud de resoluciones de la Suprema Corte declarándolo inconstitucional y sustituido por un nuevo reglamento expedido en forma directa y exclusiva por el Presidente de la República.

2.-La segunda limitación la encontramos en la naturaleza misma de la función reglamentaria, que presupone siempre la existencia de una ley. El objetivo único y aceptable del reglamento es el de facilitar el campo de aplicación de las leyes del Congreso, concretizando y detallando su contenido. Pero así como no puede concebirse un reglamento en una ley previa que requiere de dicha reglamentación, tampoco puede aceptarse, dentro del orden constitucional que nos rige, que el reglamento vaya más allá de la ley reglamentada, puesto que tal evento el Presidente no estaría proveyendo en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes emanadas del Congreso, sino que estaría usurpando la función legislativa. Esto significa, en esencia, que reglamento:

- a).- No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentaria; y
- b).- No puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas

en la propia ley.

Abundando en lo anterior, la Suprema Corte de Justicia en jurisprudencia definida ha sostenido que:

"Es cierto que, conforme a la ley y a las doctrinas, el Poder Ejecutivo tiene facultades para reglamentar las leyes expidiendo lo reglamentos y circulares que estime necesarios para el mejor cumplimiento de lo que aquéllos disponen; pero tal facultad no puede alcanzar la modificación o derogación de los preceptos de la ley que se trata de reglamentar, pues tal cosa no cabe dentro de los facultades constitucionales del Poder Ejecutivo (Semanao Judicial de la Federación, Tomó 13, pág. 658).

Como afirmar Marcel Waline, "La primera expresión de subordinación de la autoridad reglamentaria al legislador es la obligación de respetar las leyes en su letra y en su espíritu." ⁶

En resumen, se puede afirmar que los reglamentos administrativos constituyen una relevante fuente formal del Derecho Fiscal, debido a que al operar como complemento indispensable de la ley, coadyuvan al mantenimiento del **principio de la legalidad tributaria**. Sin embargo, el papel necesario y positivo que puedan contribuir a la regulación de la relación jurídico -- tributaria, puede tomarse en arbitrario y negativo, si no se ajustan a las dos importantes limitaciones constitucionales que acabamos de contar, puesto que: ¿de qué sirve que el legislador fije con certeza los derechos y obligaciones de los contribuyentes, si los mismos pueden ser alterados, modificados, suprimidos como adicionados mediante un simple acto del Ejecutivo, o de alguno de los funcionarios que de él dependan?. Es decir, un poder reglamentario indebidamente ejercido rompe por completo con el marco de seguridad y certeza

⁶ citado por Andrés Serra Rojas. Ob. Cit., pagina 28

jurídicas que la ley otorga a las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

Desafortunadamente, en nuestro medio el excesivo crecimiento de los problemas fiscales ha orillado a las autoridades hacendarías al abuso injustificado de esta facultad, la más de las veces en perjuicio de los particulares. Por eso, es obligación de los especialistas en la materia conocerlas adecuadamente estas cuestiones, a fin de reclamar la inconstitucionalidad de todos los reglamentos que incidan en esta clase de desviaciones jurídicas, mediante la interposición de nuestro juicio de amparo, el que a la postre puede contribuir a subsanarlas con base en las tesis jurisprudenciales que consistentemente ha venido estableciendo el Máximo Tribunal de la República.

2.6 El decreto-ley y el decreto-delegado

Nuestra Constitución recoge la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan igual jerarquía que las expedidas por el Poder Legislativo, que inclusive, puedan reformar o derogar a estas últimas, y que la doctrina denomina Decreto-ley y Decreto-Delegado, comprendidos en los artículos 29 y 131 constitucionales, respectivamente.

Debido a lo extenso de algunos paquetes fiscales o de la ley que reforma, adiciona o deroga diversas disposiciones fiscales, que anualmente se envían a la Cámara de Diputados como Cámara de origen, que hay que cotejar lo que aparece publicado en el *Diario Oficial* de la Federación con lo que en definitiva aprobó el Congreso de la Unión, para descubrir lo que se incorpora al momento de estarse imprimiendo dicho Diario. La ley que establece, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicada en el mencionado Diario del 26 de diciembre de 1990, en el artículo decimocuarto del capítulo VI, Impuesto al Valor Agregado, se expresa que se adiciona un tercer párrafo al artículo 59 de la Ley de la Materia pero al cotejarse dicho precepto con lo que aprobó la Cámara de Diputados no aparece tal párrafo y si lo llegó a

adicionar la Cámara de Senadores no volvió el proyecto de ley a aquella Cámara tal y como lo ordena el inciso e) del artículo 72 de la Constitución, para que éste aprobase o desechase tal edición.

Basta leer la página 72 del *Diario Oficial* de la Federación del 26 de diciembre de 1990, para observar que los renglones que contiene el tercer párrafo adicionado no guardan la distancia que tienen todos los demás renglones, tal parece que se le abrió un espacio entre el segundo y el entonces tercer párrafo para encajarlo.

Por último, sólo resta hacer referencia a dos prácticas viciosas en que han incurrido tanto la Federación como los Estados y que, según parece, la primera tiende a eliminar. Ellas son: poner en circulación el *Diario Oficial o la Gaceta Oficial* de los Estados, varios días después de la fecha a que corresponde, pretendiendo exigir su cumplimiento desde el día en que realmente debieron circular," y realizar publicaciones a las que se denominan "Alcances", poniéndoles fechas atrasadas.

Tanto en uno como en otro caso, las disposiciones de observancia general que esas publicaciones contienen, debe estimarse que entran en vigor o comienzan a computarse los términos respectivos, desde la fecha en que realmente circula el periódico.

Hay un problema que se presenta en la Constitución, con motivo de la publicación de ley. Nos dice el artículo 120 de la misma, que "Los gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales." Pongamos el caso de que el Congreso de la Unión apruebe y el Presidente de la República sancione y ordene la publicación en el *Diario Oficial* de una nueva ley tributaria que un gobernador considera inconstitucional, por lo que ordena que no se publique en la *Gaceta Oficial*. ¿Cuál es la consecuencia de que la nueva ley tributaria no se publique en la *Gaceta Oficial*? ¿De esta disposición deriva para los

gobernadores el derecho de veto sobre los ordenamientos que apruebe el Congreso de la Unión, con los que no están de acuerdo? ¿Cuál será la finalidad de esta disposición? Un gobernador, se repite, no cumple con esta obligación constitucional; ¿y de ello debe concluirse que la ley no entra en vigor en su entidad? y *si entra* ¿qué propósito persigue esta disposición? *Se considera que esta norma no pretende otorgar el derecho de veto a los gobernadores, sino simplemente, que los ordenamientos que expida el Congreso de la Unión tengan una mayor publicidad y sean más conocidos por los habitantes del país.*

2.7 La circular administrativa

Conforme a lo sustentado por el distinguido tratadista y Magistrado español, Adolfo Carretero Pérez, las circulares "solo a los administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que le emite, pero que no son fuentes normativas. Su número es abrumador en el Derecho Financiero a causa de la complejidad legislativa de este ordenamiento y de la necesidad de procurar la unidad de criterio de los órganos administrativos del ramo".⁷

No obstante su carencia de defectos como "fuentes normativas", las circulares administrativas han tenido también en el Derecho Fiscal Mexicano un desarrollo positivamente abrumador, proveniente sin duda alguna el continuo crecimiento de los problemas fiscales que en su complejidad, rebasan con frecuencia el contexto de las leyes y reglamentos, y obligan a los funcionarios hacendarios a recurrir a las circulares administrativas para intentar solucionarnos. También, es justo decirlo, cuando la Hacienda Pública ha querido adoptar determinadas medidas que difícilmente resistirían el debate legislativo., suele emitir circulares administrativas que han creado lo que Duverger, como buen analista político, ha dado en bautizar como "legislación parafiscal" equiparándola

⁷ Bartolomé A. Fiorini, Teoría jurídica del acto administrativo Abeledo Perrot. Buenos Aires pág. 11

con los cuerpos represivos "paramilitares" que crecen y se desarrollan al margen de la Constitución.

Abundando esta disposición a la citada opinión de Carretero Pérez, cabe señalar que, en la configuración de las circulares administrativas concurren los siguientes elementos:

1.-Se trata de disposiciones de carácter general. Es decir, son aplicables a todas aquéllas personas que se ubiquen dentro de las hipótesis que en ellas se contemplen.

2.-Proviene de funcionarios hacendarios de variada jerarquía (Subsecretarios, Directores, Subdirectores, etc.), de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues en algunos casos, simples acuerdos simples acuerdos delegatorios del titular del ramo.

3. Su finalidad exclusiva debe ser la de instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad, jerárquicamente superior, para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

A pesar de que las circulares van dirigidas nominalmente a unidades administrativas subordinadas, el hecho es que por la naturaleza misma de la resolución jurídica -- tributaria, de su contenido siempre derivan, con el carácter de reglas de aplicación general, derechos y obligaciones para los causantes. Así para ilustrar lo anterior tomemos tres ejemplos de esta voluminosa "legislación para fiscal":

a.- Circular No. 214-2- 63, que dispone que todas las comunicaciones que se han dirigidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se presenten por triplicado.

b.- Oficio -- circular 314- 3- A-13,336, que señala procedimientos para reautorizar los libros de contabilidad como consecuencia de los cambios de denominación social.

c.- Acuerdo número 101-577, que señala a las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el programa de intensificación de revisiones y facilidades a los contribuyentes.

Como puede advertirse de la simple lectura de los enunciados que acabamos de transcribir, se trata de disposiciones claramente encaminadas a regular relaciones entre el Fisco y los particulares, por lo que en la práctica resulta imprescindible sumar el enorme volumen de circulares administrativas al cúmulo de las obligaciones tributarias contenidas en leyes y reglamentos.

Ahora bien, al constituir las referidas circulares normas de carácter general y de aplicación uniforme, que crean derechos y obligaciones para los causantes, también de manera general y uniforme se les ha tachado, con justa razón, de inconstitucionales, debido a que implican el ejercicio por parte de funcionarios diversos de la Administración Pública de facultades legislativas y reglamentarias que nuestra Carta Magna reserva únicamente al Congreso Federal y al Presidente de la República.

Nuestro orden jurídico no permite en ningún caso que los órganos administrativos legislen, ni tolera que funcionarios distintos del Presidente reglamenten leyes. Por eso, puede sostenerse firmemente que las circulares, a pesar de que provengan de "funcionarios fiscales facultados debidamente",

carecen de eficacia jurídica, y por ende, no pueden convertirse en fuente de derechos y obligaciones para los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Sin embargo, y a pesar de todo lo anterior, el Código Fiscal vigente incurre en una abierta contradicción. Ya que el artículo 35 priva a las circulares mediante las que los funcionarios jerárquicamente superiores dan a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, el carácter de las normas de observancia obligatoria para los contribuyentes. Pero por otra parte en los artículos 7 y 39 fracción II se habla de disposiciones administrativas de carácter general que pueden estar relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales. En tales condiciones debe entenderse cuando las circulares no vayan dirigidas a "las diversas dependencias" sino se contengan en "disposiciones administrativas de carácter general" entonces sí son de observancia obligatoria para los contribuyentes a pesar de que no se trate ni de actos legislativos ni de reglamentos.

Aunque la salida parece ingeniosa, pues de hecho confiera las circulares administrativas el carácter de ley o reglamento, pensamos que la posibilidad jurídica de su existencia debería suprimirse por completo, ya que el autorizar a los titulares de determinadas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a expedir normas de aplicación general, sólo conduce al desconocimiento del orden constitucional, como acertadamente lo expresado nuestro máximo tribunal en la siguiente tesis jurisprudencial:

“Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los Artículos 14 y 16 Constitucionales”. (Tesis jurisprudencial No. 40. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomó 17, pág. 113).

Por todas estas razones, resulta inadmisibile sostener que las circulares emitidas por funcionarios hacendarios pueden llegar a resistir el carácter de fuentes formales del Derecho Fiscal. De ahí que ante su desorbitado crecimiento, la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y el Tribunal Fiscal de la Federación (órganos jurisdiccionales competentes en controversias fiscales), hayan tenido que reafirmar su ilegalidad en incontables sentencias.

De modo que, sintetizando nuestros conceptos sobre este tema, sólo podemos concluir que, a pesar de su exagerada proliferación, las circulares no forman parte de los procesos de manifestación de la normas jurídico -- fiscales, ni contienen disposiciones de observancia obligatoria para los contribuyentes, y que si nos hemos ocupado de analizar las se deben precisamente aquí, ante la importancia que han cobrado la práctica, es necesario su -- subrayar insistentemente su inconstitucionalidad e ineficacia jurídica, si es que se desea mantener vigente el respeto que, en todos los casos, debe guardarse al principio de constitucionalidad.

2.8 La jurisprudencia

"Para fijar jurisprudencia, el Pleno de la Sala Superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario.

También se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario" (art. 260 CFF).

Las sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.

En efecto, la jurisprudencia ha influido notablemente en las reformas a las leyes impositivas; casi siempre las innovaciones que se introducen a las leyes tributarios obedecen a resoluciones adversas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que han emitido las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación o los Tribunales Judiciales Federales, sobre problemas o situaciones en las que no ha sido el ánimo del legislador que el contribuyente deje de pagar, sino que esa posibilidad deriva de una laguna o un error de técnica legislativa en la ley tributario.

Por ello, el estudio de las sentencias o resoluciones que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explican el porqué de las reformas a las leyes tributarias. Por eso se considera que en México la jurisprudencia tiene una enorme importancia, porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria.

Conforme a la Ley de Amparo, la jurisprudencia puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o por sus diversas Salas, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito siempre que aquél o éstas dicten cinco sentencias consecutivas en el mismo sentido, sobre asuntos semejantes, sin ninguna en contra y cada una, respectivamente, con un mínimo de ocho y de cuatro votos a favor.

Cuando las Salas de la Suprema Corte sustentan tesis contradictorias en los juicios de amparo, materia de su competencia, denunciado ello, el Pleno de dicho Alto Tribunal decidirá cuál tesis debe prevalecer; cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, hecha la denuncia correspondiente, la Sala respectiva de la Suprema Corte decidirá cuál tesis prevalecerá. En uno y otro caso, el fallo que se emita constituye jurisprudencia. En el primer caso, la jurisprudencia es obligatoria para las Salas, Tribunales Colegiados de Circuito y Juzgados de Distrito; en el segundo caso, la jurisprudencia que se forme es obligatoria para los Tribunales

Unitarios Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal y los Tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales (art. 192).

La jurisprudencia que establece el Pleno es obligatoria para sus dos Salas y los demás Tribunales Federales; la que fija la Sala Administrativa sólo lo es para estos últimos.

La jurisprudencia que establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales (art. 193).

El primero de los preceptos citados, último de los relativos a las garantías individuales, expresa que en los casos en que se perturbe la tranquilidad pública, el Presidente de la República, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país las garantías que fueren obstáculo para hacer frente a la situación (Decreto-Ley). Por su parte, el artículo 131 establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el mismo Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando los estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Al final de cada ejercicio fiscal el Poder Ejecutivo deberá someter ante el Legislativo, para su aprobación, el uso que de estas facultades hubiese hecho (Decreto-Delegado).

Se ha planteado el problema de si cuando el Presidente de la República expide un decreto modificando la tarifa de importación o la de exportación, debe consignar las razones económicas o la exposición de motivos de su nueva disposición. Al respecto, Carré de Malberg, expresa que se está en presencia de una norma con eficacia legislativa formal, si está expedida por el órgano autorizado para ello por la Constitución. Por lo tanto, como en los casos previstos por el referido artículo 131, la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir ordenamientos de la misma categoría que los expedidos por el Poder Legislativo, se opina que los decretos-delegados no deben contener los razonamientos económicos que los respaldan en la exposición de motivos correspondiente.

La doctrina

No obstante que la doctrina ha desempeñado y viene desarrollando una labor verdaderamente constructiva del Derecho Fiscal, haciéndolo avanzar rápidamente, especialmente en Europa, Estados Unidos y Sudamérica, su aportación en México puede considerarse como insignificante, a pesar de que poseemos brillantes elementos, pues nuestra literatura sobre el Derecho Fiscal es de un raquitismo verdaderamente agudo. Por lo tanto, la doctrina como fuente del Derecho Tributario Mexicano es de poca importancia.

La jurisprudencia

La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etc. El reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía que esta última. Y es que a la Hacienda Mexicana le han significado grandes ventajas económicas el

expedir disposiciones secundarias que vayan más allá de la ley, ya que en su gran mayoría los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones legales que entablar un juicio contra la administración; *v. gr.*: el artículo 28, fracción 1 del Código Fiscal de la Federación establece que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este código, por lo que con base en esta "autorización" o mejor estaría decir en esa delegación del Poder Legislativo, el Ejecutivo al expedir el reglamento puede darse gusto exigiendo libros de contabilidad.

Se está abusando del reglamento delegado que no encuentra respaldo constitucional. Relacionando los artículos 89, fracción 1, y 92 constitucionales, tenemos que la facultad reglamentaria recae en el Presidente de la República y en los Secretarios de Estado y Jefes de Departamento Administrativo, la de refrendar todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente, en los asuntos que sean de la competencia de su ramo.

No obstante lo anterior, podemos hacer referencia a dos casos en los que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, arrogándose la facultad reglamentaria, ha expedido sendos reglamentos, ellos son:

- a) El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, expedido el 6 de junio de 1932, derogado el 31 de diciembre de 1979.

- b) El reglamento para el Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos y de Gastos de Ejecución, del 12 de noviembre de 1954, mismo que fue derogado por el reglamento de 19 de marzo de 1957, visto las numerosas inconformidades que se le hacían al no estar expedido por el Presidente de la República.

El Reglamento de Organización Interna de Delegaciones Regionales y Estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, publicado en el *Diario Oficial* de la Federación del 14 de julio de 1981, está expedido por el Consejo Técnico de dicho Instituto.

2.9 La teoría del acto administrativo

El Acto Administrativo.

La administración pública al encauzar el ejercicio de la función Administrativa en forma unilateral o contractual, se manifiesta en una intensa actividad que se traduce en numerosos actos de naturaleza diversa, creadores de derechos y obligaciones. A diferencia del derecho privado, el Estado impone unilateralmente obligaciones y cargas a los particulares y dispone de los medios efectivos para cumplirlas, al mismo tiempo que es un creador de derechos. La función administrativa se concreta actos jurídicos, consistentes en una declaración de voluntad en ejercicio de una potestad administrativa y hechos y operaciones materiales.

El Estado de Derecho sometido al orden jurídico, asume la responsabilidad de los problemas sociales y se preocupan de todos sus actos por proteger el interés general por medio de actos administrativos o decisiones ejecutorias, que emanan unilateralmente de su propia potestad pública, o de entidades que han recibido expresamente esa prerrogativa del poder público encaminados a la ejecución de la ley⁸.

El acto administrativo no ha sido precisado por nuestra legislación

⁸ José Gascón y Marín, derecho administrativo pág. 30 Madrid menores en 1955. Bartolomé A. Fiorini, Teoría jurídica del acto administrativo Abeledo Perrot. Buenos Aires pág. 11

administrativa, a pesar de su importante misión. Su conocimiento doctrinal es la base para el ejercicio de la actividad administrativa y de las garantías de los administrados.

La característica del Estado de Derecho es la subordinación de las actividades públicas al mandato de la ley. Al surgir aquel con una necesidad imprescindible, la Administración Pública ha tenido que ajustar sus actos al orden jurídico vigente.

En resumen podemos definir el Acto Administrativo en los términos siguientes basado en la Teoría General del Derecho.

El Acto Administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: La Administración Pública, el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.

Para Royo Villanova. El Acto Administrativo se explica en los siguientes términos: "Es un hecho jurídico que por su procedencia emana de un funcionario administrativo, por su naturaleza, se concreta en una declaración especial y por su alcance afecta positiva o negativamente a los derechos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la Administración Pública".

La definición del Acto Administrativo sería en los términos siguientes:

a).- El Acto Administrativo es un acto jurídico, de derecho público, que emana de la Administración Pública; y sometido al Derecho administrativo.

Con ello se excluyen del concepto: 1.- Los actos políticos del gobierno,

2.- Los actos emanados de órganos legislativos o judiciales aunque tengan un contenido administrativo; 3.- Los actos de los administrados, aunque produzcan efectos jurídicos conforme al Derecho Administrativo.

b).- Su naturaleza no normativa, resultado de distinguir los Actos Administrativos y las normas jurídicas. La norma administrativa mantiene su vigencia hasta que sea derogada, en tanto que el Acto Administrativo se agota con su cumplimiento, guardan estrecha vinculación, pero actos y normas, obedecen a diverso régimen jurídico.

c).- Es una decisión ejecutoria y no contenciosa.

Se trata de una declaración intelectual lo que excluye las actividades puramente materiales. Una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria.

d.- Es una declaración que emana de una autoridad administrativa, unitaria o colegiada, en el ejercicio de la función administrativa.

e.- Unilateral, ejecutiva y oportuna que produce una situación jurídica concreta que excluye del concepto los actos jurídicos administrados.

f.- La administración crea, reconoce, modifica, trasmite y extingue una situación jurídica subjetiva.

g.- Se propone la satisfacción de un interés general en ejercicio de la función administrativa.

Es decir, para estos autores, sólo Actos Administrativos, cualquier acto que provenga de la administración pública. Zanobini (Corso, pág. 245) ofrece una definición general diciendo que " Acto Administrativo es cualquier declaración

de voluntad, de conocimiento, de juicio realizado por la administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa" no serán Actos Administrativos los actos jurídicos que realice la administración conforme al Derecho Privado.

Esta definición, encuentra el órgano que realiza la función administrativa, en este sentido, todos los actos de la administración son Actos Administrativos pero estimamos este concepto excesivo para precisar materialmente la emoción del acto administrativo, de acuerdo con la definición antes expuesta que atiende preferentemente a la vinculación con la función administrativa.

Debemos agregar que el Acto Administrativo produce efectos jurídicos directos e inmediatos, porque ellos provienen del mismo acto. Es un acto jurídico y tiene dos notas: una subjetiva, ya que no realiza la administración; otra objetiva está sometido al Derecho Administrativo.

Actos que no deben ser considerados como Actos Administrativos

La función administrativa se manifiesta en una notable variedad de actos jurídicos, hechos jurídicos y actos materiales, es decir, una actividad jurídica y una actividad material.

La actividad de la Administración Pública para conseguir sus fines, distinguiendo doctrinalmente dos clases de actos:

a.- Actos de pura ejecución, simples operaciones materiales que no producen un efecto jurídico inmediato directo, aunque en ocasiones puedan lesionar intereses particulares.

b.- Actos jurídicos, declaraciones de voluntad que producen, conforme al derecho objetivo, efectos jurídicos directos.

Los actos jurídicos pueden estar regidos por una norma de Derecho Público o de Derecho Privado, lo cual origina actos jurídicos públicos o privados. "Resultará aplicable al Derecho Administrativo según opinión más general: 1.- A los actos de poder o de autoridad; 2.- A las actividades administrativas de servicio público que persiguen un fin público; y 3.- A los actos de la Administración en que el cada uso de sus prerrogativas o de poder de mando" Cazorla Prieto ob cit. pág 211.

El sector más importante es el que corresponde a los Actos Administrativos, que son el objeto principal de este capítulo. Los Actos Administrativos tienen por objeto original un efecto de derecho, como el nombramiento del empleado, el otorgamiento de una concesión, una declaración de expropiación por causa de utilidad pública, de requisición una declaración o de nacionalización.

No deben entenderse como Actos Administrativos los actos de gobierno los actos políticos que se relacionan con la orientación o dirección política general y con la integración de los órganos públicos. No se concibe la acción del poder sin este singular medio discrecional que permite encauzar a un alto nivel la actividad estatal.

El concepto de Gobierno está sujeto, en términos generales, a acepciones diversas:

a.- Una general que alude a los tres Poderes Federales y a una todos los órganos públicos, federal locales y municipales.

b.- El concepto intermedio que alude al conjunto de los Secretarios de Estado y en otros países del Gabinete Ministerial; y

c.- Una acepción estricta reduce el concepto de gobierno a la dirección política que tiene a su cargo, en forma predominante, el Presidente de la República ha auxiliado por los más altos funcionarios de la Administración Pública. Es esta acepción a la que hacemos referencia con frecuencia

Los actos de Gobierno o políticos, emanan de los órganos superiores del Poder Ejecutivo denominado Gobierno. Ellos comprenden una diversidad de actos como los electorales, relaciones internacionales, organización militar, seguridad interior y otros. Su característica es que en lo general, no están sujetos al control jurisdiccional, salvo los que tienen una regulación especial como el nombramiento de los altos funcionarios, indultos y suspensión de garantías y en general cuando está en juego la garantía constitucional.

Los actos legislativos y jurisdiccionales realizados por el Poder Ejecutivo no deben considerarse actos administrativos, aunque formalmente se comprendan como actos administrativos. En cuanto los actos materialmente administrativos realizados por los otros poderes, debemos indicar que algún sector de la doctrina les niegue ese carácter, por la ausencia de la Administración Pública.

No son Actos Administrativos los actos de administración sometidos al Derecho Privado, lo mismo que los negocios jurídicos bilaterales entre los que se encuentran los contratos administrativos y los actos jurídicos de los administrados.

Los actos los entes particulares que prestan servicios públicos o que tengan otras prerrogativas de Derecho Público, no son Actos Administrativos porque carecen de los caracteres de presunción de legitimidad y de ejecutoriedad que tienen los que emanan de los órganos del Estado (J. M. Diez, ob cit..T.I pág. 173).

Los Actos Administrativos son declaraciones unilaterales, a diferencia del contrato administrativo que requiere de dos o más voluntades. Sin

embargo, algunos autores discrepan de este punto de vista. Fiorini (Teoría jurídica del acto administrativo, pág. 33), nos dice: "El contrato administrativo por su esencia es un acto jurídico como lo establece toda ciencia del Derecho y es administrativo por la presencia de la Administración Pública como una de las partes".

En cuanto los reglamentos que producen efectos jurídicos generales, algunos autores los consideran como un acto administrativo general. La decisión ejecutoria según ellos puede ser concreta como un decreto de expropiación, una concesión, una licencia, un permiso; o en general, como la expedición de un reglamento. Vedel (ob.cit. Pág. 161, 1961), Denomina estas últimas decisiones ejecutoria general y personal. Consideramos que los reglamentos no son Actos Administrativos

Nos parece más razonable considerar el reglamento como un acto formalmente administrativo por originarse en la Administración Pública y materialmente legislativos por crear una situación jurídica general, expresión de la función normativa de la Administración Pública.

Se excluyen también a los actos materiales que no producen ningún efecto de derecho. También se excluyen el uso de la coacción administrativa.

El acto administrativo y el acto de administración

La doctrina distingue entre acto administrativo, es el creador de una situación jurídica concreta y el acto de administración, que son todos los demás actos internos que no se clasifican como actos administrativos que no producen efectos con relación a terceros su eficacia se agota en lo interno de la administración. Dice a este propósito Rivero (ob, cit. Pág. 83 Dalloz 1962):

"La actividad de la Administración, como toda actividad humana, emprende

dos vías: la de la decisión y la de la operación; administrar, es cada vez, hacer los actos jurídicos que fijan los derechos y las obligaciones respectivas de las personas públicas y de los particulares y cumplir la masa de las operaciones tanto materiales como intelectuales que exige la satisfacción del interés general las operaciones administrativas son múltiples y uniformes, si aquéllas procedan y preparen las decisiones (estudios previos), si aquéllas constituyan la ejecución y más ampliamente, la realización del servicio. Pero, cualquiera que sea su importancia práctica su papel permanece secundario: si ellas pueden dar nacimiento a obligaciones es de manera indirecta, por ejemplo causando un daño que abre un derecho de reparación a provecho de la víctima; frecuentemente, ellas son la ejecución material de obligaciones preexistentes. El acto jurídico de la administración, al contrario, es como todo acto jurídico, un acto de voluntad destinada a introducir un cambio en las relaciones de derecho que existen en el momento en que intervienen, o mejor, a modificar el ordenamiento jurídico”

Caracteres del Acto Administrativo

El Acto Administrativo, como acto jurídico de la Administración Pública, se apoya en dos nociones esenciales: su carácter ejecutivo y su presunción de legitimidad, su unilateralidad y otros efectos jurídicos subjetivos. La acción pública tiene a su cargo la satisfacción de ineludibles necesidades colectivas y la vigilancia de la actividad privada. El interés general es el regulador de los actos administrativos, el que inspira y determina la marcha del gobierno. Son actos que no deben ser aplastados o dilatados a pretexto de inferencias judiciales, sino actos del poder público regulado por el bien común.

La estación pública tiene el derecho de actuar unilateralmente, es decir, si la intervención de los particulares, por medio de decisiones ejecutorias que producen efectos jurídicos que se traducen en obligaciones de los administrados.

También la Administración Pública puede actuar contractualmente y estos actos se denominan actos jurídicos contractuales, los cuales tienen su propio régimen jurídico.

"Las vías de hecho no son Actos Administrativos, dice Marienhoff, ob. cit. T.II, pág. 214. Constituyen acciones carentes de la naturaleza administrativa. Escapan a los principios reguladores de dichos actos, incluso en lo atinente al control jurisdiccional de tales situaciones".

Por otra parte, el principio de legalidad otorga un poder limitado para realizar los actos administrativos e imprime a la actividad pública, la justificación de su ejercicio o será la satisfacción de los fines del Estado. "La sumisión del ejecutivo a la ley no se realizó sino con el advenimiento del Estado de Derecho".

Los hechos jurídicos y los actos materiales

Al lado de los Actos Administrativos que ejecutan la ley y condicionan los actos materiales tenemos a los hechos jurídicos que caen en el campo del Derecho Administrativo por los efectos jurídicos que ellos pueden producir. Dice a este respecto Diez⁹: "El derecho toma en consideración los hechos que se producen, sea como fenómeno de la naturaleza sea como productos de la actividad humana. Sin embargo, no todos los hechos tienen valor para el Derecho sino solamente aquellos a los que atribuye consecuencias jurídicas; y ahí los hechos jurídicamente relevantes. Son relevantes los hechos jurídicamente relevantes, son relevantes los hechos que verificar 12, sirve para ser actual concreta la disposición contenida en abstracta en una norma jurídica, haciendo nacer el efecto previsto por la norma. Hechos jurídicamente relevantes para el derecho son aquellos que, produciéndose en otra aplicación de una norma jurídica y no producen efectos jurídicos" ¹⁰

⁹ Manuel María Diez El Acto Administrativo pág. 59 Tip. Ed. Arg

¹⁰ Manuel García Abaladero, El hecho Jurídico Un. de Oviedo Fac. de Der.

Dice a este respecto Álvarez Gendin: "Hay, sin embargo, determinados hechos de la administración que sin proceder a una orden de autoridad superior o procediéndola, producen efectos jurídicos y dar lugar a una responsabilidad como en las faltas del servicio, v. gr. En el caso de que las tropas estén en práctica de tiro y que resulte una persona muerta, o herida. No hay aquí un Acto Administrativo que quiera la muerte de dicha persona, pero si surge una responsabilidad por la mala prestación del servicio por el hecho de matar a un ciudadano pacífico. Los simples hechos administrativos pueden originar, aunque no siempre, efectos jurídicos"

La orden de ensanche de una calle es un Acto Administrativo, son actos materiales, construir un campo aéreo, una central eléctrica, una presa, elaborar los planos, los datos técnicos que preparan una determinación de los hechos jurídicos y encomendar los trabajadores el abrir las cepas, de subir instalaciones y otros actos más.¹¹

¹¹ Manuel Ballvé Nueva Enciclopedia Jurídica T. I. pág. 297 Voz "Acto Administrativo"

III PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA

3.1 Obligaciones de los mexicanos

En materia jurídica, el impuesto se rige en México por los principios constitucionales, que algunos autores han dividido en tres grupos: los derivados de preceptos constitucionales que garantizan determinados derechos fundamentales a los individuos, y que por tanto no pueden ser violados o coartados por la actividad impositiva del estado; los derivados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos; y los de política económica que por haberse considerado fundamentales fueron establecidos en la Constitución.

Con relación al primer grupo de principios, y aplicando el precepto del artículo 13 constitucional que en su primera parte dice: “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas...” los impuestos deben ser generales, así mismo, y en cumplimiento del artículo 14 constitucional, los impuestos no pueden tener efectos retroactivos, y deben ser previamente determinados por la ley. Con base en la no retroactividad impositiva, podemos afirmar que la costumbre de la autoridad fiscal de cobrar diferencias de impuestos cuando estos ya fueron cubiertos, es anticonstitucional.

La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que dice: “**Son obligaciones de los mexicanos:...**

“IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

Los principios de la organización política, que es de carácter general, afectan principalmente a la concurrencia de la facultad impositiva de la Federación, el Estado y el Municipio. Los problemas suscitados por la

conurrencia de los impuestos de la Federación y los Estados, se resuelven en el sentido de que, en principio, son concurrentes las facultades de la Federación y los Estados para establecer impuestos necesarios que cubran sus respectivos presupuestos con las excepciones establecidas en la propia Constitución, la cual determina cuáles son los impuestos que corresponde establecer en forma exclusiva a la Federación, ya enumerándolos expresamente en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, o bien prohibiendo expresamente a los Estados ciertas formas de tributación, fracciones IV, V, VI, VII y IX del artículo 117 de la Constitución, así mismo la fracción VII del 73, faculta a la Federación “Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”, es importante hacer notar que en nuestro país se carece de seguridad jurídica en materia impositiva. Así mismo, el impuesto sobre la renta, unos de los de mayor rendimiento económico, obtiene su legalidad en esta fracción.

De igual manera el párrafo primero del artículo 131 constitucional faculta a la Federación para gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen en tránsito por el territorio nacional.

Con relación al tercer grupo de principios, podemos señalar, casi de manera exclusiva, la ya mencionada fracción VII del artículo 73, que consagra como ya se dijo la facultad de gravar lo necesario para cubrir el Presupuesto de Egresos.

3.2 Principio de constitucionalidad

Otro de los principios básicos para el estudio derecho fiscal es el que comúnmente se conoce como "El de constitucionalidad" cuyo contenido es explica justifica complementa al de legalidad. Se trata de un principio que obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídico, que basa su esencia en una norma suprema y, por ende jerárquicamente supera todas las demás entre el de: la Constitución.

Como afirma Miguel Villoro Toranzo: " Dentro de un sistema nacional (por ejemplo el del Derecho Mexicano), el grado superior máximo correspondiente a la Constitución, que podrá ser escrita (La mayor parte de los países incluso México) o consuetudinaria (Gran Bretaña). Kelsen la llama norma fundamental porque sirve de fundamento a la validez de todas las demás normas del sistema nacional. El maestro Herrera Lasso la llama " Ley primaria " porque tiene primacía sobre todo las demás que " Leyes secundarias".

"Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las normas que le son inferiores, dos propiedades: la de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez."

"La regulación de la creación de normas inferiores la puede hacer la norma superior en forma expresa un forma tácita. A regulación expresa cuando la norma superior determina la constitución del órgano que deberá crear las normas inferiores y especifica los ámbitos de validez de las mismas. Así, por ejemplo, nuestra constitución determina expresamente la estructura del congreso de la unión y especifica (en el artículo 73) cuáles son sus facultades para crear normas informativas.....".

La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales, lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma derivan de ella y no pueden, bajo ningún motivo, contradecir la cual tendrá el sentido de sus enunciados generales. Parafraseando a Hans Kelsen podemos decir que el orden jurídico nacional puede expresarse, figurativamente hablando, con una gran pirámide invertida cuyos vértices que sirve de fundamento y soporte está representado por la Constitución.

El Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista. La carta magna no fundamenta, lo crea y otorga validez. Esto trae como consecuencia que leyes llamadas " Leyes Secundarias" (Es decir, todas aquellas cuya creación y existencia autoriza la propia Constitución, pero que evidentemente no forman parte de ella) tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos puede ser declarada por los Tribunales Federales, a solicitud de cualquier interesado, mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo.

O sea que nuestro sistema constitucional no solamente prevé la subordinación de las leyes ordinarias o secundarias a las disposiciones de la Ley Suprema, sino que establece además los mecanismos jurisdiccionales apropiados para tal subordinación resulte efectiva.

Dentro de este contexto, el Derecho Fiscal no puede constituir, por supuesto, un caso de excepción. Las normas jurídico- tributarias, al igual que el resto de la legislación ordinaria, emanan de la Constitución, y por consiguiente, debe sujetarse sus principios y disposiciones. Aún cuando la materia propiamente fiscal no es objeto de un tratamiento detallado y precisó por parte de nuestra Carta Magna.

En esas condiciones, las Leyes Fiscales, para resultar válidas y aplicables deben respetar y adecuarse, dentro de las características y modalidades propias de su contenido específico, a esos principios fundamentales, puesto que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarán legitimados para demandar su inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes. Así para demostrar lo anterior, tomamos un ejemplo juzgamos bastante útil al respecto.

La fracción IV del Artículo 31 Constitucional al señalar que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Lo cual, en otras palabras, significa que debe contribuirse de acuerdo a la capacidad económica que se posea y en situaciones de igualdad respecto de los demás contribuyentes. Pues bien, una Ley que crearía un impuesto que grabara los ingresos de las personas que se encuentren en estado civil de soltero, con una tasa fija del 100% sobre el total del ingreso percibido, sin deducción alguna, resultaría clara y notoriamente inconstitucional en virtud de que violaría los principios antes enunciados de proporcionalidad y equidad al establecer un trato injustificado y discriminatorio originado en el simple estado civil de los causantes, y al fijar una tasa ruinosa y excesiva que no estaría en proporción a la capacidad económica del contribuyente, sino que implicaría la confiscación de la totalidad de su ingreso.

El principio de constitucionalidad actual así como complementa justificación del de legalidad, ya que no basta con que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, cual menos, debe evitar el contradecirlos. Es decir, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la llamada jerarquía norma normativa.

3.3 Principio de proporcionalidad

La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que dice: "Son obligaciones de los mexicanos:...

"IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que residan, de la manera **proporcional** y equitativa que dispongan las leyes"

Para los efectos del análisis de todas y cada una de las máximas de Adam Smith, comenzaremos por transcribir literalmente los conceptos vertidos al respecto por este distinguido tratadista para, a continuación, formular nuestros comentarios interpretativos, lo que en algunas ocasiones sigan acompañados reforzados con opiniones y otros especialistas en la materia. Así, estudiamos en primer término el llamado " Principio de **Proporcionalidad**"

"Los vasallos de cualquier Estado, dice Adam Smith, deben contribuir¹² al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquélla parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquélla que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia"

El párrafo transcrito amerita los siguientes comentarios interpretativos:

1.- El principio se enuncia diciendo básicamente que todo individuo debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo mas cercana posible a su verdadera capacidad

12 Smith Adam. ob. Cit., Libro V, Tomo II, pagina 409

económica.

Es muy importante destacar que Adam Smith, utiliza la palabra “**proporción**”, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulta injusto y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que es a mayor aportación económica sea en forma cualitativa.

Dicho en otras palabras si a dos ciudadanos respectivamente ganan 10 y 50 pesos se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gana 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gana 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida.

Por eso, a partir de la publicación de la Riqueza de las Naciones, se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos que se ajustan al principio de Proporcionalidad son aquellas cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas, como es el caso de nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta.

Utilizando el ejemplo mencionado, podemos señalar que, si en vez de emplearse una tasa fija del 3% para ambos casos, se aplica al que gana 10 una tasa del uno por ciento y al que percibe 50 una cuota consultiva de 5%, se habrá cumplido en plenitud con la indicada máxima de Proporcionalidad.

Consecuentemente, para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto

fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que tengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.

En síntesis, es factible sostener que el Principio de Proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias altas y porcentualmente más reducidas en los casos de ganancias medios y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentaje fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante Principio.

Sobre este particular, Hugo B. Margáin, antiguo Secretario de Hacienda y Crédito Público de nuestro País, expresa lo siguiente: " La idea de igualdad en las cargas públicas no significa necesariamente que todas las personas, sin distinción, cubran la misma cuota proporcional al Erario Público, puesto que sería éste un principio más bien de desigualdad. Por el contrario, es indispensable tratar de manera desigual a quienes son distintos, según los postulados de la justicia comunicativa. Antes de la Revolución Francesa se dijo que los impuestos pesaban sobre campesinos, obreros y burgueses, en tanto la nobleza escapaba a su órbita de aplicación. El criterio igualatorio de este movimiento obligó a una derrama de los casos en forma proporcional, hasta que cambió el criterio impositivo con la adopción de las tasas progresivas, por virtud de las cuales se grava con mayor intensidad, en la medida en que los recursos del sujeto del impuesto son mayores, y por otra parte, se libera de las cargas públicas a quienes cuentan con recursos económicos limitados, con la tendencia a respetar un mínimo de ingresos inafectables, a fin de permitir la subsistencia del individuo".

2.- La observancia o inobservancia del apuntado Principio de Proporcionalidad conduce a lo que Smith denomina "igualdad o desigualdad de imposición". Ahora bien, estos criterios de igualdad o desigualdad, a fin de no confundirnos en esta cuestión que es suyo bastante difícil, deben

entenderse en la forma que continuación se expresa:

a).-Existirá la igualdad en la imposición o tributación cuando causantes con ingresos distintos se les grabe en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.

b).- Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

Por esa razón, algunos tratadistas modernos llaman a este "Principio de Justicia", porque en realidad sin su vigencia de ningún orden jurídico-fiscal puede alcanzar la pretensión de ser equitativo, adecuado intolerable para sus destinatarios.

3.- Adam Smith deja sentada una verdad capital al aseverar que "todas las rentas y haberes de los individuos de una sociedad vienen a deducirse en el último término de tres distintos fondos: la renta, la ganancia y los salarios. Todo tributo, asimismo, viene finalmente a pagarse por alguno, algunos, o todos a la vez, de estos tres fondos diferentes del mismo modo que de ellos deducen las rentas particulares...."

Esto viene a corroborar lo que hemos venido sosteniendo a lo largo de la presente obra, a saber: que todo tributo debe incidir sobre un ingreso, una utilidad a un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico indispensable para que un ciudadano pueda contribuir a la riqueza de su nación, radica en el hecho de que previamente este ciudadano haya generado su propia riqueza.

En esas condiciones y el deseo de lo que siga procuraremos

ajustarnos fielmente a las ideas de este viejo maestro común de todos los estudiosos del Derecho Fiscal todo tributo que incida sobre un gasto efectuado por el contribuyente (como sucede en nuestro impuesto sobre erogaciones por remuneraciones al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencias de un patrón, y por demás de dudosa constitucionalidad) resulta una positiva aberración jurídica ya que en tal caso, al no gravarse fuerte riqueza alguna sino las erogaciones que una persona lleva a cabo en relación con su negocio profesión, se debilita su capacidad económica y sus posibilidades de generar verdaderos ingresos o rendimientos, lo que a la larga puede conducir - particularmente si se abusa de esta negativa y viciosa práctica fiscal - al empobrecimiento del individuo, y paralelamente al de la Nación, que tan abusivamente lo forzó contribuir a las cargas públicas.

4.- El principio de Proporcionalidad implica no sólo el que cada ciudadano de deba la contribuir al sostenimiento de el Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, sino también de manera muy importante es que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todo los puentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.

Lo anterior, en esencia, significa que las contribuciones deben establecerse además, en función de lo que cada individuo gana, en proporción a todo los ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones, etc.

De modo que, dentro de una correcta planeación del orden jurídico-fiscal de un país, si se quiere cumplir con esta máxima justicia elemental, es deber del legislador distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes

de riqueza de que se disponga, a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general - es decir, en relación a la totalidad de las fuentes imponibles en una nación existen en un momento dado se incumple lo que con esta máxima preceptúa el sistema vulnerará de cualquier manera el Principio de Proporcionalidad.

Al respecto nos parece prudente señalar que lo que sucede nuestro país en la actualidad es un claro ejemplo de desatención a este postulado específico del Principio de Proporcionalidad. En efecto, hablando en términos generales en México contamos con las siguientes fuentes básicas de riqueza: industria, comercio, prestación de servicios, agricultura, ganadería y pesca. Sin embargo, prácticamente la totalidad de las cargas tributarias, se acumulan sobre las tres primeras fuentes de riqueza (industria, comercio y la prestación de servicios), en tanto que las tres restantes (ganadería, agricultura y pesca), obedeciendo a los lineamientos de la llamada "economías centralmente - planificada por el Estado"- no sólo generan ingresos tributarios sino que demandan y reciben generosas exenciones, subsidios y "precios de garantía" que a la larga se traducen en mayores gravámenes fiscales para la industria, el comercio y la prestación de servicios, elevando al mismo tiempo el gasto público y los niveles inflacionarios que padecemos en la actualidad.

De ahí que no esté de más el repetir las sabias palabras utilizadas por Adam Smith al exponer esta cuestión: "Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos..."

5.- La última consecuencia del Principio de Proporcionalidad consiste en

que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse solamente en función a su capacidad económica, sino que su impacto patrimonial debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento. Dicho en otras palabras, un tributo no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente ya que en tal evento lejos de resultar proporcional se convierte en un acto confiscatorio por medio del cual el Estado llega apoderarse de gran parte del patrimonio de los causantes o de una porción significativa del fruto legítimo de su trabajo.

Un gravamen concebido en estos términos desalienta el esfuerzo y la producción, traslada a las arcas estatales el resultado de la creatividad personal, desestimula el ahorro y la inversión, nulifica la inventiva personal y las posibilidades de desarrollo y, a fin de cuentas cancela toda perspectiva razonable de generar riqueza puesto que nadie le interesa trabajar y esforzarse solamente para que el Fisco se quede con la parte más importante de los recursos obtenidos a través de su trabajo y de ése esfuerzo.

De modo que, resumiendo nuestros comentarios interpretativos acerca de esta primera máxima, estamos en condiciones de concluir que el Principio de Proporcionalidad se traduce en la observancia, por parte de cualquier sistema tributario inspirado ideales de justicia, de estos tres postulados:

a).- El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sean más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediano o menor capacidad económica.

b).- Es distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravables disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución

nacional no recaída exclusivamente sobre una o varias de estas fuentes.

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

3.4 Principio de equidad

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con entender o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley" ¹³

Por otra parte, conforme a su aceptación aristotélica, líquida significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual sostiene tratar igual a los iguales y en forma desigual a los que nos encuentran en igualdad de circunstancias.

Margáin Manautou estimaba a su vez que un tributo puede ser equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación" ¹⁴

Finalmente, Rivera Pérez Campos sostiene que: "el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos,

¹³ Ob.cit.773 y 774

¹⁴ Margáin Manautou, Emilio. La Constitución y algunos otros aspectos del derecho tributario mexicano. Universidad autónoma de San Luis Potosí pág. 109 San Luis Potosí, S.L.P. 1967

cuando la ley no es general, ya sólo por ello es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción y ese aspecto puede examinarse jurídicamente. La ley es una misma facultad pues para determinar si ella es general. Si adolece de la falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contrario a la fracción cuarta del Artículo 31 Constitucional..."

De las transcripciones que anteceden podemos arribar a la conclusión de que el común denominador del PRINCIPIO de EQUIDAD está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentran colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contar contrarios a toda noción de justicia

Dentro de este contexto, el PRINCIPIO de EQUIDAD va a significar, como lo contamos la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mínimo tributo; lo que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a tipos crisis de causas y, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, u cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc. Y, cuidando tan solo, el acatamiento del Principio de Proporcionalidad de que las tarifas cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuye según el volumen de sus ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Todos los conceptos que anteceden aparecen reflejados con gran

fidelidad en la tesis de la Supremo Corte de Justicia de la Nación, cuya parte medular se reproduce a continuación:

"También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de Igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentran obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual... "(Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la pág. 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974).

"... es norma de equidad la de que se encuentran obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica en querer" (Informe de Actividades rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1965 pág. 49).

"... del texto del Artículo 316 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal se desprende con claridad que la fuente gravable está constituido por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión de capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión, sino que es preciso que se parte de las operaciones relativas, en las que inclusive se puede establecer expresamente que no existe el derecho de percibirlos, y una disposición legal de carácter tributario no puede desconocer esas situaciones, a través de la presunción de que forzosamente deben percibir intereses fijados arbitrariamente a la suma de 6% anual, con lo cual se está contrariando el Principia de Equidad en la imposición consagrada por el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal". (Semanao Judicial de

la Federación, Sexta Época. Vol. XLVIII, pág. 49. Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

La última de las tesis jurisprudenciales transcritas nos proporciona inclusive un ejemplo práctico del Principio que analizamos, a no permitir que se dé un tratamiento igual a quienes se encuentran colocados en situaciones desiguales. Es decir, al considerar como inconstitucional a una norma tributaria que pretendía hacer sujetos de un impuesto sobre capitales tanto a quienes por concepto de préstamos otorgados a terceros percibir intereses, como a quienes, no obstante haber otorgado préstamos similares, habían convenido en no cobrar a sus deudores ningún tipo de intereses. Al pretender igualar causantes ubicados en diferentes situaciones, el precepto legal de referencia incurrió en una notoria injusticia y por ello nuestro Máximo Tribunal estimó que contrariaba "el PRINCIPIO de EQUIDAD en la imposición consagrada por el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal".

Con base en los conceptos que hemos desarrollado a lo largo de este tema, en las opiniones de los tratadistas que hemos citado y en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, creemos encontrarnos en condiciones de definir por separado a los Principios de Proporcionalidad y de Equidad, y de señalar las diferencias existentes entre ambos conceptos.¹⁵

La Proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria a fin de que la misma no sea soportada por uno o varios fuentes en

¹⁵ Adolfo Arrijo Vizcaíno, derecho fiscal editorial Themis, colección de estos universitarios pág. 264

particular.

Por su parte, a la Equidad podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes y un mínimo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico -- fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes y un impuesto debe guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece regula.

Las ideas las anteriores fueron generosamente recogidas en la sentencia dictada con fecha 12 de junio de 1984 por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, con base en una brillante ponencia de su distinguido Ministro el señor licenciado Mariano Azuela Guitrón, en el Amparo en Revisión 554/83 a reeditar en sí Compañía Sevillana "La Central", S.A.) cuya parte medular es el tenor siguiente:

"RENDA - SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTÍCULOS 27, FRACCIÓN I y 25 FRACCIÓN I DE LA LEY DE LA MATERIA (VIGENTES RESPECTIVAMENTE EN LOS AÑOS DE 1979, 1980 Y 1981). -- De acuerdo con lo establecido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución los impuestos debe ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, entre los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiera fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas. La equidad significa, totalmente, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones

deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlos en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentren en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerla lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos. Por otra parte, se falta a la proporcionalidad porque el que se tenga trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al proporcionarse que se aplique una tarifa mayor a quien no puede hacer la deducción frente al que puede realizarla, a quien se facilitará que se le aplique una menor, se vulnera el principio de proporcionalidad pues el pago del tributo no se encontrará, en lo que toca ese punto en proporción a la capacidad económica sino que dependerá de una situación extraña a ella".

Partiendo de las anteriores definiciones, estimamos que es factible señalar las siguientes diferencias entre esas dos importantes y debatidas máximas constitucionales.

1.-Mientras que el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de igualdad de los causantes ante la ley.

2.-El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general

del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.

3.-La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.

4.-El Principio de Proporcionalidad debe inspiradas en criterios de progresividad; la equidad se basa siempre en una noción de igualdad.

5.-La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia la aplicación de la justicia a casos concretos.

6.-La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

7.-La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallan dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

8.-El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos, el de Principio de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

9.-Mientras que el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones para sufragar los gastos públicos, el Principio de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

3.5 Principio de legalidad tributaria

Hemos dejado establecido que la finalidad primordial de nuestra disciplina es la de regular la actividad del fisco, que es el órgano encargado de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los ingresos tributarios del estado. Ahora bien, si conceptuamos al derecho fiscal como un conjunto de normas jurídicas de orden público, resulta evidente que toda la actividad fiscal debe encontrarse regida por la ley. Esto nos lleva directamente al análisis de uno de los principios fundamentales de la materia que nos ocupa: el de legalidad. Principio que algunos autores consideran como la piedra angular del derecho tributario.

Al respecto, cabe destacar que éste principio obedece a un doble anunciado. El primero atañe al fisco, en tanto que el segundo se refiere a los particulares. Así, afirmamos que:

1.- La autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.

2.- Por su parte, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confiere.

En términos generales, el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derechos de los particulares ya contamos que la potestad otorgada a los funcionarios públicos de exigir de la ciudadanía el pago de determinadas prestaciones para el sostenimiento del estado, puede presentarse en un momento dado para la comisión de toda clase de abusos esas acciones y discriminaciones. Por eso, es necesario que de antemano existan leyes, de aplicación general por supuesto, que con toda precisión determinen los límites y la naturaleza de tal potestad. Leyes que permitan al causante conocer en forma previa hasta donde llega la función recaudadora de los representantes de la Hacienda Pública. En esa forma al subordinarse la acción del fisco al imperio de la ley, se frena e impide hasta donde las circunstancias permiten el desarrollo de conductas abusivas, y a fin de cuentas, antisociales.

Por otra parte, el principio de legalidad permite al contribuyente conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como la esfera de derechos ejercitándolo en contra del estado cuando este, en su función recaudatoria, prender pretenda traspasado exceder los límites del marco jurídico a los que debe construirse su actuación.

Como afirma Adolfo Carretero Pérez "Las potestades públicas que deben ejercerse el actividad financiera están conformadas por la ley y el ordenamiento jurídico en virtud del principio de legalidad, que por un lado define positivamente su actuación, y por otro limita..."

El origen de la exigencia de la legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad que sólo pueden ser intervenidos por la administración financiera si existe una autorización legislativa habilitante.

Gabino Fraga, citando a Léon Duguit, hace notar que... el llamado principio de legalidad consiste en que ningún órgano del estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme una discusión general anteriormente dictada.

De modo que, en esencia, el principio de legalidad tributaria ópera como una balanza que busca el justo y adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente intervienen en la relación jurídico fiscal, al sujetar la acción tanto del fisco como los contribuyentes al descubrimiento de un régimen legal específico cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.

Como indicamos en párrafos precedentes éste principio representa uno de los pilares fundamentales sobre los que el derecho fiscal se sustenta, por lo que resulta de gran importancia comprender cabalmente su significado.

3.6 Principio de certidumbre o certeza

En cuanto a este Principio, la "Riqueza de las Naciones" la proporción a los siguientes conceptos, cuya lógica, sentido común y prudencia, difícilmente encuentran paralelo en la historia del Derecho Fiscal.

"El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y el momento alguno arbitrario. El tiempo de socorro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, ya no te inteligible para el contribuyente para cualquier otra persona. Porque donde se verifica lo contrario, estará cada vasallo, que contribuyen más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, a gravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones y micos para el. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolvencia, favoreciendo las astucias de alguno de los empleados

en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos y e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía de tributo" ¹⁶

El párrafo que se acaba de transcribir garantiza de la formulación de una serie de interesantes comentarios interpretativos, entre los que destacan los siguientes:

1.- Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y el arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc.

En tales condiciones, la primera obligación de la ley fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo para, en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.

Ahora bien, ¿cuáles son esos elementos constitutivos? Adam Smith habla del tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que deba satisfacerse. Sin embargo, con la técnica fiscal que ha evolucionado con él transcurso del tiempo, pensamos que en la actualidad el Principio de Certidumbre debe hacerse extensivo a los elementos constitutivos del moderno tributo que, en términos generales, son los que a continuación se describe:

a).- **Sujeto pasivo.** Para cumplir con este Principio, la ley debe identificar con toda precisión a la persona, física o moral, destinatario causante de cada tributo.

16 Smith Adam. Ob Cit. Libro V, Tomo II páginas 409 y 410

b).- **Objeto.** Asimismo, es deber de la ley hacendaría definir con la mayor exactitud posible en todos los casos, cuál es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo contribución.

c).- **Tasa, cuota o tarifa.** Resulta verdaderamente imperioso el que la norma jurídico - tributaria que especifique claramente, ya sean forma numérica o porcentual, la unidad numérica o la fórmula matemática que debe utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo.

d).- **Base gravable.** La ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cuál es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida el monto de la prestación fiscal a satisfacer.

e).- **Fecha de pago.** Desde luego, como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos las fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a integrar los tributos que hayan causado, ya que dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los causantes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales.

f).- **Sanciones aplicables.** El poder sancionador del Fisco, que normalmente se expresa a través de la imposición de multas y del cobro de recargos y gastos de ejecución, debe encontrarse perfectamente regulado por la legislación aplicada aplicable, no sólo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales penalidades, sino fundamentalmente en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, al señalamiento de los montos mínimos y máximo de las multas, recargos y gastos de ejecución y al establecimiento de un conjunto

de reglas que limiten el ejercicio de esta facultad punitiva al previo cumplimiento de determinadas condiciones y requisitos.

Cuando la ley fiscal establece con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos que hemos enumerado, desaparece -- o al menos se reduce considerablemente -- la posibilidad de que los órganos recaudadores, inclusive a través de la expedición de Reglamentos y circulares abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos, cobrando los tributos en condiciones confiscatorias y ruinosas a la postre.

El Principio de Certidumbre confiere al ciudadano común y corriente un poderoso medio de defensa frente a los excesos de la Hacienda Pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta dónde llegan sus obligaciones tributarias y cuál es el límite de la potestad recaudatoria. Por esa razón es de vital importancia que los elementos constitutivos de todo tributo estén previstos con fijeza en las leyes respectivas, son los únicos instrumentos capaces de crear situaciones jurídicas de aplicación general; lo que, en esencia significa que no debe permitirse que dichos elementos constitutivos se consignen en Reglamentos o circulares, ya que, independientemente de que los primeros tienen como única misión la de facilitar el campo de aplicación de las disposiciones generales contenidas en una ley, a la que por ende no puede sustituir, y las segundas, jurídicamente hablando, no producen derechos y obligaciones para los particulares, al tratarse en ambos casos de ordenamientos emanados del Ejecutivo, su contenido cada vez resulta imparcial y equitativo.

2.- Al indicar que todo tributo **"ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente para cualquier otra persona"**, Adam Smith sienta otra verdad capital; particularmente para sistemas tributarios que, como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción.

Se trata de un mal endémico en nuestro medio. Las disposiciones fiscales que nos rigen se encuentran redactadas en una forma tan deliberadamente complicada, están muy lejos de ser comprensibles para el ciudadano común, al grado de que -- al estilo de los famosos "canonistas" de la Edad Media -- su contenido sólo puede ser desentrañado e interpretado por una verdadera "camarilla de iniciados", la que por cierto, en múltiples ocasiones, ni siquiera logra ponerse de acuerdo.

Todo ello, a pesar de que la fracción primera del Artículo 33 del Código fiscal, se expresa más como un buen deseo que como una realidad palpable, que las autoridades fiscales procurarán: "Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes".

Esto es algo sumamente negativo. Si el derecho fiscal está dirigido prácticamente a toda la población económicamente activa del País, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que no integrar se redacten en un lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios. Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni si quiera entienden.

La experiencia demuestra que la complejidad terminológica de la legislación fiscal a lo único que conduce es a la evasión impositiva especialmente en el caso de los llamados causantes menores, los que en gran número incumplen con sus deberes tributarios no tanto por mala fe, como por desconocer los alcances y la verdadera interpretación de los conceptos legales que le son aplicables y por carecer de recursos económicos que les permita contratar los servicios de personas capacitadas que los asesoren en forma debida.

Se habla mucho en nuestro medio de la necesidad de llevar a cabo "campañas de concientización fiscal" que recuerden periódicamente a todos los ciudadanos la importancia de pagar correctamente y a tiempo sus impuestos. Creemos que si se desea que semejantes promociones alcancen algún tipo de éxito, deben ir acompañadas de una forma a fondo de nuestra legislación tributaria en vigor, que se inspire en las sabias y viejas enseñanzas, nunca aplicadas en México, al menos en lo que éste punto se refiere el distinguido tratadista británico que desde la lejanía histórica del Siglo XVIII clamaba por la existencia de normas fiscales que regularán tributos. "claros, llanos e inteligibles para el contribuyente o para cualquier persona".

3.- El desacato al Principio de Certidumbre propicia la corrupción es la altanería de los funcionarios hacendarios, lo que, como con toda razón sostiene Adam Smith, " suele ser cuando menos desatentos e intratables".

Es sumamente triste tener que reconocerlo, pero el hecho es que estos conceptos encuadran bastante bien en la realidad mexicana. Con gran frecuencia el ciudadano promedio que trabaja, produce y resiste estoicamente todos los embates de la inflación, las devaluaciones y la constante reducción del poder adquisitivo del salario, se convierten en víctimas propiciatoria de " inspectores fiscales" y "visitas aduanales", lo que -- haya incumplido o no con sus obligaciones tributarias -- los someten por lo general a un trato descortés y humillante. Esta clase de funcionarios son individuos dotados de escasos conocimientos en la materia que suplen sus notorias deficiencias con actitudes autoritarias de prepotencia e insultante en la materia, que desaparece como por arte de magia en cuanto vislumbra la posibilidad de recibir algún soborno. Las fallas de nuestro sistema han llevado a estas personas a confundir la función recaudatoria del Fisco con actos de chantaje y amenazas, lo que sin lugar a dudas los hace en gran parte culpables de la repugnancia automática que cualquier ciudadano desprovisto de influencia y privilegios experimenta en cuanto se ve forzado a tratar con alguna autoridad menor.

¿Cuál es el origen de esta molesta situación? Desde luego la respuesta se encuentra en la falta de observancia del Principio que nos encontramos analizando. En términos generales nuestras leyes fiscales suelen contener definidos con precisión los elementos constitutivos de los tributos que establece. Sin embargo, la complejidad terminológica a que nos referimos con anterioridad a que nos referimos con anterioridad hace que el ciudadano común y corriente ignore sus más elementales derechos en materia fiscal. En tales condiciones, la visita de un "inspector fiscal" o el enfrentamiento con un "vista aduanal" lo aterran y entonces, como dice Adam Smith, el contribuyente se siente "bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien... sacar impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuos para él.

De ahí que día con día crezca enormemente la necesidad imperiosa de que México lleve a cabo a la brevedad posible una reforma fiscal de carácter integral, que persiga entre sus objetivos primordiales la simplificación terminológica de nuestra legislación vigente, a fin de poner al alcance de entendimiento del ciudadano promedio. Tarea difícil por supuesto, pero inaplazable al mismo tiempo, ya que mientras esto no suceda, dígase en lo que se diga en contrario el sistema tributario mexicano continuará debatiéndose en la incertidumbre jurídica. Incertidumbre que puede llegar a ser de fatales consecuencias, en virtud de que tal y como Adam Smith es su gran sabiduría fiscal lo señalara: "La certeza de lo que cada individuo debe pagar en materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como lo como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributos"

3.7 Principio de comodidad

En cuanto a esta máxima nuestro autor expresa los siguientes conceptos:

"Todo tributos o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, para verlo al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe tenerse que tiene entonces dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último pagarse por el consumidor, y generalmente en modo menos gravoso que puede ser para él. Nos paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprar los primeros, según le parezca, será culpa suya si el tiempo de pagar los sufre alguna incomodidad"

A este respecto, cabe formular los siguientes comentarios:

1.-El Principio de Comodidad atiende en principio, los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones. Plazos y fechas que deben fijarse en forma tal de que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios. Contemplando esta máxima desde el punto de vista del Derecho Fiscal Mexicano, Margáin Manautou hace valer una serie de importantes opiniones que por su trascendencia para la cuestión que nos ocupa transcribimos íntegras a continuación:

"Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escoger si aquellas fechas o períodos, en atención a la naturaleza del gravamen, son más propicias y ventajosas para el causante realice su pago".

"Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del causante".

"Nuestra legislación federal respeta este principio, y así encontramos que el Impuesto sobre la Renta, tratándose de causantes con ingresos mayores del impuesto al ingreso global de las empresas debe pagarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se celebró el balance, que es la operación contable que bien va a determinar el resultado de las operaciones celebradas durante el periodo a que se refiere; en el Impuesto sobre Ingresos mercantiles se paga dentro de los primeros 20 días del mes siguiente al en que se tuvieron los ingresos que se declaran periodo que originalmente era de 10 días y que fue considerado insuficiente. etc.

Quizá la única excepción esté constituida por el Impuesto sobre uso y Tenencia de Vehículos, que debe pagarse durante los meses de enero y febrero de cada año, precisamente después de que la mayoría de los contribuyentes han incurrido en considerables gastos personales debido a las fiestas de fin de año; lo que motiva el plazo para el entero tenga que prolongarse normalmente hasta los meses de marzo y abril.

Pero independientemente de lo anterior, la opinión de Margáin Manautou es perfectamente fundada y explica en principio la forma en que debe interpretarse la tercera de las máximas tributarias de Adam Smith. No obstante, pensamos que éste amerita otras reflexiones adicionales.

2.-El efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referida no sólo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo. Veamos el primer problema:

Hasta hace algunos años, el entero de los tributos debía efectuarse en las llamadas Oficinas Federales de Hacienda, que son las agencias recaudadoras debidamente autorizadas, del Fisco Federal. Desgraciadamente, tales

dependencias oficiales se instalaron en sórdidos y oscuros edificios de difícil acceso y de siniestro aspecto. A mayor abundamiento, se les dotó de personal notoriamente incompetente, irresponsable y déspota. De tal manera, que ir a pagar los impuestos a esa clase de sitios es por lo regular un verdadero suplicio, que muchas veces era utilizado por los causantes remisos e incumplidos como pretexto para justificar su despego a lo que preceptúan las normas tributarias.

Con el tiempo, las altas autoridades hacendarías comprendieron que tal estructura recaudatoria era profundamente inoperante y propicia para la evasión fiscal y decidieron llevar a cabo un programa, que subsiste en la actualidad, denominado de "facilidades a los contribuyentes" y que permiten el pago de contribuciones por correo o en las sucursales, generalmente limpias y bien atendidas, de determinadas Instituciones Bancarias. Inclusive, justo es decirlo, últimamente se ha mejorado el aspecto físico y el trato a los particulares en alguna de las vilipendiadas Oficinas Federales de Hacienda.

Lo anterior nos demuestra, de modo irrefutable, que el PRINCIPIO de COMODIDAD va más allá del simple señalamiento de fechas adecuadas para el entero de los tributos. Por el contrario, debe comprender integralmente todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, en virtud de que una adecuada recaudación sólo es posible facilitando al máximo a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes.

3.-Dentro de este contexto, aparece el segundo problema: la forma de pago. Cuestión sumamente delicada que, si no es atendida con cuidado, puede también orillar a los sujetos pasivos hacia los caminos de la evasión tributaria. Normalmente, para cubrir un tributo al contribuyente debe formular por sí mismo un documento llamado "declaración", en el que se ve obligado consignar sus ingresos gravables y sus gastos deducibles, así como aplicar las cuotas, tasas o tarifas correspondientes, determinando en esa forma, en cantidad líquida, el gravamen a satisfacer.

Desgraciadamente, en la mayoría de los casos estos documentos o declaraciones, por disposición de la ley demandan tal cantidad de datos, cifras y fórmulas matemáticas, que su elaboración resulta prácticamente imposible para el ciudadano promedio. Lógicamente, esta situación da lugar a que algunos contribuyentes se abstengan de formular declaraciones tributarias que no entienden, y a que otros lo hagan equivocadamente, haciéndose acreedores con posterioridad al cobro de diferencias adicionales de impuestos, recargos y multas en forma por demás injusta.

Nos parece correcto que, por ejemplo, las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles sean documentos de difícil elaboración, porque la complejidad de sus operaciones así lo exige y porque su situación económica les permite contratar los servicios de especialistas en la materia que les resuelva satisfactoriamente problema. Pero en cambio nos parece por completo inadecuado el que ese mismo grado de dificultad se imponga a las declaraciones que se obliga presentar a los pequeños establecimientos comerciales y a las personas físicas (trabajadores, empleados asalariados, profesionistas, artistas, artesanos, etc.), pues se trata de sujetos pasivos en múltiples ocasiones que no están en condiciones de pagar servicios permanentes de asesoría fiscal y que, por ende, a pesar de su buena voluntad, llegan a convertirse en causantes incumplidos por no haber podido entender cabalmente el significado de los documentos a través de los cuales se ven obligados a satisfacer sus deberes tributarios.

Por consiguiente, ningún programa de "ayuda los contribuyentes" se verá completo sin una radical simplificación de las formas de pago. De nada sirve que se escoja fechas o épocas apropiadas para exigir los enteros tributarios, y que se faciliten dichos enteros a través del correo y de la intervención de determinadas sucursales bancarias, si tales medidas no van acompañadas de una simplificación comprensible del lenguaje en que se expresan los requisitos que deben contener

los instrumentos de pago.

Indudablemente, el origen de este problema se localiza las complejidades terminológicas a la que están afectas nuestra legislación tributaria en vigor. De ahí que esa negativa situación implique un desconocimiento tanto del Principio de Comodidad como el de Certidumbre o Certeza. Pero cualquiera que sea la razón, es indudable que nuestras más altas autoridades hacendarías deben encontrar un pronto remedio, pues de lo contrario los índices de evasión impositiva tenderán indefectiblemente a aumentar de modo alarmante.

4.-Resumiendo nuestras ideas acerca del **PRINCIPIO de COMODIDAD**, podemos concluir diciendo que:

a).- "si el pago de impuestos significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodos entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, debe escoger si aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para el causante realice su pago".

b).- Asimismo, debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son del gasto público, y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además, se debe proporcionar otro tipo de facilidades, como el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo.

c).- Finalmente, el acatamiento al **PRINCIPIO de COMODIDAD** implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago (declaraciones impuestos, formularios, etc.) aparezcan redactados y en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que

puedan ser requisitados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.

3.8 Principio de vinculación con el gasto público

La fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señale su parte inicial: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio encarecido..."

Al hacer semejante señalamiento, no estará Carta Magna gratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, acerca de la cual ya hemos vertido diversos comentarios, a fin es al mejor los alcances y la interpretación que debe darse a este tercer Principio Constitucional.

Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarle nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable en aquellos países en donde se disfruta de mejoras en los servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto su prestación.

Esto prueba la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de deslindarlos. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos a nadie le gusta ser víctima de estafas y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedió ante los

problemas y trastornos que la ineficacia del aparato gubernamental les ocasiona. Por eso las autoridades hacendarías, en sus numerosas campañas de difusión fiscal, acostumbran insistir en los logros alcanzados por la Administración Pública como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos.

Por su parte el Estado quedaría colocado en una posición verdaderamente lamentable si distrajera los ingresos tributarios en destinos diversos de la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general. La historia antigua y reciente demuestra, a través de numerosos y palpables ejemplos, como los gobernantes que han distraído los fondos públicos en su provecho personal han sido inmediatamente calificados por sus gobernados como corruptos, deshonestos y arbitrarios y han sido objeto del franco repudio y en ocasiones, de la abierta rebeldía de sus pueblos, en cuya memoria han dejado un ingrato recuerdo.

Por esa razón, y previendo posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados un especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico del gobierno que haga un uso indebido de las aportaciones, en esencia, este tercer Principio Constitucional establece un importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho -- y por supuesto el gobierno la obligación correlativa -- de conocer detalladamente en que forma se manejan sus contribuciones de lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocado al margen de la Constitución

Se ha discutido mucho por la doctrina si el destinar el rendimiento de un tributo un fin específico, v.gr.: el establecer un impuesto para el fomento de la educación; constituían una violación al Principio que nos encontramos analizando.

En nuestro concepto tales discusiones relativamente fútil, en virtud de que pensamos que basta con que las contribuciones se destinen a satisfacer partidas consignadas en los Presupuestos Nacional o Estatal de egresos, serán éstas generales o específicas, para que se dé cumplimiento al imperativo constitucional de sufragar el gasto público a través de las contribuciones ciudadanas; ya que por una parte no debe olvidarse el viejo principio jurídico que nos dice que "Donde la ley no distingue no debemos distinguir" siendo que la especie es evidente que la Constitución hace exclusivamente una referencia global a los gastos públicos de la Federación, Entidades Federativas y Municipios; y por la otra, creemos que igualmente se cumple con la norma suprema invocada destinando determinados rendimientos tributarios a fines específicos de servicio público que, empleándolos en general en cubrir los gastos públicos, puesto que al fin de cuentas el efecto es el mismo.

El apoyo de lo anterior, podemos citar la siguiente jurisprudencia de la Suprema mayúscula inicial corte de Justicia de la Nación, que a nuestro juicio es sumamente ilustrativa para la debida comprensión de llamado Principio Constitucional de la Vinculación con el Gasto Público:

"Las circunstancias fue el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse como todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como lo son comúnmente la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc..

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos,

derechos, productos y aprovechamientos, se destinen a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, con los servicios públicos.

"Sostener otro criterio, o apartarse en otros términos de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (Amparo en revisión 2844/61, promovido por Clotilde Acevedo viuda de Flores. Visible en las páginas 383-384 del informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1973. Primera Parte)

3.9 Principio de irretroactividad de la ley

Antecedentes Históricos

El tema de irretroactividad legal tuvo un magro tratamiento en el Derecho Romano y comenzó a esbozarse la idea por Cicerón, quién hace una condenación muy energética de las leyes retroactivas en un discurso contra Verres, agregando que la constitución de Teodosio II y Valentiniano III, del año 400, contiene la afirmación del príncipe de que la ley nueva no tiene acción sobre el pasado. De igual modo en la obra legislativa de Justiniano hay un gran número de disposiciones en las que se descarta expresamente toda aplicación de la ley nueva a hechos pasados.

Ignacio Burgoa citando a Roubier, en su obra *Les Conflits des Lois dans le Temps* (El Conflicto de las Leyes en el Tiempo) afirma que en la Edad Media se encuentra la regla de la no retroactividad es ésta compilación de usos y de constituciones, que llegaron a convertirse en una especie de derecho común

feudal, bajo el nombre de libri feudorum, además de otros ordenamientos medievales de la época.

En cuanto al derecho español, encontramos el citado principio en casi todos los ordenamientos de su sistema jurídico positivo.

En lo que se refiere a México, el principio de la irretroactividad de la ley se consagro desde el Acta Constitutiva de la Federación del 31 de enero de 1824, la cual en su artículo 19 prohibió toda ley retroactiva, prohibición que se reiteró en la Constitución Federal del 4 de octubre del mismo año en el artículo 148.

En la Constitución de 1857 se estableció la garantía de irretroactividad prohibiéndose la expedición de leyes retroactivas en su artículo 14, misma disposición que ordenaba: “No se podrá expedir ninguna ley retroactiva”, siendo su antecedente directo el artículo 4 del proyecto respectivo, que declaraba: “No se podrá expedir ninguna ley retroactiva, ex post facto ¹⁷, o que altere la naturaleza de los contratos”. Este precepto fue discutido en sesión del Congreso Constituyente el 15 de Julio de 1856, enfocándose las principales impugnaciones en torno a la redundancia de las expresiones “ex post facto” y “o que altere la naturaleza de los contratos” con la primera de ellas, dentro de cuyo alcance se comprendían perfectamente las hipótesis que se pretendían indicar con las otras dos; fue por ello, que se decidió conservar solo la dicción ya mencionada, misma que se incorporo como definitiva en el artículo 14.

El conflicto de las Leyes en el Tiempo

El artículo 14 en su primer párrafo establece:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”

¹⁷ Ex post facto, define una situación que ocurre después de un suceso, que trasladado a las leyes, implica la elaboración o modificación de una ley posteriormente al suceso y por tanto con efecto retroactivo.

He ahí el fundamento de la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. La prohibición está dirigida no sólo al Poder Legislativo, para que no expida leyes retroactivas, sino también al Poder Ejecutivo para que no las aplique.”

El problema de la retroactividad legal, se conoce también como “Conflicto de Leyes en el Tiempo”; pues la cuestión es determinar, en presencia de dos leyes, una antigua, que se supone derogada o abrogada, y una nueva o vigente, cuál de las dos debe regir a un hecho, acto o fenómeno.

La naturaleza de una ley es que se expida para regir hacia el futuro, para regular situaciones jurídicas que se presentarán a partir de su entrada en vigor.

La irretroactividad consiste en que las disposiciones contenidas en una ley no se deben aplicar hacia el pasado, afectando relaciones jurídicas que se generaron antes de su entrada en vigor.

Teoría Clásica como única fuente del derecho jurisprudencial mexicano.

Para explicar el problema de la retroactividad explicaremos la “Teoría Clásica o De los Derechos Adquiridos”, pues es esta la mas acogida por nuestro derecho jurisprudencial mexicano.

Sus principales expositores son Merlin y Blondeua, la base de su teoría es la distinción entre derechos adquiridos que han entrado a la esfera jurídica de la persona y las expectativas de derecho que son simples facultades no actualizadas o ejercitadas aún por la persona.

Una ley es retroactiva cuando vuelve del pasado y afecta derechos adquiridos bajo una ley anterior; no lo será cuando sólo afecte expectativas de derecho.

Sin embargo, la principal objeción que se le hace a esta teoría es que desplaza el problema de definir si una ley es retroactiva o no, en determinar si hay o no derechos adquiridos, o si se trata de derechos condicionales; ante esto hacemos referencia a la siguiente tesis:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Época: 7ª

Volumen: 145-150

Página: 43

DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHOS, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES. El derecho adquirido se puede definir como el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; la expectativa del derecho en una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado.

De acuerdo con este criterio, “el hombre que goza de un derecho subjetivo reconocido por la ley, no puede ser privado de él por un ley nueva; sino, la confianza en la protección social se desvanecería, el orden público se vería amenazado. El legislador debe, pues, respetar los derechos adquiridos a los particulares. Por el contrario, las simples esperanzas (expectativas) no transformadas aún en derechos, no merecen la misma protección y deben incidir en el caso de modificación de la ley anterior.

Con respecto a esta garantía la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho:

“En términos generales puede decirse que nuestro Derecho Positivo, tratándose de la retroactividad de las leyes, ha sostenido hasta la fecha, la teoría clásica de los derechos adquiridos, en el cual se establece, en esencia, que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo a su dominio, y los cuales no se le pueden ya arrebatar.”

Al interpretar el artículo 14 constitucional es importante señalar que, una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas que de los mismos se sigan produciendo bajo la vigencia de una nueva ley que no consagre ese derecho, pues en este caso estamos en presencia de un derecho adquirido, cuyas consecuencias se van agotando durante cierto lapso de tiempo, consecuencias que, al ser generadas por un derecho establecido en una ley (que en un futuro se deroga), debe ser ésta la que los siga rigiendo.

Excepciones a la garantía de irretroactividad de la ley

A) La Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que las reformas constitucionales pueden aplicarse retroactivamente.

B) Las Leyes de intereses sociales o reglamentarios de la Constitución.

C) Las leyes procesales, por regla general, pueden aplicarse retroactivamente.

D) La jurisprudencia.

E) Una Ley que beneficie a los gobernados, puede aplicarse retroactivamente.

IV.- OBLIGACIONES FISCALES MINIMAS DE LAS PERSONAS MORALES A CUMPLIR EN MÉXICO.

A continuación se describen cuales son las obligaciones mínimas que las personas morales deben atender para no crear un conflicto con la autoridad.

4.1 Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR)

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto del Ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato (Ampliación de plazo mediante Decreto)	12	Anual
Pagos de las Retenciones de Sueldos y Salarios a más tardar el 17 de cada uno de los meses de año de calendario.	12	Anual
Pagos de las Retenciones por los servicios profesionales otorgados por personas físicas a más tardar el 17 de cada uno de los meses de año de calendario.	12	Anual
Pagos de las Retenciones por el uso o goce temporal de Bienes Inmuebles otorgados por personas físicas a más tardar el 17 de cada uno de los meses de año de calendario.	12	Anual
Presentar Declaración Anual del Impuesto del Ejercicio	1	Anual
Informativa de Retenciones de ISR excepto Pagos al Extranjero	1	Anual
Declaración Informativa de Clientes y Proveedores	1	Anual
Informativa de Retenciones de Sueldos y Salarios y Crédito al Salario.	1	Anual
Total de declaraciones de pagos.	52	

4.2 Ley del Impuesto al Valor Agregado. (IVA).

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
----------	----------------------------------	---------

Pagos definitivos a más tardar el día 17 del mes inmediato (Ampliación de plazo mediante Decreto).	12	Anual
Pagos definitivos de retenciones del Impuesto al valor agregado	12	Anual
Declaración Informativa de Operaciones con Terceros	12	Anual
Declaración anual Informativa de IVA	1	Anual
Total de Declaraciones de pago e Informativas que se debe enterar al Fisco derivado de la Ley del Impuesto al valor agregado.	37	Anual

4.3 Ley del Impuesto al Activo. (IA)

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto del Ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato (Ampliación de plazo mediante Decreto).	12	Anual
Presentar Declaración Anual del Impuesto del Ejercicio.	1	Anual
Total de Declaraciones de pago e Informativas que se debe enterar al Fisco derivado de la Ley del Impuesto al valor agregado.	13	Anual

4.4 Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IESPYS)

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Pagos mensuales definitivos a más tardar el día 17 del mes inmediato (Ampliación de plazo mediante Decreto).	12	Anual
Presentar Declaración Anual del Impuesto del Ejercicio.	1	Anual
Total de Declaraciones	13	

4.5 Ley del Impuesto Seguro Social

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Determinación de Cuotas Obrero Patronales	12	Anual

Determinación del Grado de Riesgo	1	Anual
Total de Declaraciones	13	

4.6 Ley del Instituto del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT)

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Determinación y entero de las cuotas a su cargo	12	
Total de Declaraciones	12	

4.7 Ley de Hacienda para diversos Estados de la Republica

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Pagos Provisionales Impuesto Sobre Nominas	12	Anual
Declaración Anual	1	
Pagos Provisionales Impuesto por la Prestación de Servicio de Hospedaje	12	Anual
Declaración Anual	1	Anual
Total de Declaraciones	25	

4.8 Otros Impuestos Municipales y Federales

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Predial y Tenencia	2	Anual
Total de Declaraciones	2	

Concepto	Numero de pagos y/o informativas	Periodo
Total de Declaraciones que se debe enterar al Fisco derivado de las Leyes Fiscales. Sin considerar avisos y/o declaraciones complementarias que se pudieran requerir.	167	Anual

Existen otras obligaciones que no se pueden computar, sin embargo se requiere de personal para cumplir con la administración de las disposiciones fiscales para su cabal cumplimiento.

V. ¿QUÉ ES EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y **aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario; y, de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.**

Misión

Recaudar las contribuciones federales y controlar **la entrada y salida de mercancías del territorio nacional**, garantizando la correcta aplicación de la legislación y promoviendo el cumplimiento voluntario y oportuno.

Visión

Ser una institución eficiente, eficaz y orientada al contribuyente, con procesos integrados, formada por un equipo honesto, profesional y comprometido, al servicio de los mexicanos.

Antecedentes

El primero de julio de 1997, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) reemplazó a la Subsecretaría de Ingresos en las atribuciones de determinación y recaudación de las distintas contribuciones del ámbito federal. Con la creación del SAT se pretendió llevar a cabo de manera más eficiente las labores de recaudación de contribuciones federales, coordinación fiscal con entidades, representación de la Federación en controversias fiscales, dirección de los servicios aduaneros y participación en la negociación de tratados internacionales

en materia fiscal y aduanera, entre otras. Para ello, se llevó a cabo un programa de reingeniería y modernización de los procesos, sistemas y estructuras. El SAT como un organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), cuenta con autonomía de gestión para la consecución de sus labores, y autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

VALORES

Compromiso

El personal del SAT utilizará en forma responsable los recursos públicos que se le asignen para su operación, promoverá el trabajo en equipo, y buscará siempre el desarrollo profesional de colaboradores y/o compañeros, asegurando así el cumplimiento de los objetivos institucionales.

Honestidad

La actuación del personal del SAT, está orientada a la atención y vigilancia permanente de la aplicación de la legislación fiscal y aduanera; a denunciar los actos ilícitos que identifique, de tal forma que su signo distintivo será la integridad, honradez y congruencia entre lo que dice y lo que hace.

Respeto

La actitud de servicio y consideración hacia compañeros, contribuyentes y proveedores, así como el reconocimiento de los derechos, libertades y cualidades inherentes a la condición humana, será la mística del personal del SAT.

Cuadro 5.1 Facultades del Servicio de Administración Tributaria

Las facultades del SAT se dan a conocer en las siguientes disposiciones:

Disposición	Fecha de publicación
<u>Ley del Servicio de Administración Tributaria</u>	DOF 15/12/1995, última reforma del 12 de junio del 2003
Decreto por el que se expide el <u>Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria</u> y se modifica el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	DOF 06/06/2005
<u>Acuerdo</u> por el que se señala el Nombre, Sede y Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria	DOF 27/05/2002
<u>Acuerdo</u> por el que se modifica el diverso por el que se señala el Nombre, Sede y Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado el 27 de mayo de 2002.	DOF 24/09/2002

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Administraciones Generales y Unidades que lo conforman y por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República. El Jefe del SAT es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT estará integrada por:

- El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá,
- Por tres consejeros designados por el Secretario de Hacienda, de entre los empleados superiores de Hacienda;
- Por tres consejeros independientes, éstos designados por el Presidente de la República, debiendo ser dos de éstos propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean reconocidos, para contribuir en la mejora de la eficacia de la administración y atención al contribuyente.

El patrimonio del SAT se conforma con los recursos financieros y materiales, que en su momento le transfirió la Subsecretaría de Ingresos y con los que anualmente recibe a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de coordinadora sectorial.

Cuadro 5.2 Integración del Servicio de Administración Tributaria

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

JEFATURA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN

TRIBUTARIA

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
COMUNICACIONES Y TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
GRANDES CONTRIBUYENTES

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE
AUDITORIA FISCAL FEDERAL

ADMINISTRACIÓN
GENERAL DE RECAUDACIÓN

ADMINISTRACIÓ
N GENERAL JURÍDICA

ADMINISTRACIÓN
GENERAL DE ADUANAS

ADMINISTRACIÓN GENERAL
DE INNOVACIÓN Y CALIDAD

ADMINISTRACIÓN
GENERAL DE EVALUACIÓN

UNIDAD DE
PROGRAMAS

ESPECIALES

UNIDAD DE PLAN
ESTRATÉGICO Y MEJORA

CONTINUA

ÓRGANO

INTERNO DE

CONTROL

VI.- METODOLOGÍA E INVESTIGACIÓN DE CAMPO

6.1 Antecedentes del problema.

Durante los últimos 30 años, muchas empresas mexicanas se han visto en verdaderos problemas ante el fisco federal por no cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, que como es sabido derivado de las modificaciones y del reconocimiento de la inflación por parte del fisco federal en las disposiciones fiscales estas se han complicado; y si a esto le agregamos que ha los contribuyentes no les agrada pagar impuestos, argumentando el que si los impuestos son aplicados a los gastos públicos (como lo indica el Art. 31 Fracción IV de la Constitución) o son aplicados a las cuentas bancarias de los funcionarios en funciones, y/o a la inseguridad jurídica que se presenta año con año por los cambios que sufren dichas disposiciones y las de las misceláneas fiscales (que en 1997 fueron 23); esto a llevado a los contribuyentes a una verdadera lucha contra el fisco federal uno a cobrar y otro a no pagar.

Por otra parte los contribuyentes se quejan de que la Administración de los impuestos les originan costos administrativos demasiados altos ya que consideran que deben tener personal exclusivamente para atender esta materia que además deben ser personal capacitado y erogar cantidades para capacitación de este mismo personal durante varios periodos en el transcurso del año fiscal.

6.2 Planteamientos del problema.

Cual seria el costo de administración de los tributos en las empresas, tomando en consideración que se deben realizar las siguientes actividades entre otras declaraciones para el pago del tributo, además de otras tantas para cumplir con las declaraciones informativas, avisos y otras obligaciones.

a).- ¿Conocen las empresas el Costo que les representa la Administración de los tributos?

b).- ¿El Costo de la administración de los impuestos es caro, justo, o barato?

c).- ¿Cuántas personas requiere la empresa para cumplir con sus obligaciones?

d).- ¿Cuál es el costo de la Administración de las contribuciones.

6.3 Planteamiento de la hipótesis.

Con base en los Antecedentes del planteamiento del problema antes expuesto, a manera de hipótesis se plantea lo siguiente:

A).- Cuanto mayor sea la información a que esté obligada la empresa por parte de las Leyes Impositivas, mayor será el costo de este servicio, que en ocasiones será mayor que el importe de los Impuestos que se deberán enterar.

B).- Que en la medida que la administración de la empresa cumpla oportunamente con sus obligaciones fiscales esos costos no se incrementan.

6.4 Objetivo de la investigación.

Determinar el costo promedio en que incurren las empresas por cada declaración ya sea esta de pagos provisionales, declaración anual o declaraciones informativas a que esta obligada por las Leyes Fiscales en nuestro país.

En base a los resultados concluir si la Administración del costo financiero para la atención al sistema tributario nacional, es caro como lo consideran los contribuyentes.

. Los objetivos particulares que pretende el presente estudio son los siguientes

- 1.- Conocer el costo real en las empresas de la atención a obligaciones fiscales.
- 2.- Determinar si el costo es caro, justo o barato en relación a los impuestos que se deben enterar.
- 3.- Demostrar que la política fiscal influye en la administración de las empresas.
- 4.- Qué el desconocimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la administración tendrá repercusiones fatales en la vida de la empresa.
- 5.- En que medida afectara a la empresa el no cumplir satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales.
- 6.- Un administrador con conocimientos o asesoría fiscal podrá hacer que la empresa permanezca en el mercado.

6.5 Población

En México el 90 % de las Empresas son micro, pequeñas y medianas empresas (hasta 100 trabajadores), éstas empresas prácticamente no cuentan con personal capacitado en el aspecto fiscal lo que las ha llevado a los problemas con el fisco federal.

En cuanto a la población de este tipo de empresas en promedio más de cinco millones, sin embargo todas las empresas están sujetas a las mismas obligaciones fiscales en virtud de que las disposiciones son federales, por lo que se considera que una muestra de 24 empresas donde existan pequeñas, medianas y grandes serán una buena muestra para determinar el costo promedio que nos servirá para dar respuesta a las preguntas planteadas.

6.6 Diseño del instrumento de recopilación de datos.

Para sustentar y tratar de demostrar la Hipótesis de Investigación se plantea el siguiente esquema metodológico, que incluye los pasos a seguir:

1. Analizar el número de personas que requiere la empresa para cumplir razonablemente con sus obligaciones fiscales.
2. Analizar cuales son las obligaciones fiscales que inciden mas en el costo de administración al servicio tributario.
3. Identificar si la administración de la empresa tomado en cuenta este costo en su presupuesto para la operación de la empresa.
5. Analizar algunas empresas en México, buscando los elementos que han usado para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y las políticas que han implementado al respecto.
6. La información se obtendrá por medio de un cuestionario aplicado a diferentes empresas ya sean de personas físicas o morales.
7. Analizar los resultados del cuestionario.
8. Plantear conclusiones y recomendaciones del estudio.

VII. RESULTADOS OBTENIDOS DE LA ENCUESTA

Cuadro 7.1 Clasificación de las Empresas por Número de Empleados

Menos de 50 Empleados	17
Más de 50 y Menos de 100 Empleados	2
Más de 100 y Menos de 250 Empleados	0
Más de 250 y Menos de 500 Empleados	5
Más de 500 Empleados	0

Cuadro 7.2 Clasificación de las Empresas por Años de Antigüedad

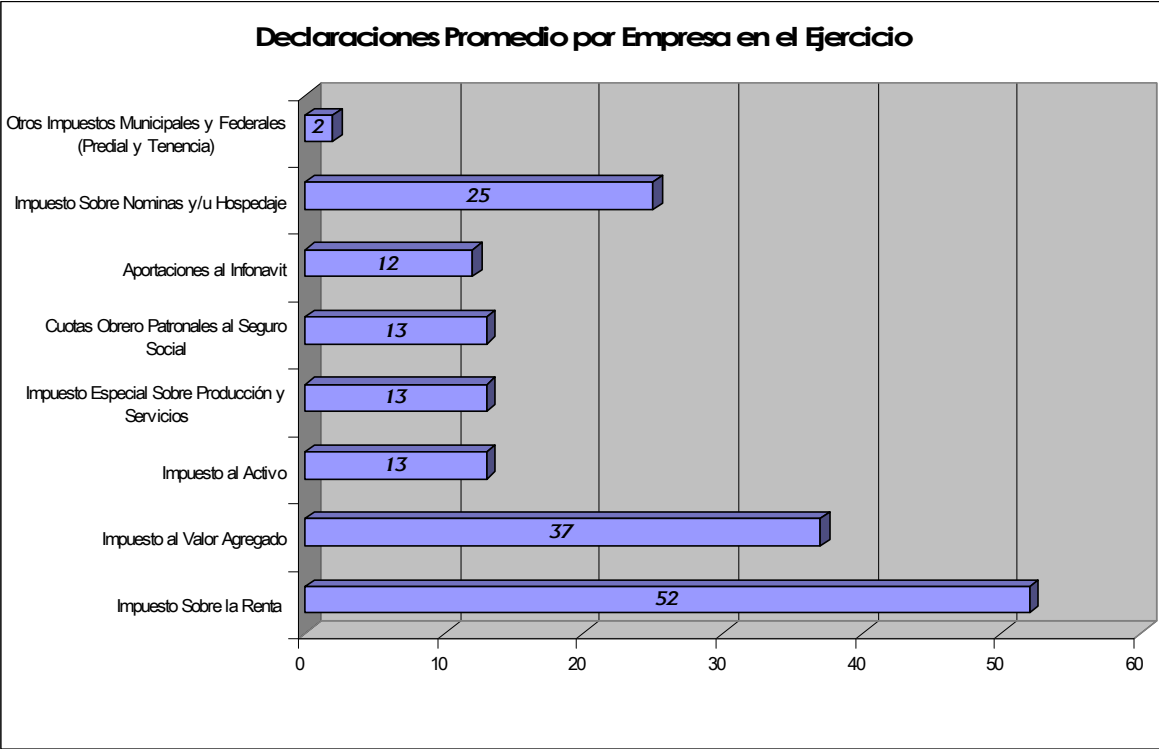
Menos de un Año	0
Más de uno y Menos de tres años	4
Más de tres y menos de cinco años	0
Más de cinco años	19

Cuadro 7.3 Cantidad de Declaraciones que presentan en Promedio las Empresas por cada Impuesto

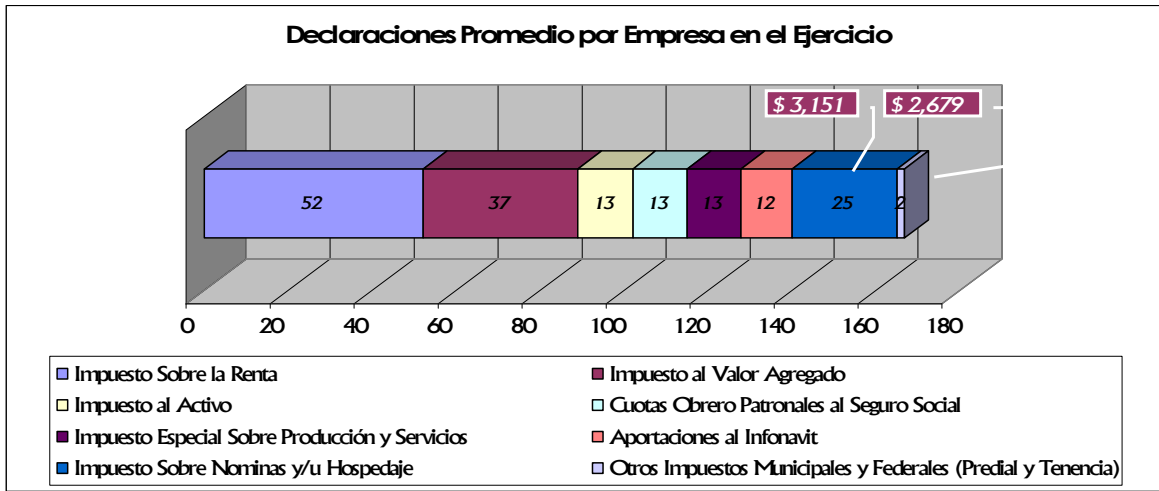
Tipo de Impuesto	Suma de Declaraciones Mensuales y Anuales obligatorias	Avisos fiscales que no se presentan directamente al Organismo Fiscal Autónomo	Otros Documentos Obligatorios para uso interno
Impuesto Sobre la Renta	52	Constancias de Retención por cada Proveedor y Trabajador	Estudio de Precios de Transferencia. Declaración Informativa de Retenciones
Impuesto al Valor Agregado	37	Constancias de Retención por cada Proveedor	Declaración Informativa de Retenciones
Impuesto al Activo	13		
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	13		
Cuotas Obrero Patronales al Seguro Social	13	Movimientos Afiliatorios por cada trabajador	Declaración de la Prima de Grado de Riesgo
Aportaciones al Infonavit	12	Movimientos Afiliatorios por cada trabajador	
Impuesto Sobre Nominas y/u Hospedaje	25		Registro por trabajador
Otros Impuestos Municipales y Federales (Predial y Tenencia)	2		
Total de declaraciones Normales	167		

Tipo de Impuesto	Suma de Declraciones Mensuales y Anuales obligatorias
Impuesto Sobre Hospedaje	12
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	13
Total de declaraciones Normales	142

Grafica 7.1 Declaraciones promedio por empresas



Grafica 7.2 Declaraciones promedio por empresa

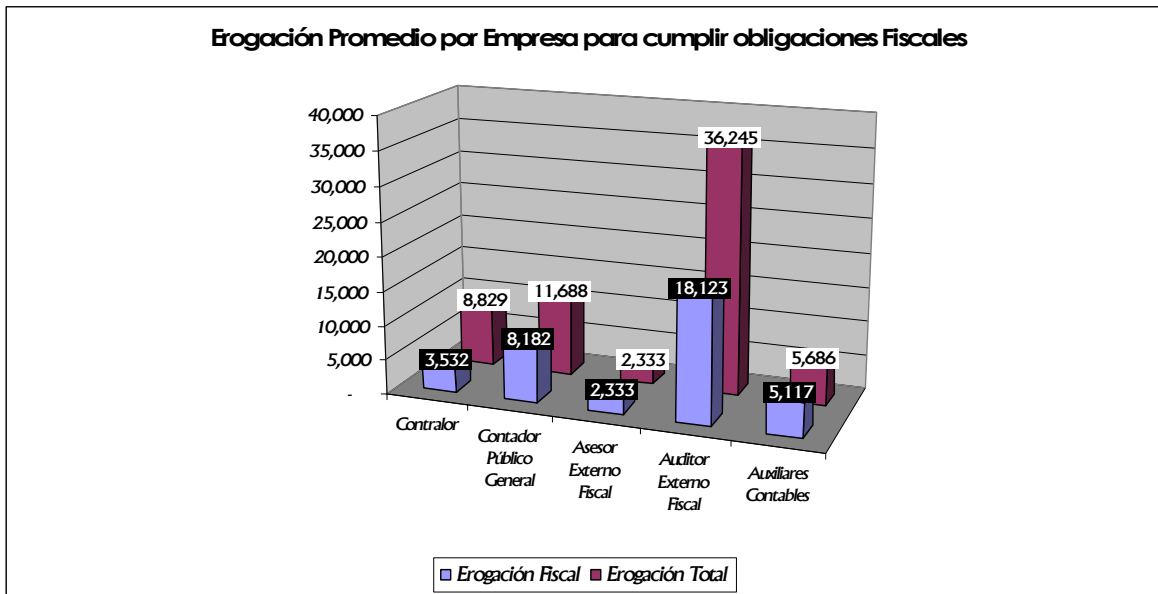


Cuadro 7.4 Erogación promedio mensual de las Empresas necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

Descripción del Puesto y/o Servicio	Erogación Total	Porcentaje de Participación	Erogación Fiscal
Contralor	8,829	40%	3,532
Contador Público General	11,688	70%	8,182
Asesor Externo Fiscal	2,333	100%	2,333
Auditor Externo Fiscal	36,245	50%	18,123
Auxiliares Contables	5,686	90%	5,117
Suma	64,781	58%	37,286
Erogacion Anual	777,366		447,434

Importe Total Erogado	447,434	447,434
Número de Declaraciones	167	142
Costo Individual por Declaración	2,679	3,151

Grafica 7.3 Erogación Promedio por Empresa para cumplir obligaciones fiscales



Cuadro 7.5 Horas invertidas en aspectos fiscales	
Total de Horas Invertidas	552
Horas Laborales Diarias	8
Días Laborales Utilizados	69
Semanas Laborales Utilizadas	14
Días Naturales Utilizados	97
Meses Laborales Utilizados por Persona	3
Porcentaje del Año Utilizado	26%

Cuadro 7.6 Importe de Sueldos y Salarios

Descripción del Puesto y/o Servicio	Erogación Total	Porcentaje de Participación	Erogación Fiscal
Contralor	8,829	40%	3,532
Contador Público General	11,688	70%	8,182
Auxiliares Contables	5,686	90%	5,117
Suma	64,781	26%	16,830
Erogacion Anual	777,366		201,964

VIII. LA ADMINISTRACIÓN DEL COSTO FINANCIERO PARA LA ATENCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

8.1 El número de personas que integran los departamentos contables y/o fiscales de diversas personas morales.

De acuerdo con el tamaño de la muestra el promedio que requiere una empresa para la atención al sistema tributario nacional es de tres personas, que son normalmente el contralor, contador de impuestos, 2 auxiliares, asesor fiscal y auditor externo, esta afirmación puede variar de acuerdo al tamaño de la empresa, sin embargo la muestra fue tomada en su mayoría con medianas empresas, lo cual permite afirmar que solamente para atender las necesidades del fisco federal y así cumplir razonablemente con sus requerimientos una empresa mediana debe tener contratados a cuatro personas de las cuales no sólo es el gasto por sus sueldos salarios, sino además debemos dar de alta en el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores el Seguro de Retiro, además del punto anterior se incurren en otros gastos, como son los de dotar de herramientas de trabajo como son computadoras, escritorios, espacios y otros servicios para satisfacer ciertas necesidades dentro del empresa y que son comunes, como ejemplo, el consumo de energía eléctrica, de papel sanitario, el consumo de agua, entre otros.

En conclusión, el mínimo de personas que requiere un empresa para cumplir razonablemente con las obligaciones que las leyes fiscales imponen en nuestro país es de seis personas, sin embargo este número puede variar de acuerdo al tamaño de las empresas, por lo que en la medida en que el fisco federal requiera de más información de parte de los contribuyentes el número de personas se incrementará, y por ende todos los gastos que señalamos en el punto anterior, si tomamos en consideración que para efectos de apreciación en las empresas este tipo de servicios no es productivo, luego entonces para el contribuyente no es muy de su agrado el cumplir con estos requerimientos.

8.2 El importe anual erogado por concepto de sueldos y salarios por la relación de servicio personal subordinado con las personas que integran los departamentos contables y/o fiscales de diversas personas morales.

Erogación promedio mensual de las Empresas necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

Descripción del Puesto y/o Servicio	Erogación Total	Porcentaje de Participación	Erogación Fiscal
Contralor	8,829	40%	3,532
Contador Público General	11,688	70%	8,182
Asesor Externo Fiscal	2,333	100%	2,333
Auditor Externo Fiscal	36,245	50%	18,123
Auxiliares Contables	5,686	90%	5,117
Suma	64,781	58%	37,286
Erogacion Anual	777,366		447,434

De acuerdo con los resultados del punto anterior donde el mínimo de personas que requiere un empresa mediana para cumplir con sus obligaciones de información razonablemente el costo promedio mensual por sueldos y salarios y otros sería de **\$37,286** pesos mensuales, mismos que elevados al año significa un costo de **\$ 447,434**, esté importe en ocasiones es mayor que los impuestos que se puedan pagar en este tipo de empresas para lo cual las sugerencias son buscar la forma de disminuir este costo.

CONCLUSIONES

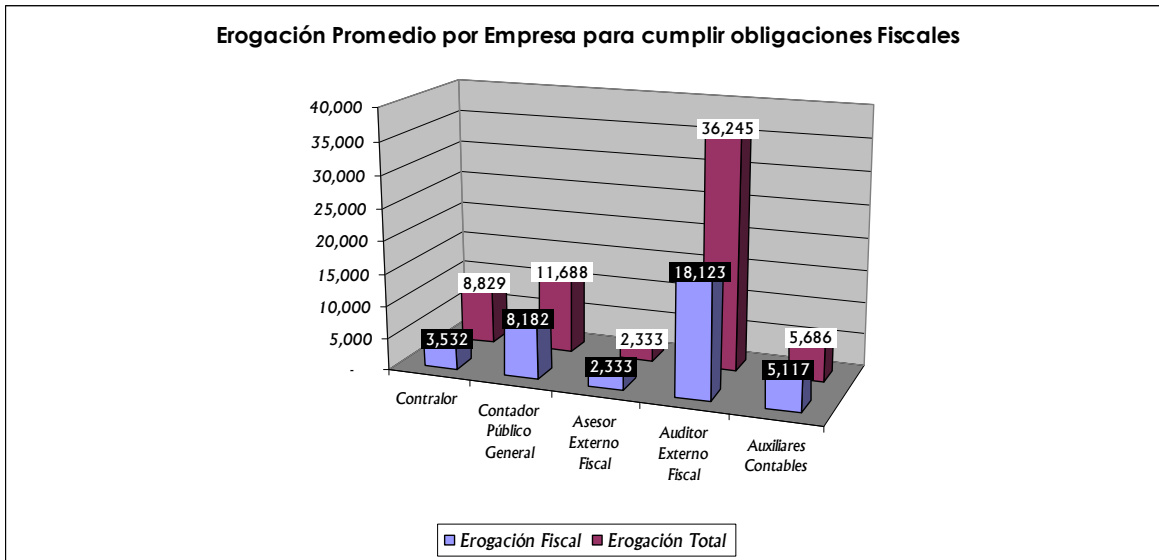
PRIMERA. CONOCER EL COSTO ECONÓMICO REAL DE LAS EMPRESAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

El importe a erogar por salarios, honorarios profesiones y demás gastos indirectos relacionados en México con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes se ha incrementado desde 1980 paulatinamente hasta la fecha, impactando de tal manera a las finanzas de las empresas que ha pasado a ser un foco de atención a efectos de planificar los flujos de efectivo institucionales, de manera tal que con fundamento en las encuestas aplicadas durante esta investigación, así como la experiencia adquirida por la técnica jurídica y contable que mi profesión me aporta, se construyó la siguiente tabla de referencia:

Cuadro 7.4 Erogación promedio mensual de las Empresas necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

Descripción del Puesto y/o Servicio	Erogación Total	Porcentaje de Participación	Erogación Fiscal
Contralor	8,829	40%	3,532
Contador Público General	11,688	70%	8,182
Asesor Externo Fiscal	2,333	100%	2,333
Auditor Externo Fiscal	36,245	50%	18,123
Auxiliares Contables	5,686	90%	5,117
Suma	64,781	58%	37,286
Erogacion Anual	777,366		447,434

Grafica 7.3 Erogación Promedio por Empresa para cumplir obligaciones fiscales

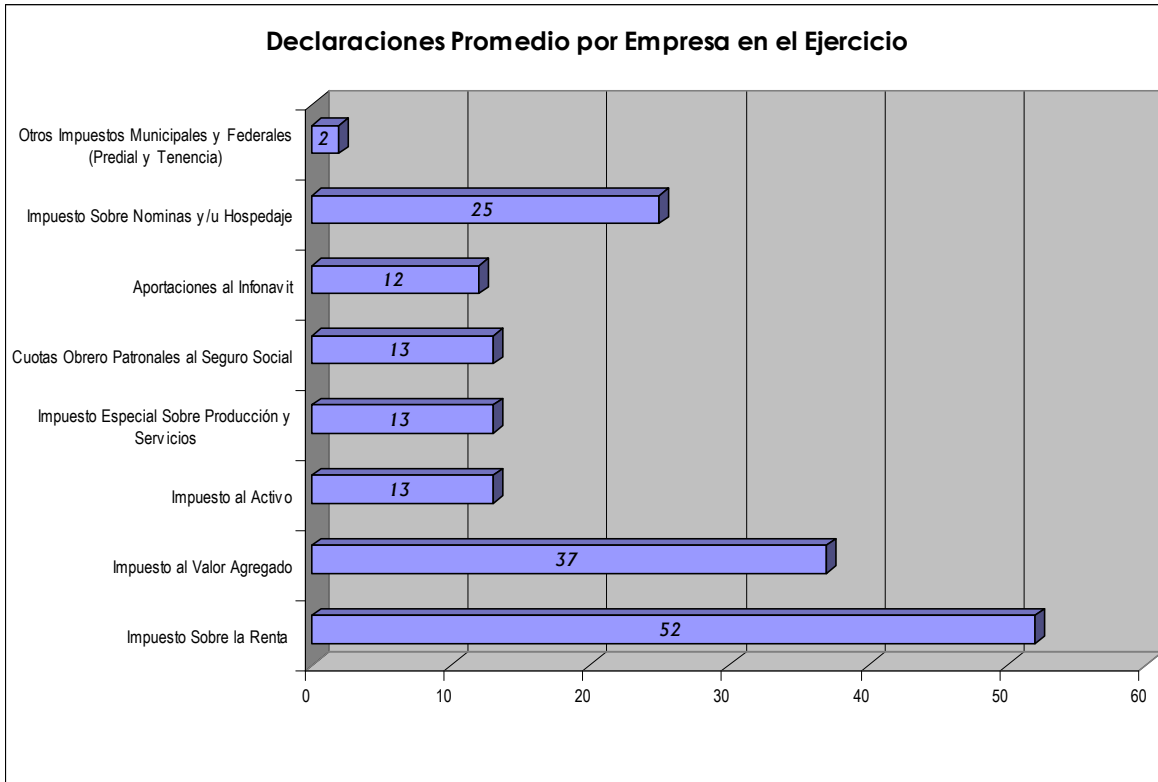


Al establecer que el importe promedio que se determinó asciende a **\$447,434** pesos anuales, bajo la premisa de que las empresas están obligadas en términos generales a enterar las siguientes contribuciones:

Cuadro 6.4 Resumen de obligaciones fiscales mínimas.

Tipo de Impuesto	Suma de Declaraciones Mensuales y Anuales obligatorias	Avisos fiscales que no se presentan directamente al Organismo Fiscal Autónomo	Otros Documentos Obligatorios para uso interno
Impuesto Sobre la Renta	52	Constancias de Retención por cada Proveedor y Trabajador	Estudio de Precios de Transferencia. Declaración Informativa de Retenciones
Impuesto al Valor Agregado	37	Constancias de Retención por cada Proveedor	Declaración Informativa de Retenciones
Impuesto al Activo	13		
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	13		
Cuotas Obrero Patronales al Seguro Social	13	Movimientos Afiliatorios por cada trabajador	Declaración de la Prima de Grado de Riesgo
Aportaciones al Infonavit	12	Movimientos Afiliatorios por cada trabajador	
Impuesto Sobre Nomina y/u Hospedaje	25		Registro por trabajador
Otros Impuestos Municipales y Federales (Predial y Tenencia)	2		
Total de declaraciones Normales	167		

Grafica 7.1 Declaraciones promedio por empresas



Ahora bien, si el importe anterior es el costo promedio anual que se eroga por concepto de sueldos y salarios del personal, así como los honorarios por servicios profesionales independientes de asesores y demás prestadores de servicios externos, así como las prestaciones adicionales de ley y demás gastos indirectos relacionados con la organización para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y la misma la dividimos entre las declaraciones mínimas obligatorias en todas las empresas tendríamos los siguientes resultados:

Cuadro 7.4 Erogación promedio mensual de las Empresas necesaria para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales

Importe Total Erogado	447,434
Número de Declaraciones	167
Costo Individual por Declaración	2,679

Sin embargo, si eliminamos un grupo de obligaciones de los contribuyentes de presentar declaraciones por ciertos impuestos que son sobre operaciones especiales, por ejemplo:

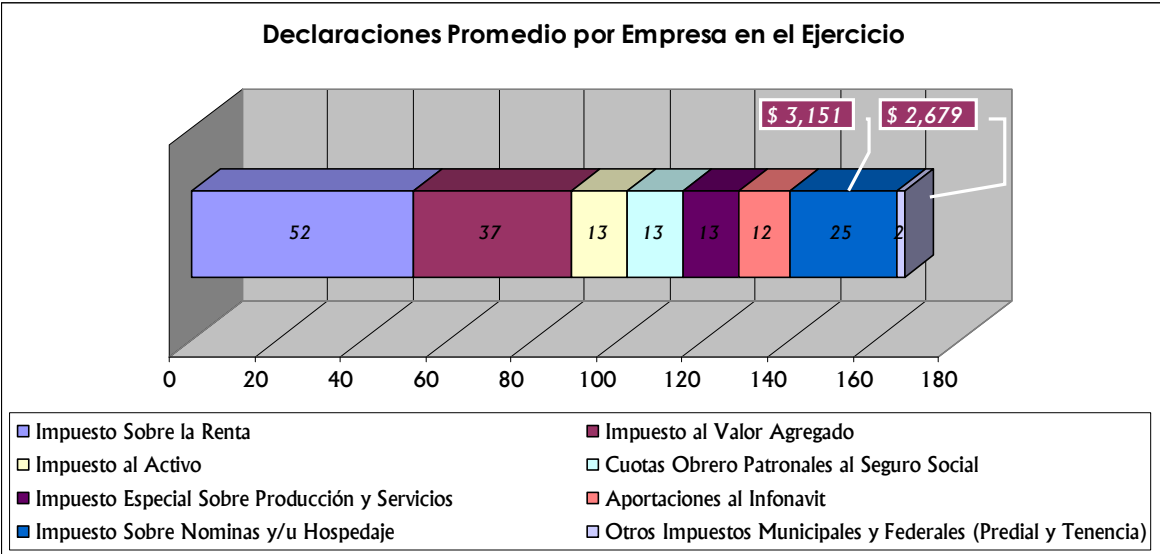
Tipo de Impuesto	Suma de Declraciones Mensuales y Anuales obligatorias
Impuesto Sobre Hospedaje	12
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios	13
Total de declaraciones Normales	142

La operación para determinar el costo promedio por declaración de un contribuyente de obligaciones fiscales simplificadas sería de:

Importe Total Erogado	447,434	447,434
Número de Declaraciones	167	142
Costo Individual por Declaración	2,679	3,151

Lo cual arroja en conclusión un costo promedio por declaración de \$ 2,679 pesos y \$ 3,151 respectivamente.

Grafica 7.2 Declaraciones Promedio por empresa en el ejercicio



SEGUNDA.- DETERMINAR SI EL COSTO ES CARO, JUSTO O BARATO EN RELACIÓN A LOS IMPUESTOS QUE SE DEBEN ENTERAR.

De acuerdo con la publicación anual *Doing Business*, elaborada por el Banco Mundial (BM) y Corporación Financiera Internacional (CFI), el ambiente de negocios es un factor determinante en la promoción del nivel de competitividad de un país; entre los indicadores que considera para evaluar el grado de avance, se encuentra el pago de impuestos.

México mejoró dos lugares en el área *Pago de Impuestos*; actualmente se ubica en el lugar 126 entre 175 países evaluados. Con relación al grueso de las economías desarrolladas, México presenta fuertes rezagos en el número de impuestos que se pagan (49), en el tiempo que se destina para realizar dichos pagos (552 horas) y en las altas tasas de impuestos laborales y contribuciones que registra (30.2%). En Estados Unidos estos valores ascienden a 10, 325 y 10, respectivamente, mientras que los de Chile, por citar un caso latinoamericano, son 10, 432 y 3.9, en cada caso.

En la mayor parte de los indicadores que integran las áreas de negocios evaluadas, México presenta importantes rezagos respecto al valor promedio que registran los países miembros de la OCDE y en muchos casos con relación al promedio registrado por los países latinoamericanos.

A pesar de que en México la tasa total de impuestos como porcentaje de las ganancias que paga un empresario de tamaño medio es menor que en los países de la OCDE, se invierte casi 3 veces más en tiempo para realizar y preparar los pagos de impuestos y se realizan más de 3 veces el número de pagos de impuestos que el promedio registrado por esta Organización.

**PAGO DE IMPUESTOS EN PAÍSES SELECCIONADOS
2006**

País	Pagos (número)	Tiempo (horas)	Impuesto a utilidades (%)	Impuestos laborales y contribuciones (%)	Otros impuestos (%)	Tasa total de impuestos (% ganancias)
Alemania	32	105	24.7	22.3	10.1	57.1
Argentina	34	615	10.7	30.2	75.9	116.8
Bélgica	10	160	11.7	57.3	1.1	70.1
Brasil	23	2,600	22.4	42.1	7.2	71.7
Canadá	10	119	20.3	12.9	9.8	43.0
Chile	10	432	18.4	3.9	4.0	26.3
China	48	872	17.7	51.0	8.3	77.1
Corea del Sur	27	290	14.2	12.6	4.1	30.9
Estados Unidos	10	325	26.6	10.0	9.4	46.0
España	7	602	23.6	34.9	0.7	59.1
Francia	33	128	8.6	54.9	4.7	68.2
India	59	264	14.3	19.4	47.4	81.1
Japón	15	350	33.4	14.4	5.0	52.8
México	49	552	5.3	30.2	1.6	37.1
Reino Unido	7	105	20.5	10.5	4.4	35.4
Rusia	70	256	12.7	35.9	5.5	54.2

Fuente: Elaborado por el CEFP de la H. Cámara de Diputados con información de Doing Business, Banco Mundial, 2007.

Pago de impuestos (2006)

Indicador	México	OCDE
Pagos (número)	49.0	15.3
Tiempo (horas)	552.0	202.9
Tasa total de impuestos (% de ganancia)	37.1	47.8

Fuente: Elaborado por el Centro de Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados con cifras de la Base de datos de *Doing Business 2007*.

Conforme a los datos obtenidos durante la investigación desarrollada para sustentar la presente tesis, así como por las tablas de referencia obtenidas de otras fuentes, el costo de cumplir cabalmente con todas y cada una de las obligaciones tributarias del país es desalentador, pues nos califica a nivel mundial como uno de los peores que existen.

Además con los datos aportados por otras instancias gubernamentales se mejora el dicho de la presente tesis, pues comprueba fehacientemente que aproximadamente el tiempo que dedican los empleados de un contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales al año, es equivalente al valor de la erogación determinada proporcionalmente para establecer el costo de cada declaración de la siguiente manera:

Total de Horas Invertidas	552
Horas Laborales Diarias	8
Días Laborales Utilizados	69
Semanas Laborales Utilizadas	14
Días Naturales Utilizados	97
Meses Laborales Utilizados por Persona	3
Porcentaje del Año Utilizado	26%

Descripción del Puesto y/o Servicio	Erogación Total	Porcentaje de Participación	Erogación Fiscal
Contralor	8,829	40%	3,532
Contador Público General	11,688	70%	8,182
Auxiliares Contables	5,686	90%	5,117
Suma	64,781	26%	16,830
Erogacion Anual	777,366		201,964

Es claro que en la presente determinación para realizar la homologación de resultados se están eliminando factores externos que puedan sesgar los resultados, tal es el caso, que el valor promedio ponderado de costo por sueldos y salarios y gastos adicionales incurridos es equivalente al 26% que señala el estudio citado como tiempo estimado que se dedica a la preparación de informes fiscales.

En conclusión, el costo de cumplir con las obligaciones fiscales en México es excesivo y se convierte en uno de los tantos factores que restan competitividad a nuestro país.

TERCERA.- DEMOSTRAR QUE LA POLÍTICA FISCAL INFLUYE EN LA ADMINISTRACIÓN DE LAS EMPRESAS, Y;

CUARTA.- QUÉ EL DESCONOCIMIENTO O INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TENDRÁ REPERCUSIONES FATALES EN LA VIDA DE LA EMPRESA.

Por ser ambas conclusiones concurrentes en los hechos y conceptos que intentan aclarar, realizaremos el desarrollo de ambas conclusiones de manera conjunta.

El tema fiscal ha tomado gran trascendencia en el mundo, tanto que la OCDE lo considera un elemento para calificar el grado de competitividad de los países, de tal suerte, no puede ser ignorado por las organizaciones y mucho menos por los responsables de la conducción del destino económico de las mismas.

Tal como lo hemos asegurado en los puntos anteriores, la trascendencia del tema no sólo versa en el impacto económico que se imputa a los resultados sólo por mantener al corriente las obligaciones fiscales, sino que también representan un esfuerzo adicional en la programación del flujo de efectivo, así como en la previsión de contingencias fiscales derivadas de posibles sanciones por omisiones en el cumplimiento de las citadas obligaciones fiscales.

De tal manera, al día de hoy inclusive, existen situaciones fiscales que por sí solas son tan importantes para las finanzas gubernamentales domésticas e internacionales que, pueden poner en riesgo la viabilidad de la organización por la sola falta de cumplimiento, tal es el caso, de las operaciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, incluso estando ubicadas en países de baja imposición fiscal o no, ya que las sanciones fiscales domésticas por la falta de objetividad en la citadas situaciones puede significar el cierre del negocio a causa de los desembolsos económicos forzados.

Por otro lado, la materia fiscal es una sección del derecho público tan amplia, que una sola persona no tiene la capacidad de dominar a la perfección todas las áreas implícitas en la vida de la empresa, por tanto, han cobrado gran valor los prestadores de servicios profesionales externos, quienes son especialistas en distintas áreas tributarias, por lo que su inclusión como parte del

equipo de trabajo se configura como una necesidad sine qua non en el desempeño institucional.

El costo de carecer de un equipo de trabajo competitivo, conformado por elementos desarrollados dentro de la organización, complementado con un grupo de profesionales que converjan en los momentos ordinarios de la empresa, uniendo sus esfuerzos y conocimientos a favor de las finanzas, puede ser muy alto. Desafortunadamente, la forma de medirlo no se da en el corto plazo, sino que implica la observancia de casos al exterior o la vivencia de problemas al interior, lo cual es siempre lo que se debe evitar.

QUINTA.- UN ADMINISTRADOR CON CONOCIMIENTOS O ASESORÍA FISCAL PODRÁ HACER QUE LA EMPRESA PERMANEZCA EN EL MERCADO.

El concepto moderno de administrador, no atiende a las viejas doctrinas donde la dirección de la empresa se enfocaba con mayor énfasis a la producción que a las finanzas, el efecto económico global ha generado que hoy en día la mayoría de las empresas pertenezcan a mercados donde el margen bruto de utilidad es muy pequeño, y en consecuencia, las prácticas de mercado han sido enfocadas al ahorro de costos y gastos.

A razón de las prácticas de mercado globales, es menester para cualquier organización tener un Director que sea neutro, es decir, que no se enfoque únicamente a ciertas áreas estratégicas de la organización, sino que administre efectivamente tanto el aspecto productivo como el financiero.

Siendo así las cosas, un Administrador con conocimientos de la materia impositiva evitará el incurrir en costos imprevistos a la organización derivados del incumplimiento de sus obligaciones fiscales, repercutiendo directamente en los resultados y rendimientos de la organización.

De tal forma, una organización que se encuentre bajo el mando de individuos que se encuentren inmiscuidos en la materia impositiva y que además tengan la habilidad de prospectar las repercusiones fiscales en el sector al cual pertenecen tendrá una ventaja notable sobre el resto sus competidores, pues diseñara sus acciones futuras con un rumbo específico, más no reaccionara para enmendar el rumbo.

PROPUESTA O RECOMENDACIONES

¿Por qué la reforma fiscal en México?

Impulso al crecimiento	Mayor competitividad internacional y mejora en la distribución del ingreso.
Baja recaudación tributaria	Régimen fiscal con distorsiones y lagunas, que propicia la elusión y evasión fiscal.
Dependencia petrolera	Debilidad estructural de las finanzas públicas fuente de ingresos volátil.
Necesidades crecientes de gasto	Pasivos contingentes (rescates bancario y carretero, pensiones, Pidiregas), y demandas sociales crecientes.
Reducción del gasto de capital	Deterioro de la infraestructura pública, afectando la competitividad del país, la provisión de bienes y servicios por parte del estado y los bienes no renovables.
Demandas de los gobiernos locales	Debilidad de los ingresos estatales y municipales, dependencia de recursos no recurrentes, que se gastan inadecuadamente.
Eficiencia en la asignación del gasto	Pobreza, desigualdad, desarrollo regional, fiscalización y evaluación.

Tendencias de las Reformas Fiscales Internacionales

- ✓ Propiciar un entorno económico más competitivo.
- ✓ Garantizar la sustentabilidad de las finanzas públicas.
- ✓ Reducción de los Impuestos de Comercio Exterior
- ✓ Reducción de tarifas impositivas en ISR
- ✓ Privilegiar de los Impuestos Indirectos
- ✓ Dotar de mayores responsabilidades fiscales a los gobiernos locales, tanto en la recaudación, el presupuesto y la rendición de cuentas.
- ✓ Garantizar flujos futuros de ingresos, suficientes para enfrentar necesidades derivadas del envejecimiento de la población, programas sociales, o inestabilidad en los ingresos.

- ✓ Supresión de los regímenes especiales, para evitar la elusión fiscal y subsidios con fines específicos.
- ✓ Reformas Fiscales con inclusión de impuestos, para fines determinados.
- ✓ Avanzar hacia la simplificación del sistema tributario y el rediseño Institucional.
- ✓ Reforma como proceso finito, reflejando los cambios económicos y sociales.

Tendencias Impositivas de Reforma Fiscal en el Mundo

OCDE

- En los países miembros la tendencia está dirigida a la disminución de las tasas impositivas de renta, así como, la eliminación de regímenes especiales y subsidios.
- Se favorecen en mayor medida los impuestos al consumo; en 1980 el IVA generaba menos del 5% del PIB de los países miembros, para el 2004, generaba más del 7% del PIB.

América Latina

- En impuesto sobre la renta se ha reducido la tarifa del impuesto a las empresas: de un promedio de 41.2% en 1985 pasa a 29% en 2003. En los impuestos a las personas la reducción de las tasas fue de 50.8% en 1985 a 27.9% en 2003.
- El IVA aumentó la tasa impositiva de 10% en promedio a fines de los ochenta a 15%.

Indicadores Internacionales 2003

País	Tasa Renta		IVA Tasa general (porcentaje)	Gastos Fiscales ^{1/} (% del PIB)
	Empresarial (porcentaje)	Personal (porcentaje)		
Argentina	35.00	35.00	21	2.83
Brasil	15.00	27.50	17	1.51
Chile	16.00	40.00	18	4.30
Colombia	35.00	22.92	16	9.20
Venezuela	15 -34	34.00	14	n.d.
México	34.00	34.00	15	6.05
Bélgica	33.99	53.50	21	3.51
España	35.00	45.00	16	2.64

1/ Los conceptos de gastos fiscales varían entre cada país. Ej. Argentina no considera los gastos o deducciones generales, México si los considera.

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con base en datos de los "Gastos Tributarios y las Renuncias Tributarias en América Latina", CEPAL y el Presupuesto de Gastos Fiscales, SHCP.

ISR – IVA

Recaudación Potencial

- La recaudación potencial del ISR y del IVA alcanzaría 20.3% del PIB una vez considerando la recaudación observada más lo que se deja captar por gastos fiscales y la evasión fiscal.

Recaudación Potencial del ISR e IVA

En términos del PIB

Concepto	Recaudación Potencial	Recaudación 2006	Gastos Fiscales 2006	Evasión
ISR	11.7%	4.9%	3.3%	3.5%
IVA	8.6%	4.1%	1.9%	2.6%
Total	20.3%	9.0%	5.2%	6.1%

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2006 - 2007, SHCP.

Impuesto Sobre la Renta

Problemática Actual

- Baja recaudación del ISR por:
 - Gastos Fiscales
 - Evasión Fiscal
 - Economía Informal

- Complejidad de la legislación, como consecuencia de la incorporación de diversos regímenes los cuales contemplan, exenciones, subsidios, reducciones del impuesto y facilidades administrativas establecidas en distintos ordenamientos fiscales.

- Dificultad para la determinación del ISR lo que constituye incumplimiento de las obligaciones fiscales así como evasión fiscal.

Impuesto Sobre la Renta

Beneficios Fiscales

- Exenciones. La Ley del ISR contempla distintos ingresos exentos del pago del impuesto a diversos sectores como el agropecuario, prestaciones distintas del salarios, enajenación de casa habitación, herencia, donativos, ejidos, venta de acciones en bolsa, derechos de autor, entre otros.

- Reducciones. Principalmente obtenidos por el sector agropecuario y la disminución de la base gravable de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU).

- Diferimientos. Utilizada principalmente la deducción inmediata de inversiones, enajenación a plazos, arrendamiento financiero y en planeaciones fiscales.

- Tratamientos especiales. Las microindustrias considerados para efectos del ISR como pequeños contribuyentes.
- Regímenes especiales. Agricultura, ganadería, pesca, silvicultura, autotransporte, comisionistas, entre otros.
- Contratos no objeto. Joint Venture, promesa, renta vitalicia, comodato, donación, consorcio, usufructo, entro otros.

Regímenes Especiales Sector Agropecuario

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2006-2007 Sector Agropecuario

Concepto	Millones de pesos		% PIB	
	2006	2007	2006	2007
Sector Primario	27,532.9	25,282.2	0.3	0.3
ISR (Régimen Simplificado)	25,150.1	22,684.3	0.3	0.3
ISR Empresas	22,767.3	20,086.4	0.3	0.2
Deducción de compras y gastos	n.d.	n.d.	n.a.	n.a.
Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	602.5	644.7	0.0	0.0
Deducción de inversiones en el régimen intermedio	107.9	115.5	0.0	0.0
Reducción del ISR	11,203.8	8,164.8	0.1	0.1
Exención de 20 SMA por cada socio o integrante	4,801.6	4,964.9	0.1	0.1
Exención del ISR en el esquema de reinvertir la utilidad por cambio de régimen	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Sector primario. Deducción de ingresos propios s/req. fiscales por mano de obra eventual	5,997.5	6,196.5	0.1	0.1
ISR Personas Físicas Exención 40 SMG	2,382.8	2,597.9	0.0	0.0
Estímulos Fiscales Acreditamiento del Diesel	0.0	0.0	0.0	0.0

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con base en datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2006-2007, SHCP.

Regímenes Especiales Sector Autotransporte

Indicadores del Sector Autotransporte

Sector	Parque Vehicular			Permisos			Empresas
	Personas morales	Personas físicas	Total	Personas morales	Personas físicas	Total	
Carga	219,977	263,587	483,564	11,758	96,624	108,382	94,751
Federal de pasaje	44,771	2,321	47,092	1,375	1,663	3,038	2,550
Turismo	13,216	12,828	26,044	2,311	7,534	9,845	8,659
Sector privado	37,374	5,196	42,570	7,394	2,705	10,099	-
Total	315,338	283,932	599,270	22,838	108,526	131,364	105,960

Fuente: Elaborado por el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, con datos de la Secretaría de Comunicaciones y Transporte.

Existen alrededor de 40 formas de constituirse como persona moral no contribuyente de las cuales se mencionan las siguientes:

- Sindicatos, asociaciones patronales, cámaras de comercio, colegios de profesionales, asociaciones o sociedades civiles autorizadas para recibir donativos, instituciones de beneficencia, sociedades cooperativas de consumo, asociaciones religiosas, asociaciones con objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, entre otras.

Las personas morales no contribuyentes deben determinar el “**remanente distribuible**” el cual se distribuye por cada uno de sus integrantes pagando el impuesto por separado.

Al determinar el ISR por cada integrante como si fueran personas físicas, se distribuye la base gravable lo que ocasiona menor tasa efectiva.

ISR – Personas Físicas

Gran número de trabajadores prestan servicios a uno o varios patrones; además pueden obtener ingresos por otros conceptos y dado que año con

año existen modificaciones a las leyes fiscales, se torna complejo el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, debido a los diferentes procedimientos para determinar las bases gravables por cada uno de los diferentes tipos de ingresos.

- Alrededor del 50% del ISR proviene de sueldos y salarios debido a que los patrones retienen y enteran el impuesto.
- Menos del 10% del ISR proviene de personas físicas no asalariadas como consecuencia de un alto nivel de evasión derivado de la complejidad de la legislación.
- Existen distintos criterios para determinar el impuesto entre SAT y la SCJN, dejando en inseguridad jurídica al contribuyente.

ISR – Regímenes Especiales Pequeños Contribuyentes

- En los últimos años, el Régimen de pequeños contribuyentes (Repecos) ha sido objeto de diversos y continuos cambios en la legislación fiscal, tanto en el ISR como en el IVA, por lo que existe complejidad para el cálculo y entero del impuesto, ocasionando inseguridad jurídica a los contribuyentes así como falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Con información del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el nivel de cumplimiento de los pequeños contribuyentes es de 30% de los empadronados, según datos proporcionados por autoridades fiscales estatales.

Regímenes Especiales

Estímulos Fiscales

- Actualmente, los principales estímulos están orientados por sectores y por impuesto; sin embargo, al ser otorgados, en su mayoría, en forma general los contribuyentes con suficiente capacidad de contribución son beneficiados en perjuicio de los ingresos Federales.

- Investigación y desarrollo. Se acredita contra el ISR o IMPAC el 30% de los gastos realizados en proyectos de investigación y desarrollo tecnológico.

- Los estímulos fiscales deben estar ligados a los resultados obtenidos con objeto de medir la eficiencia del propio estímulo y determinar si está dirigida a los sectores o niveles que realmente los necesite, vgr. Generación de divisas netas, generación de empleos, externalidades negativas: contaminación ambiental, sustentabilidad, entre otros.

Comparativo Internacional

Comparativo de tasas

Para 2004, Ecuador, Paraguay y Uruguay presentan un nivel similar de participación de los Impuestos al Consumo en los Ingresos Tributarios. Sin embargo, al comparar los niveles de recaudación como proporción del PIB, se observa que sólo Ecuador se encuentra por debajo de México con el 3.3 por ciento; mientras que Paraguay y Uruguay se encuentran por encima con el 4.3 y 6.2 por ciento respectivamente.

**Evolución de la Recaudación de los Impuestos
Generales al Consumo como proporción de los Ingresos
Tributarios para Países Seleccionados
(Porcentajes)**

Países	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Panamá	10.2	9.3	9.1	15.0	16.6	n.d.
Ecuador	31.8	44.0	50.0	47.2	49.3	47.8
<i>México</i>	<i>29.4</i>	<i>32.0</i>	<i>31.8</i>	<i>29.9</i>	<i>39.7</i>	<i>46.0</i>
Venezuela	47.4	48.8	49.7	24.9	25.5	29.5
Paraguay	n.d.	43.1	42.8	44.4	45.6	41.7
Colombia	26.0	26.1	26.1	n.d.	31.7	n.d.
Argentina	44.6	41.7	37.6	37.4	34.8	33.5
Costa Rica	41.4	43.5	42.0	38.3	36.5	37.6
Guatemala	49.5	50.1	50.1	48.9	18.6	18.0
El Salvador	57.7	60.0	59.6	40.5	57.9	n.d.
Uruguay	33.4	45.4	47.0	47.8	37.4	40.8
Bolivia	18.4	14.8	17.1	17.9	18.9	15.8
Perú	49.8	45.7	43.8	46.0	45.5	n.d.
Chile	76.1	66.5	66.6	67.9	71.3	72.8
Brasil	26.6	28.4	27.9	25.7	26.1	27.2
Nicaragua	31.6	33.7	36.4	32.3	28.4	n.d.
EUA	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
España	26.9	27.8	28.8	n.d.	n.d.	n.d.
Holanda	22.2	20.3	22.1	n.d.	n.d.	n.d.
Promedio	36.6	37.8	38.3	37.6	36.5	37.3

n.d.=No disponible

n.a.=No aplica

Fuente: Elaborado por el CEFP de la H. Cámara de Diputados con base en datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

- México presenta uno de los niveles más bajos de recaudación como porcentaje del PIB, debido a la gran cantidad de exenciones y artículos con tasas diferenciadas y los problemas legales que presenta.
- Los sistemas federales de otros países, permiten que sus gobiernos locales establezcan contribuciones para solventar sus necesidades de gastos, sin embargo en México, ninguna entidad federativa tiene esta potestad actualmente.
- Dado el nivel de economía informal, existe un consumo importante que no paga este impuesto, estimado en 40 por ciento de acuerdo al IMEF.

- El IVA es el segundo impuesto federal más importante en recaudación, sin embargo, la centralización administrativa y la ausencia de convenios de colaboración, desalienta el esfuerzo fiscal por parte de los estados, limitándose a aceptar únicamente el esfuerzo realizado por la federación.
- En el Presupuesto de Gastos Fiscales el IVA asciende a 187 mil 011.0 millones de pesos (Tasa cero 137 mil 333.3 mdp, Exentos 37 mil 034.6 mdp y región fronteriza 12 mil 643.1 mdp)
- De acuerdo a la Encuesta Nacional Ingreso Gasto de los Hogares 2005, manteniendo la estructura actual y la forma de cobro, se estima que para 2007 la recaudación potencial por este rubro ascendería a 489 mil 308.1 millones de pesos.

Impuesto al Valor Agregado Escenarios Calculados

A manera de ejemplo ya a efecto de cuantificar los posibles efectos de una modificación en la estructura de tasas y regímenes especiales del Impuesto al Valor Agregado, tanto en términos de recaudación como de impacto entre los distintos estratos de la población, se calcularon diversos escenarios, que buscan cuantificar las implicaciones de diferentes medidas.

Impactos Recaudatorios de modificar la estructura de tasas y regímenes especiales:

1. **Reducir tasa general al 12 %, eliminando regímenes especiales de tasa cero y Exentos:** Para 2007, se generaría recaudación adicional de 193 mil 182.0 millones de pesos, equivalente al 2.0 por ciento del PIB. Los estratos de la población de mayores ingresos, tendrían un beneficio proporcionalmente mayor.

2. **Reducir del 15% al 12%, dejando sin cambios las tasas diferenciadas y los regímenes especiales:** Se estima una caída de 79 mil 828.9 millones de pesos, representando un 0.8% del PIB. El mayor beneficio sería para los estratos más ricos de la población.

3. **Aplicar una tasa general del 15% a productos sujetos a tasa cero y exentos, manteniendo únicamente, en tasa cero una canasta básica de alimentos:** Se generaría una recaudación estimada adicional de 178 mil 819.4 millones de pesos, equivalentes al 1.8 por ciento del PIB. El peso que tiene esta canasta es significativamente mayor en el 10 por ciento de las familias más pobres.

Bibliografía.

Hernández Sampieri Roberto. 2000 Metodología de la Investigación 2ª Mc Graw Hill, Celaya, México.

Rojas Soriano, Raúl. 1993. Guía para realizar Investigaciones Sociales, 10ª Editorial Plaza y Valdés. México, D. F.

Adolfo Arrijo Vizcaíno, 2000. Derecho Fiscal, 10ª Editorial Themis, México,

Andrés Serra Rojas, 1996. Derecho Administrativo, 17ª Editorial Porrúa, México,

Ignacio Burgoa, 2000. Las garantías Individuales, 32ª Editorial Porrúa, México,

Pagina de Internet. www.sat.gob.mx, ¿Qué es el SAT? 1ª Internet México, 28 Septiembre 2005

Encuesta efectuada a: (24) Empresas del Estado de Querétaro y Guanajuato.

H. Cámara de diputados con información de Doing Business, Banco Mundial

Centro de Finanzas de la H Cámara de diputados con información de Doing Business, Banco Mundial

APENDICE

APENDICE

Diseño del Instrumento de Investigación.

¿CONOCE USTED EL COSTO FINANCIERO PARA LA ATENCIÓN AL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL?

EL RESPONSABLE DE LA CONFIDENCIALIDAD DE ESTE ESTUDIO ES ANTONIO PÉREZ OLVERA

El siguiente cuestionario, tiene como propósito determinar cual es el costo financiero que tiene la administración de las empresas para cumplir con el pago de las contribuciones a que está sujeto, en las pequeñas, medianas y grandes empresas. El cuestionario puede ser llenado por el administrador general o gerente de la empresa o bien por el encargado de área de contable o de Impuestos dependiendo del tipo de organización. Completar el cuestionario le debe tomar aproximadamente 30 minutos, el único propósito del cuestionario es de investigación y análisis, por lo cuál la información únicamente será reportada en forma de estadística en tendencias generales. La información proporcionada es de carácter confidencial y no tiene ningún tipo de repercusión legal. Este es un instrumento de evaluación. Cualquier comentario lo puede hacer llegar al e-mail antonio@poeconsultores.com.mx.

Cuadro 5.1 Formato de Investigación

Nombre de la Empresa	
Nombre del Responsable del Entero de las Contribuciones	
Puesto	
Sexo	
Correo electrónico	
Edad	

Carrera Universitaria	
Escolaridad Máxima	
Teléfono	

Por favor indique con una (X) la respuesta que más se apegue a la situación que vive su empresa actualmente y contestar las preguntas de acuerdo a su punto de vista.

1. Indique por favor el número de empleados que actualmente tiene la empresa:

	Menos de 50 Empleados		Más de 100 Empleados y menos de 250
	De 50 a 100 Empleados		Más de 500 Empleados
	De 250 a 500 Empleados		

2. Indique por favor cuántos años tiene de creada la empresa:

	Menos de un Año		Más de tres años y menos de cinco
	Más de un año y menos de tres		Más de cinco años

3. De acuerdo a su experiencia cree usted que ¿la autoridad ha llevado acabo la simplificación administrativa que tanto pregona?

	SI		NO
--	-----------	--	-----------

¿Por Qué?	

4.¿Su empresa hace dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales?

	SI		NO
--	-----------	--	-----------

5.En caso de que su respuesta a la pregunta anterior fuese afirmativa, por favor indique el tipo de Dictamen que se elabora para el Servicio de Administración Tributaria.

	Opcional		Obligada
--	-----------------	--	-----------------

6.¿Su empresa hace dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales ante los organismos que administran la Seguridad Social?

	SI		NO
--	-----------	--	-----------

7.En caso de que su respuesta a la pregunta anterior fuese afirmativa, por favor indique ante que instituciones presenta dictámenes.

	Instituto Mexicano del Seguro Social		Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
--	---	--	--

8.¿Ha sido sujeto del ejercicio de las facultades de comprobación del Sistema de Administración Tributaria o la Secretaría de Planeación y Finanzas del Estado, tales como la Visita Domiciliaria y/o la Revisión de Gabinete?

	SI		NO
--	-----------	--	-----------

9.¿Qué opinión tiene de la actuación del personal? (Recuerde que este estudio es confidencial y el responsable directo de esta información es el C.P.C. Antonio Pérez Olvera).

--	--

10. ¿Cuántas personas intervienen en el proceso administrativo para la preparación, determinación y pago de las contribuciones en su empresa y además en el envío de las declaraciones informativas?

Personal	Sueldo en miles de pesos	% de intervención para la administración y pago de impuestos
Contralor		
Contador de costos		
Contador de finanzas		
Contador de impuestos		
Asesor fiscal		
Auditor Externo		
Auxiliares Contables		

11. Conoce el costo de administración de las contribuciones en su empresa

	Si	Importe \$
	No	_____

12. Si su respuesta a la pregunta anterior fue afirmativa, indique si a su juicio el costo de la administración de las contribuciones para su empresa es:

	Barato		Justo
--	---------------	--	--------------

	Excesivo		
--	-----------------	--	--

13. ¿Invierte en capacitación en sus empleados para administrar los tributos eficientemente?

	Si	Importe \$	
	No		

14. En referencia a la capacitación que reciben sus empleados a nivel administrativo ¿cuáles son las 3 áreas prioritarias?

- _____ Finanzas
- _____ Fiscal
- _____ Administración
- _____ Contabilidad
- _____ Producción

Otras:

15. ¿Cree usted que en materia fiscal ha habido simplificación administrativa?

	SI		NO
--	-----------	--	-----------

¿Por Qué?	
------------------	--

16. ¿Cuántas declaraciones de pago, en promedio en el ejercicio presentan por cada uno de las contribuciones a que esta obligada su empresa? (Por favor incluya dentro del promedio las declaraciones, normales, complementarias, anual y de corrección fiscal que deba presentar en el ejercicio, en su empresa)

	Impuesto Sobre La Renta		Impuesto especial de Producción y servicios
	Impuesto al Valor Agregado		Infonavit
	Impuesto Al Activo		Cuotas del Seguro Social
	“2” Sobre Nominas		Seguro de Retiro
	Otros		

17. ¿Alguna opinión que pueda proporcionar de la forma en que las autoridades fiscales han manejado y/o manejan el cumplimiento del pago de los impuestos por los contribuyentes?

GRACIAS POR SU VALIOSA COOPERACIÓN

Si tiene alguna duda o comentario adicional por favor puede enviarlo al siguiente correo electrónico antonio@poeconsultores.com.mx con el C. P. C. Antonio Pérez Olvera