COLECCIÓN: **TEXTOS UNIVERSITARIOS**

21a edición

DERECHO FISCAL



ADOLFO ARRIOJA VIZCAÍNO

THEMIS

Derechos reservados © conforme a la Ley por:

Adolfo Arrioja Vizcaíno

Alejandro Dumas No. 331
Colonia Chapultepec Polanco
Delegación Miguel Hidalgo
C.P. 07810, México, D.F.

Estimado Lector:

La obra que tiene usted en sus manos se produjo atendiendo a las más estrictas normas de calidad. No obstante, producto de la natural falibilidad humana, cabe la posibilidad de que algún ejemplar haya resultado defectuoso, a pesar de nuestro denodado esfuerzo por evitarlo. Si este ejemplar adolece de algún defecto de fabricación, le agradeceremos comunicárnoslo a fin de reponérselo inmediatamente. Asimismo en el supuesto de observarse algún error, la responsabilidad de esta casa Editorial se limitará a la devolución del importe pagado por el adquirente.

Editorial **THEMIS** es una empresa mexicana comprometida con el público lector, quien tiene el irrestricto derecho a exigir de los editores mexicanos una calidad total. Intentamos que nuestro afán de servicio se vuelva garantía de su confianza.

© Copyright
Derechos reservados

EDITORIAL THEMIS, S.A. DE C.V.
Av. Patriotismo 889 P.B.
Col. Mixcoac
México, 03910, D.F.

Impreso en México
Printed in Mexico

ISBN-978-607-9142-70-4

Antecedentes del Autor

- Licenciado en Derecho egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.
- Maestría en Derecho otorgada por la Universidad Iberoamericana.
- Doctor en Derecho (Honoris Causa) por la Newport University, California, Estados Unidos de América.
- Consejero Propietario de la Junta de Gobierno de la Procuraduría Federal de la Defensa del Contribuyente para el periodo 2012-2016.
- Profesor Adjunto del doctor Andrés Serra Rojas en las Cátedras de Derecho Administrativo y Teoría General del Estado, en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (1969-1970).
- Profesor de la Cátedra de segundo curso de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (1971-1976).
- Profesor titular de las Cátedras de Derecho Fiscal, Derecho Administrativo, Derecho Aduanero y Legislación de Fomento Industrial en el Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana (1971-1988).
- Profesor titular de la Cátedra de Derecho Fiscal en la Escuela de Derecho de la Universidad Anáhuac (1982-1983).
- Profesor del Diplomado de Derecho Tributario Mexicano (Curso de Post- grado) en el Instituto Tecnológico Autónomo de México, ITAM (1989).
- Profesor titular de las Cátedras de segundo curso de Derecho Administrativo y de Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana (1992 a la fecha).
- Catedrático del Diplomado de Impuestos (Cursos de Postgrado) organizado por el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. (1992-1996).
- Miembro de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. (1991-1996).

- Profesor de la Cátedra de Administración Fiscal en el Diplomado de Comercialización y Finanzas que se imparte en la Universidad Anáhuac (1993-1995).
- Expositor Huésped del International Competition and Trade Policy Committee of the International Law and Practice Section of the New York State Bar Association, en las Convenciones Anuales celebradas en Toronto, Canadá, y en la Ciudad de México, Distrito Federal, en octubre de 1991 y en octubre de 1992, respectivamente.
- Secretario de Estudio y Cuenta del Tribunal Fiscal de la Federación (1969-1974).
- Abogado consultor y litigante independiente.
- Director General de la firma Arrioja Abogados, S.C.
- Académico Titular de la Academia Mexicana de Derecho Internacional, A.C. (1996 a la fecha).
- Conferencista invitado por las Universidades de Szeged y Miskolc, República de Hungría y por la Universidad Carolingia de Praga, República Checa, para la impartición de un ciclo de conferencias sobre temas de Derecho Constitucional Mexicano en el mes de septiembre de 1997.
- Conferencista invitado para la impartición de una conferencia magistral en el Centro de Estudios Latinoamericanos de la Universidad de Estocolmo, Suecia, en el mes de mayo de 1998.
- Miembro del Comité Técnico y asesor de la Comisión de Hacienda del Senado de la República, presidida por los senadores Gustavo Madero Muñoz y Minerva Hernández Ramos y coordinado por la Magistrada Diana Bernal Ladrón de Guevara, para la Reforma Fiscal del 2008.

Publicaciones en Materia Fiscal, Constitucional y Administrativa

- "El Federalismo Mexicano hacia el Siglo XXI.—Historia, Reforma Electoral, Reforma Judicial, Política Exterior y Negocios Eclesiásticos y Federalismo Fiscal"; libro publicado por **Editorial Themis, S.A. de C.V.** (Primera edición, febrero de 1999; seiscientas cincuenta páginas);
- "Los Efectos de los Impuestos"; artículo publicado en el Quinto número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1971; así como en el número 14 de la Revista de Difusión Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondiente al mes de agosto de 1975;
- "Análisis de la Nueva Legislación Mexicana en Materia de Inversión Extranjera"; artículo publicado en el número 6 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1974;
- "Aspectos Fiscales de la Devaluación de la Moneda Mexicana"; artículo publicado en el número 9 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1977;
- "The Mexican Law on Foreign Investment", ensayo publicado en el número 7 de The Georgia Journal of International & Comparative Law, anuario editado por el Escuela de Derecho de la Universidad de Georgia, Estados Unidos de América, bajo la dirección del doctor Dean Risk;
- "Evolución de las Finanzas Públicas Mexicanas Durante los Últimos Diez Años", ensayo publicado en el número 10 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1978;
- "Análisis de la Política de Incentivos Fiscales en México Durante la Última Década"; ensayo publicado también en el número 10 de la Revista Jurídica;
- "Aspectos Fiscales de la Transferencia de Tecnología en México"; ensayo publicado en el número 11 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1979;

- "La Doble Tributación Internacional"; ensayo publicado en el número 12 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1980;
- "Principios Constitucionales en Materia Fiscal"; artículo publicado en el número 13 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1981;
- "La Enseñanza del Derecho Fiscal en las Universidades Mexicanas"; artículo publicado en la obra "El Tribunal Fiscal de la Federación —45 Años al Servicio de México", publicada por el mismo Tribunal Fiscal en el año de 1982;
- "El Banco de Avío (1830-1842) y los orígenes de la Legislación Mexicana de Fomento Industrial"; ensayo publicado en el número 19 de la Revista Jurídica, Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, correspondiente a 1988-1989;
- "La Desnaturalización Jurídica de la Caducidad en el Código Fiscal de la Federación"; ensayo publicado en el número 7 de la Revista Ars Iuris, editada por la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana, correspondiente a 1992;

- "Deregulation of the Transfer of Technology in Mexico"; ensayo publicado en el Anuario de la International Law and Practice Section of the New York State Bar Association, correspondiente a 1992.

Palabras del Autor

La presente Vigésima Primera edición coincide con el 30 Aniversario de la primera publicación de esta obra, por lo que, una vez más, reitero mi agradecimiento a todos los profesores, académicos, estudiantes y profesionistas de las Facultades de Derecho y de Contaduría y Administración de las principales Universidades, tanto públicas como privadas, de la República Mexicana, que la han adoptado como libro de texto universitario y de consulta profesional, a lo largo de las tres últimas décadas, porque sin ellos los logros que representan veintiún ediciones, más numerosas reimpresiones de cada edición, no habrían sido posibles.

También deseo expresar mi reconocimiento a la muy prestigiada **Editorial Themis**, por el apoyo recibido a lo largo de todos estos años, debiendo destacar, por su permanente buena disposición y aliento para el indudable éxito de este análisis de los aspectos fundamentales del **Derecho Fiscal**, a su Director General el señor licenciado **ELISEO MONTES SUÁREZ** y a mi editora directa, por muchos años, la señora licenciada **ELDA CORTÉS ESCAREÑO**, sin dejar de mencionar, también, al Presidente de la empresa, señor licenciado **ENRIQUE CALVO NICOLAU**, quien fuera el promotor inicial de esta publicación.

Mención aparte merece el distinguido jurista mexicano, **MARIANO AZUELA GÜITRÓN**, Ministro en Retiro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y su Presidente de 2003 a 2006, que ha enriquecido esta obra con diversos Prólogos que le han otorgado un valor añadido que mucho agradezco. En esta ocasión se reproduce el Prólogo que mi maestro y amigo elaborara especialmente para la Vigésima edición, el cual amerita una lectura cuidadosa no solamente por provenir de tan distinguido jurista sino por el valor intrínseco de los conceptos que en dicho Prólogo se contienen.

Esta nueva edición no solo se actualiza con la incorporación de las más recientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad tributaria, irretroactividad de las leyes fiscales e interpretación de las normas tributarias, sino que aborda las siguientes

cuestiones de gran actualidad en la materia fiscal:

En el Capítulo III, tema IV. G, se expresan algunas reflexiones sobre el carácter limitado que las revaluaciones monetarias poseen como ingreso financiero del Estado, en función de la crisis que ha padecido del año de 2008 a la fecha y la que, según el premio Nobel de Economía, Joseph Stiglitz, se extenderá hasta 2017, por lo menos, la Unión Europea con motivo de la emisión del Euro como moneda común de la llamada *Eurozona.*

En el Capítulo X, se introduce un nuevo tema marcado como VI, que contiene un análisis detallado de los impuestos de control como principio de política fiscal. Se trata, a no dudarlo, de una cuestión delicada porque en las épocas de recesión y crisis económica global por las que estamos atravesando, tanto México como diversos países de la Unión Europea han diseñado impuestos de control destinados a compensar la baja en la recaudación del tradicional Impuesto Sobre la Renta. Esto último permite reflexionar sobre gravámenes tan controvertidos como el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), implantado en México a partir de 2008, el llamado "IVA social" que entrará en vigor a fines de 2012 en Francia y el Impuesto Europeo sobre Transacciones Financieras, recientemente aprobado por el Comité

de la Unión Europea. Estos tres impuestos de control se contrastan con la política fiscal de "pleno empleo", que se está pretendiendo seguir en la primera economía del mundo, Estados Unidos de América, rescatando los postulados que, ochenta años atrás, formulara el gran maestro de la Economía Política, John Maynard Keynes. Este contraste permite formular interesantes reflexiones sobre el destino de la política fiscal en el curso de los próximos años, atendiendo a las características propias de las naciones involucradas.

En el Capítulo XIII, como nuevo tema VI, se plantea la necesidad de reformar el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, para definir, con la debida precisión jurídica, lo que debe entenderse por la aplicación estricta de las disposiciones fiscales. Esta propuesta refleja los frutos de mi participación en diversos foros fiscales en los que, para mi sorpresa, me encontré con posturas irreconciliables y hasta radicales, tanto de abogados hacendarios como de abogados de empresa. En tal virtud, estoy proponiendo una solución equilibrada que busca armonizar los derechos de los contribuyentes con los del fisco federal, sin caer en radicalismos infructuosos, pero atendiendo a la naturaleza jurídica, propia y especial, de lo que debe ser el método de interpretación de las normas tributarias que establecen cargas para los contribuyentes, pero que también señalan excepciones a favor de los

mismos. El debate sigue abierto, por lo que espero que esta propuesta pueda aportar algo positivo, y sobre todo racional y equitativo, al mismo.

Desde su primera edición, publicada en el mes de agosto del ya lejano año de 1982, esta obra ha planteado el imperativo de que en México se cuente con una reforma fiscal integral que nos ofrezca un sistema tributario sencillo pero eficiente en la recaudación, redistribuidor del ingreso nacional en un país acosado por ancestrales problemas de pobreza y marginación, al alcance del entendimiento del contribuyente promedio y promotor de la inversión, el empleo y el ahorro. Es decir, los postulados esenciales propuestos hace más de dos siglos, por el clásico por excelencia de nuestra materia, Adam Smith, cuya propuesta al respecto figura como Epígrafe de esta obra que llega a su 30 Aniversario.

A pesar de incontables promesas de políticos y legisladores, esa reforma integral sigue ausente de nuestro sistema tributario y tal vez lo esté en los años por venir. No obstante, a la manera de nuestro gran jurista del siglo XIX, Mariano Otero, es mi más ferviente deseo en este 30 Aniversario, que las generaciones de universitarios y universitarias que se han formado en el conocimiento del Derecho Fiscal gracias a este libro de texto, recojan esta inquietud, la analicen y la mejoren como el germen de lo que debe haber en el futuro.

La presente edición coincide con el inicio por parte de mi amiga y colega, Diana Bernal Ladrón de Guevara, de sus delicadas y muy importantes funciones como Procuradora Federal de la Defensa del Contribuyente, por lo que esta edición conmemorativa está especialmente dedicada a ella, deseándole, de todo corazón y con la mejor buena fe del mundo, el éxito que se merece en esta difícil encomienda, que con tanta generosidad ha aceptado.

Como lo señalé en la edición anterior, planteo este 30 Aniversario como un logro, pero también como un principio.

Ciudad de México, Febrero de 2012

Adolfo Arrioja Vizcaíno

Prólogo

El 15 de octubre de 1982 recibí de Adolfo Arrioja Vizcaíno la primera edición de su libro Derecho Fiscal, que Editorial Themis había concluido en agosto de ese año. En su generosa dedicatoria expresó: "Para el Lic. Mariano Azuela Güitrón con la profunda gratitud, admiración y afecto de quien ha tenido la suerte de ser su alumno y el privilegio de ser su amigo." Hoy, transcurridos, algo más de 25 años, con motivo de su Vigésima Edición, es para mí muy grato ampliar el prólogo que escribí para la décima que, a su vez, había sido una versión modificada de la primera que fue fruto de la tesis de maestría que el autor presentó en la Universidad Iberoamericana y que tuve el honor de dirigir, motivando lo que en palabras notoriamente exageradas él mismo describió en sus expresiones de gratitud: "En primer lugar, al señor licenciado Mariano Azuela Güitrón, magistrado de la Sala

Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, quien, a pesar de sus múltiples ocupaciones, aceptó la tarea de ser mi Director de Tesis, tarea que desempeñó en forma particularmente brillante, de tal manera que esta obra se enriqueció considerablemente con sus sugerencias y consejos." Hoy puedo precisar que recuerdo con nitidez que mi labor se redujo a un seguimiento respetuoso de un trabajo realizado con especial seriedad, respecto del que sólo tenía palabras de estímulo y sencillas sugerencias secundarias sobre ligeras modificaciones para que respondiera a su objetivo de servir a estudiantes y a profesionistas en el conocimiento del Derecho Fiscal, buscando la permanencia de su estructura y conceptos fundamentales a fin de proyectarlo al futuro con la posibilidad de lograrlo con las adecuaciones que correspondieran a una materia esencialmente dinámica, producto, en gran parte, de los requerimientos económicos y, especialmente, financieros de una nación que busca progresar constantemente enfrentando la compleja problemática de un desarrollo democrático en el que el pluralismo dificulta acuerdos estables que permitan alcanzar, con tranquilidad y comprensión, lo que deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, a saber: gobernados que cumplan con satisfacción su obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes; y autoridades que, por una parte, diseñen un sistema jurídico que respete rigurosamente esos

requisitos y, por otra, lo apliquen adecuadamente, recaudando lo necesario para contribuir a crear —junto con los particulares, cuya actuación deben promover— las condiciones adecuadas para el desarrollo integral de todos los miembros de la comunidad.

En la Vigésima Edición de esta obra se puede reiterar la idea expuesta al iniciar el prólogo de la primera de que el gobierno de una comunidad se vuelve cada día más complejo. En 1982 México tenía la estabilidad que ofrecía un sistema político con predominancia de un partido que permitía afirmar en frase paradójica que "sólo cambiaba lo necesario para no cambiar". Hoy la situación es muy diferente y los cambios que se han dado, si bien ofrecen las ventajas del mayor desarrollo democrático y la alternancia en el Poder, se corren los riesgos de la presencia, con posibilidades de triunfo, de grupos con capacidad de liderazgo y de manipulación de masas que asumen posiciones populistas con incógnitas sobre las posiciones que llegarían a adoptar de asumir el poder. A ello se añade un mundo globalizado en el que los fenómenos que se dan en un sitio, rápidamente influyen en el resto, dificultándose seriamente la previsión segura o, al menos, probable de lo que acontecerá en el porvenir. Los economistas cumplen mejor el papel de "explicadores del por qué sucedieron los hechos pasados", que de "pronosticadores exitosos de cuáles serán los que en el futuro se presenten". A lo anterior hay que añadir que si bien el crecimiento demográfico se ha controlado en la mayoría de los países del mundo, especialmente en las clases media y alta —no siempre por métodos éticamente aceptables— se siguen multiplicando e intensificando los fenómenos que representan presiones que no pueden ignorar quienes rigen los destinos de una sociedad organizada, y de modo fundamental los funcionarios responsables de las finanzas nacionales y del diseño y funcionamiento del sistema recaudatorio. Por otra parte, la pluralidad ideológica da lugar a grupos políticos beligerantes que no sólo señalan todas las deficiencias en que incurran aquéllos, sino que tratan de impulsarlas para obtener provecho en sus expectativas y aspiraciones. También se presenta como fenómeno cíclico reiterado, la crisis económica. Desde el año en que Adolfo Arrioja Vizcaíno concluyó su tesis de maestría, se han dado circunstancias que obligan a desconfiar de la ciencia económica en cuanto a la aplicación de sus leyes que, condicionadas a múltiples variables dependientes, incluso de carácter internacional, ven reducidas considerablemente sus probabilidades de aplicarse con éxito. Constantemente tienen que introducirse correcciones económicas que afectan las normas en materia tributaria. El principio de anualidad que se aceptaba generalmente como un elemento de seguridad para los gobernados, ha sido relegado. Hoy las leyes fiscales se pueden modificar en unos

meses. Cada vez adquiere mayor fuerza la imagen del inversionista como el de un gran aventurero desconocedor de todas las vicisitudes a las que tendrá que enfrentarse. Además, también disminuyen los que arriesgan su dinero en una empresa agrícola, ganadera, industrial, minera, locomotiva o comercial. Cuando aparecen tienen rango de genuinos héroes nacionales dispuestos a "jugársela" por su Patria. Además de la búsqueda de ganancias fáciles sin gran esfuerzo, el neoliberalismo ha impulsado el juego en la bolsa de valores, especialmente diseñado para que el astuto "pez gordo" acabe siempre comiéndose a los ingenuos e ilusos "peces flacos". Situaciones de crisis recurrentes por diseños equivocados o ilusos, han demostrado que la estabilidad económica es difícil de alcanzar.

A todo lo anterior deben añadirse los conflictos políticos derivados de una democracia en germen en la que no llega a entenderse, mucho menos a practicarse, el principio del sometimiento a las decisiones mayoritarias. El que no triunfa es incapaz de sumarse al que lo logra. De inmediato tiende a combatirlo y a producirle problemas. Por si esto fuera poco, al desconocerse, dentro de los programas neoliberales, la situación difícil de marginados y desempleados, tarde o temprano se resentirán sus reacciones, sustentadas en razones de justicia pero, paradójicamente, manipuladas por personas o grupos que pretenden

otros objetivos.

La genuina democracia debe partir del desarrollo auténtico del pueblo y éste, a diferencia de la masa, se forma por personas que buscan y alcanzan su perfeccionamiento con base en el respeto a la dignidad humana, sustentada en la libertad responsable, guiada por la inteligencia e indicadora de lo debido, de tal manera que cada persona se dirige a ello y no a sus caprichos, de tal modo que cada quien es libre al realizar lo correcto y no lo es cuando hace lo que le da la gana, si esto lo perjudica a sí mismo o va en detrimento de los demás; ni más ni menos se cumple el principio sencillo: "el hombre es libre porque 'quiere lo que debe' y no porque 'hace lo que quiere' ". La democracia auténtica busca el crecimiento de todos los miembros de la comunidad en libertad y, con base en ello, pretende dinámicamente alcanzar el bien común consistente en la realización normal y estable de todas las condiciones necesarias para el desarrollo material, afectivo y espiritual de todos los miembros de la comunidad.

Por el contrario, la masa está formada por seres humanos no desarrollados en libertad ni con inteligencia y que, al tener muchas carencias, fácilmente son manejables, propiciándose un movimiento, hoy en una dirección, mañana en otra, siguiendo las banderas de

quienes los manipulan y buscando perpetuar esas características para actuar así indefinidamente.

Crear condiciones adecuadas para el desarrollo integral de todos los miembros del cuerpo social, es un objetivo aceptado por la mayoría, con variaciones de contenidos específicos. Pero dista mucho el postulado teórico de un tratado de derecho o de política a la realización cotidiana de obras inspiradas en ese propósito, sólo alcanzables con suficientes recursos. Los hechos descritos en el párrafo anterior conducen a una dificultad mayor, puesto que las zozobras económicas provocan con rapidez la salida de grandes capitales especulativos, disminuyendo las posibilidades de afrontar exitosamente los problemas políticos sociales que lo ocasionaron. Las probabilidades de llegar a triunfar políticamente, aspiración democrática otorgada a todos los participantes, produce el fenómeno recurrente de perdedores incapaces de sumarse al vencedor para conseguir el bien de México, prontos, en cambio, de seguir el camino atractivo de impedir a aquél cumplir con sus proyectos, buscándose para él y su grupo político el desprestigio, como primera etapa en la derrota en futuras contiendas políticas frente a la victoria del disidente que significará una esperanza ante quienes se desilusionaron del anterior gobernante, con el riesgo inminente de la reproducción del esquema, en detrimento del bien de las mayorías.

Por otra parte, el hombre tiene sensibilidad innata hacia la justicia, aunque en ella se encuentra una importante dosis de condicionamiento social. Percibe cuáles son sus derechos y reconoce las prerrogativas de los demás. Sin embargo, cuando surge el conflicto en esas apreciaciones es preciso que alguien, con suficiente autoridad, reconocida por todos, defina la controversia mediante una norma de Derecho o su aplicación al caso concreto. La comprensión de esas determinaciones es elemento fundamental de convivencia.

Los teóricos del Derecho asumen la responsabilidad de investigar y reflexionar sobre la razón de ser o el sentido de los ordenamientos jurídicos rectores de la conducta externa de los gobernados. En ese esfuerzo intelectual formulan cuerpos de doctrina con coherencia en principios y definiciones, aportando marcos de referencia que el legislador no puede ignorar si pretende disposiciones jurídicas regidoras de la vida social y motivadoras de orden, seguridad, y, fundamentalmente, justicia. Cuando se apartan de esa conducta, las reacciones populares no tardan en surgir y el costo político supone llegar a tener fatales consecuencias.

El gobernado, pronto a aceptar ordenamientos jurídicos reflejantes de sus prerrogativas, se resiste a dar su concurso a los que establecen

sus deberes, a menos de convencerse de sus bondades. Ver disminuida una retribución o las utilidades de un negocio, soportar el pago de un cargo adicional al costo de una mercancía o de un servicio, no es fácil de entender para el común de los miembros de la comunidad, especialmente cuando se ven traducidas esas aportaciones en obras públicas favorecedoras. La carga tributaria se convierte así, en la mente de muchos, en un ininteligible sacrificio, de escaso o nulo beneficio, personal y social, origen de abusos y prebendas. Esta situación se ve intensificada por el complejo y, para la mayoría, indescifrable conjunto de normas reguladoras de la recaudación. En efecto, numerosos ordenamientos de distinta jerarquía, expedidos en fechas diferentes, en mutación constante —lo que implica abrogaciones y derogaciones de las disposiciones —, pretenden regular una situación fiscal concreta. Justificar, o al menos explicar las obligaciones fiscales dentro de ese contexto no es tarea sencilla. No obstante, la misma es inaplazable, pues la vida moderna no puede prescindir de ellas y su adecuada comprensión debe ser la base de un sistema equilibrado en el que la justicia y la equidad rijan simultáneamente las cargas y los gastos.

Al hacer el prólogo de la primera edición de esta obra afirmé: "el Derecho Fiscal es una disciplina que frecuentemente es observada con poca simpatía por los que se dedican al estudio de la ciencia jurídica".

Añadí: "la complejidad con la que reiteradamente se le rodea produce la sensación de que sólo unas cuantas mentes privilegiadas tienen acceso a ella y, por lo mismo, buen número de universitarios se limitan a cumplir con el mínimo requerido para aprobar la asignatura, pero al optar por una especialización son pocos los que se entusiasman por ella". "No obstante lo anterior —seguí expresando— obras como la que prologamos contribuyen ostensiblemente a reducir esta fatal tendencia. Resulta normal que las cuestiones fiscales sean motivo de preocupación de los contadores públicos que intervienen con anterioridad al surgimiento de problemas y precisamente para evitarlos mediante un atinado asesoramiento. No son raros los casos en que esos profesionistas, al estar en contacto constante con las normas jurídicas tributarias, se han sentido estimulados a emprender el estudio de la Licenciatura en Derecho. Libros como el que nos honramos en prologar sirven, consecuentemente, para impulsar a los especialistas en la ciencia jurídica a adentrarse en la rama del Derecho Fiscal y para invitar a los contadores a enriquecer su conocimiento técnico con el análisis jurídico de los problemas que constituyen su ocupación habitual." Hoy, al prologar la Vigésima Edición, puedo afirmar con satisfacción que cada vez son más, a nivel nacional, los licenciados en Derecho inclinados por la materia. Muchas universidades y escuelas de educación superior realizan cursos de especialización y de posgrado

para profundizarla. Despachos prestigiados cuentan necesariamente con especialistas en materia tributaria.

Múltiples son las cualidades de la obra que nos honramos en presentar; sin embargo, su principal aportación es, sin duda, la estructuración metodológica con la que los distintos temas son abordados. La obra parte de presentar una Teoría General del Derecho Fiscal y sus principios fundamentales, pasa luego a analizar temas específicos de las contribuciones, todo ello de una manera lógica y sistemática. Todos los rubros son expuestos al lector con un importante soporte jurisprudencial y doctrinario, facilitando ostensiblemente el acceso a esta importante rama del Derecho. De esta forma, los conocimientos adquiridos de manera deductiva permitirán, posteriormente, adentrarse con base firme en la regulación procesal y en las leyes fiscales especiales. De 349 páginas de la primera edición a un significativo aumento de más de 200 revela por sí solo un avance en profundidad y amplitud en los temas originalmente tratados y en los que ha sido necesario añadir, por la dinámica propia de tan importante rama del Derecho.

Toda obra jurídica merece reconocimiento público, pues además de suponer esfuerzo y disciplina, representa una obra, en mayor o menor

grado, creativa, resultado de la investigación realizada por otros tratadistas y la construcción personal que refleja la asimilación y reflexión en torno a ciertos fines, produciendo el eslabonamiento congruente de diversos temas. Existen, en la materia tributaria, tratados exhaustivos y eruditos de especial ayuda, como libros de consulta para quienes desean profundizar sus estudios a partir de conocimientos fundamentales. No es de este tipo el trabajo que prologamos. Su mérito principal radica en la presentación sencilla y accesible de cuestiones difíciles de suyo, que permitirá a quienes por primera vez se acercan a las cuestiones fiscales, observarlas sin temor y con simpatía, adquiriendo una base esencial de conocimientos. Es difícil adentrarse en una rama del Derecho para recorrer lo dicho por otros, pero lo es más el digerir los conocimientos adquiridos como etapa previa e imprescindible, para hacer una presentación personal y estructurada de sus puntos medulares.

Dentro de la importancia temática abordada por el autor en el presente trabajo, destaca, desde luego, la correspondiente a los principios constitucionales de las contribuciones. En la obra se presentan conclusiones y sistematizaciones interesantes de estos conceptos, así como importantes propuestas sobre los mismos, circunstancias propiciadoras para realizar algunos comentarios a la luz

de las tesis aisladas y de la jurisprudencia obligatoria emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Desde luego, por la naturaleza del texto, los temas de proporcionalidad y equidad son ampliamente desarrollados por el autor, dedicando una amplia explicación, proponiendo el análisis por separado de cada uno de esos conceptos y sistematizando los contenidos posibles de los mismos. De esta forma, respecto a la proporcionalidad el autor llega a la siguiente conclusión:

> *"Resumiendo nuestras ideas acerca de este complejo problema, podemos concluir afirmando que de una correcta interpretación de la multicitada fracción IV del artículo 31 constitucional, el Principio de Proporcionalidad —debidamente separado y diferenciado de Equidad— se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:*
>
> *a. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.*
>
> *b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.*
>
> *c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad."*

Sobre este tema, el Máximo Tribunal del País ha llegado a definir interesantes enfoques sobre este controversial tema de la proporcionalidad. De esta manera, la Tesis de jurisprudencia obligatoria 13/89, visible en la hoja 232 del Tomo III, Primer Parte, de la 8va. Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo rubro es: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. FALTA DE, DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES", plantea que para determinar si una contribución cumple con estos requisitos no procede analizar la situación económica particular del quejoso, sino que la falta de estos requisitos constitucionales *"… depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos".* De lo anterior se deduce claramente que la falta de proporcionalidad de una contribución deriva del impacto económico del tributo de cada contribuyente en lo individual, sino del impacto general que la disposición legal que lo contiene causa. Es frecuente que al impugnarse una norma tributaria como violatoria del principio de proporcionalidad,

se expresen argumentos y se aporten pruebas en relación al impacto desproporcional que produce en el quejoso la aplicación del precepto. Sin embargo, conforme a los criterios a que se alude, dada la generalidad de la ley, lo que la puede hacer inconstitucional por el motivo apuntado es que a todos los contribuyentes que sean destinatarios les produzca ese impacto desproporcionado y no sólo que eso se dé en cuanto a uno de ellos. En estos supuestos, lo que tiene que demostrarse es que la norma es desproporcional en sí misma, considerando a todos los obligados por ella.

Dentro de esta línea, y siguiendo la idea del autor de separar los conceptos de proporcionalidad y equidad, se ha definido otro criterio, al contemplar que para reconocer lo desproporcionado de una contribución es necesario atender a las características particulares de cada tributo. La tesis J/P 4/1990 (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, Tomo IV, Primera parte, p. 143, rubro: "PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA") sostiene: *"La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo."* En los últimos años, la Suprema Corte ha advertido que no se puede hablar de una capacidad contributiva general que sirva como criterio rector para analizar si en cada tipo de contribución se da la proporcionalidad requerida por el texto constitucional, se debe acudir al aspecto de capacidad contributiva que se encuentra vinculado con el tributo específico de que se trate. No es igual la capacidad contributiva que se tenga que tomar en cuenta para examinar la proporcionalidad de un impuesto, que de un derecho o una aportación de seguridad social. Tampoco será la misma en relación con un impuesto directo que con uno indirecto, o en un tipo de derecho y otros de naturaleza diferente.

En la práctica ha sido realmente complejo establecer un criterio para la determinación de la proporcionalidad de una contribución, por ello es que en cada tributo en concreto se ha optado por determinar si existe el incumplimiento de este principio constitucional. Vistas así las cosas, el Supremo Tribunal de la Nación ha optado en algunos casos en

determinar si la base gravable es indicativa o no de la capacidad contributiva. Por ejemplo, al sentar jurisprudencia obligatoria en el caso del impuesto local sobre nóminas ha determinado su constitucionalidad al establecer que dicha contribución prevista en los artículos 45-G y 45-I de la Ley de Hacienda del Distrito Federal *"…no viola(n) el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos… (ya que)… Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, esa congruencia existe en el impuesto sobre nóminas mencionado, toda vez que su objeto consiste en las erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contraprestación por el trabajo personal subordinado, es indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan". (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, tomo IV, Primera parte, p. 140, Tesis J/P 9/89.)*

Por lo anterior, podemos concluir que la jurisprudencia obligatoria

de nuestro Máximo Tribunal reconoce que el parámetro para determinar la proporcionalidad de un tributo radica esencialmente en la capacidad contributiva del sujeto pasivo; sin embargo, esta operación no se puede realizar atendiendo a la situación económica del contribuyente, sino en la relación de la ley fiscal con el conjunto de contribuyentes; y, por último, que no existe una regla uniforme para determinar cuándo una contribución es inconstitucional por el incumplimiento de este principio, teniendo que recurrir a las características de cada tributo en lo particular.

Por su parte, el autor de la obra define la equidad tributaria *"…como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídica-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad".*

La Suprema Corte ha seguido estas orientaciones al establecer distintos criterios vertidos en su Jurisprudencia. Por ejemplo, se juzgó la inconstitucionalidad del artículo 60 de la Ley del Impuesto al Valor

Agregado vigente a partir de 1987, por determinar un trato discriminatorio. En efecto, la Tesis J/P 23/94 publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, Número 78, de junio de 1994, página 22, bajo el rubro: *"VALOR AGREGADO. DEVOLUCIÓN MENSUAL DE LOS SALDOS A FAVOR OTORGADA SOLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (ARTÍCULO 6o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, VIGENTE A PARTIR DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).* Afirma que *"…Dicha disposición viola el principio de equidad al otorgar la devolución mensual sólo a determinadas categorías de contribuyentes del gravamen, y no a todos los causantes que se encuentran en igualdad de circunstancias. Tratándose de devolución de saldos a favor, la igualdad existe respecto de todos los contribuyentes que los obtengan, independientemente de la actividad que desarrollen o de la tasa en que tributen, los que tienen derecho a que se les otorgue un trato igual…".* La misma Jurisprudencia ha determinado que *"…el principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera".*

Congruente con lo anterior, también en el caso del Impuesto sobre

la Renta se ha considerado que el artículo 90, fracción VI, párrafo segundo, que establecía el sistema de regulación correspondiente, es violatorio de garantías individuales, dado que *"…contraviene dicho principio (el de equidad) al establecer a favor de los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles para casa habitación, la posibilidad de deducir el 50% de dichos ingresos, y de un 35% a los mismos causantes que otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para fines distintos, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos de una misma actividad y, por lo mismo, formen parte de un mismo grupo de contribuyentes, se les da un trato desigual atendiendo al destino del inmueble objeto del contrato, provocando con ello la inequidad entre los diversos causantes del impuesto que se encuentran en misma hipótesis de causación". (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. 8va. Época, Número 59, noviembre de 1992. p. 35, Tesis XCIV/92).*

Esta ha sido la misma lógica que ha utilizado la Corte para declarar inconstitucional el artículo 77, fracción XXVIII, inciso c), de la misma ley, en la redacción correspondiente, *"…al dar un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis normativa, puesto que, no obstante que todos ellos obtienen ingresos provenientes de regalías que perciben por permitir a terceros el uso o la explotación*

de sus derechos de autor, el gravamen no se cobra cuando: a) los ingresos se obtienen en más de un año de calendario, cuando; b) no se reciban en su totalidad de una sola persona y cuando; c) no obstante sean de un año calendario y provengan de una sola persona, ésta se dedique a la actividad editorial, o bien, a la grabación de música. Así, aunque el hecho generador del tributo es el mismo para todos los contribuyentes del impuesto (aspecto en el que son iguales), basta con que varíe una sola de las condiciones secundarias marcadas por la ley para que el gravamen no tenga que pagarse, lo cual provoca un trato inequitativo entre los diversos causantes del impuesto que están en la misma hipótesis de causación". (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, Tomo IX, enero, p. 42, Tesis p: II/92, rubro: "RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXVIII, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y UNO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, AL DAR UN TRATO DISTINTO A CONTRIBUYENTES QUE SE ENCUENTRAN EN LA MISMA HIPÓTESIS TRIBUTARIA.")

Respecto del mismo tributo, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad de tasas adicionales que sólo se aplican a

determinados grupos de contribuyentes, violando el principio de equidad tributaria (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, Tomo I, Primera parte, Tesis J/P 10/88, p. 164, rubro: "RENTA. IMPUESTO SOBRE LA. LA TASA ADICIONAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 141 DE LA LEY RESPECTIVA VIOLA EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. (D.O. 31-XII-1985.)

Otro caso donde se ha adoptado este criterio respecto a la equidad es en el correspondiente al artículo 287 de la Ley Federal de Derechos *"…al disponer que están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento del espacio aéreo congestionado las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, que realicen actividades aeronáuticas privadas, oficiales y de taxi aéreo, locales, nacionales o internacionales por cada ocasión que aterricen en un aeropuerto que tenga operaciones mayores de cien mil vuelos comerciales anuales, medidas con base en las operaciones del año anterior, por el monto que arroje restar a la cantidad de 3,770,795 la que resulte de multiplicar el número máximo de asientos que la aeronave pueda contener, por el factor 19,847…".* La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que esta disposición *"…viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por dos motivos: primero, porque no considera como sujetos pasivos del tributo a las aeronaves que*

prestan servicio regular, no obstante que éstas, al igual que las obligadas al pago del derecho, realizan el hecho imponible; y segundo, porque tratándose de esta clase de derechos debe existir una correlación entre el uso o aprovechamiento del bien de dominio público y el monto del derecho a pagar, de modo que es inequitativo que según la fórmula prevista en este precepto, las aeronaves de mayor tamaño paguen una cuota inferior a la que deben cubrir las naves de menor tamaño, siendo que éstas usan o aprovechan el espacio aéreo congestionado en menor medida que las primeras". (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época. Número 71. Noviembre de1993, p. 44, Tesis P. LXXV/93.)

Con estos ejemplos queda claro que para la jurisprudencia la equidad responde a que frente a una situación jurídica fiscal determinada, todos los contribuyentes o grupos de los mismos, puedan adquirir los mismos deberes y derechos, esto es igualdad tributaria.

Por otro lado, se ha reiterado que en todo tipo de contribuciones rigen los principios de proporcionalidad y equidad, incluso las llamadas accesorias. Baste como muestra de la afirmación anterior el criterio contenido en la Tesis P. LXVIII/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época en su Número 57,

correspondiente a septiembre de 1992, en la página 34, bajo el rubro: *"RECARGOS POR MORA. DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD, EQUIDAD, LEGALIDAD Y DESTINO AL GASTO PÚBLICO"*, al disponer que *"...los recargos son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, lo cual, por otra parte, se sigue de las características propias de los recargos que tienen como objeto esencial el indemnizar al fisco por la falta de pago oportuno, lo que los vincula estrechamente a las contribuciones. En consecuencia, debe concluirse que dichos recargos constituyen una de las formas de contribuir a que se refiere el precepto constitucional y, por ende, deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público".*

En lo que respecta al principio de legalidad el autor concluye que:

> *"a) La autoridad hacendaria 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.*
>
> *b) 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 confieren".*

Nuestro Tribunal Constitucional coincide esencialmente con el criterio del autor, al establecer interpretaciones diversas sobre ese

punto, con lo que viene a reforzar y ampliar la protección al gobernado en materia tributaria. Tal es el caso del requisito jurisprudencial que se ha reiterado en el sentido de que todos los elementos del impuesto o contribución deben estar establecidos en un acto formal y materialmente legislativo. Por esta razón se ha considerado inconstitucional el Impuesto de Radicación en el Estado de México, vigente en 1993 *"…al dejar al arbitrio del Instituto de Información e Investigación Geográfica, Estadística y Catastral del Estado de México la determinación de uno de los elementos de la cuota de ese tributo. Por tanto, aun cuando la ley de manera abstracta señala algunos de los elementos que integran la cuota del impuesto controvertido, resulta inadmisible que la propia ley faculte a una autoridad fiscal para la fijación de uno de los elementos de la cuota del gravamen". (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época Número 76, abril de 1994, p. 14, Tesis J/P. 8/94, rubro: RADICACIÓN, IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.")*

Otro tema abordado por el autor y que revierte una importancia práctica importante es el relativo a la doble tributación. La Suprema

Corte ha sentado, en principio, el criterio que textualmente señala:

"CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN. Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino". (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, tomo VI, Primera parte, p. 75, Tesis J/P 17/90.)

El autor hace una interesante propuesta sustentada en el domicilio. Así, Adolfo Arrioja Vizcaíno expresa:

> *"En tales condiciones, estimamos que la doble tributación pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del artículo 31 constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los tres sujetos activos de los tributos y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir, la doble tributación rompe con cualquier principio o*

noción de justicia y por ello, a pesar de lo que se sostenga en contrario, no podemos dejar de adherirnos a la opinión de quienes la juzgan como francamente inconstitucional."

Nuestra Corte de Constitucionalidad en los casos extremos de invasión de esferas ha adoptado criterios que determinan claramente el sentido constitucional de las normas. De esta suerte, verbigracia, al resolver la cuestión planteada respecto a las leyes locales que establecen contribuciones sobre el uso y aprovechamiento de las aguas extraídas de pozos, ha determinado claramente que invaden la esfera de atribuciones de la Federación, resultando contrarias a la Ley Suprema, en términos del artículo 73, fracción XXIX, apartado segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que otorga la facultad exclusiva al Congreso de la Unión de establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la Carta Magna, entre los que se encuentran las aguas del subsuelo y no es facultad concurrente ya que, constitucionalmente, se encuentra reservada sólo a la Federación (Semanario Judicial de la Federación , 8va. Época, Tomo II, Primera parte, p. 131, Tesis J/P 25/88, rubro: "AGUAS DEL SUBSUELO. LAS LEYES LOCALES QUE ESTABLECEN CONTRIBUCIONES SOBRE SU USO Y APROVECHAMIENTO INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN").

Asimismo, otro tema que destaca dentro del contexto del libro, es sin duda el relativo a la interpretación de la Ley Fiscal. La Corte sobre el particular ha establecido:

"INTERPRETACIÓN DE LA LEY. Los preceptos de un ordenamiento legal deben interpretarse principalmente en el sentido de que no se contradigan; y para lograrlo, a fin de establecer su verdadero sentido y alcance, deben ser interpretados en relación con los demás de la misma ley, armónicamente". (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, Tomo II, Primera parte, p. 22, Tesis s/n.)

En relación al tema, Adolfo Arrioja Vizcaíno expone en el trabajo un catálogo de métodos de interpretación con una amplia explicación de cada uno, lo que seguramente fortalecerá el conocimiento de la hermenéutica jurídica aplicada, desde luego, al campo fiscal. Al respecto debe destacarse que un análisis cuidadoso de las tesis de jurisprudencia y aisladas de la Suprema Corte, llevan a la conclusión de que es legítimo utilizar diversos métodos de interpretación de la ley, sin inclinarse por uno con exclusividad.

Al finalizar el año de 1994 se reformó la Constitución para introducir modificaciones sustanciales en el Poder Judicial de la Federación buscando, entre ellas, la transformación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Tribunal Constitucional del Estado Mexicano. Para ello se le descargó de su responsabilidad directa de

ocuparse de la administración y vigilancia de los demás órganos de ese Poder, creándose el Consejo de la Judicatura Federal para ese efecto; y se le adicionaron, dentro de su competencia las controversias constitucionales, debidamente reguladas y las acciones de inconstitucionalidad, conservando, en términos generales, las materias de importancia y trascendencia para la Nación, entre ellas los amparos en revisión en los que se cuestionara la constitucionalidad de leyes. El dinamismo de la materia tributaria aporta en este renglón el número más amplio de ingresos de estos asuntos al más Alto Tribunal, aunque el mismo se ve reducido al determinar el Pleno, con base en las facultades constitucionales que se le otorgan, mediante acuerdos generales que de ese gran volumen pasen al conocimiento de los tribunales colegiados de Circuito aquellos asuntos en los que la Corte haya establecido jurisprudencia.

Lo anterior explica que en la etapa en que el Semanario Judicial de la Federación se ha considerado como Novena Época se hayan generado Jurisprudencias y tesis aisladas, genéricas y específicas sobre la materia fiscal, lo que representa una fuente importante de análisis para los tratadistas que siempre están en posibilidad de someterlas a su crítica, de la que pueden derivar correcciones, cuando el más Alto Tribunal las estime pertinentes.

Tomando en consideración los grandes principios que derivan del artículo 31, fracción IV, de la Constitución a los que ya se ha hecho referencia, conviene destacar, de manera ejemplificativa, algunos cuyos contenidos resultan orientadores y que, de algún modo, podrían calificarse como columna vertebral de la doctrina jurisprudencial que complementa el sistema legal del derecho tributario mexicano:

LEGALIDAD TRIBUTARIA

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una

contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material." (Pleno. Jurisprudencia 77/99.)

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya

que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público". (Pleno. Jurisprudencia 106/2006.)

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos

públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto". (Pleno. Jurisprudencia 109/99.)

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación —caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado—, sino que atienden al patrimonio que la soporta —el del consumidor contribuyente de facto—, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente

para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general —es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero—, que se vincule el objeto del impuesto —el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo—, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que

equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores." (Pleno. Tesis IX/2005.)

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) Que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) Que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) Que el fenómeno financiero público no se agota en la propia

recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) Que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda —cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador—, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta

deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones." (Pleno. Tesis CCL/2007.)

"PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO. Algunos sectores de la ciencia económica sostienen que el establecimiento de impuestos progresivos es deseable, pero lo cuestionan como algo complejo; inclusive se ha señalado que la calificación de progresividad no debe formularse considerando exclusivamente el aspecto recaudatorio del fenómeno financiero, sino que también deben valorarse los efectos que corresponden a los sistemas del gasto. En este sentido, en la evaluación de las diferencias que se aprecian en la tributación de

los individuos con distintas características puede válidamente involucrarse la diversa distinción derivada de las asignaciones otorgadas a quienes tienen diferentes necesidades, en la parte del fenómeno relacionada con el gasto público. Así, no debe soslayarse que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia pueden garantizarse si éste resulta coherente e integrado con el gasto público, que debe dirigirse a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendente a lograr una igualdad de hecho. En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca". (Pleno. Tesis CCXLIX/2007.)

"APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCIÓN PECULIAR. Esta Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente que para establecer la proporcionalidad

de las contribuciones debe atenderse a la naturaleza de cada una operando criterios diferentes respecto de los impuestos, los derechos y otro tipo de gravámenes. Tratándose de aportaciones de seguridad social, debe establecerse que no basta atender al "beneficio obtenido" pues ello desvirtuaría el propósito de solidaridad social que abrigó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de que se estableciera un sistema de salud y seguridad general que protegiera a las clases económicas más desfavorecidas. La visión que apoyó la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, no fue impulsada por el liberalismo de corte individualista que caracteriza a otros sistemas, sino dentro del contexto social que identificó a la Constitución de 1917. Lo anterior permite concluir que, para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender, en un aspecto, a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad." (Pleno. Tesis LXX/95.)

"DERECHOS POR SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 83, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL MUNICIPIO DE GUAYMAS, SONORA, QUE ESTABLECE LOS DERECHOS RELATIVOS PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. La citada porción normativa, al establecer en relación con el pago del derecho por la prestación del servicio de alumbrado público, que tratándose de propietarios o posesionarios de predios baldíos, urbanos y suburbanos, debe cuantificarse mediante una tasa del .05% del valor catastral del predio, o bien, tratándose de propietarios de predios que hubieren resultado favorecidos al amparo de una resolución constitucional respecto de lo establecido en el primer párrafo del artículo 83 de la citada ley, mediante una tasa de .08% del valor catastral del predio, transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque no toma en cuenta el costo global del servicio que presta el Municipio, sino un elemento ajeno, como es el valor catastral del predio, lo que conduce a que por un mismo servicio los contribuyentes paguen una mayor o menor cantidad, pues se fija en términos de la capacidad contributiva del destinatario del servicio, lo que da una escala de mínimos a máximos en función de dicha capacidad, por el valor catastral del predio respectivo, siendo

esto aplicable a los impuestos, no a los derechos cuya naturaleza es distinta. Incluso, se hace más evidente el trato inequitativo y desproporcional, porque la norma establece dos tasas distintas a aplicarse sobre el valor catastral del predio (.05% o .08%, dependiendo del caso), sin que sea una razón objetiva de distinción entre ambos tipos de causantes que reciben en última instancia un mismo servicio por el que tendrán que pagar cantidades disímiles; es decir, no se atiende al costo global del servicio prestado, pues si bien los derechos no necesariamente deben fijarse con exactitud matemática en relación con el costo del servicio prestado, sí deben guardar vinculación con éste." (Jurisprudencia 120/2007.)

"AGUA Y DRENAJE. EL ARTÍCULO 204-B DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LOS DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN PARA EL USO DE SUS REDES, O BIEN PARA MODIFICAR LAS CONDICIONES DE ESTAS, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para juzgar sobre la proporcionalidad y equidad de los derechos por servicios, debe atenderse al objeto real del servicio prestado por la administración pública, el cual trasciende tanto a los costos como a otros elementos. En ese sentido, el artículo 204-B del Código Financiero del Distrito Federal, vigente en 2003, al establecer que para fijar las cuotas por la autorización para usar las redes de agua y drenaje o modificar las condiciones de uso, debe considerarse el destino del inmueble por construir (habitacional, no habitacional o bodegas), los metros cuadrados de construcción y si tienen o no zonas de estacionamiento, transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el referido precepto constitucional, toda vez que por un mismo servicio otorgado en condiciones análogas se pagan cuotas diversas y se desatiende el objeto real del servicio prestado, que se traduce, fundamentalmente, en la recepción de la solicitud, el análisis de la documentación presentada por el solicitante y el trámite de la autorización; sin que resulte indispensable algún despliegue técnico para verificar si procede o no otorgar dicha autorización, pues la administración no debe realizar actos materiales para determinar la forma en que prestará el servicio." (Segunda Sala. Jurisprudencia 192/2004.)

EQUIDAD TRIBUTARIA

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

implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica." (Pleno. Jurisprudencia 42/1997).

"EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el

legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás." (Pleno. Jurisprudencia 31/2007.)

"CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 6o. DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE ESTABLECE QUE LOS PREDIOS DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, NO PAGARÁN EL IMPUESTO SOBRE AUMENTO DE VALOR Y MEJORÍA ESPECIFICA DE LA PROPIEDAD, PREVISTO EN LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DE ESA ENTIDAD, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tomando en consideración que la naturaleza del impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la

propiedad, previsto en los artículos del 41 Bis-9 al 41 Bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, es la de una contribución de mejoras, en tanto se establece con motivo del hecho generador consistente en el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, es claro que debe gravar sin excepción, a todos aquellos sujetos que reciban un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes por ubicarse dentro del área de la mejora. Por tanto, si el artículo 6o. del mencionado decreto legislativo, reformado mediante los diversos 109, 531 y 3, publicados en el Periódico Oficial del Estado de Nuevo León establece que los predios destinados a casa habitación dentro de fraccionamiento autorizado no pagarán el tributo de mérito hasta en tanto cambien el uso de suelo, contraviene la naturaleza jurídica de la contribución e infringe la garantía de equidad tributaria, en razón de que tratándose de sujetos que se encuentran en igual situación jurídica, a saber, ser propietarios o poseedores de predios ubicados dentro del área de beneficio de una obra pública programada, confiere un trato diverso al eximir a ese tipo de sujetos del pago de la contribución sin existir una justificación objetiva para ello." (Segunda Sala. Jurisprudencia 77/2000.)

DESTINO AL GASTO PÚBLICO

"CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. El crédito al salario no puede ser catalogado como una contribución de las consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco como una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que debe considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de que los asalariados aumenten sus ingresos disponibles a través del importe que se les entregue en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor que el impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o

de su disminución. Es decir, el crédito al salario se traduce en un impuesto negativo o un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los que está dirigido, el cual corre a cargo del Estado, en virtud de que es el fisco federal quien lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador. En consecuencia, la pretensión de que se violentan las garantías de equidad y proporcionalidad previstas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es inadmisible". (Pleno. Jurisprudencia 16/2007.)

"DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la

nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública —Federación, Estados o Municipios—, que lo opere". (Primera Sala. Tesis CXXIII/2005).

"APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACIÓN SE DESTINA A LOS GASTOS PÚBLICOS. De lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se colige que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro social

quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social". (Pleno. Tesis LIII/96.)

El análisis relacionado, no sólo de las tesis transcritas, sino la de todos los criterios jurisprudenciales y aislados que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido sobre la materia de que se trata, revelan, además de la coherencia, que se ha buscado conseguir dos objetivos que explícita e implícitamente se contemplan en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, a saber, que las autoridades tributarias y el legislador en las leyes que emite no incurran en ninguna arbitrariedad en contra de los gobernados y que éstos cumplan con su deber de aportar lo que les corresponda a fin de recaudar lo necesario para afrontar los gastos públicos necesarios para crear las condiciones necesarias para alcanzar el bien común.

El Derecho Fiscal es al día de hoy una disciplina de importancia para todos los miembros de una comunidad deseosa de un mayor número de especialistas con capacidad para brindar la orientación adecuada en esta rama. Adicionalmente, nuestro Máximo Tribunal ha captado, incluso en su jurisprudencia, la trascendencia social que tienen las contribuciones, "…además del propósito recaudatorio que para sufragar

el gasto público de la Federación, estados y municipios, tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos". (Semanario Judicial de la Federación, 8va. Época, Tomo VII, Junio, p. 52, tesis J/P. 18/91.) Por todo ello, ojalá que estas palabras puedan alentar tanto a los estudiantes de la Ciencia Jurídica, como a los abogados en ejercicio profesional, para que incluyan dentro de sus estudios un mayor interés por el Derecho Tributario.

He aquí una pequeña muestra de los temas que son tratados por el autor en esta obra dedicada al Derecho Fiscal. Estamos seguros de que no sólo será de gran provecho para sus lectores, como lo ha sido en sus anteriores ediciones, sino que contribuirá a la propagación de una necesaria cultura fiscal indispensable en los gobernados para dotarlos de una mayor conciencia sobre la importancia de contribuir a los gastos públicos, con respeto al Estado de Derecho, evitándose actos arbitrarios de las autoridades.

Mariano Azuela Güitrón

Ministro de la Suprema Corte
de Justicia de la Nación

Presidente de 2003 a 2006

Abreviaturas

C.F.F. Código Fiscal de la Federación

C.P.E.U.M. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

L.F.D.C. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

L.I.F. Ley de Ingresos de la Federación.

L.A. Ley de Amparo.

R.C.F.F. Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

L.F.P.C.A. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

L.O.T.F.J.F.A. Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

L.G.B.N. Ley General de Bienes Nacionales.

L.F.E. Ley Federal de Expropiación.

L.G.D.P. Ley General de Deuda Pública.

L.I.S.R. Ley del Impuesto Sobre la Renta.

L.I.M.P.A.C. Ley del Impuesto al Activo (abrogada a partir del 1o. de enero de 2008, pero usada como referencia y ejemplo en el texto).

L.I.V.A. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

C.C.F. Código Civil Federal.

L.F.D. Ley Federal de Derechos.

C.F.D.F. Código Financiero del Distrito Federal.

L.C.M.O.I.H. Ley de Contribución de Mejoras por Obras de Infraestructura Hidráulica.

L.A. Ley Aduanera.

C.F.P.P. Código Federal de Procedimientos Penales.

C.P.F. Código Penal Federal.

L.M.E.U.M. Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos.

L.G.T.O.C. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

TÍTULO I

●

CAPÍTULO

1

Concepto de Derecho Fiscal

SUMARIO: **I. OBJETO E IMPORTANCIA DEL DERECHO FISCAL: A. Objeto del Derecho Fiscal; B. Importancia del Derecho Fiscal. II. JUSTIFICACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA: A. Justificación Histórica; B. Justificación Doctrinaria. III. DIVERSAS DENOMINACIONES APLICABLES A NUESTRA DISCIPLINA: A. Derecho Financiero; B. Derecho Impositivo; C. Derecho Tributario; D. Derecho Fiscal. IV. DEFINICIÓN DE DERECHO FISCAL Y ANÁLISIS CONCEPTUAL. V. EL PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA. VI. EL PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD. VII. CUESTIONARIO.**

BIBLIOGRAFÍA.

I. OBJETO E IMPORTANCIA DEL DERECHO FISCAL

A. Objeto del Derecho Fiscal

En un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que por razones de orden lógico debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero realiza. Máxime en los tiempos actuales, en los que tanto el continuo crecimiento demográfico como los avances tecnológicos y científicos demandan del Estado un campo cada día más amplio de acción y de objetivos. A ese respecto, Andrés Serra Rojas afirma: "Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras."[1]

Esta situación da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados. El Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en

tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

Como apuntábamos, el trasfondo de esta relación es de carácter eminentemente económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar lo que el doctor Serra Rojas llama "las funciones públicas", lo justo y apropiado es que tales recursos deban generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos que, gracias a la existencia de esos satisfactores públicos, cuentan con el tiempo y con las oportunidades adecuadas para llevar a cabo diversos géneros a los que globalmente hemos denominado "actividades productivas".

Asimismo, es necesario insistir en que la relación Estado-Gobernados-Servicios Públicos cobra en los tiempos actuales una importancia inusitada. Como atinadamente señala Harold M. Sommers: "Durante los últimos siglos, el alcance de los gastos públicos ha tendido a aumentar constantemente. Las funciones tradicionales del Estado de salvaguardar a sus súbditos por medio de fuerzas policiacas y del

ejército, y de proveer un mínimo de servicios de tipo social, han dejado su lugar a un concepto mucho más amplio de las funciones del Estado. Es cierto que existen aún diferencias de opiniones muy fuertes acerca del grado en que el gobierno debe influir en la determinación del nivel de empleo y de actividad económica. Sin embargo, el crecimiento de los servicios de salubridad pública, el auxilio de los desocupados, la provisión de elevadas normas educacionales, son indicadores de la actitud más moderna hacia las actividades gubernamentales. Todavía el gobierno intervendría sólo en los sectores que no tienen interés para la iniciativa privada, pero como estos sectores son tantos, aun el Estado más celoso de no interferir con la iniciativa privada tendría un campo de acción sumamente amplio para sus actividades."[2]

Esto último, como lo veremos a continuación, se traduce en el papel de singular relevancia que los modernos tratadistas del Derecho Público y de la Economía Política asignan, sin excepción, al Derecho Fiscal. En efecto, esa relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de parte de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por leyes. De otra forma, se caería en la arbitrariedad y el despotismo, puesto que el Estado, pretextando su siempre imperiosa necesidad de bienes y recursos, podría fácilmente someter a la

población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones sin otra tasa y medida que su libre albedrío y capricho. Inclusive, la historia nos ofrece múltiples ejemplos de este bárbaro procedimiento. Así, para no citar sino un solo caso, recordemos que en la Francia y en la Rusia absolutistas de los siglos XVI y XVII, todo habitante que no perteneciera a la nobleza estaba obligado a comprar al año un determinado número de kilogramos de sal —independientemente de que los fuera o no a consumir— con el objeto de mantener invariable la percepción de la Hacienda Pública por concepto de "Impuesto sobre la Sal".[3]

Sobre este particular, el tratadista Adolfo Carretero Pérez afirma: "El origen de la exigencia de 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".[4]

De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, la norma jurídica debe actuar a manera de

indicativo y de freno. Es decir, por una parte debe indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.

"La actividad financiera, dice Giannini, es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho Objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno —Estado de Derecho— que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que ésta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. En esta exigencia debe informarse especialmente la actividad financiera: 1. Porque ella implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y 2. Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas".[5]

En efecto, no es concebible que una cuestión tan delicada como la que nos ocupa pueda permanecer ajena a la normatividad jurídica en un país que, como el nuestro, aspira a vivir en un estado de derecho. Si a fin de cuentas, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos significa para el ciudadano promedio un sacrificio que indefectiblemente repercutirá en su nivel de vida, lo menos que puede exigirse es que previamente a dicha contribución existan leyes que de manera general, abstracta e impersonal establezcan su naturaleza, alcances, límites y consecuencias, a fin de que ese ciudadano promedio sepa de antemano a *qué y hasta dónde* está obligado.

Tomando como base las ideas expuestas en los párrafos precedentes, creemos estar en condiciones de precisar cuál es el objeto del Derecho Fiscal. Así podemos afirmar que nuestra disciplina tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos. Dicho en otras palabras, el Derecho Fiscal posee como campo de acción y de evaluación al conjunto de ordenamientos legales que reglamentan la percepción por parte del Poder Público de las aportaciones económicas que la ciudadanía en general efectúa para la realización de las obras y servicios públicos y demás actividades de

interés general.

A fin de dejar claramente precisado nuestro concepto de objeto del Derecho Fiscal, estimamos que las anteriores definiciones deben desglosarse en los siguientes elementos explicativos:

1. El objeto está esencialmente constituido por una relación económica que se da entre el Estado y los gobernados.
2. Se trata de una relación necesaria e indispensable puesto que no es factible la vida social sin la previa satisfacción de las necesidades colectivas básicas, y para ello el Estado requiere de una serie de recursos económicos y patrimoniales, que en sana lógica deben provenir directamente de quienes se benefician con la satisfacción de tales necesidades colectivas.
3. En consecuencia, dicha relación es un principio de carácter unilateral, puesto que es el Estado el que exige la entrega de determinadas contribuciones económicas y son los particulares quienes se encuentran obligados a ello. Sin embargo, en el fondo posee caracteres de bilateralidad o de reciprocidad, ya que, en última instancia, las contribuciones efectuadas por los ciudadanos deben traducirse en la realización de obras y servicios públicos y demás actividades de interés general, que van a beneficiar a los propios contribuyentes.
4. Hablamos de "obras y servicios públicos y demás actividades de interés general" debido a que en la actualidad el alcance de los gastos públicos ha tendido a aumentar constantemente, extendiéndose a áreas que rebasan con mucho la simple noción del "servicio público", como son, en el caso específico de México, las continuas intervenciones del Estado en la vida económica del país, a través de lo que en los últimos años se ha dado en llamar el "Sector Paraestatal de la Economía Nacional". Como afirma Sommers con toda razón: "Las funciones tradicionales del Estado de salvaguardar a sus súbditos por medio de fuerzas policiacas y del ejército, y de proveer un mínimo de servicios de tipo social, han dejado su lugar a un concepto mucho más amplio de las funciones del Estado".
5. Finalmente, el marco y el contenido de esta relación deben ser de carácter eminentemente jurídico, puesto que sólo a través de normas y ordenamientos legales convenientemente preestablecidos puede garantizarse una vinculación estable, equitativa y armónica entre el Estado y los particulares. No

> debe olvidarse que el derecho de recaudar contribuciones para cubrir los gastos públicos confiere, de hecho, a los gobernantes, una potestad extraordinaria sobre sus gobernados que debe ser limitada y condicionada por un poder superior: el de la ley. De otra suerte, se prestaría a toda clase de abusos, arbitrariedades, exacciones y privilegios indebidos.

B. Importancia del Derecho Fiscal

El crecimiento continuo de las funciones del Estado constituye un hecho por demás incontrovertible y un signo característico de los tiempos que corren; y aun cuando el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su extraordinario desarrollo, como los empréstitos y las emisiones de bonos de deuda pública, lo cierto es que tal y como señalábamos con anterioridad, el procedimiento más lógico a seguir consiste, o al menos debiera consistir, en un incremento en la captación de los recursos internos, es decir, en un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado, precisamente para su sostenimiento. "El Estado se esfuerza en promover las condiciones económicas favorables para que una sociedad pueda desarrollarse. La característica es el acrecentamiento de las cargas públicas. El régimen financiero del Estado tiene a su cargo proveerse de los elementos necesarios para realizar tales propósitos".[6]

Tal situación imprime al Derecho Fiscal una importancia verdaderamente excepcional, ya que todo acrecentamiento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución en los mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos y sofisticados. De ahí que nuestra moderna sociedad, inmersa en un también complejo y sofisticado régimen de economía mixta, demande imperiosamente la presencia de numerosos especialistas fiscales debidamente capacitados.

Así, las empresas del llamado Sector Privado requieren de una asesoría permanente para cumplir adecuadamente con sus crecientes obligaciones contributivas, evitando contingencias indeseables, así como fricciones innecesarias con el Gobierno; o bien, para impugnar y combatir con los medios legales a su alcance todas aquellas resoluciones hacendarias que juzguen injustificadas e improcedentes. Como atinadamente afirma Sommers: "Los individuos y los hombres de negocios pueden pensar que están tomando sus decisiones independientemente de la política fiscal, pero esta política establece las condiciones en las que se toman estas decisiones, y en algunos casos influye directamente e incluso determina estas decisiones".[7]

Por su parte, el Sector Público requiere de especialistas no sólo para la ejecución de las leyes y programas ya establecidos, sino fundamentalmente para llevar a cabo las delicadas e importantes tareas de proyección y planeación fiscales. En el momento actual, México enfrenta una grave situación económica, en cuya solución venturosa mucho habrán de influir el talento y la preparación de sus hombres públicos. Se trata nada menos que de convertir el Presupuesto Nacional en autofinanciable mediante la captación de recursos internos, a fin de reducir nuestra tradicional y negativa dependencia del crédito externo, pero sin descuidar al mismo tiempo, las grandes tareas sociales destinadas a aliviar en alguna medida las terribles carencias de una población mayoritariamente marginada.

Todo esto nos permite presentar al Derecho Fiscal como una disciplina de indiscutible importancia y trascendencia, y de innegable futuro. Sin embargo, debe destacarse que debido precisamente a estos factores, aunados a su crecimiento verdaderamente explosivo y desmesurado, su estudio debe ser no sólo disciplinado y profundo, sino constante y efectivo, pues estamos en presencia de la rama de la ciencia jurídica que suele transformarse con mayor frecuencia.

De modo que los jóvenes estudiantes universitarios de diversas y variadas disciplinas sociales, al enfrentarse por vez primera a la problemática que el Derecho Fiscal suele plantearles, tienen ante sí, y a condición de encontrarse decididos a llevar a cabo un estudio sistemático y reflexivo, la inmejorable oportunidad de alcanzar una especialización que, por su novedad e importancia, les permita enfrentar con razonables perspectivas de éxito el cada día más complejo y competido mundo de la ocupación profesional.

II. JUSTIFICACIÓN DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Hemos dejado perfectamente establecido en la Sección precedente que la relación económica por medio de la cual los gobernados contribuyen a sufragar los gastos públicos, tiene un matiz esencialmente jurídico. Ahora toca referirnos a su justificación y explicación. Dicho en otras palabras: ¿Qué es lo que justifica y explica la obligación a cargo de los particulares de desprenderse de parte de su ingreso, ganancia o rendimiento para ayudar al sostenimiento de la Administración Pública?

Desde luego, se han ofrecido múltiples y variadas respuestas a esta interrogante. Sin embargo, como no es nuestro propósito reproducirlas todas aquí, hemos decidido referirnos tan sólo a la justificación histórica y a las justificaciones doctrinales.

A. Justificación Histórica

Está fuera de toda discusión que el hombre es un ser esencial y predominantemente social, pues dos de sus cualidades distintivas, que permiten además diferenciarlo de las otras criaturas que habitan la Tierra, la inteligencia y el lenguaje, sólo pueden ejercitarse a través de la vida en sociedad. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre buscó la compañía de sus semejantes para poder subsistir y progresar. La tesis del "perfecto salvaje feliz" sostenida por Juan Jacobo Rousseau es evidentemente un absurdo.

En un principio, el hombre integró comunidades nómadas que, al no poseer un asiento fijo, dificultaron enormemente el establecimiento de una auténtica vida social. No obstante, aun en aquellos conglomerados primitivos es factible advertir los primeros rudimentos de lo que posteriormente serían el Estado y el Derecho. A pesar de su condición nómada, aquellas primitivas comunidades requirieron de un jefe o guía al que por fuerza tuvieron que dotar de un cierto poder y autoridad, y, asimismo, tuvieron que desarrollar algunas normas obligatorias de convivencia, pues es otra verdad evidente que, paralelamente con su instinto social o gregario, el ser humano generó una notable capacidad autodestructiva como especie y como individuo, que perdura, debidamente perfeccionada, hasta nuestros días.

Tras de varios siglos de nomadismo, caracterizados por una notable lucha de sobrevivencia en medio de un ambiente hostil y repelente, el hombre, mediante el descubrimiento de la agricultura, decide establecerse en sitios fijos que ofrecen una mayor seguridad y mejores condiciones de vida. Es así como, generalmente a orillas del mar, de ríos o de lagos, surgen las primeras ciudades que con el tiempo se transformarán en las capitales de grandes imperios y naciones.

Pero el sedentarismo trae aparejados nuevos problemas. Si bien es cierto que la vida en un solo lugar ofrece indudables perspectivas, entre las que destaca el poder dedicarse libre y tranquilamente a actividades productivas, también lo es que, para poder subsistir, cualquier asentamiento humano debe proveer y satisfacer una serie de necesidades básicas, que al afectar a todos los miembros de una población revisten el carácter de tareas colectivas. Como afirma Serra Rojas: "Los seres humanos tenemos necesidades esenciales que debemos imperiosamente aplacar. La suma de estas necesidades forma las necesidades sociales cuya atención es cada día más compleja e ineludible".[8]

En esas condiciones, los primeros núcleos sedentarios decidieron que, a fin de poder aprovechar plenamente las ventajas que este nuevo

método de vida social les ofrecía, era conveniente asignar al poder público ya constituido una nueva tarea: la satisfacción de las necesidades colectivas. Tarea que vino a sumarse a las antiguas funciones nómadas de dirección del grupo, defensa e impartición de justicia. Al respecto, el mismo autor señala lo siguiente: "Algunas de esas actividades son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica, el crédito público y otras".[9]

El desarrollo de la técnica y de la civilización, así como el espectacular crecimiento demográfico registrado en los últimos siglos han convertido esta labor en una magna tarea de proporciones insospechadas.

Con el transcurso del tiempo, las que fueron sencillas funciones de construcción de calles, plazas y edificios públicos, han evolucionado extraordinariamente hasta transformarse en los modernos servicios de comunicaciones terrestres, marítimas, fluviales y aéreas; de transportación colectiva y hasta masiva; de educación, higiene y medicina social; de suministro de energía eléctrica; de agua potable y alcantarillado; de regulación del crédito y la banca, y otros más que

sería largo enumerar aquí, pero que reclaman del Estado un esfuerzo a veces colosal.

Pero la decisión de encomendar al Estado todas estas tareas y funciones trajo como corolario inevitable la obligación de proporcionarle los medios y recursos apropiados para llevarla a cabo. Fue así como actuando dentro de una sana lógica —éste es un punto en el que no cesaremos de insistir, pues la más de las veces el ciudadano promedio generalmente mal informado, que paga sus impuestos se siente víctima de una especie de robo— se pensó que si gracias a la satisfacción de las necesidades colectivas los miembros de una comunidad podían dedicarse cómodamente a la realización de actividades productivas, lo justo era que parte del ingreso o de las ganancias que obtuvieran fuera a parar a las arcas públicas para sufragar el costo de los propios servicios públicos.

De tal manera que, históricamente hablando, la existencia de la relación jurídico-tributaria se justifica aduciendo que al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, para poder dedicarse con mayor facilidad a actividades fundamentalmente lucrativas, el conglomerado social obligó a sus componentes a sacrificar una porción de lucro obtenido para allegar al Gobierno de los fondos y recursos económicos

indispensables para la satisfacción de todas las necesidades colectivas, sin cuya atención ningún núcleo social puede subsistir.

B. Justificaciones Doctrinarias

Basados fundamentalmente en los hechos históricos que acabamos de describir brevemente, algunos modernos autores han expresado diversas teorías justificativas de la relación jurídico-tributaria. De entre ellas hemos decidido ocuparnos de dos de las más significativas, porque en nuestro concepto son las que reflejan con mayor claridad ciertas posturas antagónicas en las que se debate el moderno Derecho Fiscal. Estas teorías se identifican comúnmente como la "Teoría de la Relación de Sujeción" y la "Teoría del Beneficio Equivalente".

Teoría de la Relación de Sujeción. Constituye una tesis sostenida y defendida por los tratadistas alemanes de Derecho Público, según los cuales la relación jurídico-tributaria se justifica por el simple hecho de la existencia de súbditos dentro de un Estado. La potestad de exigir el pago de prestaciones económicas para cubrir el gasto público nace del mero sometimiento a la soberanía de quienes representan el poder público. Para estos autores, la obligación contributiva no depende de las ventajas o beneficios que en un momento dado los ciudadanos puedan obtener, pues su fundamento jurídico radica pura y simplemente en "la relación de sujeción". O sea que basta con que una persona posea la calidad de gobernado para que quede irremisiblemente obligada a contribuir a los gastos públicos, independientemente de que la acción del Estado, como consecuencia de dicha contribución, le beneficie o no.

Defendiendo esta tesis, Margáin Manautou señala que la misma "es producto del alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad".[10]

En nuestro concepto, la teoría de la relación de sujeción no sólo es inadmisible, sino que constituye una indebida justificación de regímenes autoritarios y arbitrarios. Ya hemos dejado establecido que la facultad del Estado de exigir de los ciudadanos determinadas aportaciones económicas puede prestarse fácilmente a toda clase de exacciones y abusos, por lo que su existencia y necesidad sólo se explica en función de los servicios públicos y demás actividades de interés social que el propio Estado se encuentra obligado a realizar.

Por otra parte, hemos visto que históricamente está demostrado que la relación jurídico-tributaria no deriva de la mera existencia del Poder Público, sino de los imperativos que toda vida comunitaria trae

aparejados. Si la contribución a los gastos públicos no se traduce directa e inmediatamente en la satisfacción de las necesidades colectivas, la misma no tiene sentido ni razón de ser.

De modo pues que, aun tomando en consideración las características y la mentalidad de algunos pueblos, la tesis de los publicistas alemanes nos parece inaceptable. Particularmente en el caso de México.

Teoría del Beneficio Equivalente. Es la sostenida por la escuela anglosajona del Derecho Público y de la Economía Política. Entre sus principales promotores destacan los prestigiados autores Hugh Dalton y Simon Kuznets. Se expresa diciendo que los tributos 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. Al respecto, Kuznets sostiene que: "El valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan".[11]

La crítica principal a esta doctrina parte de quienes sostienen que el Estado a través de los tributos, no sólo sufraga el costo de los servicios públicos, sino también el de la realización de otras actividades de interés social, como su intervención en múltiples facetas de la vida económica del país.

Sin embargo, y admitiendo la validez de esa salvedad que, a fin de cuentas, más que una crítica resulta exclusivamente una explicación adicional, creemos que la Teoría del Beneficio Equivalente justifica de manera admirable la existencia y necesidad de la relación jurídico-tributaria, e inclusive viene a confirmar la postura que hemos venido sosteniendo.

En efecto, resultaría del todo ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores 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 a su prestación.

Esto prueba a nuestro juicio, la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las

principales causas de la evasión impositiva deben localizarse 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 promedio ante los problemas y trastornos que la ineficiencia del aparato gubernamental les ocasiona. Por eso, las autoridades hacendarias, en sus numerosas campañas de difusión fiscal, acostumbran insistir en los logros alcanzados por el Gobierno como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos.

La Teoría del Beneficio Equivalente aparece así como una explicación lógica y sencilla de las razones, por demás evidentes, que justifican la presencia de la relación jurídico-tributaria, puesto que resume con toda precisión los factores socioeconómicos que subyacen en el fondo de cualquier obligación contributiva.

Como corolario y complemento de lo anterior podemos señalar que nuestra propia Constitución, en su Artículo 31, fracción IV, adopta este criterio al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

III. DIVERSAS DENOMINACIONES APLICABLES A NUESTRA DISCIPLINA

A lo largo de su proceso de formación e integración, nuestra materia ha recibido diversas denominaciones tendientes a identificar su objeto con la mayor precisión posible. Entre ellas, destacan las de Derecho Financiero, Derecho Impositivo, Derecho Tributario y Derecho Fiscal. Al respecto, cabe destacar que dos de estas denominaciones son particularmente correctas, en tanto que las dos restantes resultan inadecuadas.

Ahora bien, para determinar lo anterior, es necesario explicar el significado de cada una de ellas, referido expresamente a lo que entendemos como el objeto de la disciplina que nos ocupa. Es decir, a la relación jurídica en virtud de la cual los particulares se encuentran obligados a contribuir, en la forma y términos que las leyes indiquen, a la composición del gasto público, y el Estado posee el derecho correlativo de exigir la entrega de tales contribuciones.

Para lograr nuestro propósito, deberemos tener presente que el Presupuesto Nacional no se integra solamente con los aportes económicos de los ciudadanos, sino que en su formación intervienen fuentes de financiamiento de muy diversa naturaleza y origen.

Asimismo, será necesario dejar establecido que no todos los ingresos que el Estado obtiene de sus súbditos revisten el carácter de impuestos, sino que éstos se clasifican como lo veremos en detalle en su debida oportunidad, en impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios.

Partiendo de tales premisas, procedamos al análisis de la validez de todas y cada una de las denominaciones apuntadas como medios para la correcta identificación de nuestra materia.

A. Derecho Financiero

Con arreglo a la aceptada definición de Mario Pugliese, el Derecho Financiero es "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas".[12]

Si tomamos en consideración que los recursos económicos que el Estado requiere para el desarrollo de todas sus actividades no provienen en su totalidad de las aportaciones de los gobernados sino de otros conceptos —como los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, la explotación de bienes patrimoniales del Estado, la emisión de papel moneda y otros financiamientos de variado origen— nos encontramos con que el objeto del Derecho Financiero rebasa con mucho el ámbito de la mera relación jurídico-tributaria.

Así, el Derecho Financiero se nos presenta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evaluación del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado de todos los recursos económicos necesarios para la composición del Presupuesto Nacional.

Obviamente, dentro de este concepto, quedan incluidos tanto los ingresos que se obtienen de los ciudadanos como los derivados de las otras fuentes de financiamiento a las que nos hemos referido con anterioridad.

De manera que nuestra materia aparece como una rama o como una parte del Derecho Financiero, pero en modo alguno como su equivalente. Es decir, no es correcto confundirla con esta disciplina, pues si bien forma parte de ella, su objeto resulta bastante más reducido. Como afirma Gabino Fraga: "Los ingresos del Estado pueden

provenir de una fuente diversa (de los impuestos): bien de la prestación de servicios públicos, bien de la explotación y aprovechamiento de los bienes de dominio público y privado del Estado, que sean susceptibles de producir un rendimiento, o bien de otros conceptos".[13]

En síntesis, podemos apuntar que la denominación Derecho Financiero resulta demasiado amplia para definir a la disciplina que nos ocupa, y que, por tanto, debemos desecharla.

B. Derecho Impositivo

Algunos autores suelen emplear con bastante frecuencia esta segunda denominación por considerar que los impuestos constituyen el principal ingreso que el Estado obtiene de sus gobernados, fundándose en el hecho, por demás incontrovertible, de que la noción de impuesto es la piedra angular o el signo distintivo de nuestra materia.

Sin embargo, a pesar de lo acertado que a primera vista pudiera parecer esta postura, la misma en el fondo la juzgamos como incorrecta. En efecto, no podemos negar que los impuestos son el principal ingreso tributario del Estado y que su sola mención inmediatamente hace pensar en la materia cuyo estudio estamos iniciando. Pero tampoco podemos olvidar que, independientemente de los impuestos, existen otros ingresos que también derivan de la relación jurídico-tributaria y que no pueden calificarse como tales.

Aun cuando en su debida oportunidad los estudiaremos con el mayor detalle posible, es necesario señalar desde ahora que nuestra legislación fiscal contempla otras cargas para los particulares diversas de los impuestos, que se identifican como *aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales o de mejoras y tributos accesorios.*

A través de estos rubros, y así sea en menor cuantía, los súbditos de un Gobierno también contribuyen a la integración del gasto público. Por lo tanto, como apuntábamos, forman parte de la relación jurídico-tributaria y deben considerarse dentro del objeto de la disciplina que nos ocupa. Inclusive, y a fin de empezar a precisar conceptos, queremos adelantar que, siguiendo la terminología empleada por nuestro Código Fiscal de la Federación, agruparemos, para los efectos de esta obra, a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios, bajo el común denominador de "contribuciones o tributos".

En esas condiciones, la denominación Derecho Impositivo resulta

igualmente inadecuada, pues exclusivamente hace referencia a un aspecto parcial de nuestra materia. Es decir, resulta inadecuada por la razón diametralmente opuesta a la que nos sirvió de base para rechazar el concepto de Derecho Financiero. O sea que mientras este último es demasiado amplio y rebasa lo que constituye el objeto de la relación jurídico-tributaria, el término Derecho Impositivo es, por el contrario, demasiado restringido, y por ende no alcanza a comprender en su totalidad al objeto de dicha relación.

C. Derecho Tributario

El origen de esta denominación es más bien de carácter histórico, pues parte de la noción de tributo que en épocas anteriores tuvo una doble significación: a) especie de contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vencidos después de una guerra; y b) ofrenda a los dioses.

Con el transcurso del tiempo, esta significación fue cambiando, y en la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado.

Dentro de este contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse como Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares que deben tributar para cubrir los gastos públicos.

Por consiguiente, el término es en sí bastante acertado, y puede decirse que sirve perfectamente para identificar nuestra materia. Inclusive, cabe destacar que la doctrina italiana lo utiliza con bastante regularidad.

Por otra parte es pertinente señalar que el concepto Derecho Tributario no resulta tan restringido e incompleto como el de Derecho Impositivo, ya que en su moderna acepción la palabra tributo incluye a cualquier prestación económica, que los ciudadanos aporten para el sostenimiento del Estado. Es decir, aplicada a nuestra legislación fiscal, comprende por igual a los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios. Tan es así, que estos rubros suelen denominarse indistintamente —y así lo haremos para los efectos de esta obra— "ingresos tributarios,

contribuciones o tributos".

D. Derecho Fiscal

Para explicar las características de esta cuarta denominación, es necesario remontarse también a algunas consideraciones de tipo histórico. Su origen se encuentra en la palabra "fiscum", que en latín significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestra disciplina deriva del singular sistema de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma. Como es sabido, la organización familiar y social de esta brillante civilización estaba basada en un férreo sistema patriarcal, que obligaba al llamado "pater familias" a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia, entendida ésta en sentido lato o amplio, es decir, esposa, hijos, nueras, nietos y esclavos. Entre esta serie de obligaciones se encontraba la de llevar una especie de libro diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Dicho libro servía de base además para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debía contribuir para el sostenimiento de su Gobierno.

Así, una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto —»fiscum»— que el propio recaudador, probablemente para evitar robos o abusos de confianza, llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.

Pronto la voz popular empezó a identificar a los recaudadores por su signo más distintivo: la bolsa o cesto, y se les llamó "fiscum".

Posteriormente, y merced a ese fenómeno que se conoce como "vulgarización del lenguaje", la palabra se utilizó indistintamente para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, o bien a la función del propio Estado que tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbditos para cubrir los gastos públicos.

En esas condiciones, en la actualidad el término Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Con base en lo anterior, estimamos que esta cuarta denominación es bastante acertada para identificar con precisión a la materia cuyo estudio estamos iniciando, además de ser la más difundida dentro del lenguaje común. Al respecto podemos afirmar que resulta válido usar

indistintamente las expresiones "Derecho Tributario" y "Derecho Fiscal", puesto que ambas están referidas al mismo objeto, a saber: el vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado. Simplemente, la diferencia estriba en que la acepción "Derecho Tributario" contempla el problema desde el punto de vista del causante o contribuyente; en tanto que el concepto "Derecho Fiscal" hace alusión fundamentalmente a las relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del Fisco.

Sobre este particular, cabe destacar que dentro de nuestro Derecho Positivo suelen emplearse con mucha mayor frecuencia las expresiones "Legislación Fiscal", "Crédito Fiscal", "Recaudación Fiscal", "Administración Fiscal", etcétera, que las de "norma tributaria" u "obligación tributaria".

Resumiendo las ideas expuestas a lo largo de esta Sección, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

1. La denominación "Derecho Financiero" resulta inaceptable para definir a nuestra disciplina debido a su amplitud, ya que tiene por objeto estudiar no sólo al conjunto de normas que rigen la obtención de los ingresos tributarios del Estado, sino a aquellas

   que regulan la percepción de otra clase de ingresos no tributarios —es decir, que no son aportados por los ciudadanos para cubrir los gastos públicos— como son los empréstitos, la emisión de bonos de deuda pública, los ingresos derivados de la explotación de bienes patrimoniales del Estado, la emisión de papel moneda y otros similares.

2. El concepto "Derecho Impositivo" es también inaceptable porque, a la inversa del de "Derecho Financiero", tiene un objeto de estudio demasiado restringido: los impuestos; siendo que de la relación jurídico-tributaria el Estado obtiene otra clase de ingresos distintos de los impuestos, como son los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones especiales y los tributos accesorios.

3. Por su parte, el término "Derecho Tributario" define con precisión el objeto de nuestra materia, pues hace referencia al conjunto de normas jurídicas que rigen a los tributos, entendidos éstos como las aportaciones económicas que efectúan los particulares para el sostenimiento del Estado. Es decir, contempla la relación jurídico-tributaria desde el punto de vista del contribuyente.

4. Finalmente, la denominación "Derecho Fiscal" posee también

una validez absoluta como acepción identificadora de esta disciplina, ya que significa el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, que es el órgano del Estado encargado de la determinación, recaudación y administración de los Tributos.

IV. DEFINICIÓN DEL DERECHO FISCAL Y ANÁLISIS CONCEPTUAL

El desarrollo explosivo que en los últimos años ha experimentado el Derecho Fiscal, ha motivado que los diversos especialistas en la materia hayan dado a la publicidad decenas de definiciones, ya sea en sentido descriptivo o bien en sentido conceptual, que en términos generales buscan identificarlo como el ordenamiento regulador de la relación jurídico-tributaria.

No es, desde luego, nuestro propósito fatigar al lector obligándolo a memorizar, o al menos a retener, una serie de definiciones contradictorias o reiterativas. De tal manera que preferimos expresar una sola —la que a nuestro juicio es la más correcta y precisa—, acompañándola del correspondiente análisis *conceptual y descriptivo,* a fin de que la noción de lo que es y pretende ser la disciplina cuyo estudio estamos iniciando, quede perfectamente establecida.

En tales condiciones, nos hemos inclinado por una definición que, basada en la que a su vez elaborara el eminente profesor argentino Rafael Bielsa[14], alcanza en plenitud los objetivos antes enunciados. Así, podemos afirmar que *el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.*

Expresada la definición, procedamos al análisis de los conceptos que la configuran:

1. Ya hemos manifestado con anterioridad que, con el objeto de evitar que la relación jurídico-tributaria se convierta en un medio o pretexto para que quienes detentan el poder público lleven en contra de, generalmente, indefensos ciudadanos toda clase de exacciones, abusos y arbitrariedades, es requisito indispensable que la misma se conduzca bajo la égida del Derecho. Lógicamente, al ser el Derecho Fiscal una rama de la Ciencia Jurídica, su contenido se integra a través de un conjunto de normas jurídicas. Este lógico elemento implica a su vez una importante consecuencia, a saber: la característica esencial de toda norma jurídica es la bilateralidad. Esto significa que, al mismo tiempo que impone obligaciones, confiere derechos. Como afirma Rafael Rojina Villegas: "Una norma es bilateral cuando al propio tiempo que

impone deberes a uno o a varios sujetos, concede facultades a otro u otros. Por lo tanto, el carácter bilateral de la norma crea una correlatividad entre los deberes y las facultades. Frente a todo sujeto obligado habrá un sujeto facultado; para todo deber corresponderá una facultad, no habrá deber sin facultad; no habrá obligado sin pretensor o inversamente..."[15]

Esta tesis se irá viendo confirmada en los diversos capítulos de los que esta obra se compone, ya que en múltiples ocasiones veremos que a las obligaciones tributarias de los causantes se contrapone el correspondiente derecho del Fisco; y que frente a los derechos que las Leyes Fiscales conceden a los particulares aparece la obligación correlativa a cargo de la autoridad hacendaria.

2. Tanto el conjunto de normas jurídicas como los principios que integran el Derecho Fiscal forman parte del llamado Derecho Público. En efecto, tradicionalmente se ha considerado que el Derecho se divide en dos grandes ramas: El Derecho Público y el Derecho Privado, existiendo al respecto numerosas tesis y doctrinas que tratan de establecer las diferencias esenciales entre estos dos grandes sectores de la Ciencia Jurídica, sin haberlo logrado hasta la fecha en forma contundente. "El problema —apunta Rojina Villegas— ofrece dificultades muy serias, en virtud de que en el Derecho no es posible lograr categorías cerradas, cuadros inflexibles, dada la interferencia constante que existe en las materias jurídicas y, especialmente, en la clasificación del Derecho desde el punto de vista público o privado".[16]

No obstante, tampoco queremos cansar al lector con demasiadas disquisiciones sobre un tema que, en términos generales, es un tanto ajeno a nuestro cometido fundamental. De modo que, reconociendo que se trata de una cuestión de difícil dilucidación, que no ha sido resuelta satisfactoriamente por la doctrina, nos concretamos a exponer la tesis que juzgamos como la más adecuada para los propósitos de este estudio. Se trata de la Teoría de Jellinek, comúnmente conocida como "de la naturaleza de la relación jurídica". "Para este distinguido autor, en el tipo y clase de la relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado. Si los sujetos de la misma estuvieran colocados por la norma en plano de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado. Es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado (cuando hay subordinación del primero al segundo) o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos".[17]

Aplicando estos conceptos al problema que nos ocupa, resulta del todo evidente que el Derecho Fiscal sólo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la naturaleza de la relación jurídico-tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría: el Estado, como entidad soberana, y los contribuyentes o causantes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana.

Sin pretender caer en el rigorismo de la criticada doctrina germana "de la relación de sujeción", es obvio a todas luces que la obligación a cargo de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos deriva de su condición de súbditos, si bien se explica y justifica en función de los servicios públicos que reciben a cambio. Es decir, deriva de lo que, utilizando palabras de Jellinek, constituye una relación de supra a subordinación, entre personas colocadas a diferente nivel: el de la autoridad y el del gobernado.

Con base en estas ideas, y sin pretender profundizar mayormente en un tema de suyo difícil, creemos estar en condiciones de avalar el criterio de Bielsa, en el sentido de que el Derecho Fiscal es indiscutiblemente una rama del Derecho Público. Probablemente en otras disciplinas, y debido precisamente a la variada naturaleza de las relaciones jurídicas que contemplan, pueden presentarse serias dudas en lo que a esta distinción se refiere, pero en el caso específico de la nuestra, tal confusión no es factible. El cobro de los tributos o contribuciones es, en última instancia, un acto de soberanía del Estado, regulado y limitado por la Ley. En consecuencia, la integración del Derecho Fiscal al Derecho Público resulta un postulado evidente.

3. El contenido fundamental de Derecho Fiscal está constituido por normas jurídicas. Sin embargo, como lo veremos a continuación, por encima de dichas normas existen una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Esos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la ley tributaria el sello de la justicia, la equidad y la legalidad. Son principios que a través de varios siglos los especialistas han diseñado para convertir al Derecho Fiscal en un instrumento del Estado de Derecho, y que en una u otra forma se han incorporado a la gran mayoría de las Constituciones Políticas del mundo occidental, entre ellas la nuestra, lo que hace que sean de mucho mayor importancia que las normas jurídicas ordinarias, ya que como lo indicamos con anterioridad, sus

enunciados generales deben encontrarse reflejados en el detalle de cada norma jurídica, si es que se desea estructurar un verdadero ordenamiento fiscal.

Los principios de constitucionalidad, legalidad, justicia, proporcionalidad y equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público, y otros más que iremos analizando en su oportunidad, representa una especie de infraestructura sobre la que debe descansar cada Ley Fiscal específica. Así, por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta —ordenamiento sumamente complejo y detallado que regula el principal ingreso tributario del Fisco Federal Mexicano— debe establecer impuestos constitucionales, legales, justos, proporcionales y equitativos, ciertos en cuanto a sus elementos constitutivos, cómodos en lo que concierne a su pago, económicos en su recaudación, y forzosamente vinculados al gasto público, independientemente de las características especiales que por su naturaleza y efectos, y por las necesidades de su regulación, deban poseer.

Consecuentemente, el contenido del Derecho Fiscal no se agota en la expresión de un simple conjunto de normas jurídicas, sino que parte y se fundamenta en una serie de principios rectores cuyo estudio y comprensión constituye una de las primeras tareas que debe emprender quien se enfrenta por vez primera a esta antigua y novedosa disciplina.

De ahí que nos parezca especialmente acertado el planteamiento del jurista argentino Rafael Bielsa cuando define a nuestra materia como un conjunto de normas jurídicas y principios del Derecho Público.

4. Cuando en la parte final de la definición que nos encontramos analizando se expresa que la finalidad de ese conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público es la de regular la actividad del Estado como Fisco, se está haciendo una clara alusión a lo que hemos establecido como el objeto del Derecho Fiscal: la relación jurídico-tributaria. En efecto, como se recordará, en su moderna acepción, el concepto "Fisco" se refiere al órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos. Puede decirse que es la entidad gubernamental a la que le corresponde aplicar la legislación tributaria.

Por consiguiente, su actividad va a canalizarse mediante la relación jurídico-tributaria, ejercitando el derecho correlativo a la obligación de los particulares de contribuir al gasto público en la forma y términos que dispongan las Leyes.

Consecuentemente, el papel del Derecho Fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores de esa relación, y su estudio, en última instancia, debe reducirse al análisis y evaluación de tales normas y principios.

Sobre el particular, cabe citar la calificada opinión de Manuel Andreozzi, que conceptúa al Derecho Tributario como "la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos, y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos".[18]

O sea que, en síntesis, puede aseverarse que el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiendo por esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado.

V. EL PRINCIPIO DE LA 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 este principio obedece a un doble enunciado. El primero atañe al Fisco, en tanto que el segundo se refiere a los particulares. Así, afirmamos que:

1. La autoridad hacendaria 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 confieren.

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 apuntamos que la potestad otorgada a los funcionarios públicos de exigir de la ciudadanía el pago de determinadas prestaciones para el sostenimiento del Estado, puede prestarse en un momento dado para la comisión de toda clase de abusos, exacciones 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 dónde 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 lo 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 ejercitables en contra del Estado cuando éste, en su función recaudatoria, pretenda traspasar o exceder los límites del marco jurídico a los que debe constreñirse su actuación.

Como afirma Adolfo Carretero Pérez: "Las potestades públicas que deben ejercerse en la 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 su esfera...

"El origen de la exigencia de 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".[19]

Gabino Fraga, citando a León 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 a una disposición general anteriormente dictada".[20]

De modo que, en esencia, el principio de legalidad tributaria opera 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 de los causantes al cumplimiento de un régimen legal específico, cuyo contenido debe ser eminentemente equitativo.

Como lo indicábamos en párrafos precedentes, este 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 significación, puesto que a lo largo de los diversos temas que componen el presente libro lo iremos mencionando con bastante insistencia, como un obligado marco de referencia.

El principio de legalidad en materia tributaria en la forma que se acaba de exponer, aparece claramente consagrado en la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, inspirada por ese gran jurista, Mariano Azuela Güitrón, quien presidiera dicho Tribunal de 2003 a 2006, lo que demuestra la importancia que este principio reviste al estar directamente vinculado con la garantía individual o derecho humano previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como uno de los pilares sobre los cuales descansa el orden constitucional que nos rige:

Novena Época

No. Registro: 188,678

Instancia: Segunda Sala

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIV, Octubre de 2001

Materia(s) Común

Tesis: 2a. CXCVI/2001

Página 429

AUTORIDADES INCOMPETENTES. SUS ACTOS NO PRODUCEN EFECTO ALGUNO.

La garantía que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denota que la competencia de las autoridades es uno de los elementos esenciales del acto administrativo. Entre sus características destacan las siguientes: a) requiere siempre de un texto expreso para poder existir; b) su ejercicio es obligatorio para el órgano al cual se atribuye y c) participa de la misma naturaleza de los actos jurídicos y abstractos, en el sentido de que al ser creada la esfera de competencia, se refiere a un número indeterminado o indeterminable de casos y su ejercicio es permanente porque no se extingue en cada hipótesis. **Ahora bien, estas características encuentran su fundamento en el principio de legalidad, según el cual, las autoridades del Estado sólo pueden actuar cuando la ley se los permite, en la forma y términos que la misma determina, de tal manera que esta garantía concierne a la competencia del órgano del Estado como la suma de facultades**

que la ley le da para ejercer ciertas atribuciones. Este principio se encuentra íntimamente adminiculado a la garantía de fundamentación y motivación, que reviste dos aspectos: el formal que exige a la autoridad la invocación de los preceptos en que funde su competencia al emitir el acto y el material que exige que los hechos encuadren en las hipótesis previstas en las normas. En este sentido, como la competencia de la autoridad es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, si éste es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido.

Inconformidad 292/2001. Víctor Hugo Bravo Pérez. 5 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

VI. EL PRINCIPIO DE CONSTITUCIONALIDAD

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

Como afirma Miguel Villoro Toranzo: "Dentro de un sistema nacional (por ejemplo, el del Derecho Mexicano), el grado superior máximo corresponde 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 todas las demás, que son "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 o en forma tácita. Hay 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 inferiores...".[21]

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, contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales. Parafraseando a Hans Kelsen podemos decir que el orden jurídico nacional puede expresarse, figurativamente hablando, como una gran pirámide invertida cuyo vértice, que sirve de fundamento y soporte, está representado por la Constitución.

El Derecho Positivo Mexicano es eminentemente constitucionalista. La Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez. Esto trae como consecuencia que las 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 que 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, deben sujetarse a sus principios y disposiciones. Aun cuando la materia propiamente fiscal no es objeto de un tratamiento detallado y preciso por parte de nuestra Carta Magna, es evidente — como lo veremos en capítulos subsecuentes— que en diversos textos de la misma (los Artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII y XXIX, y 131) aparecen consignados los principios fundamentales de nuestro sistema tributario.

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 estarían legitimados para demandar su

inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurisdiccionales correspondientes. Así, para demostrar lo anterior, tomemos un ejemplo que, sin pretender ahondar en cuestiones que más adelante trataremos con el debido detenimiento, lo juzgamos bastante útil al respecto:

La fracción IV del Artículo 31 Constitucional señala 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 causantes. Pues bien, una Ley que creara un impuesto que gravara los ingresos de las personas que se encuentren en el 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 actúa así como complemento y

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, o al 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 normativa.

Todo lo anterior nos permite establecer un criterio que iremos aplicando a lo largo de este libro como método de trabajo, a saber: al iniciar el estudio de un tema determinado, nuestra primera tarea será la de buscar y analizar las raíces constitucionales que el mismo pueda poseer para, partiendo de esa inevitable premisa, evaluar su contenido, teniendo siempre presente que, de no existir la necesaria adecuación entre su regulación normativa y lo que la Constitución disponga en esa materia, tal regulación, por interesante que pueda ser, resultará a fin de cuentas carente de toda validez jurídica.

VII. CUESTIONARIO

1. Explicar el objeto del Derecho Fiscal y el marco y el contenido dentro de los cuales se desenvuelve e integra.

2. Explicar y desarrollar la llamada justificación histórica de la relación jurídico-tributaria.

3. ¿Por qué resulta inaceptable la teoría de la relación de sujeción como supuesta justificación para la existencia del vínculo tributario?

4. Explicar y desarrollar la Teoría del Servicio Público o del Beneficio Equivalente.

5. ¿Por qué los conceptos Derecho Fiscal y Derecho Impositivo resultan inadecuados como denominaciones de nuestra disciplina?

6. Explicar el significado de la denominación Derecho Tributario y aclarar qué aspecto del vínculo jurídico fiscal contempla.

7. Explicar el significado y consecuencias de la denominación Derecho Fiscal.

8. Efectuar un análisis conceptual de nuestra definición de Derecho Fiscal.

9. Explicar los dos enunciados en los que se divide el Principio de la Legalidad Tributaria.

10. Explicar el Principio de Constitucionalidad, así como su vinculación con el de Legalidad.

BIBLIOGRAFÍA

Carretero Pérez, Adolfo
Derecho Financiero

De la Garza Sergio F.
Derecho Financiero Mexicano

Fraga, Gabino
Derecho Administrativo

García Máynez, Eduardo
Introducción al Estudio del Derecho

Kuznets, Simon
National Income and Its Composition

Lincoln W. Bruce
The Romanovs

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Pugliese, Mario
Derecho Financiero

Rojina Villegas, Rafael
Derecho Civil Mexicano

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo

Sommers, Harold M.
Finanzas Públicas e Ingreso Nacional

Villoro Toranzo, Miguel
Introducción al Estudio del Derecho

CAPÍTULO 2

Fuentes Formales del Derecho Fiscal

SUMARIO: **I. CONCEPTO DE FUENTE FORMAL DEL DERECHO.II. LA CONSTITUCIÓN.III. EL PROCESO LEGISLATIVO Y SU PRODUCTO: LA LEY. A. Iniciativa de Ley; B. La Cámara de Diputados como Cámara de Origen en Materia Tributaria; C. Debate y Discusión Camaral; D. El Veto y la Sanción Presidenciales; E. Promulgación y Publicación; F. El Refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público; G. Iniciación y Duración de la Vigencia de la Ley Tributaria; H. Importancia de la Ley como Fuente Formal del Derecho Fiscal. IV. LA FACULTAD REGLAMENTARIA. V. LAS CIRCULARES**

ADMINISTRATIVAS. VI. LOS DECRETOS-LEY. VII. LOS DECRETOS-DELEGADOS. VIII. LA JURISPRUDENCIA. IX. LOS TRATADOS INTERNACIONALES. X. LA DOCTRINA. XI. INAPLICABILIDAD DE LA COSTUMBRE COMO FUENTE FORMAL DEL DERECHO FISCAL. XII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.

I. CONCEPTO DE FUENTE FORMAL DEL DERECHO

Hemos dejado establecido en el capítulo precedente que el Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco y que el principio esencial y básico de esta disciplina es el de legalidad, en virtud de que todas las relaciones que se generen dentro de su ámbito deben encontrarse regidas y reglamentadas por leyes y normas jurídicas aplicables a cada caso.

De tal manera que si hemos partido de semejante premisa, lo lógico es que el segundo problema a considerar se refiera a la forma o formas de integración de las normas jurídico-fiscales. Es decir, a los procesos de manifestación mediante los cuales se nutre y se va formando el Derecho Fiscal. Esto nos conduce directamente a la problemática de las llamadas "Fuentes Formales".

"El término *Fuente* —escribe Claude Du Pasquier— crea una metáfora bastante feliz, pues remontarse a las fuentes de un río es llegar al lugar en que sus aguas brotan de la tierra; de manera semejante, inquirir la fuente de una disposición jurídica es buscar el sitio en que ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del Derecho."[1]

De acuerdo con Eduardo García Máynez, "por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas".[2] Los procesos de manifestación de las mismas.

Así, al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias. Como apunta Serra Rojas, "Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general".[3]

Aun cuando en principio es necesario aceptar la idea de Hans Kelsen, en el sentido de que el Estado en el único creador del orden jurídico, no está por demás aclarar que el estudiar los mecanismos y procesos de creación o manifestación de las normas tributarias, es un

medio para determinar su origen y para ir conociendo su naturaleza y esencia.

Desde luego, el problema de la "fuente" forma parte importante y significativa del curso de Teoría General del Derecho, pero dadas las características y peculiaridades del Derecho Tributario, resulta de gran interés el análisis de los mecanismos y procedimientos que de manera específica desembocan en la creación de las normas fiscales.

Después de haber efectuado un análisis más o menos detallado de los lineamientos esenciales de nuestro Derecho Positivo, pensamos que pueden citarse como fuentes formales del Derecho Fiscal las siguientes:

1. La Constitución.
2. El Proceso legislativo y su producto: La Ley.
3. Los Reglamentos Administrativos.
4. Los Decretos-Ley.
5. Los Decretos-Delegados.
6. La Jurisprudencia.
7. Los Tratados Internacionales.
8. La Doctrina.

Dentro de un purismo terminológico, esta clasificación puede ser fácilmente criticada, aduciendo que, salvo en el punto 2, hace referencias más que a los procesos o mecanismos de manifestación de las normas jurídico-tributarias, a los productos o resultados de esos procesos y mecanismos. Sin embargo, hemos optado por ese camino para facilitarle al lector la comprensión de este tema, a través del suministro de conceptos de fácil identificación. Pero en última instancia, debemos tener presente que al hablar, por ejemplo, de los Reglamentos Administrativos como Fuente Formal del Derecho Fiscal, estaremos haciendo alusión más bien al procedimiento encaminado a la elaboración de dichos Reglamentos, y así sucesivamente.

Establecido pues el concepto de "Fuente Formal" pasemos al análisis de todas y cada una de ellas.

II. LA CONSTITUCIÓN

Hemos precisado que el fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución; que de ella derivan las normas restantes que lo componen, las que para alcanzar plena validez, deben ajustarse en todo y por todo a sus principios y postulados.

En tales condiciones, la llamada Carta Magna aparece como la Fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

"La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos".[4]

Sobre este particular, Fernando Lasalle apunta: "La Constitución, como norma fundamental del Estado, ocupa el vértice del orden jurídico, a manera de premisa mayor de la que derivan su razón de ser y su contenido las otras leyes.."[5]

Refiriendo esto último al Derecho Fiscal, podemos afirmar que —como se irá viendo a lo largo de esta obra de texto—, cada día es y será mayor el número de principios jurídicos de comportamiento y de organización contenidos en la Constitución que se encuentran vinculados a las actividades tributarias del Estado. Una parte importante de los preceptos constitucionales, incluyendo algunas de las garantías individuales, mantienen una evidente referencia a diversos aspectos de la función fiscal. No olvidemos lo expresado al tratar nuestro "Principio de Constitucionalidad": que el punto de partida de la mayoría de los temas que serán analizados en este libro es, en primer término, la Constitución y, en segundo lugar, la ley o leyes que regulen la materia de que se trate.

Así, como lo veremos en su debida oportunidad, en la Ley Suprema aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico-fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario, cuyo estudio estamos iniciando.

De ahí que, por fuerza, tengamos que señalar a la Constitución como el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran nuestro Derecho Fiscal.

En apoyo de lo anterior, cabe citar lo dispuesto por el Artículo 133, que a la letra señala:

"Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los

> Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que puedan haber en las constituciones o leyes de los Estados."

III. EL PROCESO LEGISLATIVO Y SU PRODUCTO: LA LEY

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, absolutamente todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso. En tales condiciones, resulta de especial interés el análisis del procedimiento encaminado a la creación de tales normas. Procedimiento que en el caso concreto de nuestro Derecho, se encuentra previsto en los Artículos 71 y 72 de la Constitución Política, y que aun cuando es aplicable a la gestación del cualquier tipo de leyes, tratándose de las que forman parte del Derecho Fiscal, presenta algunas características sumamente especiales que no podemos dejar de analizar. De modo pues, que enfocaremos el estudio del llamado proceso legislativo preponderantemente desde el punto de vista de la creación de las normas jurídico-tributarias.

¿Cómo nace a la vida jurídica una ley fiscal? Para contestar satisfactoriamente esta importante pregunta, resulta indispensable hacer referencia a dos temas fundamentales: (1) el análisis de las diversas facetas que integran el proceso legislativo y (2) la adecuación de dicho proceso a las características especiales que el mismo reviste, tratándose de la materia tributaria.

Ahora bien, como ambos temas forman un todo orgánico, procederemos a exponerlos a continuación en forma integrada:

A. Iniciativa de Ley

El proceso legislativo va a tener su punto de partida en la presentación ante los órganos del poder público encargados de legislar, de un proyecto de iniciativa de ley que deberá ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y, finalmente, aprobada o rechazada por dichos órganos.

Como es del conocimiento general, dentro del sistema federal mexicano dicha función se encuentra encomendada de manera exclusiva —salvo los casos de excepción representados por los decretos-ley y los decretos-delegados que en su oportunidad estudiaremos— al Congreso de la Unión, dividido en dos Cámaras: la de Diputados y la de Senadores.

Los diputados se reputan representantes del pueblo. De ahí que a cada entidad federativa le corresponda una mayor o menor representación popular, según la densidad de su población. En tanto que los senadores poseen el carácter de representantes de las entidades federativas ante el Gobierno Federal. Por esa razón, cada entidad únicamente tiene derecho a elegir dos senadores, independientemente de sus dimensiones geográficas o de la densidad de su población.

Las últimas reformas a nuestra Constitución Federal en materia político-electoral han pervertido por completo el principio fundacional de nuestro orden constitucional que atribuye a los senadores de la República el carácter de representantes de las entidades federativas ante los poderes de la Unión, para crear senadores "plurinominales", "de primera minoría", "de listas regionales" y otras denominaciones que lo único que hacen es ocultar la perversión que prevalece en nuestro sistema político y que está dirigida al repartimiento de cuotas de poder entre los partidos políticos que distorsionan la voluntad del electorado, ya que esta clase de legisladores no son electos por el voto popular, sino en función de listas que preparan los dirigentes de los propios partidos políticos. Se trata, en palabras del distinguido constitucionalista, Felipe Tena Ramírez, de un subjetivismo meramente político que se convierte en altamente peligroso cuando proyecta sus impactos sobre el orden jurídico nacional. Dichos impactos son claramente visibles en nuestro actual orden constitucional que pervierte por ganancias políticas coyunturales y de mediano plazo que, a fin de cuentas, resultan irrelevantes, lo que es la naturaleza y la esencia misma del Estado Federal fundado en México a partir de la Constitución del 4 de octubre de 1824.

En principio, y como regla general, una iniciativa de ley puede presentarse indistintamente ante la Cámara de Diputados o ante la de Senadores. La Cámara que recibe la iniciativa, suele denominarse "Cámara de Origen"; en tanto que a la otra se le llama "Cámara Revisora".

La iniciativa de ley debe estar constituida por un proyecto —estructurado de la manera más completa posible—, de lo que se desea convertir en un nuevo texto legal. Aun cuando las cámaras legisladoras pueden y deben introducirle las reformas y adiciones que juzguen convenientes o necesarias, quien presenta la iniciativa está obligado a efectuar el mejor trabajo, como si él fuera el verdadero y único legislador. Máxime tratándose de leyes fiscales, en las que por la elevada especialidad de las cuestiones que suelen contener, no es fácil

—al menos en nuestro medio— contar con diputados y senadores que posean los suficientes conocimientos y la preparación adecuada para sugerir reformas y adiciones que a la postre puedan resultar atinadas.

De acuerdo con lo que expresamente estatuye el Artículo 71 Constitucional, el derecho de iniciar leyes compete:

1. Al Presidente de la República.
2. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.
3. A las Legislaturas de los Estados.

Consecuentemente, las iniciativas de leyes fiscales pueden provenir indistintamente de cualesquiera de estos tres órganos de poder, a los que por su naturaleza y funciones se les supone vivamente interesados en los problemas económicos del país.

Si bien es cierto que debido a algunas deformaciones de nuestro sistema político la gran mayoría de las iniciativas de ley —particularmente las que culminan en una exitosa aprobación— suelen provenir del Presidente de la República, no debe perderse de vista que, constitucionalmente hablando, también los diputados y senadores al Congreso Federal, como las Legislaturas de las entidades federativas,

están facultados para presentar proyectos de ley sobre todas aquellas cuestiones que juzguen de especial interés, incluyendo, desde luego, las relacionadas con el área hacendaria.

B. La Cámara de Diputados como Cámara de Origen en Materia Tributaria

Mencionamos con anterioridad que, en principio y como regla general, las iniciativas de ley pueden presentarse indistintamente ante cualquiera de las dos Cámaras que integran el Congreso de la Unión. Sin embargo, el inciso h) del Artículo 72 de nuestra Ley Suprema establece una importante excepción al señalar que:

> "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Esto significa que en lo tocante a la formación de leyes fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen, y la de Senadores revestirá siempre el carácter de Revisora, por lo que todas las iniciativas deberán presentarse sin excepción ante la señalada en primer término.

Mucho se ha discutido acerca de cuál pudo haber sido la razón que

impulsó a nuestros constituyentes a establecer de manera tan tajante y definitiva una disposición de esta naturaleza. Al respecto, el distinguido jurista mexicano Óscar Rabasa [6] sostiene —sin fundamentar adecuadamente su dicho— que el hecho de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en lo relativo a cuestiones hacendarias, no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues ello deriva de un error en el que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicamarismo, en el año de 1872.

Independientemente de que la explicación de Rabasa pueda parecernos un tanto incongruente, con el gran respeto y admiración que este jurisconsulto nos inspira, no debemos olvidar que en todo caso resulta válida para nuestras instituciones jurídicas anteriores a la Constitución de 1917, ya que esta última representó en múltiples sentidos una ruptura total y casi una cancelación del pasado.

Por consiguiente, diversos autores han intentado otro tipo de explicaciones. Entre ellas, destaca por su brillante contenido histórico-constitucional la relativa a la Carta Magna Inglesa de 1215, que nos parece de interés resumir a continuación:

En el año mencionado gobernaba Inglaterra con el carácter de Regente el Rey Juan, en ausencia de su hermano mayor, Ricardo (que se encontraba en Palestina encabezando la Tercera Cruzada), razón por la cual se le conoció históricamente a través del mote de "Juan sin Tierra", que simbolizaba la relativa legitimidad de su corona.

Juan sin Tierra fue —probablemente debido al origen ilegítimo o transitorio de su poder— un gobernante especialmente arbitrario y deshonesto, a un grado tal que provocó la rebelión de sus súbditos, los que, encabezados por el clero y la nobleza, condicionaron su permanencia en el trono a la suscripción de un compromiso formal, que recibió la denominación de "Magna Charta", valedero tanto frente a él como ante sus "herederos para siempre", de respetar determinados derechos y privilegios del pueblo inglés. Comentando el contenido de este documento, el precitado Óscar Rabasa afirma: "...en sus setenta y nueve capítulos hay una abundante enumeración de garantías prometidas a la Iglesia, a los barones, a los 'freemen' y a la comunidad, todos con el valor jurídico para el presente que corresponde a fórmulas que se han transmutado en las libertades modernas; pero de las cuales algunas sólo han modificado las palabras y viven en los principios de las constituciones actuales".[7]

Si bien las características del derecho consuetudinario inglés

("Common Law") que se perfecciona y desarrolla mediante la práctica continua de las costumbres que lo integran, no nos permiten afirmar que Inglaterra posee una constitución escrita, declarativa y orgánica, como sin duda alguna lo es la nuestra, el hecho es que la Carta Magna de 1215, unida a la Declaración de Derechos Individuales ("Bill of Rights") arrancada por el mismo pueblo británico al Rey Guillermo de Orange en el año de 1689, representan los antecedentes más importantes del moderno movimiento constitucional. De ahí que sus disposiciones aparezcan reflejadas en mayor o menor grado en las leyes supremas de la gran mayoría de los actuales Estados del Mundo Occidental. Al respecto, cabe señalar que, por ejemplo, el postulado contenido en la cláusula cuadragésima sexta de la propia Carta Magna, que prevé que "ningún hombre libre puede ser arrestado, expulsado o privado de sus propiedades, sino mediante el juicio de sus pares y conforme a las leyes de la tierra", ha alcanzado prácticamente validez universal a través de las llamadas garantías de audiencia y de debido proceso legal.

Por eso no resulta aventurado sostener —como lo hacen algunos autores— que el precedente histórico que acabamos de enunciar haya influido en alguna forma en los autores del transcrito inciso h) de nuestro Artículo 72 Constitucional, puesto que una de las principales

estipulaciones de la invocada Carta Magna de 1215 tuvo por objeto establecer que el monarca no podía decretar ningún impuesto que previamente no hubiera sido aprobado por el pueblo a través de sus representantes en el Parlamento.

Ahora bien, como dentro del sistema constitucional que prevalece en México los diputados tienen el carácter de "representantes del pueblo", la relación lógica entre la disposición normativa que analizaremos y el precedente de carácter universal que acabamos de explicar, aparece en forma bastante clara y congruente y revela, de ser cierta, una indudable cultura y sensibilidad jurídicas por parte de nuestros constituyentes de 1916-1917.

Pero independientemente de cuál haya sido la causa o razón, lo que debe tenerse muy presente es que, tratándose de iniciativas de ley que versen sobre la materia Fiscal, la Cámara de Diputados operará siempre como Cámara de Origen.

Tan esto es así que con fecha 19 de noviembre de 2002, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la tesis jurisprudencial No. 51/2002, que declara la inconstitucionalidad del artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, que estableció el llamado impuesto a la

venta de servicios suntuarios, única y exclusivamente porque en la aprobación de dicha ley la Cámara de Senadores actuó como Cámara de origen.

C. Debate y Discusión Camaral

Una vez que el proyecto de ley tributaria es presentado ante la Cámara de Diputados por quienes están investidos del poder de iniciativa (Presidente de la República, diputados y senadores al Congreso de la Unión y Legislaturas Locales), se inicia el llamado debate camaral, que puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del período de sesiones en el que se haya dado a conocer (recuérdese que el Congreso tiene sólo dos períodos de sesiones por año; el primero comprendido entre el 15 de abril y el 15 de julio; y el segundo entre el 1o. de noviembre y el 31 de diciembre). Fuera de esa época, está en receso, salvo los casos excepcionales en los que sea convocado a un período extraordinario.*

Interpretando el texto de los incisos a), d), e) y g) del varias veces invocado Artículo 72 de la Constitución Política que nos rige, podemos desprender las siguientes reglas generales que norman la conducción del debate y discusión camaral:

1. Aprobado el proyecto de ley fiscal en la Cámara de Diputados, pasará para su discusión a la de Senadores (la que no debemos olvidar que en estas cuestiones siempre será la revisora). Si esta última lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo para su publicación.
2. Si algún proyecto de ley fuese desechado en su totalidad por la Cámara de Senadores, volverá a la de Diputados con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara de Senadores, la cual deberá tomarlo otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para su publicación. Pero si por el contrario, lo reprobase, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.
3. Si el proyecto de ley tributaria fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara de Senadores, la nueva discusión de la Cámara de Diputados versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados.
4. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos

presentes en la Cámara de Diputados, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para los efectos de su publicación. Pero si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fueren reprobadas por mayoría de votos en la Cámara de Diputados, volverán a aquélla para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes se desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al Ejecutivo para su publicación.

5. No obstante, si la Cámara de Senadores insistiere por la mayoría absoluta de votos presentes, en las adiciones o reformas a la iniciativa de ley fiscal, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden, por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley sólo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las sesiones siguientes.
6. Todo proyecto de ley desechado por la Cámara de Diputados, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.
7. Todas las votaciones de ley serán nominales.

El debate camaral concebido en estos términos permite, sin lugar a dudas, no sólo un libre juego democrático, sino la oportunidad de ponderar y revisar en cuanto a su contenido y efectos, el proyecto de ley de que se trate, a fin de que al ser aprobado pueda regir con eficacia los problemas sociales o económicos que se supone destinado a resolver o atenuar. Por el contrario, las aprobaciones mecánicas y apresuradas sólo dan lugar a situaciones injustas, y en el mejor de los casos, a inoportunas rectificaciones, que son fruto tanto del rechazo social como de la falta de reflexión y cuidado de los legisladores. Desafortunadamente, los vicios propios de nuestro sistema político, el frecuente desconocimiento por parte de la mayoría de diputados y senadores de la problemática tributaria, dan origen a la aprobación mecánica e irreflexiva de múltiples ordenamientos fiscales. Como ejemplo de lo anterior, podemos citar el caso del llamado "impuesto que nunca existió", cuya lamentable historia no podemos resistir la tentación de contar:

En la Ley que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales para el año de 1973, se introdujo un importante cambio, consistente en suprimir el impuesto sobre dividendos (que se causa en el momento en el que las sociedades reparten utilidades o ganancias a sus socios o accionistas) para sustituirlo por un gravamen al que se dio en llamar

"impuesto sobre ganancias susceptibles de ser distribuidas", el que se pretendía cobrar en el momento en que las empresas generaran utilidades, independientemente de que fueran o no distribuidas a los socios. Pues bien, la realidad económica del país demostró lo absurdo de semejante disposición, que desalentaba enormemente la reinversión y la creación de reservas económicas, en grave detrimento de la productividad y de la generación de empleos, por lo que, tomando en consideración que el cobro de este singular tributo era de carácter anual, al expedirse la Ley que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones Fiscales para el año de 1974, se estableció, en uno de los artículos transitorios, que el frustrado "impuesto sobre ganancias susceptibles de ser distribuidas" quedaba derogado con efectos retroactivos al 1o. de enero de 1973, para retornar al antiguo sistema del impuesto sobre dividendos.

De 1997 a la fecha se ha observado, sin embargo, un cambio radical en el proceso legislativo en materia fiscal que nos ha llevado de un extremo al otro. En efecto, durante más de setenta años nos acostumbramos a un régimen en el que las iniciativas presidenciales eran automáticamente aprobadas por las Cámaras sin ningún análisis ni debate serio, lo que llevaba a situaciones tan absurdas como la que se narra en el párrafo inmediatamente precedente. Ahora, por el contrario, vivimos en un régimen en el que el Presidente de la República no tiene mayoría en lo que a su partido político se refiere en el Congreso, el que se ha fraccionado en tres grandes partidos políticos que por sí solos no alcanzan ni siquiera una mayoría simple y en varios partidos pequeños que negocian con los partidos grandes en función de sus conveniencias coyunturales. El resultado de lo anterior, no se ha reflejado, como sucede en las democracias avanzadas, en la construcción de consensos que permitan la realización de las reformas más elementales que México requiere para ser económicamente viable y políticamente gobernable. Entre esas reformas estructurales destaca, por supuesto, la reforma fiscal integral que el país, por lo menos, viene demandando desde hace más de veinte años. A cambio de no lograr dicha reforma a los ciudadanos nos ha tocado presenciar un espectáculo lamentable de parte de nuestros supuestos "representantes" que han tomado la referida reforma fiscal como un pretexto para dirimir las más bajas intrigas políticas y como un instrumento para tratar de lograr ganancias políticas de corto plazo. De modo que el debate camaral en México nunca ha estado a la altura de los requerimientos de un sistema fiscal moderno, sencillo, que amplíe la base tributaria y promueva la inversión, la generación de empleos y el ahorro. Primero porque diputados y senadores aprobaban mecánicamente cuanta propuesta recaudatoria e inconstitucional les enviaba el Poder Ejecutivo. Ahora,

por la falta de madurez y de sentido de responsabilidad de los legisladores que anteponen sus estrechos intereses partidistas de corto plazo al interés nacional y al bienestar de la población a la que dicen representar. Inclusive, para mayor información sobre este delicado tema se sugiere consultar el Capítulo IX de la presente obra intitulado Principios de Política Fiscal.

Sin embargo, dejando de lado este tipo de factores circunstanciales, creemos que lo verdaderamente importante radica en el hecho de que nuestra Ley Suprema contiene como un principio orgánico fundamental, el típico sistema del libre y democrático debate camaral, el que en un futuro, que esperamos cercano, puede rendir excelentes frutos de perfeccionamiento y eficacia, mediante adecuadas discusiones y revisiones de nuestra próxima legislación tributaria.

D. El Veto y la Sanción Presidenciales

Al ser aprobado por ambas Cámaras, el proyecto de ley hacendaria, debe turnarse al Ejecutivo para los efectos de su promulgación y publicación. No obstante, el Presidente de la República cuenta con un plazo de diez días para manifestar su rechazo o aceptación. En el primer caso se presenta la figura del veto; en tanto que en el segundo, la de la sanción, la que, como veremos, puede ser expresa o tácita.

En lo concerniente a estas cuestiones, puede sostenerse que nuestro Pacto Fundamental se ajusta bastante a los lineamientos establecidos por la Constitución de los Estados Unidos de América, que para muchos países ha significado, no siempre con buen éxito, una especie de modelo a seguir.

El veto presidencial, que no es otra cosa que la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del Titular del Ejecutivo a un proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión, se encuentra regulado por el inciso c) del multicitado Artículo 72 Constitucional, conforme a las reglas generales que se expresan a continuación, referidas, desde luego, a la materia fiscal:

1. El proyecto de ley tributaria desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de Diputados.
2. Dicho proyecto deberá ser discutido de nueva cuenta por dicha Cámara, y si fuere confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará a la Cámara de Senadores. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto tendrá por ese solo hecho el carácter de ley y volverá al Ejecutivo para su promulgación y publicación.

3. En el caso de que en cualquiera de las dos Cámaras la iniciativa no alcanzare la mayoría requerida de dos tercios del número total de votos, el veto presidencial habrá surtido efecto, y la misma no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

Por lo que toca a la sanción o aprobación por parte del Ejecutivo de un proyecto de ley enviado por el Congreso, es necesario precisar que puede revestir dos formas: expresa o tácita.

La sanción expresa tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una ley, ya sea porque está de acuerdo con sus términos o porque, ejercitado el derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimadas por las dos terceras partes de los miembros de ambas Cámaras legislativas.

En cambio, conforme a lo que dispone el inciso b) del propio Artículo 72 Constitucional, la sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir diez días hábiles sin devolver con observaciones un proyecto de ley fiscal a la Cámara de Diputados. En este supuesto, al consumarse dicho plazo, el Presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento legal de que se trate.

E. Promulgación y Publicación

La promulgación y publicación constituyen los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo. Aun cuando distinguidos juristas como don Trinidad García[8] sostienen que no es factible efectuar una distinción adecuada entre dichos conceptos, debido a que ambos están referidos al acto de divulgación oficial de un texto legal, nosotros pensamos que sí existen elementos conceptuales para llevar a cabo tal distinción.

En efecto, partiendo del acertado criterio expuesto por el doctor Miguel Villoro Toranzo, debemos entender que la promulgación "...consiste en el reconocimiento solemne por el Ejecutivo de que una ley ha sido aprobada conforme al proceso legislador establecido por la Constitución y que, por consiguiente, debe ser obedecida".[9]

Normalmente, la promulgación se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada. Así, por ejemplo, un ordenamiento legal en materia tributaria se promulga en los siguientes términos:

"MANUEL ÁVILA CAMACHO, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

"Que el H. Congreso de la Unión se ha servido dirigirme la siguiente ley:

"El Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, decreta:

"Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

"Título Primero. Disposiciones Generales.

Artículo 1o. ...»

Por su parte, la publicación viene a ser el hecho material de insertar en el Diario Oficial de la Federación (órgano de difusión del Gobierno Federal) los textos, tanto de la ley en sí como del decreto de promulgación, con objeto de que puedan ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor, por la población en general y de manera especial por sus destinatarios inmediatos.

F. El Refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público

Estatuye en su parte relativa el Artículo 92 de la Constitución Política que nos rige, que: "Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos." Esto es lo que el Derecho Constitucional denomina "refrendo ministerial".

Ahora bien, es un hecho indiscutible que el refrendo ministerial forma parte integrante del proceso legislativo, toda vez que si las leyes se promulgan por medio de un decreto presidencial, es evidente que tal decreto debe llevar la firma del "Secretario del Despacho, encargado del ramo" al que la ley promulgada corresponda, ya que, en caso contrario, no existirá obligación alguna de obedecerla.

Aun cuando el propósito que el refrendo persigue es el de vincular e identificar a los Secretarios del Estado con los actos del Presidente de la República, que es el jefe nato de la Administración Federal, de la que dichos funcionarios forman parte prominente, no existen, a nuestro modo de ver, razones suficientes que justifiquen la introducción de esta figura típica de sistemas parlamentarios o de monarquías constitucionales, dentro del régimen fuertemente presidencialista que nuestra Constitución establece.

Si bien el efecto inmediato de la falta de refrendo ministerial está constituido por la no obediencia del acto presidencial de que se trate, es más que evidente que el titular del Ejecutivo puede fácilmente minimizar o neutralizar los efectos de esta supuesta falta de colaboración de uno o varios de sus Secretarios. Como afirma Fraga: "Para considerar, dentro de dicho régimen presidencial, que el refrendo

pueda constituir una limitación material de la voluntad del Presidente, hay dos circunstancias que parecen impedirlo: por una parte, la de que el Presidente es el titular, que no sólo tiene el goce sino también el ejercicio de todas las facultades atribuidas al Poder Ejecutivo, y por la otra, la de que el mismo Presidente tiene la más amplia facultad de seleccionar, nombrar y remover libremente a sus ministros."[10]

Dicho en otras palabras, si el Presidente quiere eliminar los problemas derivados de una negativa de refrendo, le basta, en ejercicio de las atribuciones que le confiere la fracción II del Artículo 89 constitucional, con remover al secretario renuente y con designar libremente en su lugar a una persona que se muestre más cooperativa o disciplinada.

Pero bien, en última instancia, se trata de un problema que pertenece más al campo del Derecho Constitucional o al del Derecho Administrativo que al que nos ocupa, ya que para nosotros su única relevancia radica en el hecho de que, por su misma naturaleza y contenido, los decretos presidenciales de promulgación de leyes fiscales deben contar, como mínimo, con la firma del secretario de Hacienda y Crédito Público, puesto que es el funcionario de esta jerarquía que más estrechamente se encuentra vinculado con la problemática tributaria.

Inclusive en los últimos años se ha establecido la costumbre de que sea el secretario de Gobernación el único secretario del Despacho que refrende todos los Decretos de Promulgación de Leyes, aun las de carácter fiscal. Lo cual, en última instancia, resulta irrelevante dado el contenido de la invocada fracción II del artículo 89 de la Constitución Política. A lo que es necesario agregar, que así como resulta inoperante el pretender introducir en nuestro sistema constitucional instituciones propias de sistemas parlamentarios como el refrendo ministerial, todavía resulta más inoperante pretender atribuirle al secretario de Gobernación facultades de "Jefe de Gabinete" que nuestra Carta Magna no contempla.

Por último, es necesario insistir que independientemente de la intervención que el Secretario de Hacienda y Crédito Público tiene en esta materia, no debe perderse de vista que las consecuencias jurídicas de la falta de refrendo son fácilmente anulables por el Presidente de le República, en los términos de la invocada fracción II del Artículo 89 constitucional, mediante la libre remoción del Secretario del Despacho, en este caso el de Hacienda, que se niegue a otorgarlo.

G. Iniciación y Duración de la Vigencia de la Ley Tributaria

Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el Diario Oficial de la Federación, reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas. Sin embargo, la prudencia y las normas más elementales de buen gobierno aconsejan dejar que transcurra un cierto lapso entre la publicación y la iniciación de la vigencia, a fin de que las mismas puedan ser estudiadas, analizadas y ponderadas por sus destinatarios y por la ciudadanía en general. Casi siempre, una nueva norma tributaria implica múltiples cambios en la contabilidad y en la planeación financiera de los causantes, por lo que este lapso —que en Derecho se denomina *vacatio legis*— es de vital importancia para que los contribuyentes se encuentren en condiciones de cumplir en debida forma con los nuevos deberes fiscales que la ley de que se trate les imponga.

Ahora bien, dentro de nuestro orden jurídico, dos son los sistemas que se siguen en lo tocante a iniciación de vigencia de leyes y consecuentemente de plazos para la *vacatio legis*: el sucesivo y el sincrónico.

El primero de ellos aparece claramente regulado por el Artículo 3o.

del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal, que a la letra dice lo siguiente: "Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el periódico oficial. En los lugares distintos del en que se publique el periódico oficial, para que las leyes, reglamentos, etcétera, se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita que además del plazo anterior, transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad."

En cambio, el sistema sincrónico opera a la inversa, ya que conforme al mismo, las leyes entran en vigor en un día determinado en todo el país, a condición solamente de que sea posterior al de su publicación en el Diario Oficial.

Por razones obvias, el sistema sucesivo que prevé el Código Civil, expedido en el año de 1928, debe considerarse como obsoleto e inadecuado para los tiempos actuales, en los que los modernos medios de comunicación permiten que prácticamente en el mismo día todo el país conozca el contenido de cualquier disposición de interés general.

Por esa razón, nuestro Código Fiscal Federal se inclina correctamente por el sistema sincrónico, al disponer su Artículo 7o.

que: "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."

Del precepto legal transcrito, podemos desprender las siguientes consecuencias:

1. La implantación del sistema sincrónico de iniciación de vigencia de las leyes fiscales, las que empiezan a regir en un día fijo en toda la República.
2. El establecimiento, en principio, de una *vacatio legis* de un solo día.

Aunque como indicamos en líneas atrás, los modernos métodos de comunicación permiten que prácticamente en un solo día se conozca el texto de una ley en todo el territorio nacional, esto último se ha prestado en la práctica a una serie de abusos del legislador hacendario, que con apoyo en esta norma jurídica ha convertido en costumbre inveterada el señalar en los primeros artículos transitorios de los ordenamientos que con gran frecuencia expide, el que: "Esta Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación", nulificando con ello el sano propósito perseguido por la institución de *vacatio legis*, y colocado en verdaderos apremios a los causantes, los que suelen expresar justas protestas, e inclusive, ante las premuras de tiempo, involuntariamente llegan a incurrir en situaciones de evasión fiscal.

De ahí que pensemos que debería reformarse el invocado Artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de establecer una *vacatio legis* de cuando menos quince días, como un imperativo de aplicación uniforme, no susceptible de excepciones. Claro está que, en tal evento, colocaríamos en graves apuros al legislador, que en estas cuestiones suele mostrar escasa disposición de tiempo; tan escasa, que en ocasiones el plazo de un día le resulta insuficiente. Ejemplo de lo anterior lo tenemos en uno de los tantos Decretos que reformó y adicionó el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el que a pesar de haberse publicado en el Diario Oficial correspondiente al día 2 de enero de 1978, señaló con toda naturalidad, e ignorando por completo lo que exige el referido precepto legal, que: "Las disposiciones del presente Decreto entrarán en vigor en toda la República el 1o. de enero de 1978" (Artículo 1o. Transitorio).

Otro caso verdaderamente patético del desprecio con el que los

legisladores ordinarios suelen tratar a nuestro sistema tributario, lo encontramos en la Ley que reformó y adicionó diversas disposiciones fiscales para el año de 2002, que a pesar de haber sido aprobada en el curso de la madrugada del 1o. de enero de ese año, entró en vigor en esa misma fecha. Es decir, ni siquiera se respetó la ridícula *vacatio legis* de un día que se mencionó con anterioridad. Obvia decir los trastornos económicos y administrativos que sufrieron los afectados por las nuevas disposiciones, que tardaron más de un mes en encontrar las reglas y sistemas adecuados para aplicarlas, incurriendo no solamente en los respectivos costos administrativos sino en cargos completamente injustos por concepto de recargos y multas por no aplicar preceptos legales que ni siquiera tuvieron tiempo de conocer debido a la premura de su entrada en vigor. Este ejemplo nos demuestra el desprecio con el que en México se trata instituciones jurídicas fundamentales que provienen de la vieja sabiduría del Derecho Romano como la *vacatio legis*.

Pero, en última instancia, el problema es y debe ser del legislador y no de los contribuyentes, puesto que, como apuntábamos con anterioridad, los períodos ordinarios de sesiones del Congreso de la Unión son de seis meses al año, por lo que jamás entenderemos, ni mucho menos podremos justificar, el que a pesar de su indiscutible importancia y trascendencia, de manera sistemática se relegue la presentación de iniciativas fiscales y el consecuente debate camaral a la última quincena de dicho período.

Dentro de otro orden de ideas, nos encontramos con que se ha discutido mucho acerca de cuál debe ser el término de duración de la vigencia de las leyes tributarias; problema que tiene su origen en lo dispuesto por la fracción VII del Artículo 73 de nuestra Ley Suprema (afortunadamente no enmendada en forma indebida por el Código Fiscal), que a la letra dice lo siguiente: "El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

Ahora bien, como el presupuesto del gobierno federal debe ser discutido y aprobado anualmente, por inferencia lógica se ha llegado a la conclusión de que las leyes fiscales, cuya finalidad consiste precisamente en establecer las contribuciones requeridas para la integración de dicho presupuesto, deben tener también una vigencia anual.

Sobre este particular, Margáin Manautou sostiene que: "...debemos concluir que la vigencia constitucional de la ley fiscal es de un año".[11]

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado

un criterio similar, al resolver:

> "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 II, 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 de comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina." (Queja 200/52, Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coahuila. Semanario Judicial de la Federación. Tomo CXVII. Página 1178.)

La vinculación entre el Presupuesto Federal y las leyes tributarias que implica que la vigencia de estas últimas se agote en un año, constituye un criterio invariablemente aceptado tanto por la práctica como por la jurisprudencia y la doctrina, que se justifica y explica plenamente no sólo por derivar de un mandato constitucional, sino también porque la multiplicación de los problemas y requerimientos económicos del Estado moderno demanda continuas reformas y adiciones a las normas fiscales que ahora más que nunca se han convertido en instrumentos esencialmente cambiantes. Así, por ejemplo, si alguien se toma el trabajo de comparar el texto original de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme al cual entró en vigor el 1o. de enero de 1965, con el que rige en la actualidad, quedará asombrado ante la enorme cantidad de reformas, adiciones y derogaciones que sufrió como consecuencia de los cambios y adiciones que año con año se le introdujeron, al grado de que puede llegarse a pensar, no sin razón, que se trata de dos ordenamientos por completo diferentes.

No obstante, tampoco debe perderse de vista que resultaría una ardua tarea —particularmente si se le destinan únicamente los últimos quince días del período ordinario de sesiones del Congreso— el expedir anualmente toda la vasta legislación tributaria que poseemos. De ahí que en la práctica, el problema se resuelva de la siguiente manera.

1. Mediante la expedición, obviamente anual, de la llamada Ley de Ingresos de la Federación, que tiene como objeto principal revalidar la vigencia de las leyes fiscales que el Estado desea seguir aplicando. Comentando esta peculiaridad de nuestro sistema, Margáin Manautou, por cierto con ánimo comprensivo, señala: "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."[12]

2. Asimismo, y con el fin de enfrentar los problemas que crea el explosivo crecimiento del Derecho Fiscal, de un tiempo a esta fecha, también en forma anual se ha venido expidiendo un ordenamiento conocido como "Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Leyes Fiscales", a través del cual se introducen las continuas y abundantes modificaciones tributarias que los avatares económicos del país exigen casi siempre en forma imperiosa. Inclusive, en el año de 1986 —en plena crisis financiera e institucional—, se llegó al extremo de poner en vigor a partir del día 1o. de mayo una Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, no obstante que el 1o. de enero este mismo año ya había entrado en vigor otra ley con propósitos similares, violándose flagrantemente lo preceptuado por la fracción VII del Artículo 73 constitucional, y ocasionándose una serie de trastornos a los causantes que suelen estructurar su planeación impositiva por períodos anuales.

Todas estas consideraciones nos llevan a la conclusión, muy importante para quienes se inician en el estudio de nuestra disciplina, de que el Derecho Fiscal está permanentemente sujeto a un proceso de rápida transformación, que conlleva la necesidad de estudiarlo en forma constante y sin descanso. No se trata de una ciencia jurídica tradicional y hasta cierto punto estable, como en un momento dado pueden serlo el Derecho Civil o el Mercantil, cuyos respectivos Códigos datan de los años de 1928 y de 1884; por el contrario, evoluciona al ritmo de los tiempos, a un grado tal que la mutabilidad de sus normas y principios parece no detenerse nunca.

H. Importancia de la Ley como Fuente Formal del Derecho Fiscal

Dejamos establecido en el capítulo precedente que la piedra angular de nuestro sistema tributario descansa en el principio de legalidad, conforme al cual la autoridad hacendaria 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; en tanto que los causantes sólo se encuentran

obligados a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes fiscales, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Dijimos también que, a fin de evitar que la indispensable relación jurídico-tributaria se convierta en fuente de arbitrariedades por parte del Estado, o se preste para abusos de los particulares, debe encontrarse gobernada por leyes que determinen el marco de facultades, atribuciones, derechos y obligaciones que a cada parte correspondan, dentro de un contexto de equidad y certeza.

En tales condiciones, nos parece indudable que la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Fiscal, ya que en primera y en última instancias, todo el complejo mundo de relaciones que del mismo deriva, necesariamente debe estar gobernado por leyes, que al ser ante todo disposiciones de aplicación general emanadas de órganos designados a través del voto popular, reúnen las características necesarias para poder cumplir adecuadamente con el importante papel de estatutos reguladores de la actividad del Fisco y de la correlativa obligación tributaria que el ineludible binomio gasto público-satisfacción de necesidades colectivas de interés general, impone a los ciudadanos.

La ley es fundamentalmente un marco de referencia obligado tanto

para el Fisco como para los causantes, pues al señalar de antemano las respectivas esferas de derechos y obligaciones, no sólo rige sus relaciones sino que sirve de base y da la pauta para dirimir las controversias que pudieran suscitarse. Como sostiene Maurice Duverger: "El impuesto lo decide en principio la ley... el impuesto es una materia reservada al legislador."[13]

De ahí que hayamos efectuado un análisis más o menos pormenorizado del proceso legislativo fiscal, toda vez que consideramos que, en estricta lógica, antes de entrar al estudio de la aplicación de la ley hacendaria a problemas y situaciones específicas, preciso es analizar cómo nace y se forma esa ley.

IV. LA FACULTAD REGLAMENTARIA

La tercera de las fuentes formales del Derecho Tributario está constituida 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 quién 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 Carta Magna:

> "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 de la esfera administrativa.

En lo tocante a la primera cuestión no existe mayor problema, puesto que ya en su oportunidad analizamos las características y efectos del decreto de promulgación de leyes y por lo tanto se trata de un tema que consideramos agotado. Por consiguiente, la cuestión a estudio debe reducirse a la segunda de las potestades enunciadas, la que esencialmente implica a su vez el contestar la siguiente pregunta: ¿En qué 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 cabo la importante función de ejecutar las leyes.

Desde luego, no está en condiciones de hacerlo caso por caso, pues emprendería una tarea interminable, corriéndose además el riesgo de que ante semejante volumen de trabajo, 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 a particularizar, a concretizar y

a detallar específicamente los principios y enunciados genéricos previstos en las leyes del Congreso, a fin de permitir y facilitar su campo de aplicación dentro de la esfera administrativa.

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 el 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 aquél los desarrolla; ésta es perpetua, 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, etcétera. Se limita 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 y resuelve lo conveniente para el buen despacho de ella. Por descontado se entiende que los reglamentos y demás disposiciones del Ejecutivo no han de contrariar la ley, puesto que tiene que proveer a su exacta observancia."[14]

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

De esta definición es factible desprender los elementos siguientes:

1. El reglamento, para poder complementar en debida forma a 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 éste con los gobernados.

3. La facultad reglamentaria pertenece al Presidente de la República por mandato expreso de la invocada fracción I del Artículo 89 constitucional.

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

Una vez que hemos explicado, a grandes rasgos, en qué consisten los reglamentos administrativos y cuál es el origen de la facultad reglamentaria, preciso es referirnos 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 especialísimos que más adelante veremos, está imposibilitado para legislar ya que esta actividad está reservada a un poder soberano e independiente del Ejecutivo, como lo es el Legislativo. Por consiguiente, la función reglamentaria no puede ser ilimitada, ya que el implicar 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 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 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 le está encomendada" (Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo 7, página 912).

"Los Secretarios de Estado no pueden expedir reglamentos por delegación del Presidente de

la República (Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tesis jurisprudencial número 890).

"El Secretario de Hacienda y Crédito Público no tiene facultades para expedir reglamentos" (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el año de 1956, página 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 las ocasiones en que ante la urgencia de resolver el elevado número de problemas que suelen presentarse en la práctica, funcionarios hacendarios de diversa jerarquía pretenden arrogarse facultades legislativas y reglamentarias que no les corresponden, como lo veremos al tratar de 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 sin 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 en 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 el reglamento:

a. No puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada; 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 los reglamentos y circulares que estime necesarios para el mejor cumplimiento de lo que aquéllas 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 las facultades constitucionales del Poder Ejecutivo" (Semanario Judicial de la Federación, Tomo 13, página 658).

No. Registro: 223,611

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VII, Enero de 1991

Tesis: I. 3o. A. J/25

Página: 83

Genealogía: Gaceta número 37, Enero de 1991, página 87.

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LÍMITES.

Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competerá, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos, por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como

instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no está entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1113/88. Constructora Inversionista, S. A. 2 de agosto de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo directo 343/89. Productos San Cristóbal, S. A. de C. V. 4 de abril de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretaria: Norma Lucía Piña Hernández.

Amparo directo 793/89. Méx-Bestos, S. A. 7 de junio de 1989.Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Amparo directo 763/89. Fundición y Maquinado de Metales, S. A. 7 de junio de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo en revisión 1733/90. Decoraciones Barcel, S. A. de C. V. 22 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

No. Registro: 329,781

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXII

Tesis:

Página: 1671

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS, NATURALEZA QUE DEBEN TENER.

Es indudable que la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas no puede extenderse hasta tergiversar la ley que se trata de reglamentar, y las reglamentaciones que se hagan de una disposición legal, en manera alguna pueden apartarse de su texto, espíritu y finalidad.

Amparo administrativo en revisión 4679/39. Rico G. José María. 1o. de noviembre de 1939. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Como afirma 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".[15]

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 juegan al contribuir a la regulación de la relación jurídico-tributaria, puede tornarse en arbitrario y negativo, si no se ajustan a las dos importantes limitaciones constitucionales que acabamos de apuntar, 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 o adicionados mediante un simple acto del Ejecutivo, o aun 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 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 hacendarias al abuso injustificado de esta facultad, las más de las veces en perjuicio de los particulares. Por eso, es obligación de los especialistas en la materia conocer 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.

V. LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS

Conforme a lo sustentado por el distinguido tratadista y Magistrado español, Adolfo Carretero Pérez, las circulares "son actos

administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración, que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la 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".[16]

No obstante su carencia de efectos como "fuentes normativas", las circulares administrativas han tenido también en el Derecho Fiscal Mexicano un desarrollo positivamente abrumador, proveniente sin duda alguna del 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 solucionarlos. También, justo es 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 con los cuerpos represivos "paramilitares" que crecen y se desarrollan al margen de la Constitución.

Ha sido tal la explosión de circulares en nuestro medio —particularmente en los últimos veinte años, por lo menos— que su existencia aparece plenamente confirmada por el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación en vigor, que dispone que: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias del criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, *sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares* y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación".

Aunando 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 aquellas personas que se ubiquen dentro de las hipótesis que en ellas se contemplen.

2. Provienen de funcionarios hacendarios de variada jerarquía (Subsecretarios, Directores, Subdirectores, etcétera), de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o en algunos casos, 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 relación jurídico-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 parafiscal":

a. Circular número 214-2-63, que dispone que todas las comunicaciones que sean dirigidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se presenten por triplicado.

b. Oficio-circular 314-3-A-13336, 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 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. Tal como lo apuntamos con anterioridad el Artículo 35 priva a las circulares mediante las que funcionarios jerárquicamente superiores dan a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, del carácter de normas de observancia obligatoria para los contribuyentes. Pero por otra parte, en los Artículos 7o. 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 que 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 confiere a 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 ha 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 número 40. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. 5a. Época. Tomo 17, página 113.)

Corroborando el criterio anterior, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó la sentencia que a continuación se transcribe y que confirma que las circulares, resoluciones generales, resoluciones misceláneas y demás acuerdos que las autoridades tributarias emitan con pretensiones de aplicación general no solamente no pueden ser tenidos como ley sino que resultan ineficaces para tratar de subsanar las irregularidades cometidas por el legislador federal. Dicho en otras palabras, si el legislador federal al expedir una ley fiscal incurre, como muchas veces sucede en nuestro medio, en algún vicio de inconstitucionalidad, es inadmisible que semejante vicio pueda ser subsanado por las autoridades fiscales mediante la emisión de circulares o resoluciones misceláneas. Puesto que si estas últimas no

pueden ser tenidas como ley, mucho menos pueden operar como instrumentos de control de la constitucionalidad. En tal virtud, el máximo Tribunal de la República ha sido especialmente tajante al establecer la tesis respectiva, cuya parte medular dice lo siguiente:

> RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY. Aun cuando las autoridades hacendarías se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción i, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Segunda Sala. Tesis 2a. IV/2004. Marzo de 2004. Página 382).

Por todas estas razones, resulta inadmisible sostener que las circulares emitidas por funcionarios hacendarios puedan llegar a revestir 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 Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (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 las normas jurídico-fiscales, ni contienen disposiciones de observancia obligatoria para los contribuyentes, y que si nos hemos ocupado de analizarlas se debe precisamente a que, ante la importancia que han cobrado en la práctica, es necesario 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.

VI. LOS DECRETOS-LEY

El Artículo 49 Constitucional consagra un postulado toral para nuestra forma de organización política, cuando establece que:

> "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.
>
> "No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias, al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el Artículo 29..."

Con base en este mandato supremo, se preserva la independencia y

soberanía del Congreso Federal como depositario del Poder Legislativo del Estado, al impedirse que el Presidente legisle. Sin embargo, se menciona un caso de excepción a esta norma fundamental, al hacerse referencia a un diverso precepto de la Constitución: el Artículo 29, disposición que regula el llamado caso de "suspensión de garantías individuales", y que a la letra dice lo siguiente:

> "En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquiera otro que ponga a la sociedad en grande peligro o conflicto, solamente el Presidente de la República Mexicana, de acuerdo con el Consejo de Ministros y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado, las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación. Si la suspensión se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde".

Como puede advertirse, el propósito perseguido por el precepto constitucional transcrito es el de dotar al Ejecutivo de los medios y elementos indispensables "para hacer frente, rápida y fácilmente", a un grave estado de emergencia que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social. Comentando esta cuestión, el maestro Ignacio Burgoa afirma: "Ahora bien, ¿en qué estriba la suspensión de garantías individuales? Esta implica la cesación de vigencia de la relación jurídica

que importa la garantía individual, o sea, la paralización de la normatividad de los preceptos constitucionales que la regulan. Por consiguiente, a virtud de la suspensión de garantías individuales, tanto los derechos públicos subjetivos como las obligaciones estatales que se derivan o emanan de la relación jurídica que aquéllas entrañan, dejan de tener eficacia, ejercitabilidad o exigibilidad jurídicas. Por ende, ni el gobernado o sujeto activo de dicho vínculo puede ejercitar los mencionados derechos de que es titular, ni el Estado y sus autoridades están obligados a observarlos o cumplirlos. La cesación de vigencia de las garantías individuales importa también la de sus limitaciones o reglamentaciones legales o constitucionales, puesto que, siendo éstas accesorios legislativos, por así decirlo, de las primeras, siguen la suerte del objeto limitado o reglamentado. En síntesis pues, a consecuencia de la suspensión de garantías individuales, tanto los preceptos constitucionales que las consagran como las leyes reglamentarias u orgánicas respectivas dejan de estar vigentes."[17]

El estado de emergencia o "de sitio", como también se le conoce, reclama la adopción de medidas directas y eficaces que permitan la solución inmediata de los delicados problemas que lo hayan provocado, e implica como corolario la suspensión temporal de los procedimientos normales de expedición y aplicación de las leyes, para dar paso a una

legislación de excepción, cuya vigencia deberá encontrarse limitada a la duración del propio período de emergencia.

Esa legislación de emergencia tiene forzosamente que provenir de un órgano dotado de amplias capacidades de decisión y ejecución, ya que de otra forma, el Estado no contaría con los medios y arbitrios para restaurar con rapidez la estabilidad y la paz públicas. El Congreso de la Unión, que es un cuerpo colegiado eminentemente deliberativo, está descalificado, obviamente, para el cumplimiento de esta apremiante tarea, ya que no sería posible sujetar la emisión de leyes de emergencia al complejo proceso legislativo, basado en los debates camarales, que en su oportunidad analizamos. En esas condiciones, aparece el Presidente de la República como órgano máximo de acción, decisión y ejecución al servicio del Estado. De ahí que, tomando en cuenta estos atributos, el invocado Artículo 49 constitucional haya señalado como caso de excepción a la soberanía del Poder Legislativo, la declaración del estado de suspensión de garantías individuales.

De modo que, vinculando lo anterior con lo dispuesto específicamente por los preceptos del Pacto Federal aplicables al caso (29 y 49), tenemos que la declaratoria de un período de emergencia trae aparejadas las siguientes consecuencias jurídicas:

1. La disolución temporal del Congreso de la Unión.
2. La suspensión en toda la República o en un lugar determinado, de la totalidad o parte de las garantías individuales que nuestra Constitución consagra.
3. El otorgamiento al Ejecutivo de facultades extraordinarias para legislar.

Así, en la única ocasión desde que se encuentra vigente la Carta Magna de 1917, en que se ha decretado la suspensión de garantías (2 de junio de 1942), el acuerdo del Consejo de Ministros o Gabinete Presidencial, encabezado por el General Manuel Ávila Camacho, contuvo los siguientes puntos fundamentales:

a. Declarar el estado de guerra entre la República Mexicana, por una parte, y Alemania, Italia y el Japón, por la otra;

b. Suspender la vigencia de las garantías individuales que fueren obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente, a la situación;

c. Solicitar en favor del Ejecutivo Federal, facultades extraordinarias para legislar.[18]

De manera que, en síntesis, el estado de emergencia o de

suspensión de garantías, ocasiona la transferencia temporal al Presidente de la República de las funciones legislativas que en épocas normales constituyen una potestad exclusiva del Congreso Federal.

Ahora bien, a las leyes expedidas por el Titular de Ejecutivo durante esos períodos de emergencia se les denomina Decretos-Ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese período de excepción.

Los Decretos-Ley no son ni pueden ser una fuente formal permanente del Derecho Fiscal, pero eso no significa que deba desdeñárseles como tal, toda vez que si en el futuro, por cualquier circunstancia, el gobierno mexicano se ve forzado a decretar de nueva cuenta una suspensión de garantías individuales, ante la avalancha de ingentes problemas económicos que día con día en número creciente apremian y presionan la actividad gubernamental, con toda seguridad un buen número de los Decretos-Ley que con tal motivo llegaren a emitirse se convertirán, a no dudarlo, en la fuente formal más importante de nuestra disciplina.

VII. LOS DECRETOS-DELEGADOS

Retornando a lo que dispone el Artículo 49 Constitucional, preciso es destacar a continuación su texto completo:

> "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.
>
> "No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el Artículo 29. En ningún caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar."

Esto significa que en adición a las facultades extraordinarias para legislar que deben conferirse al Ejecutivo durante los períodos de suspensión de garantías, existe otro caso, mucho más discutible y difícil de aceptar, en el que el Congreso debe abjurar sus facultades legislativas sobre determinadas materias, para transferírselas al Presidente.

Dicho caso aparece contemplado en el segundo párrafo del Artículo 131 de la Ley Suprema, el que, en su parte conducente, establece lo que a continuación se expresa:

> "El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime

urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida."

Con base en lo anterior, los llamados Decretos-Delegados pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que medie una previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de Decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Reciben, desde luego, el nombre de Decretos-Delegados porque las leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

Se distinguen de los Decretos-Ley por el hecho de que pueden emitirse en cualquier tiempo, es decir, en que su expedición no presupone la previa declaración de un estado de emergencia, y en lo que Serra Rojas llama "La subordinación de su validez a una aprobación posterior del Poder Legislativo o al informe del uso que se haya hecho de esta facultad."[19]

Aunque se ha tratado de justificar la presencia de los Decretos-Delegados en nuestro medio jurídico, aduciendo que su finalidad estriba en la pronta resolución de cuestiones fundamentales para la economía del país, que no pueden dejarse a los avatares y contingencias de un largo proceso legislativo, pensamos que dada la estructura política del Estado mexicano, que obedece, o al menos lo pretende, al sistema clásico de la división de poderes, ideado por Locke y Montesquieu, nada justifica el que en épocas que no sean de emergencia se confieran al Ejecutivo facultades extraordinarias para legislar, ya que esto inevitablemente conduce al fortalecimiento de este Poder en detrimento de los otros dos, desapareciendo el equilibrio gubernamental fundado en la famosa teoría de los pesos y los contrapesos, que tenía como emblema el también famoso principio de que "el poder frena al poder".

Sin embargo, y a pesar de que estas argumentaciones pudieran considerarse como sólidas y congruentes, no podemos sostener, al menos formalmente hablando, que los Decretos-Delegados sean actos inconstitucionales, debido a que su existencia normativa deriva de lo expresamente ordenado por el citado Artículo 131 de la Ley Fundamental.

Pero independientemente de lo anterior el hecho es que los Decretos-Delegados, por el tipo de materias que están destinados a regular, son en la actualidad una importante y voluminosa fuente formal del Derecho-Fiscal Mexicano que se proyecta sobre diversas figuras tributarias, de aplicación casi cotidiana, entre las que, a guisa de ejemplo podemos mencionar las siguientes:

1. *La Legislación Aduanera* cuya parte medular está representada por los impuestos generales y especiales a la importación y a la exportación, siendo el primero de ellos uno de los cinco ingresos tributarios más importantes de nuestro Erario Federal. Pues bien, todas las disposiciones relativas al aumento, disminución, supresión, creación y restricción de las cuotas arancelarias que integran las Tarifas Generales de los Impuestos de Importación y Exportación, se contienen en Decretos-Delegados de continua expedición.
2. *La Legislación en Materia de Estímulos Fiscales,* que representa una faceta muy importante de la necesaria vinculación de la política fiscal con el fomento y desarrollo de las actividades industriales prioritarias, aparece también contenida en Decretos-Delegados como es el caso del Decreto por el que se establecen Zonas Geográficas para la Ejecución del Programa

   de Estímulos para la Desconcentración Territorial de las Actividades Industriales, Previsto en el Plan Nacional de Desarrollo Urbano (publicado en el Diario Oficial de la Federación correspondiente al 2 de febrero de 1979), del Decreto que Establece los Estímulos Fiscales para el Fomento del Empleo y la Inversión en las Actividades Industriales (publicado en el Diario Oficial del 6 de marzo de 1979), del Acuerdo que Establece las Actividades Industriales Prioritarias para el Otorgamiento de Estímulos Fiscales (Diario Oficial del 9 de marzo de 1979) y del Acuerdo que Fija las Reglas de Aplicación del Decreto que Establece los Estímulos Fiscales para el Fomento del Empleo y la Inversión en las Actividades Industriales (Diario Oficial del 27 de junio de 1979) que en unión de otros Decretos-Delegados integran el llamado "Plan Nacional de Desarrollo Industrial", que persigue el mantenimiento de un importante régimen de estímulos fiscales cuya principal finalidad está constituida por el fomento de todas aquellas actividades industriales básicas (de bienes de capital, de la industria de transformación, de producción de bienes de consumo duradero y otras similares) que promuevan la generación creciente de empleos en zonas geográficas de menor desarrollo económico relativo con el propósito de

atenuar —en la medida de lo posible— las corrientes migratorias de campesinos desempleados hacia las grandes urbes, principalmente la ciudad de México y la zona metropolitana del valle de México.

La importancia pues de los Decretos-Delegados como fuente formal de la disciplina que nos ocupa está fuera de toda duda, a pesar de las serias reservas que manifestamos en párrafos precedentes. Solamente que, para terminar con este tema, quisiéramos subrayar que, al igual que en el caso de los reglamentos administrativos, se trata de una facultad privativa del Presidente de la República, y por lo tanto, indelegable a cualquier otro funcionario, por importante que sea su jerarquía dentro de la escala del poder público. Esto viene a colación, en virtud de que nos hemos encontrado Decretos-Delegados, principalmente vinculados con cuestiones arancelarias, suscritos por el secretario de Hacienda y Crédito Público, por alguno de sus subsecretarios y hasta por simples directores de unidades administrativas, que de ser impugnados por los afectados, mediante la interposición del correspondiente juicio de amparo, podrían dar lugar al dictado de tesis jurisprudenciales semejantes a las que expusimos al tratar la problemática de los reglamentos y circulares.

VIII. LA JURISPRUDENCIA

Una de las más importantes —y útiles, a través de su diaria aplicación— de las fuentes formales del Derecho Fiscal está constituida por la jurisprudencia. Concepto que tradicionalmente ha correspondido a dos acepciones. La primera de ellas la identifica como "Ciencia del Derecho". Inclusive, dentro de este contexto, Ulpiano se permitió definirla en los siguientes términos: "Jurisprudencia es la ciencia de las cosas divinas y humanas, el conocimiento de lo justo y de lo injusto."

Sin embargo, es su segunda acepción la que nos interesa para los fines del tema que estamos analizando. Así, la jurisprudencia puede también definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que substancian instancias anteriores.

Expliquemos los elementos de nuestra definición:

1. Todo tribunal, para la solución de los casos que le competen, debe efectuar una previa interpretación de la ley que va a aplicar, desentrañando su contenido y precisando las consecuencias jurídicas que se derivan de las hipótesis

normativas que contiene.

2. Como los casos que se someten a los órganos jurisdiccionales suelen repetirse, es factible que las interpretaciones también se repitan, inclusive en forma habitual, constante y sistemática.

3. Si reunidos esos requisitos, por ley se dispone que los criterios interpretativos así establecidos se apliquen de manera uniforme para la solución de los casos similares que en el futuro lleguen a presentarse, se crea jurisprudencia, en el sentido que a nosotros nos interesa.

4. Una vez creada la jurisprudencia, también por disposición de la ley, obliga como criterio interpretativo de la ley para casos comunes, tanto al órgano jurisdiccional que la sentó como a los tribunales que le sean jerárquicamente inferiores y a los que les corresponda la substanciación de las instancias previas. Así por ejemplo, dentro de nuestro Derecho Procesal Tributario, la primera instancia de una controversia hacendaria se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; en tanto que la segunda se desahoga, según el monto o la importancia y trascendencia del asunto de que se trate, ante un Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pues bien, la jurisprudencia sentada por este último tribunal es de observancia obligatoria para los dos primeros.

Como apuntábamos al inicio de este tema, la jurisprudencia no sólo es una fuente formal de gran importancia para el Derecho Fiscal, sino de especial utilidad. En efecto, los conflictos que cada día en mayor número se derivan de la relación jurídico-tributaria demandan la existencia de criterios definidos y uniformes, que proporcionen tanto al Fisco como a los causantes bases firmes, que de antemano les permitan delimitar sus respectivas esferas de derechos y obligaciones. Las leyes y reglamentos, a pesar de su extensión y abundancia en número, en múltiples ocasiones no resuelven por sí mismas las variadas contingencias que su aplicación a casos concretos suele provocar. Es ahí en donde surge la jurisprudencia como medio directo de solución de un buen número de conflictos; por eso, por su importancia y su utilidad en páginas precedentes la hemos venido utilizando como punto obligado de referencia para la exposición de algunas cuestiones en las que la ley contiene planteamientos inexactos o resulta oscura o contradictoria. Por eso, recurriremos a ella, cuantas veces sea necesario, para el correcto desarrollo de los temas subsecuentes.

De acuerdo con lo prevenido en el quinto párrafo del Artículo 94 constitucional: "La ley fijará los términos en que sea obligatoria la

jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales, y tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación."

Ahora bien, en el caso específico de la materia tributaria, tres son los tribunales del fuero federal a los que la ley expresamente autoriza para fijar jurisprudencia: la Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Es así como a través de la actuación de estos órganos jurisdiccionales podemos disponer en la actualidad de un interesante acervo de precedentes judiciales de observancia obligatoria, que nos sirven de guía para la solución de determinados problemas.

¿Cómo se establece la jurisprudencia emanada de cada uno de estos tres tribunales? Para dar contestación tanto a esta pregunta como a la cuestión relativa al alcance y consecuencias de sus efectos de obligatoriedad, procederemos al estudio de cada caso por separado:

1. *Jurisprudencia de la Suprema Corte de justicia de la Nación.* De acuerdo con las reformas constitucionales que entraron en vigor el día 1o. de enero de 1995, y a las que comúnmente se les ha conocido como

la "Reforma Judicial", Nuestro Máximo Tribunal se integra por dos Salas dotadas cada una de competencia diversa (la Primera Sala que conoce de las materias Penal y Civil; y la Segunda Sala que conoce de las materias Administrativa y del Trabajo); dichas Salas están compuestas por cinco Ministros cada una, más un Presidente que no forma parte de ninguna de ellas.

La Suprema Corte puede funcionar en Pleno, mediante el concurso de la totalidad de los once Ministros que lo integran, o por Salas, de acuerdo con lo dispuesto en la respectiva Ley de Amparo; que es el ordenamiento regulador de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que son los que consagran la institución del juicio de amparo; cuyo origen se remonta a los estudios y propuestas legislativas de dos destacados juristas mexicanos de mediados del Siglo XIX, Manuel Crescencio Rejón y Mariano Otero; por lo que sin negar la influencia que definitivamente tuvo en su configuración, de ciertas instituciones jurídicas extranjeras como el llamado Justicia Mayor que se instauró durante la Edad Media en el Reino de Aragón (España), o como el *habeas corpus* de origen anglosajón y fruto de los primeros esfuerzos del constitucionalismo inglés, no puede negarse que el amparo tanto en su concepción como en su desarrollo es una figura jurídica que básicamente ha sido creada

por y para el Derecho Mexicano.

Ahora bien, al funcionar tanto en Pleno como por Salas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece dos tipos de jurisprudencia: la del Pleno y la de las Salas. Así, en materia fiscal existe jurisprudencia del Pleno y jurisprudencia de la Segunda Sala, que al conocer de las materias Administrativa y Laboral, es a la que le compete la substanciación en última instancia del contencioso tributario, particularmente cuando lo que se debate es la constitucionalidad de una ley o de un reglamento tributario o bien cuando para resolver una controversia fiscal se tiene que llevar a cabo la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal.

La jurisprudencia del Pleno se forma mediante cinco ejecutorias que sustenten el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce Ministros; en tanto que las ejecutorias de la Sala Administrativa y Laboral constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto por ellas se sustente en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por cuatro ministros.

Consecuentemente, los requisitos que deben reunirse para la configuración de la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal son los siguientes:

a. El dictado de cinco ejecutorias sobre asuntos similares, resueltas en el mismo sentido. (Al respecto, es de hacerse notar que las sentencias de la Suprema Corte de Justicia reciben el nombre de ejecutorias, en virtud de que se trata de resoluciones que ya no admiten apelación, y que, por consiguiente, son susceptibles de ejecución inmediata, a diferencia de las sentencias de los demás tribunales federales o locales —salvo las de los Tribunales Colegiados de Circuito, que veremos a continuación— que admiten siempre apelación ante el superior, y las que exclusivamente "causan ejecutoria", cuando no son impugnadas dentro de los plazos que la ley marca.)

b. Las cinco ejecutorias deben ser consecutivas, ya que si se ven interrumpidas por lo menos por una en la que se sustente un criterio contradictorio, la jurisprudencia no se consuma.

c. Finalmente, debe contarse con un consenso favorable de cuando menos catorce Ministros, si se trata del Pleno, o de cuatro, si se trata de la Sala Administrativa.

Conforme a lo señalado por el Artículo 192 de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (comúnmente conocida como "Ley de Amparo"), la jurisprudencia establecida por el Pleno y por las Salas de la Suprema Corte "es obligatoria para las mismas las salas y para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito; Tribunales Militares y Judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y Tribunales Administrativos y del Trabajo, locales o federales".

De modo que, aplicando este precepto a la disciplina que nos ocupa, nos encontramos con que la jurisprudencia del Tribunal Supremo es de observancia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal: Pleno y Sala Administrativa y Laboral de la Corte, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Juzgados de Distrito y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el que reviste el carácter de Tribunal Administrativo.

En concordancia con lo anterior, y precisamente por tratarse de la materia tributaria, cabe citar la siguiente tesis de jurisprudencia:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Agosto de 2002

Tesis: P./J. 38/2002

Página: 5

No. de Registro: 186,230

Jurisprudencia

Materia(s): Común

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.

De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales

de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación

de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.

Contradicción de tesis 6/2002. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tribunales Colegiados Tercero y Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero del Décimo Cuarto Circuito y Segundo del Vigésimo Primer Circuito. 26 de agosto de 2002. Unanimidad de diez votos. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de agosto del año en curso, aprobó, con el número 38/2002, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de agosto de dos mil dos.

Aun cuando el fin que la jurisprudencia persigue es el de sentar criterios firmes y uniformes en lo tocante a la interpretación de la Constitución, leyes, reglamentos y tratados internacionales, resultaría ilógico considerarla eterna e inmutable, puesto que la evolución misma del Derecho y de los factores circunstanciales que inciden sobre la realidad social, en un momento dado pueden orillar a los juzgadores a

variar tesis preestablecidas, como consecuencia de lo que debe ser una incesante búsqueda de la realización del valor justicia. De ahí que el Artículo 194 de la invocada Ley de Amparo establezca, en su parte conducente, que: "La jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario por catorce Ministros, si se trata de la sustentada por el Pleno, por cuatro, si es de una Sala..."

Es decir, basta con que se presente una tesis contradictoria para que desaparezca tanto la jurisprudencia del Pleno como la de las Salas. Si posteriormente la tesis contraria se ve reforzada por cuatro ejecutorias más que reúnan los respectivos consensos mayoritarios, se habrá generado nueva jurisprudencia sobre el asunto de que se trate.

No obstante, como la interrupción de la jurisprudencia puede prestarse a la creación de estados de incertidumbre jurídica, el Artículo 195 de la ley en cita estatuye: "Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo materia de su competencia, cualquiera de esas Salas, el Procurador General de la República o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la misma Suprema Corte de Justicia, la que decidirá

funcionando en pleno, qué tesis debe observarse..."

Esta última decisión da origen a lo que se conoce como "jurisprudencia definida".

Por consiguiente, al analizar una tesis jurisprudencial relacionada con cuestiones fiscales, emanada de nuestro máximo tribunal, para conocer con exactitud su naturaleza, alcances y efectos jurídicos, deberemos distinguir, de conformidad con las reglas que han quedado enunciadas en los párrafos precedentes, entre jurisprudencia del Pleno, jurisprudencia de la Sala Administrativa y Laboral y jurisprudencia definida.

2. *Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa.* Interpretando en forma congruente lo que disponen los artículos 107 de la Constitución Política y 158 de la Ley de Amparo, corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito substanciar en última instancia, los juicios que se hayan tramitado inicialmente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal de lo Contencioso Administrativo), cuando dichos juicios no versen sobre la inconstitucionalidad de leyes o reglamentos, o cuando no se esté llevando a cabo la interpretación y aplicación directa de un precepto específico de la Constitución Federal. Dicho en otras palabras a los

Tribunales Colegiados de Circuito, salvo las excepciones apuntadas, les compete conocer, en última instancia, de prácticamente la totalidad de los litigios fiscales.

En la actualidad existen ochenta y tres Tribunales Colegiados, distribuidos territorialmente en toda la República, sobre la base de una división competencial por circuitos, con jurisdicción sobre cuatro materias especializadas: Penal, Administrativa, Civil y del Trabajo. Cada Tribunal se compone de tres Magistrados. Su importancia en cuestiones tributarias ha sido verdaderamente notable, ya que al constituir la última instancia para todos los negocios mencionados en el párrafo anterior, han contribuido a disminuir el rezago que durante muchos años afectó la eficacia y confiabilidad del Tribunal Supremo.

Como por regla general, los asuntos resueltos por esta clase de Tribunales no son susceptibles de ulterior revisión por parte de la Suprema Corte, se les ha facultado para sentar jurisprudencia con apego a las reglas siguientes:

a. Sus ejecutorias (recuérdese que también son sentencias dictadas en última instancia) constituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco ocasiones consecutivas, no interrumpidas por otra en contrario, y que

hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los Magistrados que los integran;

b. Su jurisprudencia puede interrumpirse, dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario, aprobada por unanimidad de votos de los Magistrados respectivos;

c. En el supuesto de que los Tribunales Colegiados de Circuito lleguen a sustentar tesis contradictorias, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia, el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales, o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Sala correspondiente de la Suprema Corte de Justicia (Sala Administrativa y Laboral, tratándose de negocios fiscales), la que decidirá qué tesis debe prevalecer;

d. La jurisprudencia así establecida es obligatoria para los propios Tribunales Colegiados de Circuito, así como para los Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común, Tribunales Administrativos (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) y del Trabajo, que funcionen dentro de su jurisdicción territorial.[20]

Si bien es cierto que la jurisprudencia tributaria emanada de los Tribunales Colegiados de Circuito no posee la importancia de la que sienta la Suprema Corte de Justicia, por no estar vinculada directamente con la declaratoria de constitucionalidad o de inconstitucionalidad de leyes y reglamentos, ni con la interpretación definitiva de determinados preceptos de la Constitución, también lo es que al ser estos Tribunales los que, en última instancia, resuelven prácticamente la totalidad de los juicios fiscales tanto los de escasa como los de elevada cuantía, a través de la jurisprudencia que sientan, se van instaurando numerosos precedentes que coadyuvan a resolver la gran mayoría de los conflictos de intereses que se suscitan entre el Fisco Federal y los contribuyentes, de cuya justa y expedita atención depende, en gran medida, la subsistencia de la justicia fiscal como medio de defensa legal.

3 . *Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*—Con base en lo que establece su Ley Orgánica, esta entidad jurisdiccional es un tribunal administrativo dotado de plena autonomía para emitir sus fallos. Las áreas de competencia de este tribunal incluyen una cantidad muy importante de controversias en materia fiscal federal, por lo que la jurisprudencia que llegue a establecer sienta precedentes importantes para la interpretación de

nuestra legislación fiscal federal que cada día resulta más compleja y contradictoria. De ahí la importancia de las labores de impartición de justicia asignadas a este tribunal, y la importancia todavía mayor de que el mismo actúe de manera imparcial, la que solamente podrá alcanzarse mediante la profesionalización de sus Magistrados que implica el que no se designe para tales cargos a ex-funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como ha sucedido en el curso de los últimos veinte años, por lo menos.

La organización del tribunal que nos ocupa obedece a una estructura que incluye una Sala Superior como máxima autoridad y un conjunto de Salas Regionales que se estructuran a través de un sistema de descentralización en toda la República. De tal manera que las Salas Regionales atienden el grueso de las controversias fiscales. En tanto que la Sala Superior actúa como instancia para asuntos de importancia y trascendencia.

Las reglas para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa siente jurisprudencia, son las siguientes:

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

de que las tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, constituirán precedente una vez publicadas en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

2. Asimismo, constituyen jurisprudencia las resoluciones pronunciadas por la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, que diluciden las contradicciones de tesis sustentadas en las sentencias emitidas por las Secciones en las que se divide la propia Sala Superior o por las Salas Regionales del Tribunal.

3. También, se fijará jurisprudencia por alguna Sección de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.

4. El Pleno podrá suspender una jurisprudencia, cuando en una sentencia o en una resolución de contradicción de sentencias, resuelva en sentido contrario a la tesis de jurisprudencia. Dicha suspensión deberá publicarse en la Revista del Tribunal.

5. Las Secciones de la Sala Superior podrán apartarse de su jurisprudencia, siempre que la sentencia se apruebe por lo menos por cuatro Magistrados integrantes de la Sección,

expresando en ella las razones por las que se apartan y enviando al Presidente del Tribunal copia de la misma, para que haga del conocimiento del Pleno y éste determine si procede que se suspenda su aplicación, debiendo en este caso publicarse en la Revista del Tribunal.

6. La suspensión de una jurisprudencia termina cuando se reitere el criterio en tres precedentes de Pleno o cinco de Sección, salvo que el origen de la suspensión sea jurisprudencia en contrario del Poder Judicial Federal y éste la cambie. En este caso, el Presidente del Tribunal lo informará al Pleno para que ordene su publicación.

7. Las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

8. Cuando se conozca que una Sala del Tribunal dictó una sentencia contraviniendo la jurisprudencia, el Presidente del Tribunal solicitará a los Magistrados que hayan votado a favor de dicha sentencia un informe, para que éste lo haga del conocimiento del Pleno y, una vez confirmado el incumplimiento, el Pleno del Tribunal los apercibirá. En caso de reincidencia se les aplicará la sanción administrativa que

corresponda.

Aun cuando la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está referida a asuntos fallados en primera instancia y, por consiguiente, los criterios en ella expresados pueden ser variados tanto por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa como por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, su importancia tampoco puede negarse, en especial por el elevado y creciente volumen de negocios de los que conoce y porque, a fin de cuentas, cumple con la finalidad esencial de esta trascendental fuente formal del Derecho Fiscal: suministrar elementos de interpretación de las normas jurídico-tributarias, lo que coadyuva a la configuración de la jurisprudencia como un inapreciable proceso de manifestación del Derecho.

Por último es pertinente dejar aclarado que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa corresponde a lo que de 1936 al año 2000 fue el Tribunal Fiscal de la Federación.

IX. LOS TRATADOS INTERNACIONALES

Podemos definir a los Tratados Internacionales como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes.

Siguiendo nuestro plan de trabajo, podemos descomponer nuestra definición en los siguientes elementos:

1. Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado del mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.
2. Exclusivamente pueden llevarse a cabo mediante la intervención de los llamados sujetos del Derecho Internacional, que no son otros que los diversos Estados que componen la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial, se encuentran reconocidas y respetadas por los demás miembros de dicha comunidad.
3. Los Tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados; sin embargo, pueden revestir la forma de Convenciones Internacionales, cuando son suscritos por una pluralidad de naciones afectadas o interesadas en la materia de que se trate.
4. Ante la alarmante frecuencia con la que la humanidad suele recurrir a la guerra para arreglar sus también frecuentes diferencias, los Tratados Internacionales aparecen como

> instrumentos de conciliación cuyo objetivo radica en el establecimiento de bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

Dentro de este contexto, el Artículo Primero de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales, celebrada en el año de 1969, señala que dichos Tratados son: un "Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el Derecho Internacional, que comprende un documento, o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre concreto."[21]

Ahora bien, para que los Tratados Internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por esa razón, se les incluye, de manera destacada, entre las fuentes formales del Derecho. Así, refiriendo el problema al ámbito de nuestro orden jurídico, que es el que nos interesa analizar, nos encontramos con que el Artículo 133 de la Constitución Política dispone que: "Esta Constitución, las leyes del

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

De modo que, en términos generales, nuestra Carta Magna atribuye a los Tratados Internacionales la calidad de Ley Suprema del País, a condición de que reúnan tres requisitos: (1) que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional; (2) que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe del Estado Mexicano; y (3) que sean aprobados o ratificados por el Senado, que, como se recordará, es el cuerpo representativo de las entidades federativas ante el Gobierno Federal y que, como tal, debe intervenir en todos los procesos de configuración de normas jurídicas de aplicación obligatoria en todo el territorio nacional.

Establecido lo anterior, surge una pregunta inevitable: ¿Qué importancia tienen los Tratados Internacionales como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano?

En principio podríamos decir que mucha, en virtud de que esta clase de acuerdos de voluntades está llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de "doble imposición internacional", y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital (maquinaria y equipo), conocimientos tecnológicos, etcétera, así como de operaciones de financiamiento internacional. Veamos un ejemplo:

El desarrollo de la industria mexicana requiere, a pesar de todo lo que se diga en contrario, del continuo suministro por parte de corporaciones extranjeras de conocimientos de tecnología aplicada y de licencias para el uso y explotación de patentes extranjeras. A cambio de ellos la empresa mexicana interesada debe pagar determinadas sumas por concepto de regalías, las que se encuentran sujetas en México al pago, por parte de dichas corporaciones extranjeras, del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, a los que posteriormente deben sumarse los impuestos aplicables en el país de origen. El resultado es que, después de deducidas todas estas cargas fiscales del monto de las regalías inicialmente convenidas, el margen de utilidad remanente puede llegar a ser bastante reducido y, por ende, poco atractivo, provocándose el retraimiento de las fuentes de suministro tecnológico, o en su caso, el encarecimiento de la propia tecnología, el que a su vez se refleja en una mayor descapitalización de la empresa nacional y en un incremento en la salida de divisas al exterior.

Ante esta clase de problemas, que pueden multiplicarse por el número de transacciones que dos países celebren, surgen los Tratados Internacionales en materia tributaria, que pueden coadyuvar a resolverlos de manera eficaz, mediante la fijación, por ejemplo, de impuestos con tasas diferenciales o de un solo impuesto cuyos rendimientos se distribuyan entre los países involucrados proporcionalmente al estado de su Balanza Comercial. Sobre este particular, los acuerdos celebrados entre los países que integran la Comunidad Económica Europea constituyen precedentes sumamente aleccionadores e interesantes.

En el caso de México, a partir del año de 1993 entran en vigor tratados internacionales en materia fiscal con Canadá, Suecia y Francia. A partir del 1o. de enero de 1994, entran también en vigor sendos tratados con los Estados Unidos de América y con Alemania.

Aun cuando estos instrumentos jurídicos son objeto de un estudio especial en el capítulo 11 de la presente obra, cabe señalar que estos

tratados internacionales están encaminados a distribuir en forma más equitativa los gravámenes entre los Estados firmantes, logrando así que los contribuyentes de cada país no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

También es de señalarse que como consecuencia de la política de apertura comercial que nuestro país ha seguido en los últimos años y de la aprobación y entrada en vigor con fecha 1o. de enero de 1994, del Tratado de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá, ha sido necesario alentar la inversión y las garantías de seguridad jurídica para los extranjeros que lleven a cabo transacciones comerciales en México. De ahí que se hayan celebrado estos tratados internacionales, que como tales se convierten en una fuente formal sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, puesto que en los términos del artículo 133 de nuestra Carta Magna, alcanzan el rango de ley constitucional, que debe ser aplicada de manera preferente y a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.[22]

X. LA DOCTRINA

Al igual que en las restantes ramas del Derecho, la doctrina tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento.

El profesor Marcel Waline considera que el papel de la doctrina "es el de sistematizar las soluciones legislativas, esclareciendo sus partes oscuras. La doctrina se esfuerza por deducir el espíritu general de la legislación para interpretar los silencios de la ley o sus contradicciones aparentes. También la doctrina se encarga de sistematizar las soluciones de la jurisprudencia".[23]

Por supuesto, la doctrina en sí no es una fuente formal del Derecho Fiscal, por cuanto no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, ni las opiniones de los especialistas, por respetables y prestigiados que sean, poseen fuerza obligatoria alguna para las autoridades hacendarias, los causantes o los órganos jurisdiccionales competentes. Sin embargo, puede llegar a operar como fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona las existentes, así como en el del

juzgador, cuyas resoluciones sientan jurisprudencia. En ese sentido, puede considerarse que la doctrina coadyuva, en cierta medida, a los procesos de manifestación de las normas jurídico-tributarias. Como afirma el tratadista francés especializado en cuestiones de Administración Pública, Jean Rivero: "La doctrina, es decir, la opinión de los principales autores, no es una fuente del derecho en el sentido propio: la opinión de un jurista no adquiere jamás, por ella misma, fuerza jurídica. Pero obrando por persuasión sobre la autoridad competente para configurar la regla, la doctrina ha jugado un papel esencial, aunque indirecto, en la elaboración del derecho administrativo; un gran número de reglas que la ley o la jurisprudencia han incorporado al derecho positivo tienen su origen en la opinión de los autores."[24]

Desafortunadamente, en nuestro medio la doctrina tributaria ha tenido un desarrollo sumamente limitado, debido fundamentalmente a la falta de presupuesto por parte de nuestras universidades para contratar investigadores de tiempo completo que consagren sus mejores esfuerzos a esta noble tarea, ya que los escasos autores que la han emprendido —Ernesto Flores Zavala, Sergio F. de la Garza y Emilio Margáin Manautou, para citar a los más importantes— lo han hecho robándole tiempo a sus ocupaciones habituales o a sus horas de descanso.

Por otra parte, existe cierto apoyo a la investigación fiscal proveniente del sector público y de algunas organizaciones de la iniciativa privada. Pero dicho apoyo ha estado más bien encaminado a promover la elaboración de estudios sumamente especializados que suelen reflejar los puntos de vista, generalmente opuestos, de cada sector, y no al desarrollo de un análisis general, sistemático e imparcial de esta delicada e importante disciplina.

No obstante, es de desearse que en un futuro, que esperamos no sea demasiado lejano, las universidades cuenten con los recursos indispensables para emprender a fondo esta tan necesaria tarea de investigación, ya que sólo ellas, por su posición en el ámbito de la cultura nacional, pueden garantizar la elaboración de genuinos trabajos que, como lo acabamos de señalar, impliquen un detallado análisis, sistemático e imparcial, de nuestro régimen tributario.

De cualquier forma, la doctrina ha jugado, y seguramente jugará próximamente en mayor medida que en el pasado, un papel trascendente como fuente formal indirecta del Derecho Fiscal Mexicano; tal y como sucede en otras naciones, principalmente europeas.

XI. INAPLICABILIDAD DE LA COSTUMBRE COMO FUENTE FORMAL DEL DERECHO FISCAL

Para que la costumbre pueda alcanzar el rango de fuente formal del Derecho, requiere de la presencia de dos elementos esenciales:

1. La repetición constante de un hecho (*inveterata consuetuda*, según el antiguo Derecho Romano).
2. La repetición de ese hecho, con la convicción por parte de un sector mayoritario de la comunidad respectiva, de que se trata de una norma de observancia obligatoria (*opinio juris seu necessitatis*).

En los países que se rigen por el sistema jurídico anglosajón, la costumbre es, quizá, la fuente del Derecho por excelencia. Inclusive, puede afirmarse, sin temor a incurrir en ninguna exageración, que la Carta Magna de 1215 es la única Constitución escrita que ha tenido Inglaterra, ya que el resto de sus normas constitucionales y administrativas se han configurado a lo largo de varios siglos, a través de diversas prácticas y costumbres impuestas por el Parlamento y la Corona, y aceptadas por el pueblo como normas jurídicas de cumplimiento obligatorio. Así, para no citar sino un ejemplo de fácil comprensión, es costumbre inveterada que al surgir un problema político de cierta magnitud, el Primer Ministro (Jefe de Gobierno) solicite del Parlamento el otorgamiento de un "voto de confianza". Si éste le es negado, el Rey o la Reina, en su caso (Jefe de Estado), está obligado a disolver el Parlamento y a convocar a nuevas elecciones que, generalmente, son ganadas por la oposición.

Pues bien, ese tipo de sistemas consuetudinarios que en otras naciones han dado excelentes resultados, en los países que, como el nuestro, se rigen por un sistema de derecho escrito, resultan irrelevantes e inaplicables, en virtud de que se parte del principio de que contra el tenor de la ley no puede alegarse costumbre o práctica en contrario. Nuestra peculiar idiosincrasia y las aún deficientes formas de organización social que poseemos, harían inoperante cualquier posible aplicación del derecho consuetudinario, el que sólo originaría múltiples conflictos interpretativos que, a la postre, desembocarían en un positivo caos. Así como se sostiene con insistencia que México requiere de un Poder Ejecutivo fuerte, así también nosotros afirmamos que requiere de leyes escritas, precisas y objetivas, preferentemente de sencilla y clara redacción, de general y uniforme aplicación, susceptibles de modificarse conforme lo vayan reclamando las realidades de nuestra vida social.

Dentro de semejante contexto, la costumbre tiene por fuerza que

quedar relegada a un plano casi insignificante. Como sostiene el maestro García Máynez: "La costumbre desempeña en nuestro Derecho un papel muy secundario. Sólo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. No es, por ende fuente inmediata, sino mediata o supletoria del orden positivo. El Artículo 10 del Código Civil del Distrito Federal establece el principio de que contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario. Dicho de otro modo: la costumbre no puede derogar la ley..."[25]

Ahora bien, en el caso concreto de nuestro Derecho Fiscal, la costumbre no sólo no puede derogar la ley, sino que ni siquiera es admisible la posibilidad de que se aplique en forma supletoria, es decir, a falta de un texto legal referido específicamente al problema de que se trate. Todo ello, merced a nuestro básico principio de legalidad, el que, como ya debe ser del conocimiento del lector, exclusivamente permite a la autoridad hacendaria llevar a cabo aquellos actos o funciones para los que, previa y expresamente, se encuentra facultada por una ley aplicable, y el que únicamente obliga a los contribuyentes a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, permitiéndoles ejercitar ante el Fisco tan sólo los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Esta situación se ve plenamente corroborada por el texto expreso del Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que al respecto establece: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos *conforme a las leyes fiscales respectivas*; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto".

De lo anterior se desprende con gran claridad que las contribuciones (objeto del Derecho Fiscal) se rigen, de manera exclusiva, por normas jurídicas, sin que se admita la posible aplicación supletoria de la costumbre, ya que en defecto de las leyes hacendarias especiales, deberá recurrirse únicamente al Código Fiscal. Dicho en otras palabras, el Derecho Tributario es, esencialmente, un régimen de legalidad estricta o de estricto derecho, que por su misma naturaleza no permite la menor intromisión de situaciones de hecho que no formen parte del marco jurídico que genera. De ahí que, contra la observancia de la ley tributaria, no sólo no puede alegarse "desuso, costumbre o práctica en contrario", sino que los factores consuetudinarios ni siquiera pueden ser invocados a título de supletoriedad.

Por consiguiente, preciso es desechar de plano cualquier posible aplicación de la costumbre como proceso de integración —directo o

indirecto— o como fuente formal del Derecho Fiscal Mexicano.

XII. CUESTIONARIO

1. Explicar el concepto de fuente formal del Derecho, atendiendo al criterio expuesto por Claude Du Pasquier.

2. Explicar, vinculando la respuesta con el principio de constitucionalidad, por qué se considera a la Constitución Política como la fuente primigenia del Derecho Fiscal.

3. ¿Qué razones se han invocado para considerar a la Cámara de Diputados como Cámara de Origen dentro del proceso legislativo fiscal?

4. Conforme a lo previsto en los incisos a), d), e) y g) del Artículo 72 Constitucional, ¿qué reglas rigen el debate y la discusión camaral?

5. Enunciar las reglas aplicables a la interposición del veto presidencial.

6. Señalar las diferencias existentes entre la sanción presidencial expresa y la tácita.

7. Explicar por qué la promulgación y publicación de leyes fiscales son dos actos distintos.

8. ¿Por qué consideramos que el refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público exclusivamente es aplicable al decreto presidencial de promulgación de leyes tributarias, y no a las leyes en sí?

9. ¿En qué forma y con qué fundamento legal, el Presidente de la República puede nulificar los efectos negativos derivados de la falta de refrendo por parte del Secretario de Hacienda?

10. Explicar en qué consisten la Ley de Ingresos de la Federación y la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Leyes Fiscales.

11. Proporcionar la definición de los reglamentos administrativos, explicando los elementos constitutivos de dicha definición.

12. Una ley establece un impuesto sobre la compraventa de ganado. Posteriormente el reglamento respectivo dispone que también son objeto de dicho impuesto las operaciones de permuta de ganado. Esta disposición reglamentaria ¿es o no constitucional? Cualquiera que sea la respuesta, explicar el fundamento que la sustente.

13. Explicar en qué consisten y qué efectos de obligatoriedad producen las llamadas circulares administrativas.

14. ¿Desde el punto de vista constitucional resultan válidas las circulares administrativas?

15. Señalar las diferencias existentes entre los Decretos-Ley y los Decretos-Delegados.

16. ¿Qué aspectos de nuestra legislación fiscal se encuentran actualmente regulados por Decretos-Delegados?

17. Definir a la jurisprudencia como fuente formal del Derecho en general.

18. Enumerar los órganos jurisdiccionales del fuero federal que, de acuerdo con la ley, están facultados para fijar jurisprudencia.

19. ¿Cómo se interrumpe y modifica la jurisprudencia sentada por la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa?

20. ¿Cómo establece su jurisprudencia el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa?

21. Señalar a quiénes obliga la jurisprudencia sentada por los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal.

22. Conforme al Artículo 133 Constitucional, ¿qué requisitos deben reunir los Tratados Internacionales para alcanzar el rango de ley suprema de la Unión?

23. Explicar las razones por las que, hasta la fecha, México no ha celebrado Tratados Internacionales específicamente referidos a cuestiones tributarias.

24. Definición del concepto "doctrina tributaria".

25. ¿Por qué se considera que la doctrina es una fuente formal indirecta del Derecho Fiscal Mexicano?

26. Explicar los elementos integradores de la costumbre.

27. ¿Por qué debe sostenerse que la costumbre no es una fuente formal, directa, indirecta o supletoria, de nuestro Derecho Tributario?

BIBLIOGRAFÍA

Burgoa, Ignacio
Las Garantías Individuales

Carretero Pérez, Adolfo
Derecho Financiero

Coronado, Mariano
Elementos de Derecho Constitucional

Durverger, Maurice
Hacienda Pública

Fraga, Gabino
Derecho Administrativo

García Máynez, Eduardo
Introducción al Estudio del Derecho

García, Trinidad
Introducción al Estudio del Derecho

Jan-Osmañczyk, Edmund
Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio de Derecho Tributario Mexicano

Rabasa, Óscar
El Juicio Constituciona

Rivero, Jean
Derecho Administrativo

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo

Villoro Toranzo, Miguel
Introducción al Estudio del Derecho

Waline, Marcel
Derecho Administrativo

CAPÍTULO

3

Clasificación de los Ingresos del Estado

SUMARIO: **I. IMPORTANCIA DEL TEMA. II. CUADRO ESQUEMÁTICO. III. INGRESOS TRIBUTARIOS. IV. LOS INGRESOS FINANCIEROS Y SU CLASIFICACIÓN: A. Empréstitos; B. Emisión de Moneda; C. Emisión de Bonos de Deuda Pública; D. Amortización y Conversión de la Deuda Pública; E. Moratorias y Renegociaciones; F. Devaluaciones; G. Revaluaciones; H. Productos y Derechos; I. Expropiaciones; J. Decomisos; K. Nacionalizaciones o Estatizaciones; L. Privatizaciones. V. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE DEUDA PÚBLICA. VI. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DEL DERECHO FISCAL. VII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA**

I. IMPORTANCIA DEL TEMA

Hemos venido insistiendo en que una de las actividades primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, cuya gestión no sólo justifica y explica su existencia, sino que hace más tolerable y llevadera para los gobernados la presencia del poder público imperativo y, a veces represor, que todo Estado genera y sostiene. En sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

El ser humano se organiza colectivamente con el fin de implementar formas de vida, de desarrollo civilizado y de progreso técnico, que aislada e individualmente le estarían vedadas. Por eso le transfiere un cierto poder de mando al Estado, aceptándolo como el organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunitarios y generador de servicios públicos de interés general. De ahí que, en la medida en que satisface eficazmente esas necesidades, dicho Estado cuenta con el respaldo, respeto y consenso populares.

En la actualidad, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al explosivo crecimiento demográfico y al avance vertiginoso de la ciencia y la técnica. Esto ha hecho que aumenten considerablemente tanto el número de las necesidades colectivas a satisfacer —puesto que a los tradicionales servicios de vigilancia, impartición de justicia, hospitalarios y asistenciales, de obras municipales y de defensa y transportes, es ahora necesario agregar actividades tan disímbolas y complejas como la construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones aéreas, radiotelegráficas, telefónicas, televisivas, por satélite, télex y microondas, la generación y suministro de energía eléctrica, etcétera, como el número de gobernados urgidos de tales servicios.

Ahora bien, la atención de este elevado volumen de servicios demanda del Estado considerables erogaciones —generalmente expresadas en miles de millones de pesos— que suelen elevar el gasto público a niveles estratosféricos. En opinión de distinguidos tratadistas como Dalton y Kuznets, si el gasto público va a invertirse en beneficio de la comunidad, entonces deben ser los ciudadanos los que a través del pago de prestaciones tributarias se encarguen de financiarlo. Evidentemente, esta situación resultaría ideal, ya que no sólo garantizaría la plenitud de la fórmula "gasto público igual a servicios colectivos", sino que daría paso a la existencia de economías nacionales perfectamente autosuficientes y saneadas. Sin embargo, la realidad dista mucho de resultar tan halagadora. En la gran mayoría de los casos los Estados tienen que recurrir a variadas fuentes de recursos totalmente distintas de las aportaciones de sus súbditos para cubrir —en ocasiones en medio de grandes apremios— los ineludibles gastos públicos. Como afirma Harold M. Sommers: "...los gastos gubernamentales son financiados sólo en parte por los ingresos que se obtienen de los impuestos". [1] Máxime en el caso de México, que además de ser un país de economía tradicionalmente deficitaria, se ve forzado a prestar, así sea precariamente, determinados servicios públicos a una serie de grupos marginados que forman una enorme población económicamente inactiva, que lógicamente no tributa.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos. Así, se habla de "ingresos ordinarios y derivados", "ingresos ordinarios y extraordinarios", "ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado, ingresos tributarios y no tributarios", etcétera.

No obstante, nuestra idea es la de no abrumar al lector —

particularmente a los jóvenes estudiantes universitarios a quienes va dirigida esta obra en primer lugar— con excesivas clasificaciones y definiciones, por lo que nos concretaremos a desarrollar la que, a nuestro juicio, es la más clara y completa de todas: la expuesta por el distinguido jurisconsulto Giulanni Fonrouge, para quien los recursos del Estado deben dividirse en dos grupos: "Los provenientes de bienes y actividades del Estado; y los provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía o al poder del Estado".[2]

Con base en este concepto, podemos sostener que los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes rubros, a saber: ingresos tributarios e ingresos financieros.

Los primeros son aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos. En tanto que los segundos son los que provienen de todas las fuentes de financiamiento a las que el Estado recurra, en adición a las prestaciones tributarias recibidas de sus súbditos, para la integración del Presupuesto Nacional.

Dicho en otras palabras, mientras los ingresos tributarios derivan de la capacidad contributiva de los causantes, los ingresos financieros constituyen el producto de una serie de factores, como pueden ser: las posibilidades crediticias, tanto internas como externas, del Estado; el aprovechamiento y explotación de sus bienes y recursos; y el manejo de su política monetaria.

No descartamos el hecho de que la clasificación que hemos adoptado pueda parecer simplista por no profundizar en cuestiones como las de ingresos parafiscales, ingresos de relaciones unilaterales y bilaterales, ordinarios y extraordinarios, actos de utilidad pública, etc. Sin embargo, ofrece a cambio como se verá a continuación, una detallada enumeración de todas las fuentes de recursos de las que los modernos Estados pueden disponer y se ajusta a la perfección a nuestra idea académica fundamental de proporcionar a los estudiantes que por vez primera se enfrentan a este tipo de problemas, los elementos básicos del Derecho Fiscal de manera sencilla y fácilmente comprensible.

La clasificación de los ingresos del Estado posee, para los fines de nuestra disciplina, una doble importancia: por una parte nos permite conocer, a grandes rasgos el campo general de acción de lo que sin duda es la actividad económica fundamental del mundo en que vivimos:

las finanzas públicas; y por otra, nos va a ayudar a precisar, con la debida exactitud, cuál es el objeto del Derecho Tributario, a fin de ir delimitando la naturaleza de los temas que estudiaremos a lo largo de esta obra.

II. CUADRO ESQUEMÁTICO

Antes de entrar al análisis global de los ingresos tributarios y financieros, estimamos conveniente presentar a través de un breve cuadro esquemático, los diversos rubros que los componen, con objeto de dejar preestablecida una panorámica general de la problemática que nos disponemos a abordar:

CUADRO NÚMERO 1
CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO



III. INGRESOS TRIBUTARIOS

Tal y como lo hemos venido repitiendo en diversas ocasiones al desarrollar los temas precedentes, los ingresos tributarios provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de

aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos.

Del análisis de nuestro derecho positivo podemos desprender la existencia de cinco clases de ingresos tributarios: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones accesorias. Veamos, a grandes rasgos, en qué consisten:

1 . *Impuestos*. De acuerdo con lo que dispone el Artículo 2o., fracción I, del Código Fiscal de la Federación: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..."

Independientemente de que en su debida oportunidad formularemos la crítica que corresponde a tan deficiente definición, por ahora cabe señalar que, como es del conocimiento general, los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el Fisco y los causantes se vinculan con la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de

impuestos. Inclusive, pensamos que dentro de una economía sana y autosuficiente, los impuestos no deben ser sólo el principal ingreso tributario, sino el principal ingreso del Estado, ya que en la medida en que el Presupuesto Nacional se financie con recursos generados por la propia renta interna del País, en esa misma medida podrán alcanzarse niveles óptimos de prosperidad y desarrollo compartidos.

2. *Aportaciones de Seguridad Social.* Según la fracción II del artículo 2o. del Código Fiscal, "aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

En nuestra opinión las aportaciones de seguridad social, en esencia, no deben formar parte de la relación jurídico-tributaria, puesto que persiguen, como su mismo nombre lo indica, finalidades diversas de los tributos. Sin embargo, como para efectos de su cobro se les ha equiparado a las contribuciones, es necesario incluirlas en nuestro programa de estudio, así sea a través de breves referencias.

3. *Derechos.* El Artículo 2o., fracción IV del invocado Código Fiscal

Federal, los define como "Las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado." Dentro de esta categoría se engloban un conjunto de pagos que deben efectuarse tanto al Fisco Federal como a los Fiscos estatales y municipales, para precisamente tener "derecho" a recibir determinados servicios públicos, como suministro de agua potable, inscripciones en los Registros Públicos de la Propiedad y del Comercio, uso de autopistas y puentes federales, registro de patentes y marcas, etc. Sin embargo, en forma indebida a nuestro juicio, se incluyen dentro de la definición legal de esta contribución, ingresos financieros; es decir, ingresos que no provienen de la relación jurídico-tributaria, como son los que se obtienen por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación. También en su oportunidad trataremos en detalle esta incorrecta confusión.

4 . *Contribuciones Especiales o de Mejoras.* Según Luigi Einaudi, "podemos definir la contribución (especial) como la compensación con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada

por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles".[3]

Guardando cierta congruencia con su definición doctrinaria la fracción III del invocado Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación define a esta figura tributaria (denominándola previamente como "Contribuciones de Mejoras") como aquellas contribuciones, "establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas."

5 . *Tributos o Contribuciones Accesorias*. De una correcta interpretación del último párrafo del varias veces mencionado artículo 2o. de nuestro Código Tributario, podemos llegar a la conclusión de que son accesorios todos aquellos ingresos tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales. Así, dentro de este rubro, destacan de manera especial las multas impuestas por infracción a leyes fiscales y administrativas y los recargos cobrados por el pago extemporáneo de créditos fiscales.

Todos y cada uno de estos cinco tipos de ingresos forman parte muy destacada del Derecho Fiscal, toda vez que representan medios,

autorizados por la ley, para que la Hacienda Pública pueda allegarse los fondos necesarios para cubrir sus requerimientos presupuestarios. De ahí que por esa razón nos hayamos concretado, para los efectos del presente capítulo, a esbozarlos muy brevemente sin entrar en mayores detalles, ya que, de momento, lo único que nos interesa es dejar establecidos sus lineamientos generales para poder distinguirlos de los ingresos financieros. Lo cual no es óbice para que, en su debida oportunidad, volvamos a ellos para estudiar, con la profundidad requerida, su naturaleza jurídica, los principios que los rigen, sus elementos constitutivos y las diferencias que presentan entre sí.

IV. LOS INGRESOS FINANCIEROS Y SU CLASIFICACIÓN

De acuerdo con lo señalado en el proemio de este tercer capítulo, por ingresos financieros debemos entender todos aquellos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones fiscales recibidas de los contribuyentes, para integrar el Presupuesto Nacional.

La captación, manejo y administración de los ingresos financieros, representa una tarea de gobierno sumamente delicada e importante, puesto que las equivocaciones y la falta de planeación en su desarrollo, suelen conducir a algunas situaciones tan indeseables como peligrosas:

déficit presupuestario, inflación, desequilibrio en la Balanza Comercial, devaluación monetaria, endeudamiento exterior progresivo, y otras más de las que tenemos desalentadores y abundantes ejemplos en México de 1976, 1982, 1987, 1988 y 1994.

Por consiguiente, tanto para diferenciarlos de los ingresos tributarios como con propósitos de información general, estimamos de interés el llevar a cabo una breve exposición acerca de este tipo de medios estatales de financiamiento, sin perder de vista, desde luego, que su estudio detallado y sistemático no forma parte del Derecho Fiscal, sino de la Ciencia Económica de las Finanzas Públicas y del Derecho Financiero.

Ahora bien, después de haber efectuado una exhaustiva investigación sobre el particular, hemos llegado a la conclusión que aparece reflejada, asimismo, en nuestro Cuadro Esquemático número 1, que los ingresos financieros son susceptibles de dividirse en los siguientes rubros: empréstitos; emisión de moneda; emisión de bonos de deuda pública; productos; amortización y conversión de la deuda pública; moratorias; devaluaciones; revaluaciones; expropiaciones; decomisos; y estatizaciones. Procedamos a su breve análisis, por separado:

A. Empréstitos

Se llama empréstitos a los créditos o financiamientos otorgados a un gobierno por un Estado extranjero, por organismos internacionales de crédito (Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Eximbank, Banco Mundial, etc.), por instituciones privadas de crédito extranjeras o por instituciones nacionales de crédito para la satisfacción de determinadas necesidades presupuestales, que generan para el gobierno receptor la obligación, a un cierto plazo, de restituirlos adicionados con una sobreprima por concepto de intereses y cuyo conjunto, aunado a otras disposiciones crediticias (emisión de bonos, moratorias e indemnizaciones diferidas por expropiaciones y estatizaciones), forma la deuda pública de un país.

Los empréstitos pueden negociarse a corto, mediano o largo plazo, de acuerdo fundamentalmente con la capacidad de pago del receptor y con sus requerimientos monetarios. Pueden revestir la forma de "préstamos libres" o de "préstamos atados", según se condicione o no por el otorgante, su aplicación a programas específicos de gobierno. Así, por ejemplo, los créditos que confiere el Banco Interamericano de Desarrollo —organismo de ayuda económica internacional a los países del Continente Americano— son generalmente "atados", en virtud de que su aprobación y desembolso están vinculados a la planeación y ejecución de obras públicas perfectamente identificadas, v.gr., la construcción de un sistema de riego para el fomento de la agricultura en una región territorialmente delimitada. Por el contrario, los empréstitos provenientes del Fondo Monetario Internacional, como generalmente obedecen a propósitos de reconstrucción económica global, suelen revestir el carácter de "créditos libres", en cuanto a que su aplicación no está condicionada, si bien las "cartas de intención" conforme a las cuales dicho organismo trabaja, llegan a imponer a las naciones receptoras fuertes restricciones en materia de tasas anuales de inflación, incrementos salariales, reducción del circulante monetario y otras más que sería largo enumerar aquí.

Aun cuando los empréstitos no deben obtenerse necesariamente de entidades extranjeras, sino que cabe la posibilidad de que sean también negociados con instituciones locales de crédito, tal perspectiva es sumamente escasa en el caso de México, debido a las evidentes limitaciones del mercado financiero nacional. De ahí que nuestra deuda pública se componga esencialmente por la deuda externa.

Por otra parte, los empréstitos eventualmente pueden consistir en contribuciones impuestas a la población para procurarle al Estado ingresos extraordinarios para hacer frente a circunstancias anormales o

de emergencia, como fue el caso de los "empréstitos de guerra" establecidos por el gobierno británico entre los años de 1940 y 1945. Sin embargo, en vista de la presente situación internacional, esta modalidad ha caído en desuso y es, hasta la fecha, ajena a nuestro medio.

Se ha discutido mucho por los tratadistas de la materia si los empréstitos son o no una fuente de ingresos del Estado, debido a que dan origen a pasivos considerables y a la consecuente salida de divisas por concepto de pago de intereses, así como en general a la creación de compromisos a largo plazo que muchas veces recaen sobre generaciones futuras. En conexión con este debate, Maurice Duverger apunta: "Para los hacendistas clásicos, el empréstito es una anticipación de ingresos que hace recaer sobre las generaciones futuras el peso de los gastos pagados mediante aquél; para los modernos es un verdadero ingreso y son las generaciones presentes las que soportan el peso de los gastos pagados mediante empréstito sin haber repercusión sobre el futuro. Para los clásicos, el empréstito amputa el capital nacional, y por ello deben tener un carácter limitado; para los modernos, no amputa el capital nacional en mayor medida que los otros recursos públicos."[4]

Al respecto pensamos que todo depende de la forma en que el

empréstito sea manejado por el gobierno receptor, pues si éste se invierte, honesta y eficazmente, en actividades productivas, puede servir para generar no sólo los recursos indispensables para pagarlo a su vencimiento con todo y los intereses acumulados, sino también una utilidad razonable que automáticamente pasa a formar parte del superávit presupuestario.

Inclusive, exactamente en ese sentido se pronuncia nuestra Constitución Federal, cuyo Artículo 73, fracción VIII, textualmente dispone:

> "El Congreso tiene facultad.
>
> VIII. Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la Deuda Nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras, que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del Artículo 29.»

Es decir, se reconoce plenamente que los empréstitos representan un ingreso financiero del Estado Mexicano desde el momento en que se prevé que su contratación debe producir un incremento directo en los ingresos públicos, ya que en caso contrario, el Ejecutivo incurrirá en responsabilidad ante el Congreso de la Unión. Es más, exclusivamente,

se admiten tres casos de excepción justificada: las operaciones de regulación monetaria encaminadas a reestructurar las reservas del Banco Central, por ejemplo, después de una devaluación; la conversión o pago anticipado de la deuda externa; y los empréstitos de emergencia que pudieren decretarse en los períodos de suspensión de garantías individuales.

Por cierto que este precepto constitucional tradicionalmente ha sido reglamentado, en forma anual, por la Ley de Ingresos de la Federación, sobre la base de transferir al Presidente de la República y a su Secretario de Hacienda y Crédito Público las facultades que en esta materia la Constitución General de la República, desde su origen ha depositado en el Congreso de la Unión, por ser el legítimo depositario de la soberanía nacional, la cual puede verse seriamente afectada por el uso imprudente, indisciplinado y dispendioso del crédito de la Nación.

Así, el artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el 2008, reitera los mismos conceptos que en materia de contratación de empréstitos, particularmente los relacionados con la deuda externa, aparecían contenidos en la misma disposición para años anteriores. Por lo tanto, es necesario reiterar que en esta materia no se muestra ningún avance significativo en cuanto al cumplimiento del mandato que

se deriva de la fracción VIII del artículo 73 de la Constitución General de la República, que exige que todos los aspectos relacionados con la deuda pública en lo tocante a su contratación, a su reconocimiento y a la forma y términos con arreglo a los cuales deberá pagarse, tendrán que ser fijados por el Congreso de la Unión. Disposición constitucional que además señala que el Congreso no debe autorizar la contratación de ningún empréstito que no vaya a estar directamente vinculado con obras o actividades que produzcan un incremento directo en los ingresos públicos.

Dicho en otras palabras, nuestra Constitución desde su texto original de 1917, ha otorgado al Congreso de la Unión (se insiste: por ser el depositario de la soberanía nacional), todas las facultades y atribuciones relacionadas con la contratación, manejo, pago y aplicación de la deuda pública, particularmente de la deuda externa.

Ahora bien, desde hace muchos años y a través precisamente del artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación, esa facultad constitucional se ha transferido prácticamente intacta al Poder Ejecutivo, en especial al Presidente de la República y a su secretario de Hacienda y Crédito Público, sin más obligación que la de presentar al Congreso informes periódicos sobre el uso que hubieran hecho de esa

facultad.

Tal y como se ha venido señalando desde la primera edición de esta obra, al haber abdicado el Congreso Federal de esta prerrogativa constitucional en favor del Ejecutivo, ha propiciado que una cuestión tan delicada como sin duda alguna lo es el manejo de la deuda pública sea administrada en forma exclusiva, y a veces arbitraria, por el Presidente de la República en turno, lo cual ha ocasionado graves desequilibrios financieros, siendo el último de ellos la emisión de bonos de la Tesorería de la Federación (tesobonos) que fueron colocados en el extranjero y que al ser redimibles en dólares de los Estados Unidos de América, contribuyeron de manera significativa a ocasionar la crisis devaluatoria que tuvo lugar en el mes de diciembre de 1994.

De ahí que desde la edición anterior, se insistiera en la necesidad de que el Congreso Federal recuperara los derechos que constitucionalmente le corresponden en esta materia y cumpliera con el objetivo constitucional de que sea dicho Congreso el que fije, de manera concreta y detallada, todos los términos y condiciones con arreglo a los cuales deberá llevarse a cabo el ejercicio del crédito público; de tal manera que al Poder Ejecutivo, es decir al Presidente de la República y a su secretario de Hacienda, sólo les competa

implementar las disposiciones que al respecto haya adoptado el Poder Legislativo.

En el año de 1995, se apreció un cierto avance en cuanto a que se le impusieron ciertos límites al Ejecutivo Federal, a través del invocado artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación, en materia de montos de endeudamientos y emisión de valores; en lo tocante a limitar la emisión de los llamados bonos de la Tesorería de la Federación a un monto que no exceda durante el ejercicio fiscal del 15% de la deuda pública total; y en lo relativo a que en caso de que se lleve a cabo la contratación de créditos o la emisión de valores en el exterior con la garantía de un gobierno extranjero, los condicionamientos correspondientes serán sometidos a la aprobación del Congreso de la Unión.

Dentro de este contexto, se advierte un cierto avance, por lo menos si se comparan las disposiciones para 1995 y 1996 con las que rigieron hasta 1994. Dicho en otras palabras, se ha pasado de un sistema en el que la facultad constitucional en materia de endeudamiento público era entregada por el Congreso al Ejecutivo prácticamente sin condicionamiento alguno, a una mecánica a través de la cual el Congreso impone ciertas limitaciones a la actuación del Ejecutivo, y se

le otorga al menos, en un caso en particular, la intervención que constitucionalmente le corresponde.

No obstante lo anterior, esta disposición para 1996 dista mucho de ajustarse de manera integral a las exigencias constitucionales. Al respecto, es necesario insistir en que el problema no estriba en poner ciertas limitaciones al Poder Ejecutivo, sino que lo que de manera permanente puede garantizar la estabilidad de las finanzas públicas nacionales, es que el Congreso Federal, como órgano deliberativo y pluripartidista, recupere integralmente el manejo y control de la deuda pública. Mientras esto último no ocurra, las disposiciones de la Ley de Ingresos de la Federación, como la que se comenta para 1996, no sólo tendrán un vicio de inconstitucionalidad de origen, sino que además propiciarán, por la falta de controles efectivos al endeudamiento externo, crisis financieras como las que el país ha vivido en 1976, 1982 y 1994, para citar solamente a las más importantes.

Dentro de este contexto resulta conveniente reproducir el texto íntegro del varias veces invocado artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2012, acompañado de una serie de comentarios que amplían y complementan las ideas expresadas en los párrafos anteriores.

Artículo 2o. Se autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, en los términos de la Ley General de Deuda Pública y para el financiamiento del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2012, por un monto de endeudamiento neto interno hasta por 435 mil millones de pesos. Asimismo, el Ejecutivo Federal y las entidades de control directo podrán contratar obligaciones constitutivas de deuda pública interna adicionales a lo autorizado, siempre que el endeudamiento neto externo sea menor al establecido en el presente artículo o en el presupuesto de las entidades respectivas en un monto equivalente al de dichas obligaciones adicionales. El Ejecutivo Federal queda autorizado para contratar y ejercer en el exterior créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, para el financiamiento del Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2012, así como para canjear o refinanciar obligaciones del sector público federal, a efecto de obtener un monto de endeudamiento neto externo de 7 mil millones de dólares de los Estados Unidos de América, el cual incluye el monto de endeudamiento neto externo que se ejercería con organismos financieros internacionales. De igual forma, el Ejecutivo Federal y las entidades de control directo podrán contratar obligaciones constitutivas de deuda pública externa adicionales a lo autorizado, siempre que el endeudamiento neto interno sea menor al establecido en el presente artículo o en el presupuesto de las entidades respectivas, en un monto equivalente al de dichas obligaciones adicionales. El cómputo de lo anterior se realizará, en una sola ocasión, el último día hábil bancario del ejercicio fiscal de 2012 considerando el tipo de cambio para solventar obligaciones denominadas en moneda extranjera pagaderas en la República Mexicana que publique el Banco de México en el Diario Oficial de la Federación, así como la equivalencia del peso mexicano con otras monedas que dé a conocer el propio Banco de México, en todos los casos en la fecha en que se hubieren realizado las operaciones correspondientes.

También se autoriza al Ejecutivo Federal para que, a través de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita valores en moneda nacional y contrate empréstitos

para canje o refinanciamiento de obligaciones del erario federal, en los términos de la Ley General de Deuda Pública. Asimismo, el Ejecutivo Federal queda autorizado para contratar créditos o emitir valores en el exterior con el objeto de canjear o refinanciar endeudamiento externo.

El Ejecutivo Federal queda autorizado, en caso de que así se requiera, para emitir en el mercado nacional, en el ejercicio fiscal de 2012, valores u otros instrumentos indizados al tipo de cambio del peso mexicano respecto de monedas del exterior, siempre que el saldo total de los mismos durante el citado ejercicio no exceda del 10 por ciento del saldo promedio de la deuda pública interna registrada en dicho ejercicio y que, adicionalmente, estos valores o instrumentos sean emitidos a un plazo de vencimiento no menor a 365 días.

Las operaciones a las que se refieren el segundo y tercer párrafos de este artículo no deberán implicar endeudamiento neto adicional al autorizado para el ejercicio fiscal de 2012.

El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dará cuenta trimestralmente al Congreso de la Unión del ejercicio de las facultades a que se refiere este artículo dentro de los 30 días siguientes al trimestre vencido. En el informe correspondiente se deberán especificar las características de las operaciones realizadas. En caso de que la fecha límite para informar al Congreso de la Unión sea un día inhábil la misma se recorrerá hasta el siguiente día hábil.

El Ejecutivo Federal también informará trimestralmente al Congreso de la Unión en lo referente a aquellos pasivos contingentes que se hubieran asumido con la garantía del Gobierno Federal durante el ejercicio fiscal de 2012, incluyendo los avales distintos de los proyectos de inversión productiva de largo plazo otorgados.

Se autoriza al Instituto para la Protección al Ahorro Bancario a contratar créditos o emitir valores con el único objeto de canjear o refinanciar exclusivamente sus obligaciones financieras, a fin de hacer frente a sus obligaciones de pago, otorgar liquidez a sus títulos

y, en general, mejorar los términos y condiciones de sus obligaciones financieras. Los recursos obtenidos con esta autorización únicamente se podrán aplicar en los términos establecidos en la Ley de Protección al Ahorro Bancario incluyendo sus artículos transitorios. Sobre estas operaciones de canje y refinanciamiento se deberá informar trimestralmente al Congreso de la Unión.

Aun cuando este Artículo fue considerado por algunos diputados de la oposición política que ya existe en México, como un "hecho histórico", pensamos que, en realidad, es claramente violatorio del texto constitucional que expresamente invoca y que pretende reglamentar, ya que de hecho y para toda clase de efectos prácticos deposita en manos del titular del Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (a la que por cierto ni siquiera menciona la Constitución), el manejo de toda la deuda pública; nulificando así el control que por exigencia expresa de la propia Constitución General de la República, el Poder Legislativo debe ejercer en estas cuestiones, particularmente en lo relativo a la aprobación de empréstitos, y a la atribución que directamente debe ejercer el Congreso Federal en lo tocante a reconocer y mandar pagar la Deuda Nacional.

Desde nuestro punto de vista, para cumplir con la Ley Suprema del Estado mexicano, no basta con que el Poder Legislativo imponga ciertos límites numéricos y porcentuales a las obligaciones que el Poder

Ejecutivo pueda llegar a adquirir o a contratar en esta materia o que sujete a su aprobación las garantías que inevitablemente tienen que otorgar gobiernos extranjeros, como el de los Estados Unidos de América, para que no se produzca un colapso financiero todavía mayor; sino que es requisito constitucional indispensable que sea el mismo Poder Legislativo el que haga el reconocimiento de la validez, también constitucional; de los empréstitos contratados, comprometiéndose a efectuar el pago correspondiente, mediante el señalamiento de las bases y procedimientos precisos con arreglo a los cuales dicho pago deberá efectuarse. De tal manera que la acción del Ejecutivo se reduzca a implementar lo que el Congreso haya dispuesto a través de la Ley de Ingresos de la Federación. Dicho en otras palabras, en nuestra opinión resulta inconstitucional que el Congreso "autorice" al Presidente de la República y al Secretario de Hacienda y Crédito Público, cuya existencia constitucionalmente hablando ni siquiera está reconocida, a contratar, ejercer y autorizar créditos, empréstitos, emisión de valores e inclusive garantías de gobiernos extranjeros hasta por determinados montos, que además se expresan en una unidad monetaria extranjera.

Al respecto pensamos que la intención del constituyente original no fue la de que el Congreso Federal "delegara" en el Presidente y mucho menos en su secretario de Hacienda, estas delicadas funciones, sino

que buscó establecer un control directo y específico por parte de los órganos legislativos sobre el manejo del crédito de la Nación, en una forma tal que fuera el consenso de las distintas fuerzas y corrientes representadas en dichos órganos que son los depositarios últimos de la soberanía nacional el que reconociera y mandara pagar la deuda pública, particularmente la deuda externa. Esto último con el evidente propósito de que una cuestión que afecta no sólo a la estabilidad económica del país sino fundamentalmente al nivel de vida de todos los mexicanos, no quedara al arbitrio de una instancia o poder que es eminentemente unipersonal y además con una responsabilidad constitucional limitada, como sin duda alguna lo es la Presidencia de la República.

Dentro de este contexto, la inconstitucionalidad de la disposición legal que comentamos resulta por demás evidente, puesto que aparte de lo señalado en el párrafo que antecede al Congreso de la Unión parece ser que se le olvidó por completo regular la obligación constitucional a cargo del Ejecutivo de que los empréstitos se destinen, "para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos".

La única forma en que la contratación de empréstitos, en particular

de los empréstitos extranjeros, puede traducirse en un ingreso que contribuya al sano financiamiento del gasto público, es mediante la aplicación prudente, equilibrada, honesta y eficaz de los recursos así obtenidos. Este manejo debe ser particularmente escrupuloso, puesto que lo que se está comprometiendo no es la imagen o el prestigio personal de un gobernante —lo cual a fin de cuentas, es totalmente intrascendente— sino el crédito de la República, y el bienestar de sus ciudadanos. De ahí que en acatamiento del mandato constitucional que se analiza, los recursos provenientes del endeudamiento público tengan que invertirse en obras que directamente produzcan un incremento presupuestario, en forma tal que no solamente se generen los recursos necesarios para pagar lo que se adeuda (incluyendo el llamado "servicio de la deuda" que se integra por los intereses y demás cargos financieros comúnmente asociados a los empréstitos), sino esencialmente para producir un superávit financiero. De otra manera, no se explica ni se justifica el que se haga uso del crédito público. Por todas estas razones resulta altamente preocupante que el Congreso de la Unión se aparte de mandatos constitucionales específicos y ponga en manos del Poder Ejecutivo, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, el manejo discrecional de esta delicada materia. Preocupación que se agrava por el hecho de que al afrontar la crisis económica de 1994-1995, se siga sin advertir que gran parte de los

problemas que dieron origen a dicha crisis —tal y como sucedió con las de 1976 y 1982— tuvieron su origen en el manejo arbitrario y, en ocasiones caprichoso, que el Presidente en turno hizo del crédito público. En 1976 y en 1982, por decisión presidencial se rebasó la capacidad de pago del país por el afán de contratar créditos externos para financiar el crecimiento de la intervención estatal en la economía nacional, expresado a través de un creciente número de empresas paraestatales, que a fin de cuentas resultaron ineficientes e improductivas y que sólo subsistieron gracias a cuantiosos subsidios que elevaron indebidamente la carga presupuestaria apoyada irreflexivamente en un innecesario financiamiento externo. En 1994, el Presidente en turno, en su afán de sostener una estructura económica de corte "neoliberal" llevada hasta sus últimos extremos, mantuvo una apertura comercial indiscriminada, a sabiendas de que la capacidad exportadora del país distaba mucho de estar a la altura de la de nuestros principales socios comerciales con los que además se celebró un Tratado de "Libre Comercio", lo que inevitablemente condujo a un grave déficit en la balanza comercial o balanza de pagos con el exterior; llevó a cabo la emisión de los llamados "Tesobonos" denominados en dólares, sin contar ni con las reservas ni con las garantías necesarias para su pago; y se abstuvo de tomar medidas elementales de protección económica, cuando una combinación de

factores políticos y financieros ocasionaron el desplome de la reserva monetaria del Banco de México al que supuestamente le había reconocido su tan necesaria autonomía constitucional. Todo ello, a pesar de que contó con un largo período de once meses para hacerlo, y de que oportunamente recibió avisos y advertencias de distintas fuentes, particularmente del Departamento del Tesoro y del Gobierno de los Estados Unidos de América, cuyos intereses siempre favoreció, pero los que en este caso simplemente no atendió.

Todo lo anterior demuestra el peligro que para la economía nacional, y, en última instancia para el bienestar de todos los mexicanos, representa el hecho de que no sea un organismo colegiado como el Congreso Federal el que a través de consultas y consensos sea el que vaya determinando, en forma prudente y razonada, el curso que debe seguir el país en materia de contratación y manejo del crédito público, en especial del endeudamiento externo. Por consiguiente, debemos insistir en la necesidad de que se respete lo que, desde su texto original, ha establecido fracción VIII del Artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. No se trata como se ha dicho por algunos políticos ignorantes de la Ley Suprema del estado mexicano, de que exista una responsabilidad compartida entre el Congreso y el Ejecutivo, toda vez que la Constitución no contempla

semejante situación. Se trata, una vez más, de evitar desdichas nacionales mediante el sencillo expediente de cumplir exactamente con lo que la Ley Suprema ordena. Es decir, al margen de fórmulas políticas transitorias, lo que debe hacerse es restaurar la soberanía del Congreso de la Unión en esta materia, para evitar que en el futuro cercano se repitan las lamentables experiencias de 1976, 1982 y 1994. Mientras no sea el Poder Legislativo el que reconozca y mande pagar la deuda pública y el que establezca con toda precisión y detalle las bases con arreglo a las cuales los empréstitos sólo podrán destinarse para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, se repetirán a través de círculos viciosos fatales, las crisis económicas y financieras que intermitentemente el país ha padecido a lo largo de los últimos 20 años. Todo lo cual, conlleva además una delicada responsabilidad para con las futuras generaciones de mexicanos, ya que debemos reiterar la clara advertencia que al respecto formulara el distinguido tratadista francés León Duguit, en el sentido de que “la deuda externa es una pesada carga que gravita sobre las generaciones futuras”.

En resumen, no podemos olvidar que el manejo y administración de los empréstitos, en especial de los que forman parte de la deuda exterior, constituye una tarea en extremo delicada, que si no responde

a criterios de prudencia, previsión, honestidad y eficacia, puede conducir al llamado "endeudamiento en cadena", el que inevitablemente suele desembocar en fenómenos depresivos de la economía: recesión, inflación, devaluación, etc., cuyos efectos resultan verdaderamente trágicos para la estabilidad político-social y aun para la soberanía de un país, tal y como nuestras más recientes —y amargas— experiencias económicas lo han demostrado a plenitud.

B. Emisión de Moneda

Siguiendo los lineamientos más elementales de la Economía Política, nos encontramos con que corresponde al Estado la función de emitir moneda a través de su Banco Central, emisión que debe efectuarse en proporción a las reservas de cada país, generalmente integradas por metales preciosos (oro preferentemente), por depósitos de divisas de fuerte cotización en los mercados cambiarios internacionales (generalmente dólares, euros o francos suizos) o "derechos especiales de giro" (instrumentos financieros internacionales comúnmente aceptados como reservas monetarias substitutivas del oro cuyas existencias mundiales empiezan a resultar insuficientes).

La moneda es el instrumento cambiario por excelencia en el mundo actual, al grado de que las reservas de las que cada país pueda disponer en un momento dado, sirven de pauta exacta para conocer su posición financiera tanto interna como externa. Ahora bien, como la situación económica no es estática sino esencialmente variable en virtud del sinnúmero de factores que inciden en su configuración, la emisión de moneda puede obedecer, en términos generales, a tres tipos de razones:

1. *La necesidad de cubrir déficit presupuestarios, sin exceder las reservas monetarias ni la capacidad de endeudamiento del país*. En este caso estamos en presencia de un simple fenómeno de regulación monetaria que persigue propósitos de corrección presupuestaria y de reestructuración económica, lo que, desde luego, no implica la captación de ingresos sino tan sólo un ajuste controlado de la deuda pública.

2. *El imperativo de tener que cubrir déficit presupuestarios insoslayables, en exceso de las reservas monetarias disponibles y rebasando la capacidad máxima de endeudamiento.* Esto es lo que se conoce en lenguaje especializado como "exceso de circulante". Cuando un gobierno tiene que recurrir a semejante medida, revela una inestabilidad económica bastante peligrosa, pues con ella pretende paliar los efectos irreversibles de un gasto público ejercido irreflexivamente, de un endeudamiento

incontrolado y de una economía en recesión. A la postre, por supuesto, tal medida resulta inoperante —generalmente se utiliza a sabiendas y sólo con el propósito desesperado de "ganar tiempo", por razones políticas— y conduce irremisiblemente a la inflación, a la devaluación y a una mayor recesión económica. Desde luego, tampoco en este caso podemos hablar de la existencia de ingresos financieros.

Ejemplo de esta desastrosa práctica financiera lo constituye el "récord" alcanzado en el año de 1987 por el Gobierno Mexicano en cuanto a emisión de dinero circulante, el que no sólo provocó una devaluación monetaria más, sino que condujo a la tasa de inflación más elevada en la historia del país.

Al repetir la misma crisis devaluatoria en los años de 1994 y 1995, esta vez ocasionada por un grave déficit en la balanza comercial o balanza de pagos en cuenta corriente con el exterior, como consecuencia de una apertura comercial mal planeada y precipitadamente ejecutada, adquiere fuerza la recomendación formulada en diversos foros internacionales, en el sentido de que se suprima el Banco de México —Banco Central supuestamente "autónomo", y por ende también supuestamente libre de directrices presidenciales desde su creación en el año de 1925, por el entonces

Presidente Plutarco Elías Calles, puesto que la publicitada "reforma constitucional" de 1993, no aportó nada verdaderamente nuevo al respecto—, y se le sustituya por un Consejo Monetario vinculado al Banco de la Reserva Federal de los Estados Unidos de América y al Banco Central de Canadá, dentro del marco jurídico propio del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, cuya principal tarea sería la de cuidar que la emisión de la moneda nacional se haga con estricto apego a las reservas disponibles de la divisa que le sirve de apoyo: el dólar norteamericano.

No faltan, desde luego, quienes consideran que de llevarse a la práctica esta propuesta, la soberanía nacional estaría en grave riesgo. Sin embargo, si como resultado del Tratado Monetario de Bretton Woods, desde el año de 1947 la reserva monetaria de México invariablemente ha estado constituida por dólares norteamericanos sin que por ello hayamos dejado de ser un país independiente, la única alternativa lógica para acabar con ese ciclo de devaluaciones catastróficas iniciado en 1976, parece ser la de un Consejo que regule las emisiones de moneda en forma conjunta con los Bancos Centrales emisores de la divisa en la que precisamente se apoya la moneda nacional, y que en tal virtud, sea inmune a las intervenciones del Gobierno en turno, que en gran medida son precisamente las que han

causado ese ciclo devaluatorio.

Llegados a este punto cabría preguntarse, ¿qué es más lesivo para la soberanía nacional, un Consejo Monetario que en forma permanente garantice la ansiada estabilidad monetaria, o tener que recurrir periódicamente al auxilio financiero de la comunidad internacional, sometiendo al país a los designios no sólo económicos sino también políticos del Presidente y del Congreso de los Estados Unidos de América, y comprometiendo además el dominio directo del Estado mexicano sobre las reservas petroleras que por mandato constitucional supuestamente pertenecen al pueblo?

De acuerdo con la opinión de prestigiados especialistas en la materia, y sin pretender profundizar en un tema que ameritaría un estudio aparte, un Consejo Monetario en sustitución de un Banco Central, ofrece las siguientes ventajas: establece una paridad cambiaria fija de estricta conformidad con las reservas monetarias disponibles; mantiene un nivel estable de la reserva monetaria; permite la plena convertibilidad de la moneda nacional en divisas extranjeras; regula disciplinadamente la emisión de moneda en función de las reservas disponibles; no se constituye en órgano regulador y, por lo tanto, protector de los Bancos comerciales con cargo a la reserva monetaria del Estado; al estar integrado a los Bancos de la Reserva Monetaria de otros países, es inmune a presiones políticas de parte del Gobierno en turno; con tal motivo, no financia ni suple las necesidades presupuestarias del propio Gobierno en turno, con cargo a la reserva monetaria del país; por todo lo anterior, sus políticas no son susceptibles de generar inflación, puesto que no financia al Gobierno en turno ni a los Bancos comerciales, y sólo emite moneda y fija paridades cambiarias de acuerdo con las reservas monetarias existentes y disponibles.

Sobre este particular el destacado financiero Paul Volcker, quien durante muchos años fuera el Presidente del Banco de la Reserva Federal de los Estados Unidos de América, ha expresado la siguiente opinión: “Por mucho los Consejos Monetarios han superado y superan la actuación de los Bancos Centrales, en lo que a estabilidad de precios se refiere.”

En el caso concreto de México, pensamos que no se trata de una cuestión de soberanía, sino de que las clases mayoritarias de la población no sigan sufriendo los devastadores efectos económicos de las devaluaciones cíclicas que desde 1976 se han venido dando en nuestro país, y las que invariablemente han tenido su origen en las indebidas

intromisiones del Gobierno en turno en la operación del Banco de México, ya sea para financiar un abultado gasto público destinado a subsidiar empresas paraestatales ineficientes e improductivas; ya sea para compensar una política irreflexiva de gasto público que no contempló el desplome de los precios internacionales del petróleo; ya sea para sustentar una política de apertura comercial indiscriminada en un país cuya economía aún se encuentra en claras vías de desarrollo; o ya sea para respaldar la emisión de Bonos de la Tesorería colocados a fin de cuentas en el extranjero y en moneda extranjera, aun a sabiendas de que se estaba excediendo el límite mismo de las reservas monetarias del Banco Central.

No, definitivamente no es una cuestión de soberanía. De lo que se trata es de poner a salvo de la voracidad financiera del Gobierno en turno las reservas monetarias del país, para que seamos los ciudadanos mexicanos y no nuestros efímeros gobernantes, los que nos beneficiemos de una moneda sólida, de una adecuada estabilidad de precios y de un verdadero control de los temidos procesos inflacionarios.

Ante los reiterados fracasos de la "independencia" del Banco de México, un Consejo Monetario vinculado a los Bancos de la Reserva Federal de otros países, principalmente de los Estados Unidos de América, es la mejor garantía del bienestar y del patrimonio familiar ya que el problema no está en establecer vinculaciones con el extranjero, las cuales por lo demás resultan indispensables en el contexto de la economía globalizada que estamos viviendo, sino en alcanzar una política monetaria verdaderamente libre de intromisiones gubernamentales internas, que bajo el pretexto de buscar el supuesto bienestar colectivo dañan severamente cada vez que se realizan, el bienestar individual y familiar de la gran mayoría de los mexicanos.

3 . *La conveniencia de reflejar un aumento de las reservas monetarias como consecuencia de un período de expansión económica.* Así como la economía de un país sufre déficits, estancamientos, devaluaciones, etc., también tiende a desarrollarse y a crecer dentro de ciertos esquemas de progreso continuado durante algún tiempo. Esas condiciones propicias, generalmente transitorias, pues aun los países altamente desarrollados llegan a experimentar épocas de grave depresión, se reflejan de manera inmediata en el incremento tanto de las reservas disponibles como del crédito público utilizable. En tales circunstancias, las nuevas emisiones de moneda operan en forma positiva. Tomemos un ejemplo de

nuestro pasado reciente que suponemos no se podrá seguir mencionando en el futuro: "El Gobierno Federal no ha emitido dinero enfermo para cubrir déficit o gastos, afirmó ayer categóricamente el licenciado Carlos Abedrop Dávila, Presidente de la Asociación de Banqueros de México, quien agregó que el aumento en la circulación es resultado de la expansión económica, del retorno de capitales que se habían fugado, del pago de adeudos oficiales a contratistas y del uso de créditos del exterior por los empresarios, que perdieron el miedo a otro cambio de paridad del peso frente al dólar."[5]

De modo que en esta última hipótesis, la emisión de moneda sí representa un ingreso financiero para el Estado, puesto que refleja factores de desarrollo económico general y guarda estricta proporción con el crecimiento de las reservas y de la capacidad de endeudamiento. Por eso la incluimos en nuestra clasificación.

No obstante, el manejo de la política monetaria está constantemente influido por una serie de condiciones sumamente variables que pueden fácilmente llevarla de un extremo a otro con gran rapidez. De ahí que, aunque no tengamos dudas en lo tocante a considerar las emisiones de moneda como un ingreso financiero al alcance del Estado, siempre será necesario analizar en forma previa los

factores que le dieron origen para poder determinar si se trata de un simple procedimiento de regulación, de un intento de cubrir desequilibrios presupuestarios o de un verdadero ingreso público.

C. Emisión de Bonos de Deuda Pública

Los Bonos de Dementos negociables que el Estado coloca entre el gran público inversionista, recibiendo a cambio un cierto precio y asumiendo como contraprestación obligaciones de reembolsar su importe más una prima o sobreprecio en un plazo determinado y de garantizar la propia emisión con sus reservas monetarias o cimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están bajo su dominio directo.

Se les llama "de deuda pública" en virtud de que tanto el compromiso de reembolsar el monto invertido por los interesados, como el pago de la prima o sobreprecio, se convierten en pasivos a plazo que afectan las disponibilidades del Erario Federal. Un ejemplo que, en términos generales es del dominio público, nos permitirá explicar esta cuestión: la emisión de petrobonos efectuada por vez primera por el Gobierno Federal en el año de 1977.

De acuerdo con lo que marcan el Artículo 27 Constitucional y su Ley

Reglamentaria en el ramo del Petróleo, la exploración, explotación y comercialización de todos los hidrosíquido, sólido o gaseoso, es una actividad reservada en forma exclusiva al Estado Mexicano. Ahora bien, debido al descubrimiento de ricos yacimientos en diversas regiones del territorio nacional, México se convirtió a partir de 1977 en un país exportador de petróleo, con grandes perspectivas de éxito en los mercados internacionales. Sin embargo, los resultados positivos de las ventas de exportación no podían producirse de inmediato por el tiempo que toma el llevar a cabo los indispensables trabajos de explotación y comercialización, siendo que el Gobierno se encontraba urgido de captar fondos a como diera lugar, después del desastre financiero ocurrido en 1976. Fue así como se decidió proceder a la emisión de petrobonos, a fin de contar con una fórmula intermedia para solucionar el problema. Pues bien, dichos instrumentos financieros poseyeron las características propias de los Bonos de Deuda Pública, como se pasa a demostrar a continuación.

1. En primer lugar, fueron colocados entre el gran público inversionista, es decir, pudieron ser adquiridos por cualquier persona interesada, incluyendo extranjeros que, por cierto, lo hicieron en un buen número.
2. A cambio de su colocación, el Estado recibió un precio equivalente al valor normal de cada título, o sea, equivalente al valor total de la emisión.
3. Los títulos respectivos son redimibles o pagaderos en un plazo máximo de cinco años.
4. Como contraprestación por el precio recibido, el Gobierno Mexicano asumió las siguientes obligaciones:

a. La de cubrir a su vencimiento el valor nominal de cada título colocado.

b. La de pagar intereses trimestrales calculados sobre el monto invertido por cada tenedor.

c. La de cubrir al vencimiento una prima igual al incremento sufrido por el precio internacional del petróleo entre fechas de emisión y de vencimiento, aplicada proporcionalmente sobre el valor nominal de cada título.

d. La de garantizar la inversión efectuada por los tenedores con los recursos petroleros del país.

Un ejemplo más reciente de la emisión de bonos de deuda pública lo podemos encontrar en la primero exitosa y, posteriormente, desastrosa emisión de los valores denominados “Tesobonos” o “Bonos de la

Tesorería de la Federación", llevada cabo por el Gobierno mexicano en el año de 1994, con el objeto de captar divisas que fortalecieran las reservas monetarias así como el desarrollo de ciertos programas de apertura comercial orientados a la adquisición de bienes y servicios de origen extranjero.

El plan que en un principio pareció inteligente pues se basó en el ofrecimiento de tasas de interés muy superiores a las prevalecientes en el mercado bancario de los Estados Unidos de América, a la vuelta de un año condujo directamente al desastre financiero, puesto que la emisión, por sus mismas características, tuvo que colocarse entre inversionistas altamente especulativos, que huyeron masivamente del mercado mexicano al menor asomo de inestabilidad política.

No obstante, y al margen de sus negativos resultados, los llamados "Tesobonos", constituyen otro ejemplo bastante ilustrativo de lo que es una emisión de bonos de deuda pública, como lo demuestra el resumen que a continuación presentamos de sus principales características.

1.- Fueron colocados entre el gran público inversionista, generalmente extranjero, a través del llamado "mercado secundario" (casas de bolsa de la ciudad de Nueva York). Aun cuando en este caso la expresión "gran público inversionista" debe tomarse con las debidas reservas del caso, ya que el monto menor de inversión aceptable fue del orden de 250 mil dólares de los Estados Unidos de América; lo que trajo como resultado que sólo un selecto grupo de inversionistas extranjeros y de mexicanos que pertenecen a la escasa cúpula de los privilegiados pudieran participar en su colocación.

2.- A cambio de dicha colocación, el Gobierno mexicano recibió en divisas el valor de la emisión formalmente denominada en moneda nacional, pero pagadera a su vencimiento en dólares de los Estados Unidos de América.

3.- Como contraprestación el Gobierno mexicano se obligó a cubrir a los inversionistas tasas de interés muy superiores a las prevalecientes en el mercado bancario de los Estados Unidos de América, con la garantía adicional de que en caso de una devaluación de la moneda nacional el propio Gobierno asumiría la pérdida cambiaria cualquiera que ésta fuera. Es decir, de hecho se trató de una emisión de valores gubernamentales en dólares norteamericanos. De ahí que al sobrevenir la crisis devaluatoria que se iniciara a fines de diciembre de 1994, la carga financiera más pesada que tuvo que enfrentar el Gobierno mexicano, fue precisamente la derivada de las obligaciones de pago de los "Tesobonos" o "Bonos de la Tesorería de Federación."

4.- Aun cuando la garantía original de la emisión estuvo constituida por la reserva monetaria, es decir, por el Tesoro Nacional, al sobrevenir la crisis financiera de 1994 y 1995, el refinanciamento de la propia emisión, obtenido gracias al apoyo directo del Presidente de los Estados Unidos de América a través de un Decreto ("Executive Order"), no sujeto a la aprobación del siempre conflictivo Congreso norteamericano, tuvo que garantizarse finalmente con el futuro rendimiento de las ventas del petróleo mexicano. Dicho esto en otras palabras, con los futuros rendimientos de la explotación de los recursos naturales que por mandato constitucional están o deben estar bajo el dominio directo del Estado mexicano.

La emisión de Bonos de Deuda Pública es un ingreso financiero del Estado, exactamente en la misma medida en que los empréstitos lo son: todo depende de su productividad. En efecto, el simple hecho de la colocación de los títulos respectivos entre el público inversionista

equivale a la recepción de un préstamo, que en este caso reviste la forma de una especie de anticipo a cuenta de futuras explotaciones de bienes o recursos altamente cotizados. De tal manera que el ingreso financiero lo encontrará el Estado no en el anticipo en sí, sino en el uso adecuado que haga del mismo en renglones productivos, que generen tanto las cantidades necesarias para cumplir con los compromisos contraídos al efectuar la emisión, como un margen razonable de utilidad.

Este criterio, que no es objeto de regulación constitucional, aparece sin embargo, plenamente corroborado por el tercer párrafo del artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2008, que a la letra dice lo siguiente:

> "También se autoriza al Ejecutivo Federal para que, a través de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita valores en moneda nacional y contrate empréstitos, para canje o refinanciamiento de obligaciones del Erario Federal, en los términos de la Ley General de Deuda Pública. Asimismo, el Ejecutivo Federal queda autorizado para contratar créditos o emitir valores en el exterior con el objeto de canjear o refinanciar endeudamiento externo."

El empleo de los fondos provenientes de una emisión de Bonos de Deuda Pública representa, dentro de este contexto, un significativo ingreso financiero para el Estado poseedor de bienes y recursos, que al destinar a actividades redituables el anticipo recibido al colocar los valores de que se trate, simplemente está haciendo uso de uno de los tradicionales instrumentos de crédito que se encuentran a su alcance. No obstante, al igual que en el caso de los empréstitos, la deshonestidad, ineficacia o ausencia de planeación en su manejo, en vez de producir un superávit presupuestario, sólo conducen al incremento de los índices de endeudamiento, con el agravante de que, al emitirse esta clase de bonos, determinados recursos y reservas nacionales quedan involucradas a título de garantía. De ahí que la utilización de este ingreso financiero no sólo presuponga la disponibilidad de recursos cotizables, sino, esencialmente, una política hacendaria prudente y bien meditada.

D. Amortización y Conversión de la Deuda Pública

Por amortización entendemos el pago oportuno y a su vencimiento, de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses estipuladas en los empréstitos y bonos, contratados y emitidos por el Estado, en tanto que la conversión implica el pago anticipado de la totalidad o parte de las obligaciones económicas que componen la deuda pública. Comentando esta última cuestión, el economista Phillip E: Taylor señala: "La conversión es un tipo especial de consolidación llevada a cabo antes del vencimiento de los préstamos existentes, para obtener algunas ventajas para el tesoro. Podría llevarse a cabo para fomentar la

transferencia de la deuda desde los Bancos a los individuos y a los inversionistas institucionales, para ajustar los vencimientos de la deuda pendiente a un esquema fácilmente manejable, o para reducir las cargas de los intereses."[6]

Es decir, la diferencia entre amortización y conversión, radica exclusivamente en el hecho de que, mientras la primera consiste en el cumplimiento oportuno de los vencimientos de la deuda pública, la segunda constituye un pago anticipado para obtener algunas ventajas de tipo económico.

En ambos casos se está en presencia de ingresos financieros para el Estado, pues la amortización permite ir cancelando pasivos, que al disminuir el monto global de la deuda, aumentan la capacidad de crédito y fortalecen la confiabilidad en las posibilidades de pago puntual por parte del Gobierno deudor. Ya se sabe que la cancelación de un pasivo deriva en la generación de un ingreso. En tanto que la conversión no sólo permite la cancelación de pasivos, sino que, al consistir en un pago anticipado, reduce efectivamente el impacto de la deuda, puesto que impide el cobro de los intereses que se devengarían de sujetarse a los plazos inicialmente pactados. En ese sentido, la conversión ofrece un triple beneficio: el aumento en la capacidad de crédito; el fortalecimiento en las posibilidades de pago; y la disminución real de la deuda pública, al cancelar determinadas exhibiciones por concepto de intereses.

En otro orden de ideas, podemos afirmar que la amortización opera, por regla general, tanto en los casos de empréstitos como en los de emisión de Bonos de Deuda Pública, mientras que la conversión sólo es aceptable para el pago de empréstitos. Sobre este particular es importante destacar que, al negociar o renegociar un financiamiento, los representantes del gobierno receptor deben poner especial cuidado en asegurar la posibilidad de recurrir en cualquier tiempo a la conversión, ya que algunos gobiernos extranjeros y organismos internacionales de crédito, suelen imponer algunas penalidades económicas a los Estados prestatarios en los casos de pre-pago, con objeto de resarcirse de las pérdidas que les significa la cancelación de los intereses no devengados.

De cualquier forma, nos parece indiscutible que la amortización y conversión de la deuda pública son fuentes de ingresos financieros al alcance de cualquier Estado moderno que esté en condiciones de aprovecharlas adecuadamente, pues constituyen síntomas reveladores de una economía sana que utiliza el crédito como lo que debe ser: un

instrumento normal de financiamiento, y no como con gran frecuencia suele acontecer: como un recurso desesperado para subsanar, transitoria y artificialmente, enormes déficits presupuestarios derivados del ejercicio irreflexivo y deshonesto del gasto público.

Finalmente, queremos hacer alusión a una tercera cuestión que algunos autores mencionan al tratar este tema: la condonación de la deuda pública; la cual tiene lugar cuando el acreedor financiero (normalmente un organismo internacional) perdona a un Estado deudor la totalidad o parte del capital e intereses provenientes de uno o varios de los empréstitos que con él tenga contratados.

Desde luego, se trata de un tratamiento preferencial sumamente raro que, de acuerdo con las resoluciones de los organismos internacionales competentes, sólo es aplicable a países de los llamados "extremadamente subdesarrollados", cuyo ingreso anual per cápita habitante no exceda, en promedio, de doscientos ochenta dólares como es el caso de Haití, Honduras, Bangladesh, Laos y Nepal, entre otros.[7]

Evidentemente, en este supuesto se logra la generación de un ingreso financiero, ya que, como lo apuntamos con anterioridad, a la cancelación de un pasivo corresponde invariablemente un ingreso, así como la disponibilidad de un margen mayor de crédito.

Sin embargo, se trata de un problema ajeno a nuestro medio, porque no obstante su tradicional, y a veces atávica, dependencia del exterior, México no ha llegado a los extremos de absoluta depresión económica y miseria social que, infortunadamente, padecen las naciones mencionadas en el párrafo anterior y que las han hecho acreedoras a esta especie de "caridad internacional."

E. Moratorias y Renegociaciones

Dentro del complejo proceso de administración de la deuda pública, destacan dos procedimientos, no siempre aconsejables, pero a los que se recurre con cierta frecuencia, con el objeto de ganar tiempo para que los empréstitos contratados alcancen a generar rendimientos productivos que permitan tanto una amortización más desahogada como la obtención de algún superávit presupuestario.

Dichos procedimientos son los que se conocen como moratorias y renegociaciones. Las primeras consisten en ciertas ampliaciones de los plazos inicialmente convenidos para el pago de las exhibiciones correspondientes a capital e intereses, en tanto que las segundas implican un replanteamiento total de la operación de que se trate, no

solamente en lo tocante a capital de intereses, sino también en los aspectos relacionados con garantías, programas de inversión, vigilancia de la correcta aplicación de los fondos suministrados, etc. Es decir, mientras las moratorias atienden exclusivamente a las condiciones de pago, las renegociaciones se refieren globalmente a las estipulaciones generales de un préstamo.

Como lo indicamos líneas atrás, las moratorias y renegociaciones constituyen ingresos financieros del Estado en la medida en que los nuevos plazos y condiciones den paso a la obtención de rendimientos que absorban la deuda redocumentada y produzcan ganancias adicionales. Sobre este particular resulta especialmente ilustrativa la siguiente opinión de don Antonio Ortiz Mena: "Lo mejor que le pudo pasar a México (después de la catástrofe financiera ocurrida en 1976; nota del autor), fue redocumentar la deuda que existía y mejorar los términos de su contratación. Ello es fácil de explicar con el ejemplo de que *al alargar los plazos de pago se permite que las nuevas inversiones produzcan ganancias*. Este reajuste de los plazos de la deuda era completamente necesario y los nuevos recursos que se han obtenido han sido para financiar obras urgentes, como el desarrollo de la industria petrolera, que cubrirá con creces las inversiones que se hagan en ella. La manera de renegociar la deuda es el ejemplo de una inversión autoliquidable, como deben ser todas las que se financien con recursos del exterior".[8]

Es muy importante dejar establecido que únicamente en el sentido que les atribuye este distinguido financiero mexicano —dos veces secretario de Hacienda y Crédito Público y Presidente del Banco Interamericano de Desarrollo— las moratorias y renegociaciones se transforman en ingresos financieros del Estado, ya que si se les utiliza como medio de diferir el pago de empréstitos que no produjeron ni pueden ya producir, por haber sido inadecuadamente utilizados, los rendimientos originalmente esperados, serán simplemente formas artificiales de demorar el inevitable estallido de una crisis económica, tal y como lo demuestra el grave deterioro que durante el período 1982-87, experimentó la situación económica de nuestro país, debido fundamentalmente al mal manejo de la deuda externa, en especial de la que se renegoció a partir de 1977.

No obstante lo anterior, debe destacarse el acuerdo de 1989 con la banca comercial extranjera que implicó la renegociación de una parte importante de la deuda externa. Con base en dicho acuerdo se reestructuró la deuda mexicana mediante el otorgamiento de tres opciones a favor de la banca comercial internacional:

1. Reducción de la suerte principal (capital) mediante el intercambio de los créditos mexicanos en poder de los bancos por un nuevo bono con valor nominal equivalente al 65% del valor nominal original de la deuda mexicana.

2. Reducción de las tasas de interés mediante el intercambio de la deuda externa mexicana en poder de los bancos extranjeros por nuevos bonos que conservarán su valor nominal original pero con una tasa de interés reducida —y presumiblemente fija aunque esto último no queda claro en la información oficial a la que hemos podido tener acceso— del 6.25% anual.

3. Otorgamiento de nuevos empréstitos en condiciones preferentes y directamente vinculados con programas concretos de desarrollo.

Aun cuando esta renegociación dista mucho de ser una solución integral y definitiva al grave problema del endeudamiento externo, puesto que a fin de cuentas el poder de decisión sigue estando en manos de los acreedores extranjeros —en obvio detrimento de la soberanía nacional que tanto parece preocupar, al menos retóricamente, a los burócratas partidarios de las tesis estadistas que, en primer lugar, condujeron al país a esta amarga situación— dadas las circunstancias que heredó el Gobierno Federal que negoció esta reestructuración y dada la tendencia por cierto perfectamente lógica a nuestro juicio, de los bancos extranjeros a optar por las reducciones de la suerte principal y de las tasas de interés en vez de recurrir al otorgamiento de nuevos créditos, parece factible que al disminuirse las transferencias de recursos al exterior por concepto de lo que, utilizando expresiones anglosajonas de moda en el lenguaje financiero, se denomina "el servicio de la deuda externa" se liberen recursos internos que, honesta y eficientemente invertidos en actividades productivas, generen los ingresos necesarios tanto para seguir pagando esta enorme deuda como para iniciar la necesaria reactivación de la economía mexicana.

De tal manera que sólo dentro de este contexto las moratorias y renegociaciones de la deuda pública (a las que el Gobierno Mexicano necesariamente tendrá que seguir recurriendo periódicamente tanto en el corto como en el largo plazo) pueden llegar a representar un ingreso financiero sano para el Estado.

F. Devaluaciones

Como lo señalamos en su oportunidad (B, que antecede), la emisión de moneda está respaldada por las reservas de que un país disponga en su Banco Central. Ahora bien, con base en dichas reservas, la moneda

se cotiza en el mercado cambiario internacional, recibiendo un valor determinado frente a otras monedas, el que se conoce como paridad cambiaria. De tal manera que, hasta en tanto no se modifique la proporción existente entre la moneda en circulación y las reservas que amparen su emisión, la paridad cambiaria internacional se mantendrá. Sin embargo, como hemos venido insistiendo, las economías nacionales rara vez suelen ser estáticas. Por el contrario, influidas por un sinnúmero de factores, operan incesantemente al alza y a la baja. Así, cuando un gobierno, por razones políticas o de otra índole, maneja deficientemente las finanzas públicas, inevitablemente provoca dos fenómenos: la retracción de la inversión privada y la elevación del gasto público a niveles inflacionarios. Estos a su vez, ocasionan alzas exageradas en el costo de la vida, desempleo e incrementos en los montos de la deuda pública, para cubrir déficits presupuestarios.

Ya colocado en esa tesitura, el gobierno de que se trate empieza a decretar aumentos salariales de emergencia para intentar compensar las alzas en el costo de la vida y a renegociar su creciente endeudamiento externo. Entre tanto la moneda se deprecia, es decir, pierde poder adquisitivo, al grado de que cada día que pasa los ciudadanos deben utilizar un mayor número de unidades para adquirir los artículos de consumo que antes se cotizaban a precios inferiores.

Entonces sucede algo por completo indebido, pero inevitablemente al mismo tiempo: el gobierno, para compensar la depreciación de su moneda, efectúa nuevas emisiones que aporten el circulante necesario para la existencia de esas nuevas unidades indispensables para cubrir los costos en continuo crecimiento, pero ya sin guardar la debida proporción con las reservas disponibles en el Banco Central. Por otra parte, al aumentar considerablemente la deuda externa como consecuencia de los déficits incurridos al llevar el presupuesto a niveles inflacionarios, el Estado —así logre concertar con éxito algunas moratorias y renegociaciones— tendrá que volver a utilizar sus reservas para el pago de las amortizaciones más urgentes e ineludibles.

En esas condiciones aparece como lógica conclusión el agotamiento de las reservas monetarias, que nulifican el crédito internacional del país afectado que está utilizando una unidad monetaria carente de respaldo. Por consiguiente no tiene otra alternativa que la de devaluarla, es decir, disminuir la paridad cambiaria de su cotización en el mercado internacional, a fin de que su nuevo valor se ajuste al de las reservas que hayan quedado disponibles, después del proceso de agotamiento que acabamos de describir. Eso es, lo que nosotros llamamos, el sentido clásico de la devaluación.

Por supuesto, la devaluación en sentido clásico es una fuente sumamente limitada de ingresos financieros para el Estado, pues los beneficios que de ella se derivan: recuperación de una cierta capacidad de endeudamiento externo, captación de divisas turísticas y abaratamiento de ciertos productos de exportación, son por demás escasos frente a la larga cadena de perjuicios que acaban por absorberlos a corto plazo: acrecentamiento de la inflación, encarecimiento de las importaciones y consecuente deterioro y desequilibrio de la Balanza Comercial, mayor retracción de la inversión privada que experimenta fuertes sentimientos de desconfianza que agudizan su posición tradicionalmente conservadora, incremento global en el monto de la deuda pública concertada en moneda extranjera y otros de menor cuantía que resultaría largo enumerar.

De modo que en países que como México, quedan inscritos en alguna etapa de su historia dentro del marco económico que se acaba de explicar, la devaluación en sentido clásico no sólo es un limitadísimo ingreso financiero, sino que, a fin de cuentas, significa un verdadero desastre nacional.

No obstante, el tema de la devaluación como fuente de ingresos financieros del Estado no concluye ahí, sino que es menester analizar lo

que, utilizando la terminología de Duverger, llamaremos el sentido moderno de la devaluación. Expliquemos en qué consiste:

Normalmente, las grandes potencias industriales basan su desarrollo en dos factores primordiales: sus cuantiosas inversiones empresariales en el exterior bajo el sistema comúnmente conocido como “transnacionalismo” y sus provechosas ventas de exportación que habitualmente les producen jugosos superávits comerciales.

Ahora bien, semejante forma de proceder, a pesar de sus ventajas evidentes, suele ofrecer algunos inconvenientes. Así, por ejemplo, las inversiones transnacionales involucran elevadas transferencias de divisas a los múltiples países receptores, que a la larga erosionan la disponibilidad de reservas monetarias en el Tesoro de la potencia industrial. Por otra parte, como las economías de los países en vías de desarrollo, en vez de alcanzar un ritmo de crecimiento sostenido, sufren continuos quebrantos y retrocesos, las ventas de exportación de la potencia industrial experimentan bajas sensibles ante el debilitamiento monetario de las naciones importadoras, que prefieren recurrir a los mercados de potencias industriales menos poderosas, cuyos precios, sin embargo, les resultan más accesibles.

Ante esa situación, la gran potencia industrial opta por devaluar su

moneda como un medio específico de recuperar su competitividad internacional y de procurarse cuantiosos ingresos financieros, en virtud de que dicha devaluación —perfectamente prevista y controlada— va a reportarle los siguientes beneficios:

1. En primer término, va a permitirle ajustar el valor de su moneda al de las reservas existentes, evitando la repatriación de divisas invertidas en el extranjero, que continuarán generando ingresos por dividendos, regalías, intereses, etcétera.
2. Al disminuir la paridad cambiaria, bajan los precios internacionales de los productos de exportación, lo que permite reasumir el control de los mercados que se hubieren perdido y fortalecer a la larga el superávit de la balanza comercial.

Esto explica la aparente paradoja que a veces nos muestran los medios informativos, al señalarnos por una parte al dólar norteamericano como la divisa más fuerte y cotizada del mundo y al hablarnos por la otra, de sus frecuentes devaluaciones frente a las monedas de sus principales competidores en los mercados internacionales: el euro, el franco suizo y el yen japonés. En realidad no existe tal paradoja; se trata de una simple maniobra financiera encaminada a la conservación de la hegemonía económica mundial.

De modo que, en síntesis, podemos afirmar que la devaluación debe entenderse en la actualidad en dos sentidos: el clásico o tradicional, que es el que por desgracia se ha presentado en diversas ocasiones en nuestro medio, y que constituye una fuente sumamente limitada de ingresos financieros para el Estado; y el sentido moderno, que le atribuye el carácter de instrumento de ajuste económico para fortalecer la posición privilegiada en el ámbito del comercio internacional de naciones altamente desarrolladas, que en esa forma reactivan la generación de cuantiosos ingresos financieros.

G. Revaluaciones

Partiendo de las ideas expresadas en el inciso que antecede, podemos definir a la revaluación como un incremento de la paridad cambiaria de una moneda en su cotización en los mercados internacionales.

La revaluación tiene generalmente su origen en un aumento substancial de las reservas disponibles, debido a los excedentes obtenidos en numerosas ventas de exportación, al crecimiento del ahorro interno propiciado por un pueblo trabajador y ordenado: al manejo prudente y cautelosamente planeado del gasto público; a la presencia de una economía sólida y sana que a sus elevadas tasas de

desarrollo opone ínfimas tasas de inflación y desempleo; a la existencia de un equilibrio casi perfecto entre precios y salarios; al desenvolvimiento de una avanzada tecnología; y a otra serie de circunstancias similares que sería largo enumerar en este breve capítulo informativo.

La revaluación es evidentemente una fuente privilegiada de ingresos financieros desde el momento en que amplía el crédito público y la capacidad de endeudamiento externo hasta los máximos niveles posibles, abarata considerablemente las importaciones y genera márgenes de utilidad en los intercambios monetarios con otras divisas. Sin embargo, ofrece un grave inconveniente: encarece las exportaciones del país revaluador, que ve obstruido el acceso a los mercados internacionales no sólo en el aspecto comercial, sino también en el crediticio, pues los préstamos que otorgue en igualdad de circunstancias con otras naciones, resultarán más gravosos para los países receptores que tendrán que pagarlos en una divisa cuyo valor aumentó o va en aumento.

El ejemplo de revaluación monetaria que podemos citar es el del yen emitido por el Japón durante un período de 1985-1987. En una primera etapa dicha moneda fue objeto de varias revaluaciones,

tendientes a reducir el valor de determinadas compras de importación y a mejorar la posición de este país en los mercados cambiarios internacionales. Posteriormente, al advertirse los inconvenientes que las revaluaciones substanciales traen aparejadas, se ha optado por decretar mínimos incrementos de valor, cuyo origen debe buscarse más en las presiones ejercidas por los Estados Unidos de América, que por ese medio indirecto fortalecen su supuestamente devaluada moneda, que en la voluntad del propio gobierno japonés.

En adición a lo anterior, debe señalarse que durante el período de 2002 a 2008, el Euro, que es la moneda emitida por la gran mayoría de los quince miembros más importantes de la llamada Unión Europea, ha experimentado una importante apreciación en su valor frente al dólar de los Estados Unidos de América. Esta importante y reciente revaluación monetaria tiene su origen en la significativa expansión económica que la propia Unión Europea ha experimentado en estos años hasta convertirse en la segunda potencia económica mundial, gracias a su elevada concentración de recursos, tecnología y capacidad productiva; mientras en los Estados Unidos de América se observan fenómenos crecientes de endeudamiento público y de gastos deficitarios motivados fundamentalmente por reducciones de impuestos y gastos militares absurdamente elevados. Sin embargo, los expertos en la

materia y en especial los directivos del llamado Banco Central Europeo, estiman y pronostican que esta tendencia revaluatoria no se prolongará por mucho tiempo, toda vez que el éxito del Euro en los mercados internacionales y su proyección como la moneda más sólida del mundo, a la postre encarecerán los productos manufacturados por los países miembros de la Unión Europea, haciéndolos poco competitivos con los que producen las empresas de los Estados Unidos de América que siguen siendo no solamente la primera potencia económica sino el mercado más importante del mundo. Dentro de semejante contexto, los beneficios que a corto plazo se están derivando de la revaluación del Euro en el mediano o largo plazo tenderán a revertirse, ya que el excesivo crecimiento del valor de una moneda termina siempre por reducir drásticamente la competitividad en los mercados internacionales de los productos y mercancías manufacturados por los países emisores de esa moneda revaluada.

En esas condiciones, debemos entender que las revaluaciones monetarias constituyen un importante ingreso financiero del Estado, mientras no se presenten los inconvenientes que hemos señalado, ya que llega un momento en que el desmedido incremento de la paridad cambiaria de una moneda, sólo se traduce en la falta de competitividad en los mercados internacionales, la que a su vez redunda en sensibles

disminuciones en el superávit de la balanza comercial.

Esto último quedó claramente confirmado por la severa crisis económica que la Unión Europea padeció en los años de 2011 y 2012, a consecuencia de la composición misma del Euro. Una moneda comunitaria presupone, para sostenerse en el largo plazo, de economías de desarrollo similar que apliquen idénticos principios de disciplina fiscal. Sin embargo, cuando, —como sucedió en el caso del Euro durante su período de gestación e intento de consolidación, que va de 2000 a 2010,— a economías altamente desarrolladas como las de Alemania, Francia, Bélgica, Holanda y Luxemburgo, se suman economías con una larga tradición de déficits presupuestarios, indisciplina fiscal y continuas tendencias devaluatorias, como las de Grecia, Irlanda, Portugal, España e Italia, para sostener la misma unidad monetaria, el desenlacen no puede ser otro que el de un desplome financiero generalizado que amenaza con convertir a esa unidad monetaria en una grave, y hasta insostenible, carga económica, con profundos efectos en materia de desempleo y recesión.

En 2012 se agudizó la severa crisis económica que se venía incubando, por lo menos a partir de 2008-2009, en el seno de la Unión Europea. Con sus respectivos matices y variantes Grecia, Irlanda,

Portugal, España e Italia, acabaron por convergir en los mismos puntos: déficits presupuestarios muy superiores a los requeridos por el Banco Central Europeo; deudas nacionales casi impagables; bonos del tesoro devaluados; malversación de los elevados subsidios recibidos del propio Banco Central Europeo; programas sociales ambiciosos pero incosteables; y altas tasas de desempleo, destacando España con un 24% de la población económicamente activa frente al 5.9% de Alemania.

En 2012, la severa crisis por la que atraviesa la llamada eurozona, —la que en opinión de destacados expertos como el premio Nobel de Economía, 2001, Joseph Stiglitz, se prolongará, por lo menos, hasta 2017,— ofrece los siguientes escenarios, igual de desalentadores para los gobiernos y ciudadanos europeos:

1. El rescate de los países emproblemados por parte de las economías europeas altamente desarrolladas, principalmente Alemania y Francia, lo que conlleva serios conflictos políticos, cuyo impacto electoral a corto plazo, puede llegar a resquebrajar el principio —¿o tal vez mito?— de la unidad europea. A ese respecto, no es posible olvidar que la Historia Europea, está marcada por siglos de enfrentamientos, rivalidades y guerras.
2. El otorgamiento de nuevos subsidios a las economías no tanto débiles como fiscalmente indisciplinadas de las naciones antes mencionadas, con cargo a la cotización internación del Euro, que de darse este escenario se seguirá depreciando en relación al dólar de los Estados Unidos de América, sin una solución definitiva a la vista; o
3. La desintegración de la *eurozona* mediante el retorno a las monedas anteriores al Euro: el marco alemán, el franco francés, el franco belga, el florín holandés, el dracma griego, la libra irlandesa, el escudo portugués, la peseta española y la lira italiana; lo que traerá como resultado tal vez inevitable, el fortalecimiento del marco, el franco y el florín dentro de un Euro acotado y rígidamente controlado, seguido de la descomposición generalizada de las demás monedas europeas, que retornarán a sus acostumbrados escenarios de indisciplina fiscal, reiterados déficits presupuestarios y continuas devaluaciones monetarias.

No en balde las naciones europeas altamente desarrolladas, que en el año 2000 se negaron a ingresar a la *eurozona*, —Inglaterra, Suecia, Dinamarca, Noruega y Suiza, para citar a las más importantes,— en

2012 se felicitan de la decisión adoptada, así como de su atinada previsión.

De ahí que la supuesta consolidación del Euro como la moneda que desplazaría al dólar de los Estados Unidos de América, como moneda de referencia en los mercados internacionales, haya quedado en un proyecto que solamente se puede calificar de efímero y quizá hasta de etéreo.

Por lo tanto, este ejemplo demuestra que un período de revaluación monetaria como el experimentado por el Euro de 2000 a 2010, no necesariamente se traduce en una mayor generación de ingresos financieros para el Estado, toda vez que para ello la revaluación debe ir acompañada de sólidas políticas monetarias y de principios de disciplina fiscal aplicados de manera consistente. En tal virtud, la revaluación monetaria debe tomarse con las debidas reservas del caso y entenderse como un factor generador de ingresos financieros, generalmente bajo ciertas condiciones y por un tiempo limitado.

H. Productos y Derechos

De acuerdo con lo que establece el Artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación: "Son productos las contraprestaciones por los servicios

que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Por otra parte no debe perderse de vista que entre los derechos (ingreso tributario) el Código Fiscal incluye los ingresos financieros derivados del uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Se ha criticado bastante la inclusión de estas disposiciones regulatorias de ingresos financieros dentro del Código Tributario, particularmente porque en todo su articulado no contiene ninguna otra referencia a estas cuestiones. Sin embargo, como contrapartida, y a pesar de constituir una falta de técnica jurídica, ofrece la ventaja de permitirnos contar con una definición legal del concepto.

Ahora bien, con base en la misma, es posible establecer que los productos, y en cierta medida los derechos, no son otra cosa que los ingresos que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes y recursos patrimoniales tanto públicos como privados. En tales condiciones, el análisis de este problema debe partir de la explicación de las principales características del régimen patrimonial del Estado. Conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del Artículo 27 Constitucional: "La propiedad de las tierras y aguas comprendidas

dentro de los límites del territorio nacional corresponde originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada".

Reglamentando este precepto, la Ley General de Bienes Nacionales crea una doble categoría: Bienes del Dominio Público de la Federación y Bienes del Dominio Privado de la Federación. Entre los primeros podemos señalar los siguientes:

1. Bienes de uso común, que son aquellos que pueden ser utilizados indistintamente por cualquier persona, pero que, para un aprovechamiento especial, requieren de permiso o concesión de la autoridad competente, como es el caso de los jardines, playas y plazas públicas.
2. Bienes y riquezas ubicadas en el subsuelo del territorio nacional, de la plataforma continental o de los zócalos submarinos de las islas.
3. Bienes destinados a la prestación de un servicio público.
4. Bienes afectos a oficinas, instalaciones, equipo, mobiliario y demás elementos materiales necesarios para el funcionamiento de las diversas dependencias del Gobierno Federal.
5. El mar territorial, con la extensión y límites que se fijen en los Tratados y Convenciones Internacionales aplicables.
6. El espacio aéreo, con la extensión y límites que fije el Derecho Internacional.
7. La plataforma continental, o sea la prolongación de la tierra firme cubierta por las aguas del mar.
8. Los zócalos submarinos de las islas que forman parte del territorio nacional, en la inteligencia de que dichos zócalos son también prolongaciones de tierra firme por debajo del mar.
9. Los bienes muebles e inmuebles que forman parte del patrimonio cultural, histórico y artístico de la Nación, como es el caso de las ruinas arqueológicas, de los museos e iglesias, de pinturas, esculturas, originales de documentos que forman parte de la historia patria, etcétera.
10. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los inmuebles mencionados con anterioridad.

Por otra parte, entre los Bienes del Dominio Privado de la Federación encontramos los siguientes:

1. Bienes de propiedad originaria que no hayan sido incorporados al Dominio Público de la Federación, pero cuya titularidad tampoco haya sido transmitida a particulares.
2. Bienes desincorporados del Dominio Público y que no hayan sido vendidos por el Estado a particulares.

Así, quedan comprendidos dentro de la categoría de productos y derechos un gran número de ingresos que el Estado percibe regularmente por los más variados conceptos, como pueden ser: permisos especiales para uso de playas públicas con el objeto de instalar en ellas algún establecimiento comercial; ventas internas y de exportación del petróleo y sus derivados; concesiones y permisos de pesca; cobros por visitas a museos y zonas arqueológicas; enajenación de terrenos y edificios que formen parte del patrimonio estatal; etc. Los productos representan una considerable fuente de ingresos financieros, si se atiende sobre todo al fenomenal crecimiento que en los últimos años han tenido las funciones del Estado, crecimiento que ha corrido aparejado con el de los bienes y recursos que integran su acervo patrimonial. La continua y cada vez mayor intervención del Estado en los procesos económicos nacionales, demanda nuevas inversiones y adquisiciones que tienden a fortalecer enormemente su régimen patrimonial. De ahí que los productos comprendan desde el precio del arrendamiento de un pequeño terreno nacional ubicado en alguna zona remota de la República, hasta la percepción de utilidades y regalías por parte de importantes entidades estatales como Petróleos Mexicanos y el Instituto Mexicano del Seguro Social, para no citar sino a dos de los ejemplos más representativos.

Se ha discutido un tanto acerca de la naturaleza de los productos como ingresos financieros del Estado, por considerarse que en la gran mayoría de los casos las cantidades respectivas provienen de particulares. A esto ha contribuido la innecesaria y única mención que de ellos hace el Código Fiscal de la Federación y la forma tan indebida en la que los mezcla con los derechos, que son o deben ser un ingreso tributario por excelencia. No obstante, en nuestra opinión no debe existir duda al respecto, en virtud de que los productos no derivan de la relación jurídico-tributaria, es decir, no implican el sacrificio que un particular hace de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos, sino que provienen indistintamente de transacciones comerciales entre el Estado y particulares (venta o arrendamiento de terrenos nacionales, otorgamiento de una concesión minera, etc.) o de actividades directamente realizadas por el Estado sin intervención de particulares (utilidades de empresas públicas, exportaciones de petróleo, etc.). Es

decir, se trata de un típico ingreso financiero.

I. Expropiaciones

A partir de este inciso, y hasta la terminación del presente subtema, nos dedicaremos al análisis, breve y conciso, de tres ingresos financieros del Estado que en realidad son ejemplos o rubro de los productos. No obstante, debido a su importancia hemos preferido tratarlos por separado. El primero de ellos es la expropiación por causa de utilidad pública.

Podemos definir a la expropiación como el acto unilateral llevado a cabo por la Administración Pública, con el objeto de segregar un bien de la esfera jurídico-patrimonial de un particular, para destinarlo, aun sin el consentimiento del afectado, a la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general o causa de utilidad pública, mediante el pago de una indemnización.

De acuerdo con lo que estatuye el Artículo 27 Constitucional, la propiedad originaria de las tierras y aguas ubicadas en territorio nacional corresponde al Estado, quien sin embargo, puede transmitir su dominio a los particulares, constituyendo así la propiedad privada. Ahora bien, en los términos de dicho precepto, cuando un bien sujeto al

régimen de propiedad privada constituye, por cualquier razón, un obstáculo para la atención de una necesidad pública (ampliación de calles, calzadas y avenidas, construcción de hospitales, aeropuertos, etc.), el Ejecutivo está facultado para expropiarlo en perjuicio de su propietario, aunque mediante el pago de una indemnización, a fin de incorporarlo al Dominio Público de la Federación y de destinarlo, por regla general, a la prestación de un servicio público. La expropiación, dice Serra Rojas, es una institución administrativa de derecho público, necesaria para que el Estado pueda atender al funcionamiento de los servicios públicos y sus demás fines.[9]

Por consiguiente, los bienes que el Estado adquiere por expropiación se convierten en generadores de productos, cualquiera que sea el uso que se les dé. Así, si por ejemplo se destinan a formar parte del acervo patrimonial de un organismo descentralizado, contribuirán a la generación de las respectivas utilidades; si se les emplea en la satisfacción de una necesidad colectiva, producirán los ingresos que se cobren por la prestación del servicio de que se trate, etc. Dicho en otras palabras, el procedimiento expropiatorio constituye un medio indirecto pero efectivo de allegarse ingresos financieros.

J. Decomisos

Con base en su acepción jurídico-penal, el decomiso consiste en la pérdida en favor del Estado de los instrumentos utilizados para la comisión de un delito. En este sentido debe diferenciarse de la confiscación, que es la apropiación que a su favor hace el Estado, sin ningún título jurídico ni derecho, de bienes que legítimamente pertenecen a un ciudadano.

Analizando esta cuestión, el doctor Andrés Serra Rojas sostiene: "El decomiso aparece en nuestra legislación administrativa como una sanción que priva a una persona de bienes muebles, sin indemnización, por la infracción de una ley administrativa, o en los casos indicados en el Código Penal, en que una autoridad judicial como medida de seguridad se incauta de los instrumentos y efectos del delito..." "La confiscación (en cambio) es la adjudicación que se hace en beneficio del Estado, de los bienes de una persona y sin apoyo legal. Se trata de una medida administrativa arbitraria, símbolo del abuso de autoridad por un funcionario o empleado público, investido de una representación legal, que desposee ilegalmente a un particular de sus propiedades, posesiones o derechos."[10]

Abundando en los conceptos transcritos, cabe señalar que la confiscación aparece estrictamente prohibida por nuestra Carta Magna,

pero claramente diferenciada del decomiso, al disponerse en los dos primeros párrafos del Artículo 22 que:

> "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, los azotes, la marca, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, *la confiscación de bienes*, y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.
>
> "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, *para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito*, o para el pago de impuestos o multas."

En los términos de la legislación aplicable, los bienes decomisados por el Estado deben ser vendidos a la brevedad posible, en pública subasta, a fin de que con su producto se cubran las responsabilidades resultantes de la comisión de un hecho ilícito. De manera que cuando de tales ilícitos se deriva un perjuicio patrimonial para el Estado, como en los casos de contrabando y de ataques a las vías generales de comunicación, por ejemplo, el decomiso se convierte en una fuente generadora de ingresos financieros, los que, tal y como lo apuntamos con anterioridad, quedan enmarcados dentro del rubro genérico de "productos".

K. Nacionalizaciones o Estatizaciones

Podemos definir a la nacionalización o estatización como el acto jurídico unilateral por virtud del cual se establece que, en lo sucesivo,

una determinada actividad económica queda reservada en forma exclusiva a la acción del Estado, expropiándose, en consecuencia, todos los bienes y recursos propiedad de los particulares, que habían venido desarrollando dicha actividad, con anterioridad a la intervención estatal. Como afirma Maurice Duverger: "Se designa con el nombre de empresas nacionales a las empresas que perteneciendo en otro tiempo a particulares, han sido asumidas por el Estado."[11]

La nacionalización debe diferenciarse de dos figuras jurídico-económicas con las que con frecuencia suele confundírsele: la mexicanización y la requisición; en virtud de que la primera exclusivamente significa la toma de control por parte de un grupo de inversionistas privados mexicanos de una empresa que anteriormente se encontraba controlada por extranjeros, es decir, la mexicanización, al no requerir de la intervención del Estado, sólo se presenta en el ámbito del Derecho Privado; en tanto que la segunda (la requisición) consiste en el control que en forma temporal el Estado asume de una empresa concesionaria de un servicio público que, por cualquier circunstancia, interrumpa o amenace interrumpir sus actividades. En este sentido, es su carácter temporal y transitorio lo que permite distinguirla de la nacionalización, ya que no va a implicar un caso de control permanente por parte del Estado, sino tan sólo un medio de garantizar a la población usuaria de un servicio público, que la empresa concesionaria encargada de prestarlo va a seguir haciéndolo de manera continua e ininterrumpida, tal y como lo reclama la satisfacción de cualquier necesidad colectiva de interés general.

La nacionalización o estatización, al ampliar el campo de la intervención del Estado en la economía mediante la creación de nuevas empresas públicas que habitualmente suelen revestir el formato orgánico de entidades descentralizadas (v. gr. Petróleos Mexicanos y la Comisión Federal de Electricidad, ambas producto de sendos actos de nacionalización), es un medio indirecto también de generación de ingresos financieros.

L. Privatizaciones

Las tendencias económicas de los últimos años que se han dirigido más hacia el fortalecimiento de la economía de mercado procurando eliminar los fallidos experimentos de la economía centralmente planificada que no logró realizar los propósitos de justicia social que la inspiraron, y que en cambio fue fuente inagotable de escasez de artículos de consumo, de burocratismo, de supresión de la libre iniciativa individual, de ineficiencia y de atraso tecnológico, han dado origen a una figura que consiste en la medida exactamente opuesta a

las nacionalizaciones o estatizaciones.

A falta de una denominación mejor, comúnmente se le ha conocido como "privatizaciones", queriendo con ello indicar que se trata de un acto jurídico unilateral por virtud del cual el Estado se desprende de empresas o entidades que había tenido bajo su control exclusivo, para transferirlas, a cambio de un precio, a inversionistas privados, nacionales o extranjeros, con el objeto de que en lo sucesivo las actividades de esas empresas o entidades sean desarrolladas dentro de un marco de economía de mercado, sin intervención alguna por parte del propio Estado.

Dentro de este contexto, las llamadas privatizaciones se convierten en fuente generadora de ingresos financieros para el Estado, por dos razones:

1. Porque reducen indebidas cargas presupuestarias, al dejarse de subsidiar actividades económicas de tipo empresarial con cargo al gasto público. La disminución de estas cargas presupuestarias tiene un efecto inmediato en lar verdaderas actividades del Estado, puesto que le permite concentrar sus recursos en la prestación de servicios públicos y en la satisfacción de necesidades colectivas de interés general, sin tener que sustraer parte de estos recursos y del esfuerzo de la acción

de gobierno en tareas económicas para las que el Estado no se encuentra capacitado, y las que, según lo demuestra la experiencia reciente, generalmente se desarrollan con un alto grado de ineficiencia y corrupción; y

2. Porque los ingresos provenientes de la venta a particulares de estas empresas y entidades, permiten la creación de fondos especiales de contingencia que fortalecen las disponibilidades presupuestarias del Estado, como lo demuestran en el caso de México las privatizaciones efectuadas durante el período 1988-1994, particularmente la de las empresas que integran el sistema bancario nacional y de la compañía telefónica. Sin embargo, no debe perderse de vista que estos ingresos son limitados y excepcionales, toda vez que al complementarse el programa de privatizaciones desaparece por razones obvias, la posibilidad de que el Estado genere mayores ingresos financieros por este concepto.

De ahí, que a la larga, el principal efecto en las finanzas de las privatizaciones esté constituido por la posibilidad que las mismas otorgan al Estado de concentrar de mejor manera la inversión del gasto público en aquellas actividades que son las que al Estado efectivamente le compete desarrollar como las de gobierno, prestación de servicios

públicos, redistribución del ingreso nacional y atención de necesidades colectivas de interés general.

Simplemente por esto último, la figura de las privatizaciones es un cambio bienvenido ante los múltiples males económicos y sociales que generó la utopía de la supuesta "igualdad social" que pretendidamente se iba a alcanzar a través de la ahora totalmente desacreditada "economía planificada".

No obstante lo anterior, no puede dejar de señalarse que las privatizaciones pueden llegar a tener un efecto negativo en las finanzas públicas, cuando van acompañadas de situaciones de corrupción y favoritismo que impiden que el producto que de las mismas se deriva efectivamente se destine al fortalecimiento del gasto público. Como ejemplo de lo anterior, pueden citarse las graves crisis financieras sufridas por México en 1994 y 1995 y por Argentina en 2001 y 2002, a pesar de que los respectivos gobiernos en los años inmediatamente precedentes a estos graves trastornos económicos privatizaron las principales empresas estatales que existían en ambos países, siendo de hacerse notar que la crisis argentina resultó mucho más grave que la mexicana, a pesar de que en Argentina se privatizaron las compañías estatales productoras de petróleo y de energía eléctrica. Situación que en México —afortunadamente en opinión de este autor— no ocurrió.

V. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE DEUDA PÚBLICA

No es posible concluir adecuadamente el tema de los ingresos financieros del Estado, sin efectuar un análisis del concepto constitucional de deuda pública, toda vez que se trata de un tema que en el curso de los últimos años ha cobrado una singular importancia como consecuencia de las renovadas relaciones entre el tradicionalmente dominante y autoritario Poder Ejecutivo y un Poder Legislativo que tiende a ser más independiente y mucho más celoso en el ejercicio de las atribuciones que constitucionalmente le competen.

La experiencia que arrojó el año de 1998, cuando en medio de enconados debates políticos y complicadas maniobras parlamentarias, el Congreso de la Unión aprobó la propuesta del Presidente de la República, para transformar en deuda pública los recursos destinados al llamado Fondo Bancario de Protección al Ahorro (FOBAPROA), demuestra la necesidad de que para el futuro quede definido, en debida forma, el concepto constitucional de deuda pública, a fin de que el desconocimiento, por parte de administradores públicos y legisladores, de este importante principio jurídico-financiero, no vuelva a ocasionar otra crisis de colosales proporciones que amenace con la desintegración

del sistema bancario y financiero, como ocurrió en el segundo semestre de 1998.

De acuerdo con lo que, desde 1917, establece la fracción VIII del artículo 73 de la Constitución Política que nos rige, el concepto constitucional de deuda pública se integra por los siguientes elementos:

1. Corresponde al Congreso Federal:

a) Dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación;

b) Aprobar esos mismos empréstitos; y

c) Reconocer y mandar pagar la Deuda Nacional.

2. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos.

3. Únicamente quedan excluidos de la regla anterior los casos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los empréstitos que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29 constitucional.

En lo que a esta cuestión se refiere, puede afirmarse que nuestra Carta Magna refleja una añeja tradición jurídica que parte de los principios clásicos del constitucionalismo moderno —expresados por Montesquieau y John Locke— de la división de poderes y de la supremacía del Poder Legislativo como depositario de la soberanía popular. Así, dentro de este contexto el manejo y destino de todos los asuntos relacionados con la deuda pública y el crédito de la Nación quedan en manos del Congreso de la Unión, el que a través de disposiciones de carácter general y de observancia obligatoria —como leyes, decretos y reglamentos— le fija, de antemano, al Ejecutivo las bases con arreglo a las cuales debe procederse en esta delicada materia, de tal manera que el Ejecutivo se concrete a llevar a cabo la tarea que debe corresponderle en el esquema de los pesos y los contrapesos que caracteriza a la división de poderes: proveer en la esfera administrativa a la exacta aplicación y ejecución de las leyes emanadas del Poder Legislativo.

La tradición republicana y federalista de México siempre ha marchado por ese prudente sendero constitucional, ya que las Constituciones Federales de 1824 y 1857 contuvieron disposiciones similares al respecto.

Desafortunadamente el entorno político en el que México vivió a lo largo de los últimos setenta años, caracterizado por la subordinación del Legislativo al Ejecutivo, merced a la excluyente presencia de un partido político de Estado, anuló en los hechos y en la práctica legislativa este sano equilibrio constitucional. Si bien es cierto que el texto constitucional no se tocó, también lo es que a través de supuestas "leyes reglamentarias" se desvirtuó por completo y a fin de cuentas, se le transformó en letra muerta.

Las sucesivas Leyes de Ingresos de la Federación (de por lo menos, los últimos treinta años) y la Ley General de Deuda Pública (vigente desde 1977), pervirtieron el espíritu constitucional y entregaron el delicado manejo de la deuda pública al Ejecutivo, convirtiendo al Legislativo en simple receptor de informes sobre hechos consumados. La discrecionalidad de estas disposiciones, supuestamente reglamentarias, no tiene límite. Al Ejecutivo le compete todo: negociar, contratar, aprobar, renegociar, amortizar, programar el servicio de la deuda, emitir bonos, valores y obligaciones, inclusive en moneda extranjera, obtener prórrogas, convenir tasas de interés, establecer condiciones de pago, efectuar la conversión de la deuda externa, llevar a cabo regulaciones monetarias e informar de todo ello al Congreso... una vez que los hechos y el endeudamiento público que de los mismos se deriva, quedan irremisiblemente consumados.

En el curso de las últimas tres décadas esta perversión constitucional ha dado origen a una serie de escándalos y crisis financieras. Entre los más notables cabe citar los siguientes:

- En el año de 1977, el Congreso de la Unión descubrió que el Ejecutivo, sobre el gasto público que él mismo había presupuestado, excedió en aproximadamente tres mil millones de pesos el límite que se había autoimpuesto en lo tocante al endeudamiento externo. Por supuesto, en 1976 ocurrió una grave devaluación monetaria que no se había presentado en el curso de los últimos veintiséis años.
- En 1982, el Ejecutivo, sin la previa aprobación del Legislativo, asumió compromisos ante bancos extranjeros y organismos financieros internacionales que se aproximaron a los cien mil millones de dólares norteamericanos (incluyendo el inevitable servicio de la deuda y la consolidación de pasivos contratados a largo plazo), actuando con un margen de discrecionalidad absoluto y sin tener que rendir cuentas a nadie. Obviamente 1982 fue testigo de otra gravísima devaluación monetaria.

- En 1994 el Presidente de la República y su Secretario de Hacienda y Crédito Público, efectuaron una colocación de valores de la deuda pública mexicana en el mercado bursátil de Nueva York (popularmente conocidos como "Tesobonos") por un importe aproximado de treinta mil millones de dólares norteamericanos, a tasas de interés (también pagaderas en dólares) superiores a las que prevalecían en ese mercado. El Congreso reaccionó tímidamente hasta 1995 cuando, por vez primera, utilizó la Ley de Ingresos de la Federación, para imponer algunas limitaciones cuantitativas —pero no de concepto, esencia, rendición de cuentas y responsabilidad constitucional— al endeudamiento externo. Sobra decir que en diciembre de 1994, México fue azotado por otra epidemia devaluatoria.

La problemática del FOBAPROA deriva de esta última crisis. Al desplomarse la cotización del peso en más de un cincuenta por ciento, en un período aproximado de veintiocho días, el sistema bancario nacional —que recientemente había sido reprivatizado, incorporando al mismo a personas que no tenían ni antecedentes ni experiencia bancaria— quedó al borde del colapso; lo que, de haber ocurrido, habría ocasionado la desaparición de todo el dinero de los depositantes y ahorradores, lo que, a su vez, habría transformado una crisis económica en un estallido social de imprevisibles consecuencias. Dos fueron las causas principales de este fenómeno: la fuga de capitales y la consecuente elevación de las tasas de interés pagaderas en pesos mexicanos —que llegaron a alcanzar niveles superiores al 100% anual — para tratar de retener en México a esos mismos capitales en fuga.

La reacción gubernamental obedeció a los más estrictos lineamientos de la ortodoxia económica. Para evitar el desastre, con cargo a fondos y recursos federales, se creó el indispensable fondo de protección al ahorro bancario (FOBAPROA) cuya instrumentación se encomendó a un organismo especial vinculado al Banco Central. Sin embargo, a pesar de lo indispensable que resultó este Fondo, el Ejecutivo incurrió en dos fallas esenciales:

—No obstante que se formó con recursos del Erario Federal que, por la naturaleza de las circunstancias de emergencia nacional que le dieron origen, necesariamente implicaban un endeudamiento público, no se obtuvo la previa, y expresa, autorización del Congreso de la Unión; lo que representó una evidente violación a lo dispuesto por la anteriormente analizada fracción VIII del artículo 73 constitucional; y

—En su implementación se privilegió a grandes deudores —muchos de ellos directamente asociados a los banqueros rescatados— y se ignoró a los verdaderos afectados: los deudores hipotecarios rurales y

los pequeños empresarios.

En menos de tres años los fondos públicos utilizados para este rescate bancario tuvieron el único fin que, por elemental lógica económica, podían tener: se convirtieron en créditos incobrables. Agobiado por otras presiones económicas, entre las que destaca la baja consistente de los precios internacionales del petróleo —principal fuente generadora de divisas para México—, en 1998 el Ejecutivo no tuvo otra alternativa que la de pedir al Congreso Federal que a posteriori aprobara lo que, desde 1995, debió haber aprobado en primer lugar: la conversión del FOBAPROA en deuda pública. Es decir, buscar la recuperación de los costos del rescate bancario vía los impuestos y demás contribuciones que tienen que pagar los ciudadanos que participan en el, cada vez más acosado, sector de la economía formal.

La inconformidad pública no se hizo esperar, en virtud de que la solución propuesta reflejaba, una vez más, el esquema perverso con arreglo al cual se han pretendido resolver todas las crisis financieras que han ocurrido en México desde 1976, y el que, en esencia, consiste en que las víctimas deben pagar las culpas de los victimarios. Por esta razón los debates en el Congreso fueron particularmente agrios y enconados. La presencia de una mayoría opositora en la Cámara de Diputados hizo ver al Ejecutivo, por vez primera en los últimos setenta años de nuestra Historia, los delicados y graves extremos a los que se puede llegar cuando primero se ignora al Poder Legislativo y después se le presentan hechos consumados. En su descargo, el Ejecutivo básicamente argumentó que sin la creación del FOBAPROA el país se habría precipitado en el peor caos financiero de su Historia —lo que ya es decir— y que se actuó dentro de los márgenes de discrecionalidad que permite la Ley General de Deuda Pública. Esta defensa que desde el punto de vista económico es, en términos generales, aceptable; desde el punto de vista jurídico significa la instauración de la inconstitucionalidad como norma de gobierno.

El Congreso, a pesar de su férrea oposición inicial, no estuvo a la altura de las circunstancias. En vez de condicionar la aprobación del FOBAPROA a la previa expedición de una nueva Ley General de Deuda Pública, que precisamente eliminara esos "márgenes de discrecionalidad" y restaurara al propio Congreso la facultad que constitucionalmente le corresponde de dar las bases para reconocer y mandar pagar la deuda nacional, optó por dejarse presionar por las álgidas circunstancias del momento —y con el voto decisivo de un partido político de oposición que en el pasado se había caracterizado por luchar por la reivindicación del orden constitucional en los debates

sobre toda clase de leyes federales secundarias— aprobó la transformación lisa y llana del FOBAPROA en deuda pública.

En tales condiciones, la puerta sigue abierta para que en el futuro cercano se vuelvan a presentar problemas y crisis similares a los del FOBAPROA (1998), la emisión de tesobonos (1994) y el endeudamiento externo incontrolado (1976 y 1982). Como sostiene, en un atinado manifiesto público, el destacado jurista y diputado federal, Héctor F. Castañeda Jiménez: "No se resuelve que, si en el futuro fuese necesario enfrentar con recursos (públicos) algún quebranto, éstos se canalizarán únicamente contando con autorización expresa del Congreso."

De ahí que sea necesario reiterar que el concepto constitucional de deuda pública significa que compete única y exclusivamente al Congreso de la Unión, como depositario original y en ejercicio de la soberanía nacional, el dar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional.

Dentro de este contexto, cualquier ordenamiento secundario, como las vigentes Ley General de Deuda Pública y Ley de Ingresos de la

Federación, que con "márgenes discrecionales" transfiera estas delicadas responsabilidades al Ejecutivo Federal, debe ser abrogado de inmediato, por ser abiertamente inconstitucional; toda vez que debe insistirse en que la intención del constituyente original no fue la de que el Congreso Federal "delegara" en el Presidente y mucho menos en su Secretario de Hacienda tan importantes atribuciones, sino que buscó establecer un control directo y específico por parte de los órganos legislativos sobre el manejo del crédito de la Nación, en una forma tal que fuera el consenso de las distintas fuerzas y corrientes representadas en dichos órganos —que se repite, son los depositarios últimos de la soberanía nacional— el que reconociera y mandara pagar la deuda pública; con el evidente propósito de que una cuestión que afecta no sólo la estabilidad económica del país sino fundamentalmente el nivel de vida de todos los mexicanos, no quedara al arbitrio de una instancia o poder que es eminentemente unipersonal, como sin duda alguna lo es la Presidencia de la República.

Mientras esto último no suceda, el camino hacia nuevas crisis económicas y escándalos políticos que afectan seriamente la estabilidad institucional de la República, seguirá estando abierto, con todas las consecuencias que ello implica.

VI. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DEL DERECHO FISCAL

Lo expresado a lo largo del presente capítulo nos ha permitido conocer con cierto detalle las principales fuentes económicas a las que el Estado suele recurrir, a fin de procurarse los ingresos necesarios para la integración de su Presupuesto. Las fuentes, como se ha visto, son de los más variado, pues tratan de responder a los apremios, cada vez mayores, de necesidades colectivas en constante crecimiento, así como a los requerimientos de un Estado que, al intervenir cada vez en mayor medida en todo tipo de procesos económicos y sociales, incrementa día con día la órbita de sus funciones y atribuciones.

Desde luego, el Derecho Fiscal guarda una íntima relación con la actividad recaudatoria del Erario Público. Sin embargo, como lo indicamos en su debida oportunidad, no todas las percepciones estatales forman parte de su campo de acción. De ahí que para los fines de nuestro estudio, las hayamos dividido en ingresos tributarios e ingresos financieros, insistiendo siempre en que mientras los primeros provienen de aportes económicos que los ciudadanos hacen al Fisco sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos personales; los segundos derivan de las más diversas fuentes de financiamiento, que van desde la renegociación de la deuda pública hasta las utilidades de las empresas nacionalizadas, pasando por singulares instrumentos crediticios, como la devaluación y la emisión de bonos.

El haber ofrecido en esos términos un cuadro completo de los ingresos del Estado, tiene como finalidad principal el poder precisar cuáles de todos ellos son los ingresos fiscales, cuyo estudio vamos a emprender. Dicho en otras palabras, el propósito de este capítulo es el de delimitar el objeto de nuestra materia. Tomando como base todas y cada una de las consideraciones que anteceden, debemos señalar, a manera de conclusión definitiva, que el objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado de sus cinco ingresos tributarios, contribuciones o tributos, a saber: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y contribuciones accesorias.

VII. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué los Estado modernos, en particular el Estado Mexicano, no pueden aplicar en plenitud como su única fuente de ingresos el binomio “gasto público igual a servicios colectivos”?

2. ¿Por qué hemos basado nuestra clasificación de los ingresos del Estado en la opinión sustentada al respecto por Giulanni Fonrouge?

3. ¿Cuál es la doble importancia que para los fines de nuestra disciplina posee el tema de la clasificación de los ingresos del Estado?

4. ¿Por qué se afirma que dentro de una economía sana y autosuficiente los impuestos deben ser el principal ingreso del Estado?

5. ¿En qué se diferencian los llamados empréstitos "atados" de los "libres"?

6. ¿Cuáles son los únicos casos de excepción que nuestra Constitución acepta para que los empréstitos puedan celebrarse sin necesidad de encontrarse directamente vinculados con la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos?

7. ¿Es constitucional la disposición contenida en el párrafo segundo del Artículo 2o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1982?

8. Enumerar los principales fenómenos depresivos de la economía a los que suele conducir el llamado "endeudamiento en cadena".

9. ¿Cómo se integran las reservas monetarias de un país?

10. Explicar las tres hipótesis más comunes que dan lugar a emisiones monetarias.

11. Explicar con el mayor detalle posible por qué la colocación de "Petrobonos" efectuada por el Gobierno Federal en el año de 1977 reunió todos los requisitos necesarios para considerarla como una típica emisión de Bonos de Deuda Pública.

12. ¿Por qué se afirma que la amortización y la renegociación de la deuda pública constituyen ingresos financieros del Estado?

13. Citar la circunstancia por la que determinadas naciones se hacen acreedoras, de acuerdo con las resoluciones de los organismos internacionales competentes, a la condonación de su deuda pública. Mencionar dos ejemplos.

14. ¿Por qué las moratorias y renegociaciones de la deuda pública no se transforman en ingresos financieros cuando exclusivamente se recurre a ellas como un medio de diferir el pago de empréstitos?

15. Explicar las semejanzas y diferencias entre la devaluación en sentido clásico y la devaluación es sentido moderno.

16. ¿Por qué sólo los países que poseen un alto grado de desarrollo económico pueden recurrir a la devaluación en sentido moderno?

17. Definir a la revaluación, señalando sus diferencias con la devaluación.

18. ¿Por qué es criticable que el Código Fiscal de la Federación defina a los productos?

19. Enumerar cuatro ejemplos de Bienes del Dominio Público de la Federación y dos de Bienes del Dominio Privado.

20. ¿Por qué se ha discutido y objetado la naturaleza de los productos y derechos como ingreso financiero del Estado?

21. ¿Por qué se dice que la expropiación, el decomiso y la nacionalización quedan comprendidos dentro de la categoría de productos y derechos?

22. Indicar, con ejemplos, por qué las expropiaciones son fuente indirecta de los ingresos financieros para el Estado.

23. Conforme a lo que marca el Artículo 22 Constitucional, ¿qué diferencias existen entre el decomiso y la confiscación?

24. Explicar cómo se diferencia la nacionalización de la mexicanización y de la requisición.

25. Precisar cómo se delimita el objeto del Derecho Fiscal y en qué consiste.

BIBLIOGRAFÍA

Duverger, Maurice
Hacienda Pública.

Einaudi, Luigi
Principios de Hacienda Pública.

Fonrouge, Giulanni
Leyes Tributarias, Procedimiento Impositivo.

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo.

Sommers, Harold M.
Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.

Taylor, Phillip E.
Economía de la Hacienda Pública.

CAPÍTULO

4

Concepto de Tributo o Contribución

SUMARIO: **I. DEFINICIÓN. II. DEFINICIÓN ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. III. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO. IV. NACIMIENTO DEL TRIBUTO. V. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA. VI. PLAZO PARA EL PAGO. VII. EXIGIBILIDAD. VIII. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL. IX. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. DEFINICIÓN

De acuerdo con la conclusión a la que arribamos en el capítulo inmediatamente precedente, el objeto del Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la determinación, recaudación y administración por parte del Estado, de los ingresos tributarios, contribuciones o tributos.

Por consiguiente, a partir de este Cuarto Capítulo nos dedicaremos a analizar las diversas facetas y características de los tributos, partiendo, por supuesto, de la determinación de su concepto, o sea, de lo que debemos entender por ingreso tributario, tributo o contribución, entendiendo por tales la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.

Establecido lo anterior, preciso es definir el término que nos ocupa, sobre el cual, por supuesto, existen multitud de criterios. No obstante, siguiendo nuestro plan de trabajo que tiende a evitar hasta donde sea posible la complejidad en la exposición y el exceso de ideas similares sobre un mismo tema, que sólo abruman y confunden al lector, analizaremos únicamente la definición que, a nuestro juicio, resulta la más clara y satisfactoria de todas. Dicha definición está basada en la que elaborara el maestro Emilio Margáin Manautou[1] y se expresa en los siguientes términos: El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto

activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Estudiemos el contenido de nuestra definición, descomponiéndola en los diversos elementos que la integran:

1. *La existencia de un vínculo jurídico.* En repetidas ocasiones hemos insistido en que la piedra angular de nuestra disciplina está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones, todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma, el mismo carecerá de toda validez y su posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado. Recordemos el célebre aforismo formulado en los remotos días del Derecho Romano: "Nullum tributum sine lege" (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca).
2. *El Estado como sujeto activo.* Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa en favor del Fisco, el que, como lo señalamos en su oportunidad, es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones. Por eso se dice que, en última instancia, el Estado es el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria.
3. *Los particulares como sujetos pasivos.* Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributaria, que dejamos expuestas en el Capítulo Primero, son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (anteriormente también se les llamaba causantes), deben contribuir, en los casos señalados

por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias. Por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos.

4. *El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.* El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es el de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues como lo acabamos de recordar, van a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda del curso legal en el país. Sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales —al menos dentro de nuestro actual sistema tributario—, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en prestaciones en especie, o sea en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible, pero que no consisten en moneda de curso legal. Tal es el caso de algunos de los gravámenes establecidos en materia de extracción, aprovechamiento y beneficio de metales preciosos, los que, de conformidad con las disposiciones legales aplicables, deben pagarse invariablemente en la misma especie.

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

Con base en lo expuesto podemos concluir que el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente. Como afirma Serra Rojas: "La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes."[2]

II. DEFINICIÓN ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Aun cuando el concepto analizado en el subtema que antecede

explica en forma integral y a satisfacción lo que debemos entender por tributo o contribución, estimamos necesario efectuar a continuación un breve análisis de la definición que se contiene en el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, la que, si bien es cierto que incurre en graves imprecisiones, posee una importancia innegable por formar parte de nuestro Derecho Positivo. El precepto invocado establece textualmente que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

Como puede advertirse, el Código más que proporcionar una definición se concreta a señalar en términos sumamente vagos e imprecisos, cuándo se causa una contribución, pero se abstiene de indicarnos en qué consiste y cuáles son los elementos que le dan origen.

En nuestra opinión, este concepto de contribución es bastante criticable, pues no obstante su adopción por el Código Fiscal, refleja deficientemente la naturaleza jurídico-económica de la obligación tributaria, incurriendo en serias omisiones y contradicciones que merecen ser destacadas y evaluadas:

a) En primer término omite mencionar quiénes asumen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo.

b) En segundo lugar, el precepto de referencia olvida aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse preferentemente en numerario y excepcionalmente en especie.

c) En tercer término debe señalarse que se incurre en un contrasentido jurídico, puesto que si en materia fiscal por mandato constitucional debe regir el principio de legalidad que significa que no puede causarse ningún tributo o contribución sin una ley que lo establezca, las situaciones de hecho, por definición, no pueden dar origen al nacimiento de contribuciones, ya que estas últimas única y exclusivamente pueden derivar de la realización de situaciones jurídicas.

Pero bien, sumando el único aspecto positivo de esta criticable definición legal a los elementos de la que expusimos en el subtema inmediato anterior, estimamos que el estudio del significado conceptual de la obligación tributaria o contribución debe comprender el de las siguientes facetas, que explicaremos tanto a lo largo del presente capítulo como de los tres subsecuentes: sujeto activo y sujeto pasivo, nacimiento del tributo, determinación en cantidad líquida, plazo para el pago, exibilidad y principio de irretroactividad.

III. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO

No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente el problema, si partimos del supuesto lógico de que el Estado es el sujeto activo de los tributos, nos encontraremos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, existen tres titulares de la función tributaria: la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios. Distinción que, como veremos en nuestros Capítulos Quinto y Sexto, deriva de la misma Constitución, la que en varios de sus preceptos establece las reglas competenciales aplicables en materia tributaria entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Por otra parte en el Artículo 1o. del Código Fiscal, se expresa quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalarse que:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas..." Del precepto legal transcrito, desprendemos la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: personas físicas y personas morales, sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etcétera.

Ahora bien, abundando un tanto en esta cuestión, podemos anticipar que por personas físicas entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecidos su domicilio social.

La problemática de los sujetos pasivos de los tributos o contribuciones plantea muchas cuestiones de especial interés. Por esa razón, los conceptos que anteceden constituyen tan sólo una introducción al tema que será ampliamente analizado en el Capítulo Séptimo de esta obra.

IV. NACIMIENTO DEL TRIBUTO

Es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación

dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto. Así por ejemplo, el Artículo 302 del Código Penal para el Distrito Federal estatuye que: "Comete el delito de homicidio el que priva de la vida a otro". Es decir, simplemente se concreta a prever una hipótesis, a fin de que cuando alguien se coloque en la misma al llevar a cabo la privación de la vida de otra persona, le sean aplicadas las correspondientes consecuencias penales.

Este método de redacción es escrupulosamente seguido por el Derecho Fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de hipótesis o supuestos. Tomemos un ejemplo, basado en lo que dispone la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su Artículo 1o.:

> "Están obligadas al pago del Impuesto al Valor Agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:
>
> I. Enajenen bienes.
>
> II. Presten servicios independientes.
>
> III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
>
> IV. Importen bienes o servicios».

Esto significa que la aplicación del Impuesto al Valor Agregado presupone cuatro hipótesis fundamentales: que una persona, física o moral, lleve a cabo, en cualquier punto del territorio nacional, operaciones de enajenación de bienes y/o preste servicios independientes y/u otorgue el uso o goce temporal de bienes y/o importe bienes o servicios. De tal forma que mientras tales hipótesis no se realicen en la práctica, la obligación de pagar este tributo no habrá nacido.

Con base en lo expuesto podemos afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley hacendaria aplicable. Exactamente en ese sentido se pronuncia el invocado Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación cuando establece que: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Aun cuando la terminología empleada no es todo lo correcta que fuera de desearse —pues habla de "situaciones jurídicas o *de hecho*", siendo que si en acatamiento del principio de legalidad un tributo no puede existir, a menos que se contemple en una hipótesis normativa, resulta erróneo disponer que una situación de hecho (es decir, no prevista en un texto legal) puede servir de base para su nacimiento— lo

importante es destacar que tanto los criterios legales como los doctrinarios coinciden plenamente en este punto.

Algunos autores, con razón, denominan al momento de nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, "hecho generador" o "hecho imponible". Así, Lucien Mehl señala: "La existencia de la *materia imponible no implica por sí misma, por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El crédito del impuesto a provecho del Tesoro no puede tomar nacimiento más que si ciertas condiciones se han realizado. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja, que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto"*.[3]

Por su parte, el distinguido Magistrado del Tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, don Adolfo Carretero Pérez, afirma: "El *hecho imponible* se define... Como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo".[4]

Dentro de otro orden de ideas, es necesario insistir en que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del

de su determinación en cantidad líquida. En efecto, en muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique ipso facto. Por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el Fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida. Un ejemplo puede ayudarnos a explicar mejor la distinción: una sociedad mercantil que inicia sus operaciones en el mes de enero de un año determinado, se convierte de inmediato en contribuyente del Impuesto sobre la Renta, en virtud de que día con día va realizando algunas de las hipótesis normativas previstas en la ley de la materia. Sin embargo, como la base de este tributo federal se calcula sobre la utilidad anual, será necesario esperar hasta el fin del mes de diciembre de ese mismo año para que, una vez conocidos los resultados de la empresa (ingresos brutos menos gastos legalmente deducibles) se pueda determinar en cantidad líquida el impuesto a pagar. Dicho en otras palabras, aun cuando el nacimiento o hecho generador del Impuesto sobre la Renta tuvo lugar, en el ejemplo que nos ocupa, en el mes de enero, su cuantificación sólo es posible hasta después del 31 de diciembre. "El momento de causación, sostiene Margáin Manautou, no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de

ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compra-venta de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros —exportación e importación— los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran en él, las mercancías objeto del gravamen, etc."[5]

Como puede advertirse, aunque el nacimiento y la determinación en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, hay ocasiones en que se suceden en forma simultánea, como es el caso del impuesto general de importación, el que, a diferencia del mencionado Impuesto sobre la Renta, se genera en el momento en el que el sujeto pasivo introduce al país un artículo de origen extranjero, estando facultado el vista aduanal competente para proceder de inmediato a su cuantificación y liquidación. No obstante, es necesario no perder de vista que aun en aquellos casos en los que prácticamente exista simultaneidad, el nacimiento y la cuantificación son dos instancias diferentes.

De modo que, sintetizando las ideas desarrolladas en este subtema, podemos concluir afirmando que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

V. DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA

La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley hacendaria. "Fijar el impuesto, según Duverger, es, en primer lugar, determinar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto."[6]

Como indicamos al tratar el subtema inmediatamente precedente, la cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía según el crédito de que se trate. Así, vimos cómo mientras en el Impuesto sobre la Renta el plazo que debe transcurrir es, por regla general, de doce meses, en el caso del Impuesto General de Importación, ambas instancias se producen en forma casi simultánea.

Por otra parte, debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se descubren omisiones y evasiones, o inclusive por terceros, como es el caso de los Notarios Públicos a los que compete liquidar el impuesto sobre adquisición de inmuebles aplicable precisamente a operaciones de compra-venta de esta clase de bienes.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, como apuntamos líneas atrás, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda del curso legal, del tributo a pagar.

Ahora bien, analizando comparativamente los principales ordenamientos legales que forman parte de nuestro Derecho Fiscal Positivo, encontramos básicamente las siguientes clases de tasas contributivas:

1. *Cuota Fija.* Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal. Así por ejemplo, el Impuesto General de Importación suele calcularse aplicando un x por ciento al valor de factura de la mercancía de procedencia extranjera cuya introducción a territorio nacional pretende el sujeto pasivo.

   Este tipo de tasas reviste singular importancia en nuestro medio, en virtud de que un buen número de contribuciones, entre las que destaca de manera especial el Impuesto al Valor Agregado, se liquidan empleando cuotas o porcentajes fijos.

2. *Tarifa Progresiva.* Tiene por objeto establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va a acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor; decreciendo por el contrario, cuando dicho monto resulta menor. Es lo que algunos autores denominan "tasas escalonadas", debido precisamente a su progresividad.

   En este tipo de tarifas el impacto económico va variando según aumente o disminuya el monto de los ingresos gravables, lo cual implica una notoria diferencia con las tasas a cuota fija, en las que el porcentaje señalado por la ley se aplica uniformemente, cualquiera que sea el ingreso.

En términos generales se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo, pues al tomar en cuenta la disparidad de recursos entre los contribuyentes, mantienen vigente el viejo principio tributario que aconseja que los ciudadanos deben contribuir a las cargas públicas en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas.

3. *Cantidad Fija*. En este caso la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal, y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Se trata de un tipo de tasa de escasa proliferación en nuestro medio, debido a que el continuo proceso inflacionario y la consecuente depreciación de la moneda, no garantizan un incremento paulatino en las percepciones de la Hacienda Pública, como lo hacen las tasas porcentuales cuyos rendimientos, sin necesidad de modificar los porcentajes respectivos, aumentan en la misma proporción en que lo que hacen los ingresos, precios o utilidades gravables. Por eso se utiliza en forma muy limitada y generalmente referida a contribuciones de estricta vigencia anual, como el Impuesto sobre Uso y Tenencia de Vehículos.

Corroborando las ideas anteriores, el Artículo 6o. del Código Fiscal Federal, en su parte conducente, estatuye que: "Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación... Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria..."

VI. PLAZO PARA EL PAGO

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o *enterarlo* al Fisco. Utilizamos la palabra "enterarlo", en virtud de que dentro de la peculiar terminología tributaria, "enterar" significa pagar. De ahí que resulte conveniente precisar y recordar desde ahora este concepto, a fin de estar en condiciones de entender adecuadamente algunos preceptos legales que citaremos en temas subsecuentes y que utilizan repetidamente este término.

Ahora bien, el plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación, cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable. Así, para seguir

trabajando con los ejemplos que hemos venido utilizando: a) el Impuesto sobre la Renta nace cuando una sociedad mercantil o un comerciante establecido inicia sus operaciones, b) se cuantifica al conocerse los resultados anuales y c) debe pagarse dentro de los tres meses siguientes a la terminación del propio período de doce meses; en cambio, el Impuesto General de Importación: a) nace en el momento de la internación a territorio nacional de las mercancías de procedencia extranjera, b) se determina en cantidad líquida en ese mismo acto y c) debe pagarse de inmediato.

Es decir, no existen reglas fijas y todo depende de lo que la ley respectiva señale, la que en algunos casos puede otorgar un plazo de varios meses o de un día, o bien plazos intermedios, como sucede con la Ley del Impuesto al Valor Agregado, cuyo Artículo 5o. establece que los pagos provisionales a cuenta del impuesto deben efectuarse dentro de los días 1o. al 10 de cada mes, cuando se trate de contribuyentes que sean sociedades mercantiles y de los días 1o. al 15 tratándose de los demás contribuyentes.

Por su parte, y a manera de regla general, el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, en su parte conducente, nos indica que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, pero que a falta de disposición expresa deberá hacerse:

> "I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de recaudación, respectivamente.
>
> "II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación."

Como puede advertirse, para conocer el plazo de pago de un tributo en particular deberá acudirse en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando ésta no contenga ninguna disposición al respecto, será necesario observar las reglas contenidas en las dos fracciones del invocado Artículo 6o. del Código Fiscal.

Sobre este particular es de hacerse notar que la reducción de los plazos para el pago de las contribuciones federales a un promedio de 5

a 17 días (introducida a partir del 1o. de mayo de 1986 y que contrasta notablemente con los plazos otorgados con anterioridad, que en promedio fluctuaban entre 15 y 30 días) ha sido objeto de fuertes críticas por parte de los representantes del sector empresarial del país que considera que en épocas de alta inflación la reducción de los plazos para el pago de contribuciones resta liquidez económica a las empresas e incrementa sus costos operativos al demandar un mayor trabajo administrativo y contable. Sin embargo, desde el punto de vista de la Hacienda Pública, el creciente déficit presupuestario del sector público no deja otra alternativa que la de agilizar —al máximo posible— el proceso recaudatorio; lo cual, e independientemente de a quién le asista la razón, a su vez, viene a demostrar que las múltiples reformas y adiciones de las que ha sido continuamente objeto nuestro Derecho Fiscal Positivo en los últimos años, jamás han perseguido el propósito de llevar a cabo una reforma fiscal integral o de fondo que verdaderamente transforme nuestro sistema tributario, sino tan sólo atender las cada día más urgentes necesidades recaudatorias de nuestro también cada día más deteriorado y empobrecido Erario Federal.

Pero bien, lo esencial es dejar sentado que para configurarse, un tributo requiere de tres momentos básicos a saber:

a) El nacimiento, que tiene lugar cuando el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis normativa prevista en la ley, realizando el hecho generador del propio tributo;

b) La determinación en cantidad líquida, que se presenta al efectuarse la operación matemática consistente en aplicar la tasa tributaria al hecho generador o base gravable, también en los términos dispuestos por la ley; y

c) El plazo para el pago, que necesariamente presupone la existencia de las dos etapas anteriores y cuya temporalidad varía según lo señalen las leyes respectivas, o en su caso, el Código Fiscal de la Federación.

VII. EXIGIBILIDAD

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal de los causantes que se expongan a ella, ya que presupone una actitud de renuencia o negligencia frente al imperativo de tener que cumplir con las

obligaciones tributarias y por ende da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del Fisco. A nuestro juicio, tres son las principales consecuencias de la exibilidad de las contribuciones:

1. *La imposición de recargos y multas.* A reserva de analizar más detenidamente esta cuestión en el Capítulo Décimo Séptimo, podemos adelantar que los recargos suelen definirse como una especie de intereses moratorios que se cobran a los sujetos pasivos en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas son sanciones pecuniarias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen las leyes fiscales.

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

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

3. *El cobro de gastos de ejecución.* Cuando se incoa (es decir, se instaura) el procedimiento económico-coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones (honorarios de ejecutores, publicación de convocatorias, transporte de los bienes embargados, etc.), cuyo monto debe ser cargado al causante remiso que por su incumplimiento da origen a esta situación, en adición a los impuestos, derechos o contribuciones especiales, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el sujeto pasivo entera los tributos voluntariamente y dentro del plazo legal respectivo.

Como puede apreciarse la exigibilidad de un tributo da paso en

forma automática al ejercicio del poder sancionador del Fisco, que en el caso de nuestro Derecho es eminentemente económico, pues la falta de pago oportuno puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de multas, recargos y gastos de ejecución. De ahí que sea deber de todo asesor fiscal el conocer perfectamente esta situación, a fin de aconsejar convenientemente a quienes soliciten sus servicios, ya que desde hace varios años la evasión tributaria en México dejó de ser una alternativa exenta de graves consecuencias.

Finalmente, no podemos dejar de consignar, así sea también a manera de anticipo, que la temporalidad con que cuentan las autoridades hacendarias para hacer efectivo un crédito fiscal es de cinco años a partir de la fecha en que el mismo se haya convertido en exigible, ya que de lo contrario, con arreglo a lo que dispone el Artículo 67 del Código Fiscal Federal, las correspondientes facultades se extinguen por caducidad, como lo veremos en detalle en el Capítulo Vigésimo Tercero de esta obra.

VIII. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL

Dispone el segundo párrafo del Artículo 6o. de nuestro Código Tributario que: "(las) contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad". Este planteamiento nos conduce directamente al problema de la irretroactividad de las leyes fiscales, ya que del texto transcrito se desprende que por una parte, las normas jurídicas relacionadas con el nacimiento y la cuantificación de la obligación tributaria no pueden ser objeto de aplicación retroactiva; y por la otra, que las normas sobre procedimiento quedan, atinadamente a nuestro juicio, exentas del principio de irretroactividad.

Ahora bien, a efecto de explicar adecuadamente este nuevo problema, debemos partir de una interrogante: ¿Que es la retroactividad? En principio es necesario tener presente que las leyes se expiden para regir situaciones futuras que acontezcan con posterioridad a la fecha de iniciación de su vigencia. No es permisible que la ley vuelva sobre el pasado para aplicarse a hechos que tuvieron lugar con anterioridad a su expedición, pues se daría margen a graves problemas de inseguridad e incertidumbre jurídicas que colocarían a los ciudadanos a merced del Estado. En el caso de nuestra materia, resultaría, por ejemplo, extremadamente injusto el que una ley promulgada en 1988 elevara las tasas tributarias para aplicarse a un impuesto causado en el ejercicio de 1982 conforme a las tasas de

menor cuantía vigentes en esa época.

Por eso, desde hace varios siglos la Ciencia del Derecho ha considerado entre los conceptos jurídicos fundamentales el de la irretroactividad de la ley, que proscribe su aplicación a casos acaecidos antes de su entrada en vigor, en aras de un principio de justicia y equidad elementales. En ese sentido se pronuncia nuestra Ley Suprema, cuyo Artículo 14, párrafo primero, expresamente indica que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna." Partiendo de esta premisa, preciso es definir a continuación en qué consiste exactamente la retroactividad de las leyes. La teoría clásica, desarrollada por Merlín —para quien, por cierto, "no existe problema más complejo, en la ciencia del derecho"— estima que una ley es retroactiva cuando afecta derechos adquiridos al amparo de una ley anterior y no lo es cuando afecta simples expectativas de derecho; en la inteligencia de que "por derechos adquiridos debe entenderse las facultades regularmente ejercidas y por expectativas o intereses aquellas facultades legales que no estaban regularmente ejercidas en el momento en que se verificó el cambio de legislación".[7]

Dicho en otras palabras, existe retroactividad cuando una ley nueva afecta derechos que ya forman parte del patrimonio de una persona o

facultades que ya fueron ejercitadas (v. gr. el pagar un impuesto conforme a una tasa determinada) con arreglo a la legislación anterior y no existe cuando se concreta a afectar la simple posibilidad de llegar a adquirir un derecho o de ejercitar una facultad (v. gr. la tramitación de una solicitud de exención de impuestos que antes de ser resuelta en definitiva queda en suspenso por haberse abrogado la ley que confería ese privilegio).

A pesar de su claridad, la tesis de Merlín fue fuertemente criticada por otros autores, entre los que destacan Marcel Planiol, por no haber resuelto el problema suscitado por los efectos futuros de los derechos adquiridos o de las facultades ejercitadas al amparo de una ley anterior. Problema de singular importancia, ya que sin una adecuada solución, habría convertido al Derecho en un obstáculo permanente para el progreso social. Pongamos dos ejemplos que nos permitirán explicarnos mejor:

a) Hasta antes de la abolición de la esclavitud en los Estados Unidos de América, quien compraba un esclavo adquiría sobre él un legítimo derecho de propiedad oponible a terceros. Al sobrevenir la correspondiente enmienda constitucional, hubo quien sostuvo, basado en las ideas de Merlín, que conforme a la

nueva legislación era ilícito comprar nuevos esclavos, pero que los que se poseían con anterioridad formaban parte de un derecho adquirido que no podía ser tocado.

b) De acuerdo con la legislación minera vigente durante el largo período presidencial (34 años) del General Porfirio Díaz, una empresa extranjera podía dedicarse a la explotación del petróleo nacional mediante la obtención de concesiones administrativas de vigencia indefinida. Pues bien, al expedirse tanto la Constitución de 1917, cuyo Artículo 27 estableció que todos los bienes y riquezas del subsuelo son propiedad de la Nación, como las reformas y adiciones a dicho texto, motivadas por el Decreto de Expropiación del 18 de marzo de 1938 que dispusieron que en lo sucesivo la exploración, explotación y comercialización de los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos, constituía una actividad reservada en forma exclusiva al Estado Mexicano, los asesores legales de las compañías afectadas alegaron que tales enmiendas constitucionales no podían desconocer los derechos adquiridos al amparo de la legislación minera vigente hasta el 30 de abril de 1917 (nuestra actual Constitución entró en vigor al día siguiente), pues de lo contrario se vulneraría la garantía de irretroactividad consagrada en el Artículo 14 de la propia Carta Magna.

Evidentemente, en ambos casos se trató de aprovechar la rigidez de la tesis de Merlín para tratar de convertir al Derecho en un cuerpo de normas inmutables, insensible por completo al cambio y al progreso social. De ahí que para evitar semejantes perspectivas de inmovilismo, el distinguido jurista francés, Marcel Planiol, haya elaborado la moderna "Teoría de los Hechos Pasados y de los Efectos Futuros", según la cual la retroactividad existe cuando la nueva ley desconoce hechos pasados bajo vigencia de una ley anterior o consecuencias ya realizadas de esos hechos, pero no existe cuando la nueva ley exclusivamente afecta consecuencias y efectos no realizados de esos hechos.

Es decir, la abolición de la esclavitud en los Estados Unidos de América no podía desconocer los derechos adquiridos y los efectos de esos derechos realizados antes de su entrada en vigor, pero sí podía impedir —sin violar el principio de irretroactividad— los efectos futuros de tales derechos adquiridos, o sea, el seguir utilizando como esclavos a determinados seres humanos. Asimismo, la reforma constitucional efectuada en México en 1938, no podía afectar las operaciones petroleras llevadas a cabo por las compañías extranjeras al amparo de la legislación anterior ni sus consecuencias ya realizadas (v. gr. exportación de miles de barriles diarios), pero sí estuvo en condiciones

de nulificar los efectos no realizados de las concesiones, al revocarlas y declarar que el desarrollo de esa industria se reservaba en lo futuro únicamente a la acción del Estado.

Sintetizando estas ideas, Planiol expresa:

> "La ley es retroactiva cuando una obra sobre el pasado, ya sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar o suprimir *los efectos ya realizados* de un derecho."[8]

Sobre este particular nos parece de interés transcribir la siguiente tesis jurisprudencial, que destaca entre el gran número de las que ha sentado nuestra Suprema Corte de Justicia acerca de esta cuestión, por su claridad y por su apego a las ideas que hasta aquí llevamos expuestas:

> "La retroactividad existe cuando una disposición vuelve al pasado, cuando rige o pretende regir situaciones ocurridas antes de su vigencia, retroobrando en relación a las condiciones jurídicas que antes no fueron comprendidas en la nueva disposición y respecto de actos verificados bajo una disposición anterior..." Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXII, página 3496.[9]

Dentro de otro orden de ideas, es pertinente aclarar que el problema de la retroactividad es objeto de una serie de consideraciones especiales tratándose de leyes procesales, pues las mismas dan origen

a circunstancias diferentes, ya que es criterio generalmente aceptado que si las leyes que regulan el procedimiento de un juicio cambian durante su tramitación, resultaría ilógico argumentar que las partes involucradas han adquirido el derecho de concluir el litigio con arreglo a la legislación anterior, pues las nuevas instancias procesales constituirán efectos futuros y, por ende, no realizados de las normas jurídicas derogadas. Abundando en la materia, Nicolás Coviello aduce:

> "Leyes de procedimiento. Son de aplicación inmediata a todas las contiendas que se inician o que están pendientes al tiempo en que entran en vigor. Pero esto no importa retroactividad, porque la aplicación de las leyes procesales mira a un hecho existente en la actualidad, esto es, a la litis, no a un hecho pasado, cual es el negocio jurídico, y menos a la acción que se ejercita..."[10]

Por su parte, la jurisprudencia de nuestro máximo Tribunal ha decidido que:

> "La retroactividad de las leyes de procedimiento cabe cuando se trata de la forma con arreglo a la cual puede ser ejercido un derecho precedentemente adquirido... la tramitación del juicio debe, desde ese punto, sujetarse a la nueva ley". (Índice 1917-1965. Tesis comunes al Pleno y a las Salas. Tesis 164, página 306).

Aplicando lo expuesto a lo largo de este subtema a nuestra disciplina, es factible concluir que la irretroactividad de la ley fiscal se rige por las siguientes normas:

1. Como principio general, y en acatamiento a lo que marca el Artículo 14 Constitucional, a ninguna disposición tributaria se le pueden dar efectos retroactivos en perjuicio de persona alguna. Obviamente, queda admitida, de manera tácita, la retroactividad cuando se beneficie al sujeto pasivo, pero tal eventualidad es prácticamente nula en materia fiscal, en virtud de que en la casi totalidad de los casos el Derecho Tributario impone cargas y obligaciones a los causantes, al grado de que la única excepción está representada por el otorgamiento de exenciones, subsidios e incentivos.

2. Tal y como lo dispone el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones deben determinarse en cantidad líquida conforme a las normas vigentes en el momento de su nacimiento o causación; ya que de lo contrario, se estarían afectando derechos adquiridos y facultades ejercitadas en los términos de una ley anterior. Dicho en otras palabras, una elevación de las tasas contributivas ocurrida en 1988, no es aplicable al impuesto cuyo hecho generador tuvo lugar en 1984, pues su cuantificación deberá efectuarse con base en las tasas vigentes precisamente en ese año (1984), aunque el Fisco requiera de pago al causante hasta el propio 1988; igualmente, no existe obligación de cubrir un tributo

   introducido por una nueva ley, si la hipótesis normativa se realizó antes de la correspondiente iniciación de su vigencia (v. gr. una ley que grava por vez primera los ingresos provenientes de la permuta de ganado no puede afectar operaciones celebradas con anterioridad a su expedición).

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado los criterios que nos permitimos reproducir a continuación:

> "Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público pueden retrotraerse y es legítima la facultad del Estado de cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, *pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo.* "(Tesis jurisprudencial número 229. Índice 1917-1965, jurisprudencia de la Segunda Sala, página 277).

> "Las leyes fiscales no deben interpretarse en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, las diferencias que resulten entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo, ni menos el recargo causado por la falta de pago de dichas diferencias". (Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXI, página 3496).

3. Finalmente, tal y como también lo estatuye el Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las nuevas normas jurídicas sobre procedimiento son aplicables a los tributos nacidos y

cuantificados al amparo de una ley anterior, sin que se vulnere la garantía de irretroactividad; puesto que como ya lo expresamos, las disposiciones procesales son objeto de un tratamiento especial.

Ahora bien, ¿qué debemos entender por normas procesales tributarias? En nuestra opinión son todas aquellas que están referidas a las etapas de plazo para el pago y exigibilidad de los créditos fiscales, así como a los medios de impugnación y de defensa legal que los sujetos pasivos pueden hacer valer ante las propias autoridades hacendarias y/o ante los tribunales competentes; toda vez que en estas tres situaciones, una nueva ley solamente afectaría facultades no ejercitadas o efectos no realizados.

Por otra parte, la tesis jurisprudencial número 229, del índice de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1917-1965, que se acaba de transcribir, generó, en su momento, una serie de confusiones al dejar apuntado que las leyes fiscales, por ser de interés público, son susceptibles de retrotraerse. Lo cual para algunos abogados hacendarios significa la posibilidad de que las leyes fiscales puedan tener carácter retroactivo, aún por encima de lo que expresamente dispone para todo tipo de normas jurídicas el primer párrafo del artículo 14 Constitucional.

En tal virtud, no es posible cerrar este tema sin reiterar que el derecho fundamental de irretroactividad de las leyes también se aplica de manera uniforme en la materia fiscal, puesto que la misma, a pesar de su especialización, no puede colocarse al margen de las normas constitucionales que, tal y como quedó señalado con anterioridad, representan las leyes fundamentales o supremas del Estado Mexicano. Por esa razón, la jurisprudencia y las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentadas en los años de 2001 y 2003, regresan al concepto fundamental de que las leyes fiscales no pueden violar la garantía o derecho fundamental de irretroactividad de la ley, como consta en las siguientes tesis:

Novena Época

Registro: 188508

Instancia: Pleno

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIV, Octubre de 2001

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 123/2001

Página: 16

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. **En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.** 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, **ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.** 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró

en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, **la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad.** Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Amparo en revisión 2030/99. Grupo Calidra, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1551/99. Domos Corporación, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Quintero Montes.

Amparo en revisión 2002/99. Grupo Maz, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz.

Amparo en revisión 1037/99. Fibervisions de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.

Novena Época

Registro: 183287

Instancia: Primera Sala

Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVIII, Septiembre de 2003

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a./J. 50/2003

Página: 126

GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. CONSTRIÑE AL ÓRGANO LEGISLATIVO A NO EXPEDIR LEYES QUE EN SÍ MISMAS RESULTEN RETROACTIVAS, Y A LAS DEMÁS AUTORIDADES A NO APLICARLAS RETROACTIVAMENTE.

Conforme al criterio actual adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre la interpretación del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra la garantía de irretroactividad, ésta protege al gobernado tanto de la propia ley, desde el inicio de su vigencia, como de su aplicación, al constreñir al órgano legislativo a no expedir leyes que en sí mismas resulten retroactivas, y a las demás autoridades a que no las apliquen retroactivamente, **pues la intención del**

Constituyente en dicho precepto, fue prever de manera absoluta, que a ninguna ley se le diera efecto retroactivo, sin atender a si dicho efecto nace de la aplicación de la ley por las autoridades, o a si la ley por sí misma lo produce desde el momento de su promulgación, pues resultaría incongruente admitir que el amparo proceda contra las leyes y se niegue cuando se demuestre que sus preceptos, automáticamente vuelven sobre el pasado, lesionando derechos adquiridos.

Amparo en revisión 1362/28. Robles Carlos. 17 de mayo de 1929. Cinco votos. Ponente: Alberto Vázquez del Mercado. Secretario: H. Guerra.

Amparo en revisión 270/2000. The American British Cowdray Medical Center, I.A.P. 24 de mayo de 2000. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: María Amparo Hernández Chong Cuy.

Amparo en revisión 1933/99. Hogar de Nuestra Señora de la Consolación para Niños Incurables, I.A.P. y coags. 9 de agosto de 2000. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Urbano Martínez Hernández.

Amparo en revisión 1797/99. Educadores Integrales, I.A.P. y coags. 31 de enero de 2001. Cinco votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Ariel Oliva Pérez.

Amparo en revisión 914/2002. Caja Independencia, S.C.L., Sociedad Cooperativa de Consumo de Ahorro y Préstamo, de R.L. de C.V. 21 de mayo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: José de Jesús Bañales Sánchez.

Tesis de jurisprudencia 50/2003. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de tres de septiembre de dos mil tres.

Novena Época

Registro: 184731

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tesis Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVII, Febrero de 2003

Materia(s): Administrativa

Tesis: XVII.2o.22 A

Página: 1169

VALOR AGREGADO. LA APLICACIÓN DE REGLAS DE UNA MISCELÁNEA FISCAL PARA NEGAR LA DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE FUE DETERMINADO CON ANTERIORIDAD A LA EMISIÓN DE DICHA REGLA, VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

El artículo 14 constitucional señala que a ninguna norma jurídica se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, en virtud de que las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia y sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, **a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados; por lo que la autoridad hacendaria, al aplicar la regla miscelánea para negar al contribuyente la devolución de un saldo a su favor relativo al impuesto al valor agregado, que fue determinado con anterioridad a la emisión de dicha regla, incurre en aplicación retroactiva de la ley, pues se afecta el derecho adquirido del contribuyente**, máxime que el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación señala que la determinación de las contribuciones deberá efectuarse conforme a las disposiciones vigentes en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la leyes fiscales, aludiendo el citado numeral al aspecto sustantivo de la relación tributaria y no a la aplicación de las normas procesales que se aplican con posterioridad.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Amparo directo 452/2001. Beatriz Cano Salaíces. 19 de abril de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: David Fernando Rodríguez Pateén, secretario de tribunal autorizado por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Jorge Luis Olivares López.

Como puede advertirse estas tesis de jurisprudencia y tesis aislada, corroboran de manera clara y objetiva todo lo que se ha venido señalando en materia de irretroactividad de la ley fiscal, ya que confirman que ninguna disposición legal posterior puede modificar, variar o suprimir actos ya ejecutados; que la norma posterior no puede modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior; que la intención del Constituyente fue prever de manera absoluta que a ninguna ley se diera efecto retroactivo; y que ninguna ley puede obrar sobre el pasado desconociendo los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se adquirieron o se produjeron al amparo de la ley anterior.

En particular la tercera de las tesis transcritas confirma que en materia fiscal no se puede afectar el derecho adquirido del contribuyente al amparo de una disposición anterior mediante la aplicación de una disposición posterior, porque en tal caso se incurre en aplicación retroactiva de la ley, siendo de hacerse notar que, también en materia fiscal, rige plenamente el artículo 14 Constitucional, en la parte que señala que a ninguna norma jurídica se le dará efecto

retroactivo en perjuicio de persona alguna, en virtud de que las leyes fiscales deben aplicarse únicamente durante el periodo de su vigencia y no con anterioridad a la misma.

Considero que esto último deja claramente definida esta compleja cuestión jurídico-tributaria, reiterándose lo apuntado en cuanto a que el principio de irretroactividad de la ley fiscal, salvo por el caso especial y ya analizado de las leyes procesales, no admite ningún tipo de excepciones, inclusive por razones de orden público o interés general.

IX. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué se dice que los conceptos "ingreso tributario", "contribución", "tributo" y "obligación tributaria" son sinónimos?

2. Citar dos casos en los que nuestro Derecho Positivo dispone que determinados tributos implican el cumplimiento de una obligación en especie.

3. Explicar por qué se considera omisa y contradictoria la definición que de contribución se contiene en el Artículo 6o. del Código Tributario.

4. ¿Por qué resulta incorrecto pretender efectuar una distinción entre obligación fiscal y contribución o tributo?

5. Interpretando el Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, ¿qué debemos entender por personas físicas y por personas morales como sujetos pasivos de la obligación tributaria?

6. Mencionar un ejemplo, tomado de nuestra legislación hacendaria, que demuestre por qué el nacimiento de un tributo y su determinación en cantidad líquida, constituyen dos momentos distintos.

7. ¿En qué consiste la tasa tributaria?

8. ¿Qué diferencias existen entre la tasa a cuota fija y la tarifa progresiva?

9. ¿Por qué se considera que las tarifas progresivas son el tipo de tasa más justo y equitativo?

10. ¿Por qué la tasa a cantidad fija ha sido de escasa proliferación en nuestro medio tributario?

11. Explicar las diferencias que presenta la tasa a cantidad fija con la tasa a cuota fija y con la tarifa progresiva.

12. ¿Qué significado tiene la palabra "entero" dentro de la terminología fiscal?

13. ¿Qué reglas establecen las dos fracciones del Artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación en lo tocante al plazo para el pago de los

créditos fiscales? ¿Cuándo se aplican dichas reglas?

14. Explicar en qué consiste el procedimiento económico-coactivo.

15. ¿Qué son los gastos de ejecución?

16. ¿Cuál es el plazo del que disponen las autoridades hacendarias para hacer efectivo un tributo que se ha vuelto exigible?

17. ¿Por qué el segundo párrafo del Artículo 6o. de nuestro Código Fiscal da lugar al análisis del principio de irretroactividad de la ley tributaria?

18. ¿Por qué es criticable la tesis de Merlín en materia de retroactivldad de leyes?

19. ¿Por qué las normas jurídico-procesales son objeto de un tratamiento especial, en lo tocante a la aplicación del principio de irretroactividad?

20. ¿Por qué resulta sumamente limitada la posibilidad de que a las leyes fiscales se les puedan dar efectos retroactivos en beneficio de una persona?

21. ¿Por qué los tributos deben determinarse en cantidad líquida conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento o causación?

22. ¿A qué materias están referidas las normas procesales tributarias, y por qué?

BIBLIOGRAFÍA

Carretero Pérez, Adolfo
Derecho Financiero.

Coviello, Nicolás
Doctrina General del Derecho Civil.

Duverger, Maurice
Hacienda Pública.

Fraga, Gabino
Derecho Administrativo.

González Roa, Fernando
Minutas de la Comisión México-Norteamericana de Reclamaciones Internacionales, Mayo-Agosto de 1923.

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Mehl, Lucien

Ciencia y Técnica Fiscales.

Planiol, Marcel
Tratado Elemental de Derecho Civil.

Rojina Villegas, Rafael
Derecho Civil Mexicano.

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo.

CAPÍTULO

5

Competencia Tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas

SUMARIO: **I. EL ESTADO MEXICANO COMO SUJETO ACTIVO DE LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES. II. NECESIDAD DE UN SISTEMA DE COMPETENCIA TRIBUTARIA. III. REGLAS PARA LA COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. IV. ANÁLISIS CRÍTICO. V. LA COORDINACIÓN FISCAL. VI. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. EL ESTADO MEXICANO COMO SUJETO ACTIVO DE LOS TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES

"El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como

éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

En el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el Artículo 31, fracción IV de la Constitución, tres son los sujetos activos:

a) La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal;

b) Los Estados o entidades federativas y

c) Los municipios».[1]

Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, dentro de nuestro medio tenemos por fuerza que referir la cuestión a la estructura político-administrativa del Estado mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, cuyas características más importantes debemos puntualizar:

1 . *Federación*. Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución

han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la Federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen.

Es decir, al suscribir el pacto federal, un conjunto de regiones antes dispersas e independientes entre sí, aceptan someterse a una sola potestad soberana para constituir un Estado unificado que vele por los intereses comunes de todos y cada uno de sus componentes. Así, el Artículo 40 de nuestra Carta Magna proclama: "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación

establecida según los principios de esta ley fundamental".

De ahí que indistintamente se hable de "Poderes Federales" o de los "Poderes de la Unión", en contraposición a los poderes o autoridades de las Entidades Federativas.

Desde luego, la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político-administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un sistema competencial perfectamente definido que señala las atribuciones y los límites tanto del poder federal como del de las Entidades Federativas. Por esa razón, el Artículo 41 Constitucional estatuye que: "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal".

En esas condiciones, la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el Territorio Nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

2 . *Entidades Federativas*. Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales.

Se ha criticado la terminología empleada por el Artículo 40 Constitucional, que señala que los Estados son "...libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior..." ya que el concepto de soberanía es único e indivisible y aunque teóricamente reside en el pueblo, en la práctica es ejercida por el Gobierno Federal, particularmente en el orden internacional; por eso resulta indebido hablar de una soberanía "compartida" o "dividida" entre la Federación y las entidades, como lo pretendió Alexis de Tocqueville en su célebre obra "De la Democracia en América". En consecuencia, es preferible utilizar el término "autonomía" para expresar la libertad de gobierno interior de que están dotadas las Entidades Federativas.

En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema, el régimen interior de los Estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal. Esto reviste singular importancia, pues, a más de constituir la esencia del sistema federativo permite delimitar con alguna precisión los respectivos campos de acción del Gobierno Federal y los de las entidades, según las

pautas que establece la propia Constitución General de la República.

3. *Municipios*. El municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

En opinión de Manuel Ulloa Ortiz, "el municipio es una reunión natural de familias dentro de una porción geográfica determinada, para satisfacer adecuadamente el conjunto de necesidades que tocan, por la periferia, la esfera de la vida doméstica que sin participar por ello de la intimidad del hogar son, sin embargo, una prolongación de este mismo lugar".[2]

Por su parte, el Artículo 115 Constitucional, en lo conducente, nos indica que:

> "Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre conforme a las bases siguientes:
>
> "I. Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado...

Dentro de semejante contexto, los Municipios se presentan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una Entidad Federativa. Desconocidos por la Constitución de 1857, son plenamente regulados por la vigente. "La diferencia más importante y, por tanto, la gran novedad respecto de la Constitución de 1857, es la relativa al establecimiento del municipio libre como futura base de la administración política y municipal de los Estados y, por ende, del País."[3]

La idea de dividir al País en múltiples células municipales tuvo por objeto constituir un primer frente de autoridad que localmente pueda atender y resolver los más pequeños, pero ingentes problemas de cada comunidad, como los servicios de agua potable, alcantarillado, alumbrado, policía, etc. Obviamente, esto ocasiona en el ámbito local una situación similar a la que ocurre a nivel nacional: la coexistencia de dos tipos de autoridades (la estatal y la municipal), cuyas respectivas esferas de competencia también deben quedar perfectamente delimitadas tanto por la Constitución Federal como por las Constituciones de cada Estado.

II. NECESIDAD DE UN SISTEMA DE COMPETENCIA TRIBUTARIA

La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones puede ser —y de hecho lo es— fuente de innumerables problemas, ya

que al requerir tanto las autoridades federales como las estatales y las municipales de la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de gobierno que respectivamente les corresponden, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintas de tributos.

Esto conduciría a una situación indebida y anormal que puede llegar a implicar verdaderas exacciones o abusos por parte del Fisco, ya que la suma de tres gravámenes sobre un mismo objeto representa una carga insoportable para cualquier causante que en esas condiciones no estaría sacrificando en beneficio del Estado una parte proporcional de sus percepciones, como lo demanda una sana técnica fiscal, sino prácticamente la totalidad de las mismas.

En esa tesitura, el Estado se convierte en un poder arbitrario que confisca injustamente el acervo patrimonial de sus súbditos bajo el pretexto de tener que costear los gastos públicos, generando situaciones de inconformidad y descontento y desalentando la realización de todo tipo de actividades productivas, ya que a ningún ciudadano le interesa trabajar o hacer negocios si sabe de antemano que la mayor parte del producto de su esfuerzo va a quedar en manos de la Hacienda Pública. Por eso no debemos desdeñar al líder de los causantes del Estado de California (E.U.A.), Howard Jarvis, cuando afirma: "El exceso de impuestos conduce a la bancarrota o a la dictadura".[4]

Consecuentemente, la coexistencia en un mismo país de un Fisco Federal, de uno local o estatal, y de otro municipal, no deja de ser peligrosa, en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes, provocan que los tres Fiscos tiendan a incidir repetidamente sobre los mismos recursos.

Ante esta situación, la Constitución ha tenido que establecer —no en la forma que fuera de desearse, como lo veremos más adelante— un conjunto de reglas que integran una especie de sistema competencial en materia fiscal, el que, a pesar de sus incongruencias y defectos, procura impedir casos de doble o hasta triple tributación.

Dicho sistema se estructura a través de la delimitación de las materias que pueden ser objeto de gravámenes federales, de las que se entienden reservadas a las Entidades Federativas y de las que pueden servir de base para la integración de las haciendas municipales. Obviamente, de semejante delimitación se desprende como corolario

fundamental, el principio de que las fuentes de riqueza reservadas a la potestad tributaria de uno de los sujetos activos, no pueden ser gravadas por cualquiera de los otros dos y viceversa.

Aunque a primera vista puede parecer una labor más o menos sencilla el dividir a través de uno o varios preceptos constitucionales los tipos de ingresos, rendimientos o utilidades susceptibles de ser fiscalmente gravados por la Federación o por los Estados o por los Municipios, el hecho es que nuestra Carta Magna regula el problema en forma por demás confusa y contradictoria. No obstante, nos proponemos analizar en detalle esta delicada cuestión, a fin de, interpretando con base en el método lógico-jurídico, los diversos e inconexos textos supremos, poder definir con exactitud las reglas aplicables, ya que uno de los postulados esenciales del Derecho Fiscal, que siempre deberemos tener presente, nos indica que en un sistema tributario que se precie de ser justo, equitativo y, por ende, humano, ni un sujeto activo puede establecer dos o más tributos sobre un mismo ingreso gravable, ni dos o más sujetos activos pueden imponer dos o más gravámenes sobre el mismo ingreso.

III. REGLAS PARA LA COMPETENCIA TRIBUTARIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

Dentro del sistema competencial que hemos dejado apuntado en el subtema inmediato anterior, aparece como primer problema el relativo a la diferenciación de los respectivos campos de acción tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas. Se trata, a no dudarlo, de la cuestión central en la problemática que nos ocupa.

Cuestión central porque las dos principales esferas de poder, dentro de la estructura del Estado Mexicano, están representadas por el Gobierno Federal y por los gobiernos de los Estados y porque los actos de autoridad emanados de ambos sujetos activos tienen, a fin de cuentas, como destinatarios, a todos los habitantes de la República, toda vez que el poder federal se ejerce precisamente sobre todas y cada una de las Entidades Federativas.

Un punto que es conveniente dejar aclarado desde ahora, es el concerniente a la extensión y significado del concepto "Entidades Federativas", ya que con frecuencia suele identificarse exclusivamente con el de "Estados", lo cual, a nuestro juicio, es incorrecto. En efecto, al hablar de "Entidades Federativas" nos estamos refiriendo a todas las circunscripciones territoriales que forman parte de la República Mexicana y que están dotadas de un régimen de gobierno y de Administración Pública para la atención de los asuntos locales. Es decir,

comprendemos tanto a los llamados “Estados” como al Distrito Federal.

A pesar de ser la sede o asiento de los poderes federales, el Distrito Federal posee una administración propia, representada por la Jefatura de Gobierno, una organización judicial autónoma (juzgados de lo familiar, civiles y penales, Junta de Conciliación y Arbitraje, Tribunal Superior de Justicia y Procuraduría) e inclusive un Fisco local, cuyas funciones competen a un enorme —y creciente— organismo denominado Tesorería del Distrito Federal o Secretaría de Finanzas.

En tales condiciones y sin perder de vista que por ser el asiento de los Poderes de la Unión presenta en su estructura orgánica algunas características *sui generis*, como el hecho de que, a pesar de poseer una Legislatura propia, el Congreso Federal legisla también para él, podemos sostener que el Distrito Federal es una Entidad Federativa como puede serlo cualquier Estado de la República, ya que territorialmente forma parte del País y jurídicamente se encuentra dotado de un sistema de gobierno propio en lo tocante a su régimen interior.

Establecido lo anterior, procede pasar al estudio de las reglas competenciales que en materia fiscal contiene la Constitución Política que nos rige para delimitar las correspondientes potestades tributarias

de la Federación y de las Entidades Federativas. Como lo indicamos líneas atrás, desafortunadamente nuestra Ley Suprema no sigue un método coherente y sistemático, sino que, por el contrario, aborda el tratamiento de este problema de manera dispersa y contradictoria. Por consiguiente, las reglas respectivas aparecen consignadas en diversos preceptos que, a mayor gravedad, no guardan mucha relación entre sí. Tales preceptos son los Artículos 124, 73, fracción XXIX, 73, fracción VII, 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I, que deben citarse en ese orden, toda vez que respectivamente dan origen a reglas distintas que por razones de tipo lógico-jurídico requieren de un análisis por separado en el orden indicado:

a) *Artículo 124*. Su texto deriva en gran medida de la Décima Enmienda o Adición efectuada a la Constitución de los Estados Unidos de América, precisamente con el propósito de resolver las continuas disputas ocasionadas por motivos de competencia entre autoridades federales y locales.

En virtud de que nuestro sistema de gobierno se ha visto influido, indebidamente por cierto, por el federalismo norteamericano, no es de extrañarse que los autores de la Ley Suprema hayan incorporado en forma casi textual la referida Décima Enmienda a su propia obra, sin tomar en cuenta que por las peculiaridades y tradiciones de nuestro medio claramente orientado hacia el centralismo, sólo iba a ser un argumento idóneo para fortalecer al Gobierno Federal en detrimento de

las entidades y no a la inversa, como ha sucedido hasta la fecha en el país que la geografía nos deparó como vecino.

Pero independientemente de lo anterior, el precepto de referencia —al que los constitucionalistas suelen denominar "de las facultades implícitas" (implied powers)— se enuncia en los términos siguientes: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se extienden reservadas a los Estados."

Puesto en otras palabras: las atribuciones que la Carta Magna no confiera a los Poderes Federales, implícitamente podrán ser ejercidas por los de las Entidades Federativas. De ahí el incesante proceso de reformas y adiciones al que, particularmente en los últimos años, ha estado sujeta nuestra Ley Fundamental, con el objeto de ampliar en la mayor medida posible la esfera de facultades de la Federación.

Ahora bien, la aplicación del transcrito Artículo 124 Constitucional a la materia tributaria, se prestó, desde un principio, a una serie de dudas y confusiones, debido a que la propia Constitución no aclaraba cuáles eran las facultades concedidas "a los funcionarios federales".

Ante la incertidumbre que se vivía, en los años de 1925 y 1932 —

pasado el furor de las luchas revolucionarias— fueron convocadas la Primera y Segunda Convención Nacional Fiscal, en las que bajo la sabia dirección del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público, don Alberto J. Pani, se elaboraron diversos proyectos tendientes a establecer un sistema de competencia constitucional entre la Federación y las Entidades Federativas.

Posteriormente, en el año de 1936, el Presidente Lázaro Cárdenas envió al Congreso de la Unión un proyecto de reformas a los Artículos 73, fracción X, y 131 de la Constitución General de la República, en el que con gran precisión se deslindaban los campos de acción tributaria de estos dos sujetos activos.

Al respecto vale la pena destacar algunos párrafos de la Exposición de Motivos de esta finalmente malograda iniciativa, en los que el gran gobernante mexicano expresa con meridiana claridad el caos en que se debatía nuestra organización fiscal por la falta de elementos para poder aplicar correctamente la regla contenida en el mencionado Artículo 124 y reconoce oficialmente —por vez primera en nuestra historia— el grave error que significó el haber adoptado el mismo sistema de Constitución de los Estados Unidos de América.

"En nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la

Unión puede legislar privativamente, se encuentra una amplia concurrencia de la Federación y los Estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre una misma fuente de imposición. Además, no sólo diversos impuestos gravitan sobre igual fuente —lo que en sí mismo es un mal— sino que ni siquiera esas exacciones se establecen con un único propósito, porque las leyes fiscales de la Federación y de los Estados se fundan en distintos principios y se expiden con diversos propósitos; y, lo que es más grave aún, de Estado a Estado la legislación hacendaria varía, provocándose lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación, en vez de legislarse con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República...

"Tengo la creencia firme de que ha llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de libre imposición, adoptadas por copia inadaptable a México, de la Constitución norteamericana, porque si en los Estados Unidos de América era una realidad la existencia de entidades plenamente autónomas, con vida independiente y propia, y el problema que se ofrecía al crearse la Federación era el de hacer nacer viable una unión que se creía débil; en nuestro País, al contrario, en los días siguientes a la desaparición del Imperio de Iturbide, el problema que debió plantearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el de inyectar vitalidad a las descentralizaciones estatales del territorio patrio, que adquirirán soberanía interior después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos. Para fortalecer a los Estados es necesario entregarles ingresos propios: participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la improductividad de los gravámenes fiscales."[5]

No obstante, inexplicablemente el Congreso de la Unión rechazó esta atinada iniciativa presidencial y las sanas intenciones del General Cárdenas fueron relegadas al olvido, prevaleciendo hasta 1943 el clima

de incertidumbre e incongruencia jurídicas que con tanta precisión se describe en los párrafos que se acaban de transcribir.

b) Artículo 73, fracción XXIX. En 1940, de nueva cuenta el Presidente Cárdenas envió al Congreso un proyecto de reformas y adiciones a diversos preceptos de la Constitución Política que nos rige, en el que se incluyó una modificación substancial a la fracción XXIX del Artículo 73, que señala las materias sobre las que pueden decretarse tributos de carácter federal.

Dicho proyecto, después de ser discutido y aprobado por el Congreso de la Unión y por las Legislaturas de los Estados, entró en vigor el 1o. de enero de 1943, conforme al siguiente texto que se encuentra vigente hasta la fecha:

"73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

1. Sobre el comercio exterior.

2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27.

3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d) Cerillos y fósforos.

e) Aguamiel y productos de su fermentación.

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza».

Aparentemente en esos términos, el problema quedaba resuelto, pues bastaba con aplicar la regla de las facultades implícitas prevista en el Artículo 124, para concluir que la imposición de gravámenes sobre cualquier fuente de ingresos distinta de las enumeradas en la disposición constitucional que se acaba de transcribir, se entiende reservada a la potestad tributaria de las Entidades Federativas y, en su caso, a la de los Municipios. Sin embargo, tal conclusión cae por su propio peso, en virtud de que, entre otras graves omisiones, los autores de las invocadas reformas y adiciones a la fracción XXIX del Artículo 73, olvidaron incluir los hechos generadores de los dos créditos fiscales más importantes para el Erario Federal: el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Eso sin mencionar a un buen número de impuestos especiales y derechos, así como al Impuesto al

Valor Agregado introducido en sustitución del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, a partir de 1980.

Consecuentemente, desde un principio, esta segunda regla estuvo muy lejos de constituir la fórmula ideal para estructurar en definitiva un sistema competencial entre el Fisco Federal y los de las entidades, ya que jamás reflejó lo que sucedía en la realidad ni tomó en cuenta áreas competenciales tradicionalmente reservadas a la Federación. De ahí que haya tenido que recurrirse a una interpretación bastante general de la fracción VII del propio Artículo 73, para contar con un criterio que si no resulta muy sólido, por lo menos sí corresponde a la realidad.

c) Artículo 73, fracción VII. Sobre este particular, Margáin Manautou nos plantea la siguiente tesis interpretativa:

"En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo Artículo 73 Constitucional; o sea, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes."[6]

En otras palabras, este razonamiento se estructura en la siguiente

forma: la aludida fracción VII dispone que: "El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto"; lo cual indica que su potestad tributaria no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarías de la Federación. De tal manera que si las fuentes gravables señaladas en la fracción XXIX resultan insuficientes, esto no es óbice para que el Congreso Federal pueda afectar otras fuentes, pues la fracción VII lo faculta para decretar todas las contribuciones que se requieran a efecto de integrar en su totalidad el presupuesto nacional.

Con base en este criterio, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y un cierto número de impuestos especiales sobre diversas actividades productivas que no fueron sustituidos por el Impuesto al Valor Agregado, poseen carta de constitucionalidad a pesar de gravar fuentes de riqueza no contempladas en la multicitada fracción XXIX.

A reserva de tratar más ampliamente esta cuestión en el subtema IV del presente Capítulo, no está por demás apuntar que la interpretación comúnmente aceptada de la fracción VII del Artículo 73 Constitucional, si bien refleja lo que sucede en nuestra práctica tributaria, reconoce tal amplitud a la competencia fiscal de la

Federación, que puede afirmarse que, dentro del contexto a que da origen, prácticamente no existe ningún recurso económico generado en el País que no pueda ser objeto de un gravamen federal.

d) *Artículo 117*, fracciones, IV, V, VI y VII, y Artículo 118, fracción I. Estos preceptos contienen una serie de prohibiciones a la actividad económica de las Entidades Federativas que, a contrario sensu, redundan en atribuciones para los poderes federales. Algunas de esas prohibiciones están referidas a la materia tributaria, por lo que forman parte del sistema competencial que estamos analizando, en virtud de que, al eliminar de la esfera de actividades de los gobiernos locales determinados hechos imponibles, con arreglo al citado Artículo 124, su aprovechamiento se entiende concedido a la Federación. Veamos ambos preceptos, en su parte conducente:

"Art. 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

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

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

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

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

"Art. 118. Tampoco pueden (las Entidades Federativas) sin consentimiento del Congreso de la Unión:

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

Como puede advertirse, la finalidad de estos preceptos supremos es la de preservar dentro del ámbito fiscal de la Federación, todos los gravámenes al comercio exterior y un buen número de los vinculados al comercio interior, tradicionalmente canalizados hasta la fecha a través de los impuestos federales a la importación y a la exportación y al valor agregado.

En conclusión, cabe señalar que el Fisco Federal, en su carácter de sujeto activo de los tributos o contribuciones, está dotado de una doble competencia tributaria: expresa y tácita.

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

1. Comercio Exterior.

2. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del Artículo 27 Constitucional.

3. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5. Especiales sobre: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; y producción y consumo de cerveza.

6. Tonelaje y maniobras portuarias.

En tanto que la segunda (la tácita) le confiere el derecho de, en adición a las que acabamos de enumerar, gravar cualquier otra fuente de riqueza disponible en la República, cuando esto sea necesario para integrar el Presupuesto Federal.

Por su parte las Entidades Federativas poseen una competencia derivada, ya que sólo pueden establecer, con las reservas que estudiaremos en el subtema siguiente, tributos sobre aquellas fuentes

que no constituyen hechos generadores de contribuciones federales, corriendo el riesgo de verse privadas aun de éstas en el momento en que el Congreso de la Unión decida concedérselas por los indicados motivos presupuestarios a la Federación.

Por eso, con todo acierto, nuestra Suprema Corte de Justicia ha sentado la siguiente jurisprudencia:

> "La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (Artículo 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la federación (Artículo 73, fracción XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118). Tesis jurisprudencial número 11. Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965. Primera Parte. Pleno. Página 42".

IV. ANÁLISIS CRÍTICO

El complejo sistema competencial previsto en la Constitución para tratar de deslindar los campos de acción tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas, sólo ha conducido en la práctica a una situación anárquica, producto de la ausencia de reglas precisas que determinen con exactitud las respectivas facultades y limitaciones.

En efecto, si interpretamos en estricto sentido lógico-jurídico los Artículos 73, fracción VII y 124 de nuestra Carta Magna, llegamos a la conclusión apuntada en la parte final del subtema que antecede, de que basta con que el Congreso de la Unión decrete un tributo sobre determinada fuente gravable, para que ésta quede vedada a la acción impositiva de las entidades, aun en el caso de que con anterioridad la hubieren gravado.

Evidentemente, de seguirse este criterio hasta sus últimas consecuencias, la vida económica de las Entidades Federativas se tornaría imposible debido a que el continuo y al parecer interminable crecimiento de la Administración Pública Federal, demanda año con año substanciales incrementos al Presupuesto Nacional que arrebatan —esa es la palabra— a los gobiernos locales, casi todos los posibles ingresos tributarios. Un ejemplo, impresionante a nuestro juicio, lo tenemos en el llamado Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al trabajo personal. Hace algunos años el Estado de México, imposibilitado para crear su propio Impuesto sobre la Renta por tratarse de una materia reservada al Fisco Federal, decidió gravar no a quienes percibieran sueldos o salarios, sino a los que los pagaran. Este acto de barbarie fiscal —puesto que es un principio absolutamente elemental de nuestra disciplina el que los tributos deben incidir sobre ingresos, utilidades o

rendimientos, pero nunca sobre un gasto como el que efectúa quien paga un sueldo o un salario— tuvo una explicación y una justificación: la carencia de fuentes imponibles ante el expansionismo tributario de la Federación. No obstante, cuál no sería la sorpresa de los atribulados causantes cuando tiempo después el Fisco Federal lo incorporó a su potestad impositiva, y cuando a partir de 1988, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal lo adoptó también como gravamen local acumulándolo sin más al Impuesto Federal.

Este ejemplo nos demuestra la ineficacia de un sistema competencial que no limita la esfera de atribuciones del Fisco Federal. Ahora bien, como por una parte la Constitución no aborda el problema con claridad y precisión, y como por otra, las Entidades Federativas no pueden ser condenadas a la más completa de las penurias, se ha optado por el fácil pero ilegal camino de la doble tributación, siendo así que en la gran mayoría de las Entidades Federativas coexisten una serie de gravámenes locales al comercio y a la industria con el Impuesto al Valor Agregado; Impuestos sobre Capitales con el Impuesto Federal sobre Productos o Rendimientos de Capital establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, etcétera.

Es decir, no existen reglas fijas y ante tal situación, las entidades se

han concretado a no tocar las materias expresamente reservadas a la Federación por la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, o prohibidas a ellas por los Artículos 117 y 118 del propio ordenamiento supremo, gravando concurrentemente con el Fisco Federal los ingresos que quedan comprendidos dentro de lo que denominamos "competencia tácita" del Erario Federal prevista en la fracción VII del Artículo 73 de la Constitución General. De ahí la existencia de los mencionados gravámenes estatales al comercio y a los rendimientos del capital, no obstante tratarse de fuentes económicas sujetas a tributos federales.

Pero, volvemos a insistir, lo más grave de todo es la carencia de reglas fijas que sólo desemboca en el caos, pues así como la gran mayoría de las Entidades Federativas han invadido, por ejemplo, el campo tributario de la imposición federal sobre capitales, ninguna se ha atrevido a gravar directamente las utilidades de las empresas, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional de los tributos federales se localiza precisamente en la fracción VII del Artículo 73.

Sobre estas bases, nadie está en condiciones de delimitar jurídicamente la competencia tributaria de la Federación y de las Entidades, pues, dígase lo que se diga en contrario, la concurrencia fiscal, además de originar numerosos problemas y confusiones, sólo

desemboca en la doble tributación que, como lo veremos en el Capítulo Décimo Primero, configura, a nuestro juicio, una situación claramente inconstitucional.

En efecto, esta falta de definición legal incide en los contribuyentes que se ven forzados a pagar tributos federales y locales sobre un mismo ingreso o rendimiento, en detrimento de su acervo patrimonial y de sus posibilidades de ahorro y reinversión. Así por ejemplo, quien percibe intereses derivados de un contrato de financiamiento celebrado por una empresa domiciliada en el Distrito Federal, se convertirá en causante del Impuesto sobre Productos o Rendimientos de Capital previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Federal) y del Impuesto sobre Productos de Capitales que se consigna en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Esto es injusto, antieconómico y, a fin de cuentas, inconstitucional (ver Capítulo Décimo Primero). No debe permitirse que un mismo ingreso sea gravado por más de un sujeto activo. Sin embargo, se trata de una realidad cotidiana en nuestro medio, motivada por la voracidad creciente de un Poder Federal que tiende a debilitar aún más las ya de por sí raquíticas economías de las Entidades Federativas, y solapada por textos constitucionales carentes no sólo de técnica jurídica, sino de la congruencia más elemental.

En esas condiciones, la única solución viable consiste en la elaboración de una enmienda constitucional que, dejando de lado ambigüedades y supuestos "requerimientos presupuestales", defina y delimite tajantemente las materias tributarias que respectivamente deben integrar las áreas competenciales de la Federación y de las entidades.

Particularmente se requiere de una división expresa de las fuentes gravables, a fin de evitar las competencias "*tácita y derivada*" que ahora prevalecen y que como hemos visto, inevitablemente conducen a casos de doble tributación. Por eso valdría la pena rescatar y actualizar el proyecto enviado en 1936 por el Presidente Lázaro Cárdenas al Congreso de la Unión, e inexplicablemente rechazado por éste, a pesar de haber sido elaborado por destacados especialistas en materia hacendaria, encabezados por el entonces Secretario de Hacienda, don Eduardo Suárez.

Dicho proyecto constituye, hasta la fecha, el único esfuerzo verdaderamente serio por crear un sistema de competencia tributaria entre la Federación y las entidades lo suficientemente preciso y objetivo como para resolver todos los problemas, confusiones e

injusticias a que nos hemos venido refiriendo. De ahí que valga la pena reproducirlo a continuación en su parte medular —pues los párrafos más importantes de la Exposición de Motivos ya fueron transcritos en el subtema que antecede—. El proyecto parte, como en sana técnica jurídico-fiscal debe ser, de una clara división entre los tributos exclusivos para la Federación y los reservados a las entidades. Así, los primeros están constituidos por:

"a) Impuestos y derechos de importación y exportación.

"b) Impuesto sobre la Renta de las sociedades y de las personas físicas.

"c) Impuestos sobre los recursos naturales propiedad de la Nación, tales como los de minería, producción, sal y de petróleo, uso de aguas nacionales, pesca, etcétera.

"d) Impuestos sobre las instituciones de crédito y las compañías de seguros.

"e) Impuestos especiales sobre la energía eléctrica (producción y consumo), gasolina y otros productos derivados del petróleo, ferrocarriles, transporte por vías generales de comunicación, hilados y tejidos, azúcar, cerillos y fósforos, tabacos, alcoholes y mieles incristalizables, aguamiel y productos de su fermentación, cerveza, juegos, loterías y rifas, explotación forestal.

"f) Impuestos sobre servicios públicos federales y concesiones otorgadas por la Federación."

En tanto que los tributos reservados a las Entidades Federativas son:

"a) El impuesto predial.

"b) Un impuesto general sobre la industria y el comercio".

Aunque el Proyecto Cárdenas reclama algunas correcciones y adiciones, pues omite dilucidar, entre otras, las áreas relativas al Impuesto al valor Agregado, a impuestos tan importantes como los de adquisición de inmuebles y sobre capitales y a la gran mayoría de los derechos (suministro de agua potable, servicios registrales, matanza de ganado y otros), su gran mérito radica tanto en pretender introducir una verdadera división de fuentes gravables, como en velar por la autonomía financiera de las Entidades Federativas, al intentar reservarles la potestad tributaria sobre la industria y el comercio, que actualmente constituye una de las dos más importantes percepciones del Fisco Federal. En este sentido, puede afirmarse que se trata de una obra maestra si se le compara con la inconsistente reforma efectuada con efectos a partir del 1o. de enero de 1943 a la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional y cuyas notorias deficiencias señalamos en el subtema inmediatamente precedente.

Pero independientemente de los ajustes que pueda requerir el interesante proyecto inspirado por el Presidente Cárdenas, pensamos que en él se contienen las bases fundamentales para la justa solución que demanda este problema, sencillo en su planteamiento, pero al que

la falta de una legislación constitucional adecuada aunada a los intereses y a las prácticas viciadas que se han venido generando con el transcurso del tiempo, han transformado en complejo e intrincado.

V. LA COORDINACIÓN FISCAL

La coordinación fiscal se define como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

Ahora bien, nuestra definición de coordinación fiscal es susceptible de descomponerse en los siguientes elementos:

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

Como puede advertirse, la coordinación tributaria deriva de un tratamiento constitucional y legal que, a fin de profundizar un poco más en este tema, estimamos conveniente exponer a continuación, referido, desde luego, al principio básico contenido en la Carta Magna y al desarrollo del mismo a través de la Ley de Coordinación Fiscal.

Así, el párrafo final de las varias veces citada fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución Política nos indica que: "Las Entidades

Federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine...” Reglamentando esta norma suprema, la Ley de Coordinación Fiscal, en sus Artículos 1o. y 6o., establece lo siguiente:

> “Artículo 1o. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichos Estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.”
>
> “Artículo 6o. Las participaciones federales que recibirán los Municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrírselas. Las legislaturas locales establecerán su distribución entre los Municipios mediante disposiciones de carácter general...”

Del análisis sistemático de las disposiciones legales transcritas y de otras más de contenido similar que sería largo reproducir aquí, podemos concluir que la coordinación tributaria se rige, en términos generales, por las reglas siguientes:

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

   como lo demuestran los preceptos de la Ley de Coordinación Fiscal que acabamos de transcribir.

b) La participación de las Entidades Federativas se fija en proporción al rendimiento global de los tributos coordinados.

c) Sin embargo, es de hacerse notar que dicha participación no sólo comprende el producto de los tributos coordinados, sino también el de las multas y recargos que se cobren a los contribuyentes remisos domiciliados en el territorio de la entidad de que se trate.

d) Es requisito indispensable que las entidades se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los tributos federales coordinados. En esta regla radica la esencia del sistema de coordinación.

e) La coordinación fiscal alcanza a los Municipios. Sin embargo, se trata de una cuestión diferente que preferimos analizar por separado en el Capítulo siguiente.

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

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

Esto último, como contrapartida, conlleva una gran desventaja, pues propicia el centralismo fiscal opuesto por esencia a la naturaleza jurídico-constitucional del sistema federal en el que supuestamente vivimos. La coordinación, a la larga, puede conducirnos a un régimen tributario en el que sólo subsistan tributos o contribuciones federales y una serie de participaciones en su rendimiento que, a manera de donaciones graciosas, alimenten la subsistencia presupuestaria de las Entidades Federativas. Semejante contexto, al que por cierto nos aproximamos a pasos agigantados, significa sólo una cosa: el centralismo político-económico, que convierte la teórica autonomía constitucional de las entidades en letra muerta, pues sin autosuficiencia tributaria no puede hablarse de "autonomía", "soberanía en lo concerniente a su régimen interior", ni de nada que se le asemeje.

La coordinación fiscal, lejos de representar una solución idónea al complejo problema competencial que se da entre la Federación y las entidades que la componen, constituye un obstáculo más que, en la

medida en que crezca generará nuevos y mayores intereses creados que tenderán a alejarnos de la verdadera solución. Por eso afirmamos que se trata de una cuestión que demanda atención inmediata a nivel de reforma constitucional.

Ahora bien, si queremos preservar la estructura política del Estado Mexicano como una República Federal, por fuerza deberemos avocarnos a la resolución de este conflicto partiendo de las premisas del varias veces mencionado Proyecto Cárdenas de 1936, en el que, como en tantas otras obras de este brillante estadista mexicano, que casi siempre se adelantó a su tiempo, se encuentran las bases fundamentales que no nos cansaremos de repetir:

a) División tajante entre las fuentes de riqueza gravables exclusivas para la Federación y las reservadas a los fiscos de las entidades;

b) Fortalecimiento de las economías locales mediante la asignación permanente de ingresos tributarios a las Entidades y Municipios, intocables para el Fisco Federal.

Sobre esas bases, se proscribirían los efectos negativos y viciados tanto de la concurrencia fiscal como de la coordinación y se garantizaría

la autosuficiencia presupuestal de las entidades, sin la cual no es concebible un genuino federalismo.

En lo que a esta materia se refiere, se debe señalar que se han logrado algunos pequeños avances en torno al establecimiento de lo que debe ser un verdadero federalismo fiscal. En efecto, tal y como se sostiene en esta obra, la coordinación fiscal lo único que provoca es un centralismo tributario a través de una marcada tendencia hacia el establecimiento de impuestos federales únicos, de cuyos rendimientos se otorgan determinados porcentajes de participación a las entidades federativas y a los municipios. Este sistema ofrece, sin duda alguna, la ventaja de que evita situaciones de doble tributación, impidiendo que una misma fuente de ingresos sea gravada hasta en dos o en tres ocasiones por contribuciones federales, estatales y municipales. Sin embargo, como contrapartida, la coordinación fiscal rompe con los principios constitucionales de soberanía interna de las entidades federativas y de autosuficiencia municipal; particularmente si se considera que el texto original de nuestra Constitución basa la existencia del Estado Federal mexicano en la unión de entidades federativas libres y soberanas en lo concerniente a su régimen interior, e integradas por municipios libres que deben constituir las células de la estructura política y administrativa del propio Estado mexicano.

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

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

Estas disposiciones desde un ángulo son criticables, porque tienden a sustituir impuestos federales por impuestos estatales o municipales, haciendo la carga fiscal todavía más gravosa para los contribuyentes. Pero desde otro ángulo, ofrecen la ventaja de que propician la recuperación de la soberanía tributaria por parte de las entidades federativas y de los municipios. Desde luego, se trata de medidas preliminares que no se aproximan ni con mucho a lo propuesto en esta

obra, en el sentido de que mediante una reforma constitucional se haga una división tajante entre las fuentes de riqueza gravables en forma exclusiva para la Federación y las reservadas a los fiscos de las entidades, para lograr el fortalecimiento de las economías locales, mediante la asignación permanente de ingresos tributarios a las entidades y municipios, que sean intocables para el fisco federal.

En este último sentido parecen pronunciarse las adecuaciones fiscales que a partir del año 2002 otorgan a las entidades federativas la facultad potestativa de establecer gravámenes sobre los ingresos de las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales; y sobre las ventas de bienes y servicios realizados al público en general hasta por el 3% del importe cobrado. Al respecto, no puede dejar de señalarse que si bien estas reformas propician la concurrencia fiscal con todos los vicios, problemas y consecuencias económicas que quedaron señalados con anterioridad, también lo es que marcan un precario inicio en lo que sin duda será un largo camino para dotar a las entidades federativas de fuentes propias de ingresos fiscales que no las hagan depender económicamente de las participaciones que se les asignan en los tributos federales dentro del sistema nacional de coordinación fiscal. Pasos pequeños que están muy lejos de lograr una reforma constitucional de carácter integral que es la única que puede resolver

de manera definitiva este delicado problema, tal y como se plantea en la presente obra y en el Capítulo Noveno ("Federalismo Fiscal") de la obra de este mismo autor, "El Federalismo Mexicano hacia el Siglo XXI", publicada por Editorial Themis, S.A. de C.V., en marzo de 1999.

VI. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué puede afirmarse que el Gobierno Federal es la esfera del poder supremo de la República?

2. ¿Por qué es indebido hablar de una soberanía "compartida" o "dividida" entre la Federación y las entidades?

3. ¿Cuáles son las reglas que establecen las fracciones I y II del Artículo 115 Constitucional, en lo tocante a la organización municipal?

4. ¿Cuál fue el objeto de dividir al País en múltiples células municipales y a qué situación dio origen esa división?

5. ¿Por qué la suma de tres gravámenes sobre un mismo objeto representaría una carga económicamente insoportable para cualquier causante?

6. ¿Qué comprende, en su correcta acepción el concepto "Entidades Federativas"?

7. ¿Por qué no ha dado los frutos deseados la incorporación a nuestro sistema federal, a través del Artículo 124 Constitucional, de la llamada cláusula de las facultades implícitas?

8. Enumerar las contribuciones que, según la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, son exclusivas de la Federación.

9. Señalar qué tributos tradicionalmente reservados a la esfera de atribuciones de la Federación, no se incluyen en la enumeración a que se refiere la pregunta inmediata anterior.

10. Enumerar las prohibiciones tributarias impuestas a las Entidades Federativas por los Artículos 117 y 118 de la Constitución.

11. ¿En qué consiste la competencia fiscal expresa y tácita de la Federación?

12. ¿Por qué afirmamos que el impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal constituye un barbarismo fiscal?

13. Explicar en qué sentido el Proyecto Cárdenas de 1936, sienta las bases para crear un verdadero sistema competencial entre la Federación y las Entidades Federativas.

14. Explicar los elementos en los que se descompone la definición de coordinación fiscal.

15. ¿Por qué se dice que la coordinación fiscal, implica una situación de competencia tributaria que se desarrolla al margen de la Constitución?

16. Explicar las reglas aplicables en materia de coordinación fiscal que se desprenden de las principales disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Garza, Sergio F. de la
Derecho Financiero Mexicano.

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo.

Diario de Debates del Congreso Constituyente 1916-1917. Tomo II
Revista Time (19 de junio de 1978).

CAPÍTULO 6

Competencia Tributaria de las Entidades Federativas entre sí y con Relación a sus Municipios

SUMARIO: **I. PROBLEMÁTICA. II. LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL Y EL PRINCIPIO DE RESIDENCIA. III. ANÁLISIS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 CONSTITUCIONAL: A. Génesis; B. Texto Vigente. IV. INTEGRACIÓN DE LA HACIENDA MUNICIPAL. V. CONCLUSIONES FINALES ACERCA DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS SUJETOS ACTIVOS. VI. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. PROBLEMÁTICA

Establecimos en el Capítulo precedente que, dada la estructura político-administrativa del Estado Mexicano, la Federación se compone de diversas Entidades, las que a su vez, se dividen en un conjunto de Municipios. Asimismo señalamos que las entidades son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo administrativo y político de sus respectivos problemas locales. En tanto que el Municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano, al servir de base para la división territorial y para las, propias estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación.

Ahora bien, como las Entidades Federativas y los Municipios poseen el carácter de sujetos activos de los tributos o contribuciones, se precisa de un régimen competencial que, a semejanza del que prevalece entre la Federación y las Entidades, señale las respectivas esferas de atribuciones tributarias tanto de estas últimas como de los Municipios.

El problema, sin embargo, debe entenderse a dos niveles:

a) Competencia fiscal de las Entidades Federativas entre sí, y

b) Competencia fiscal entre las entidades y sus municipios.

Es decir, no se agota mediante el simple análisis de las relaciones que puedan generarse entre estos dos sujetos activos, sino que comprende además una delicada problemática competencial que lógicamente tiene que surgir cuando, dentro de un mismo territorio federal, coexisten diversas entidades autónomas en lo concerniente a su régimen interior y por ende investidas de potestades tributarias también autónomas.

En tales condiciones resulta una cuestión de vital importancia el tratar de localizar e interpretar las reglas aplicables, ya que nuevamente nos encontramos ante una situación que fácilmente puede dar origen a múltiples casos de doble tributación.

Hemos venido insistiendo en que la doble tributación representa un factor negativo e indeseable que, debido a deficiencias de la organización gubernamental, repercute injusta y antieconómicamente en el patrimonio de los causantes y que, por tanto, amerita una total prescripción de nuestro medio jurídico-fiscal. No obstante, la estructura política del Estado Federal Mexicano es, por esencia, propicia para este tipo de abusos fiscales, toda vez que la presencia de tres sujetos activos diferentes y dotados de una cierta autonomía entre sí, facilita la reiteración de gravámenes sobre un mismo objeto. Máxime cuando uno

de esos sujetos activos —la Federación— afecta la casi totalidad de las fuentes de riqueza disponibles.

Por eso la delimitación de áreas competenciales constituye una tarea especialmente importante, ya que solamente a través de ella puede lograrse no sólo la supresión de los graves fenómenos de doble tributación, sino también lo que debe ser el fundamento de todo sistema fiscal federal sano y progresista: el fortalecimiento económico de las entidades regionales (Estados y Municipios) supuestamente autónomas. No debe perderse de vista que ninguna autonomía político-administrativa es factible si no se cuenta con los medios y recursos que garanticen una previa autosuficiencia económica.

Dicho en otras palabras, en un Estado Federal como lo es el nuestro, la competencia fiscal de los tres sujetos activos no debe concretarse al establecimiento de una serie de reglas delimitadoras de fuentes gravables, sino que tiene que inspirarse en un espíritu de justicia que asegure por una parte la integración de Haciendas Públicas, fuertes y autónomas, ya sea la Federal, las de las Entidades, o las de los Municipios; y por la otra, la fácil substanciación de los conflictos previsibles en un sistema en el que coactúan tres potestades tributarias en un mismo territorio y, en términos generales, sobre la misma masa

de sujetos pasivos.

De ahí que los problemas competenciales que puedan llegar a presentarse incidan no sólo sobre las relaciones que se dan entre los tres sujetos activos, sino que también comprenden los conflictos entre los integrantes de uno de dichos sujetos: las Entidades Federativas.

De modo que, resumiendo nuestras ideas sobre el particular, podemos afirmar que la problemática del sujeto activo dentro del Derecho Fiscal Mexicano, implica el análisis de tres cuestiones básicas:

1. Competencia entre la Federación y las Entidades Federativas;

2. Competencia de las Entidades Federativas entre sí; y

3. Competencia entre las Entidades Federativas y sus Municipios.

La primera ya fue objeto de análisis en el Capítulo inmediatamente precedente, en tanto que la segunda y la tercera lo serán en este Capítulo Sexto, en el que enjuiciaremos lo que nuestra legislación positiva dispone al respecto, partiendo de las premisas que hemos dejado enunciadas: la necesidad de un sistema competencial específico, basado en reglas precisas y claras; la importancia de proscribir todos los posibles casos de doble tributación; y el imperativo de fortalecer la autonomía económica de las entidades y Municipios, ante lo que hemos dado en llamar el expansionismo tributario de la Federación.

II. LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL Y EL PRINCIPIO DE RESIDENCIA

Como lo hemos venido señalando, la coexistencia dentro de un territorio federal único de varias entidades autónomas dotadas de potestades tributarias propias e independientes entre sí, puede dar lugar a multitud de problemas que, por regla general, suelen desembocar en situaciones de doble tributación. Ilustremos este concepto con un ejemplo:

Una empresa cuyo domicilio se encuentra ubicado en el Estado de Nuevo León, realiza una transacción mercantil con otra empresa establecida en el Distrito Federal, obteniendo con tal motivo ingresos fiscalmente gravables. Ahora bien, como ambas entidades mantienen en vigor impuestos locales que gravan esa transacción mercantil, el Estado de Nuevo León pretenderá cobrar el impuesto local respectivo aduciendo que los ingresos gravables los obtuvo una empresa que tiene establecida su residencia en el territorio de esa entidad. En tanto que el Distrito Federal pretenderá hacerlo con base en el hecho de que la

percepción de los ingresos gravados proviene de una fuente de riqueza ubicada en su propio territorio.

¿A quién le asiste la razón? Indudablemente se trata de un problema de difícil dilucidación, ya que, en principio, puede pensarse que los motivos aducidos por ambas entidades son igualmente válidos, puesto que tanto el criterio del domicilio o residencia como el de la ubicación de la fuente de riqueza gravable forman parte de las reglas clásicas para la solución de problemas competenciales en materia fiscal. En efecto, en el ejemplo que nos ocupa, el Estado de Nuevo León cuenta a su favor con el hecho de que quien recibe los ingresos gravados es una empresa domiciliada dentro de su circunscripción territorial, es decir, un causante sujeto a su potestad contributiva. Por su parte, el Distrito Federal se ve favorecido en cuanto a que nadie puede ignorar que el hecho generador de los ingresos gravados se introdujo en su territorio y que, por ende, quedó comprendido dentro de la esfera de su propia potestad tributaria.

Ante tal situación —que es susceptible de multiplicarse por los miles de casos que con gran frecuencia se presentan en toda la República—, lo único que aparece en claro es que quienes resultan perjudicados son los contribuyentes que se ven obligados a pagar dos impuestos sobre un mismo objeto o ingreso gravable. De modo que vuelven a surgir las interrogantes: ¿A quién le asiste la razón?, y en particular, ¿cómo va a resolverse el problema sin afectar patrimonialmente a los sujetos pasivos con duplicidades impositivas?

Tal y como lo apuntamos, la solución no es sencilla, en virtud de que carecemos de los elementos jurídico-constitucionales indispensables para plantearla. Comentando esta cuestión, Margáin Manautou opina: "Competencia impositiva de los Estados entre sí. Sobre este problema, poco se ha escrito en México, y nuestros tribunales no han resuelto casos originados por la concurrencia de dos o más Estados en gravar el mismo ingreso, persistiendo la anarquía que se ha tratado de solucionar con la Ley de Coordinación Impositiva, de 28 de diciembre de 1953».[1]

Es decir, no existe ni una norma constitucional que de manera expresa, objetiva y clara, se ocupe de indicarnos el camino a seguir, ni un criterio jurisprudencial emanado de los tribunales federales que contribuya a integrar esta laguna jurídica, a pesar de que el Artículo 104, fracción IV de la propia Carta Magna, los faculta para conocer de las controversias que se susciten entre dos o más Estados. Tan sólo contamos con una singular "Ley de Coordinación Fiscal".

Sin embargo, queremos volver a insistir en que la coordinación no es la forma correcta de solucionar el problema competencial entre la Federación, las Entidades y los Municipios, a menos que abjuremos de la República Federal como forma de organización política que para el Estado Mexicano consagra la Constitución que nos rige. La coordinación fiscal inevitablemente conduce al centralismo económico y a la consecuente dependencia en todos sentidos de entidades supuestamente autónomas hacia la Federación. Si bien es cierto que tiende a evitar conflictos entre los Estados y Municipios —pues al no existir más que gravámenes federales, en cuyos rendimientos participan proporcionalmente los otros sujetos activos, se elimina la posibilidad de que dos o más tributos locales puedan aplicarse en forma concurrente—, su impacto negativo sobre las ya de por sí debilitadas Haciendas estatales y municipales, la transforma automáticamente en adversario decidido del federalismo que, como sistema de vida política nos legaron nuestros antepasados después de enormes vicisitudes y penalidades.

Además, tan no ha sido una solución que hasta la fecha subsisten serios y abundantes problemas como el que ilustramos con base en los diversos impuestos locales que aún se encuentran en vigor en el Distrito Federal, en el Estado de Nuevo León y en otras muchas

Entidades Federativas. De modo que una "Ley de Coordinación" que por fuerza tiene que estar referida exclusivamente a aquellos ingresos tributarios respecto de los cuales a la Federación le parece conveniente otorgar una cierta participación a las entidades y municipios, no puede ser una solución global y adecuada, particularmente para los contribuyentes afectados.

En efecto, la coordinación fiscal, al impedir la subsistencia de gravámenes locales sobre las materias objeto de la misma, sólo cubre un aspecto parcial del conflicto que nos encontramos analizando, ya que los múltiples casos de doble tributación, que por desgracia ocurren frecuentemente en nuestro medio, se presentan precisamente en aquellos tributos locales, que existen hasta la fecha al margen de toda posible coordinación.

Por consiguiente, ¿qué respuesta puede ofrecerse al sujeto pasivo que se ve ante la injusta alternativa de tener que pagar a dos o más entidades distintos tributos por un mismo ingreso, utilidad o rendimiento? Evidentemente la respuesta tiene que ser integral. Es decir, debe estar basada en una regla general aplicable uniformemente a cualquier otro caso de naturaleza similar que pueda presentarse. No se le puede decir que es necesario esperar a que la coordinación

resuelva por sí sola el problema. En esas condiciones, pensamos que dicha respuesta se encuentra en el principio de residencia que consagra la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, en los siguientes términos:

"Art. 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del precepto transcrito podemos desprender, en lo tocante a la cuestión que nos encontramos analizando, las siguientes consecuencias:

a) Es obligación de todos los ciudadanos contribuir a los gastos públicos de la Federación.

b) Asimismo, es obligación ciudadana el contribuir a los gastos públicos locales; pero tal obligación se entiende referida exclusivamente a los de la Entidad y Municipio que correspondan al lugar en donde el contribuyente tenga establecida su residencia.

c) Por consiguiente, ningún ciudadano está constitucionalmente obligado a contribuir a los gastos públicos de una Entidad o de un Municipio, en los que no se encuentra domiciliado.

Dicho en otras palabras: la Constitución no establece de manera expresa una regla específica, pero sí en forma implícita un principio general y uniforme (el de residencia), que aplicado a los conflictos de competencia tributaria entre dos o más Entidades Federativas, opera como instrumento de solución jurídica. Esto significa que, a falta de reglas precisas, tiene que recurrirse a una interpretación legal perfectamente válida y clara, ya que el precepto constitucional invocado no deja lugar a dudas en cuanto a que los ciudadanos solamente deben contribuir a los gastos públicos del Estado y Municipio en que residan.

De tal modo que en el ejemplo que citamos en el proemio de este subtema, la controversia tendría que resolverse declarando la procedencia del impuesto local establecido por la Legislación Hacendaria del Estado de Nuevo León, toda vez que el domicilio de la empresa que recibe los ingresos gravados se encuentra en el territorio de dicha Entidad, y no en el Distrito Federal, que es en donde se encuentra tan sólo la fuente generadora de la riqueza gravada. Circunstancia esta última que, a pesar de su indiscutible importancia, resulta irrelevante de acuerdo con lo que señala la mencionada fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política que nos rige.

Ahora bien, ¿nuestra legislación fiscal positiva respeta y aplica el

principio constitucional de residencia? La respuesta, por desgracia, tiene que ser negativa, lo que también en esta materia va a llevarnos a un mar de confusiones y ambigüedades que irremisiblemente desembocan en situaciones de doble tributación.

La realidad es que el principio de residencia referido desde luego al sujeto pasivo que percibe el ingreso gravado y no al deudor tiene escaso campo de aplicación dentro de nuestro Derecho Positivo.

A mayor abundamiento, algunos prestigiados especialistas en la materia se muestran contrarios al principio de residencia porque, a su juicio, limita enormemente las perspectivas tributarias de las entidades. Así, Margáin Manautou sostiene que: "Ha contribuido a complicar su solución (la de la competencia fiscal de las Entidades Federativas entre sí. Nota del Autor), lo que nos dice el Artículo 31, fracción IV, Constitucional, acerca de que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y los Municipios en que residan, lo que parece indicarnos que los Estados y Municipios sólo tienen competencia para gravar a las personas que tienen residencia dentro de sus respectivos territorios, propiciándose el desarrollo de los impuestos alcabalatorios y el empobrecimiento económico en que se encuentra un buen número de Estados y Municipios de la República".[2]

La opinión de este distinguido jurista mexicano es a todas luces correcta, si se contempla la cuestión desde el punto de vista del Fisco. Pero nos parece profundamente injusta desde la perspectiva del causante. En efecto, si se aplica el principio de residencia a entidades que ya se encuentran gravemente debilitadas debido al expansionismo tributario de la Federación, se les coloca en la tesitura de tener que recurrir a actos arbitrarios para procurarse ingresos, o bien en la de tener que caer en la inopia. Sin embargo, no vemos por qué los sujetos pasivos deban ser los paganos de un sistema competencial equivocado y deficiente que en aras de un centralismo mal entendido no tiene reparos en sacrificar a dos de los componentes orgánicos de nuestra República supuestamente Federal.

Como lo hemos venido señalando insistentemente, este delicado problema sólo podrá resolverse dentro de un contexto congruente con nuestro sistema federalista, otorgando a las entidades fuentes tributarias exclusivas, es decir, vedadas por completo a la Federación, que les permitan subsistir por sí mismas, sin necesidad de tener que "coordinarse" para recibir "participaciones" derivadas de los rendimientos de algún impuesto federal.

Pero obviamente, el camino a seguir no puede ni debe consistir en

permitirles gravar ingresos, rendimientos o utilidades de personas que no residen en sus respectivos territorios. Máxime cuando de una interpretación lógico- jurídica del precepto constitucional aplicable, se desprende que se trata de una práctica prohibida. En nuestra modesta opinión, la esencia del problema está en el fortalecimiento económico de las Entidades Federativas; pero no en favorecer la doble tributación. Margáin Manautou aduce que aplicar el principio de residencia puede forzar a los fiscos locales a cometer actos arbitrarios para obtener recursos. Nosotros, lamentando tener que discrepar en este punto de la opinión de nuestro estimado maestro, nos preguntamos: ¿qué la doble tributación no es una arbitrariedad por excelencia?

En síntesis, sostenemos que en atención a lo establecido por la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, la problemática del régimen competencial de las Entidades Federativas entre sí debe resolverse con estricto apego al principio de residencia que impide a cualquier entidad imponer contribuciones a quienes no tengan establecido su domicilio dentro de su propia jurisdicción territorial.

No hemos olvidado que lo expuesto en este subtema constituye una mera opinión personal que no es compartida por la gran mayoría de los especialistas en nuestra materia, y la que, a mayor abundamiento, no

está respaldada por ningún precedente jurisprudencial, ya que como lo señalamos con anterioridad, nuestros Tribunales Federales no se han pronunciado hasta la fecha sobre este particular. Sin embargo, no está por demás recomendar a los afectados por la doble tributación local y a quienes los asesoran, que interpongan el correspondiente juicio de amparo no sólo para mantener intacta su esfera de derechos individuales garantizada por la Constitución, sino para forzar una definición en el caso que nos ocupa, la que si desea guardar congruencia con la naturaleza misma del federalismo en el que aspiramos a vivir, necesariamente deberá inclinarse por el multi invocado principio constitucional de residencia.

III. ANÁLISIS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 115 CONSTITUCIONAL

El tercer aspecto del estudio de la naturaleza jurídica del sujeto activo de los tributos o contribuciones, está constituido por el conjunto de reglas aplicables al sistema competencial entre las Entidades Federativas y sus Municipios. Cuestión fundamental debido a que el Municipio es la célula de la organización política y administrativa del Estado Federal Mexicano y a que como tal representa el primer frente de gobierno para la ciudadanía.

La idea de introducir el Municipio Libre en la Constitución de 1917 (pues como se recordará, no fue previsto en la Carta Magna de 1857) obedeció al deseo de que prácticamente cada población de la República contara con una autoridad local e inmediata, debidamente constituida, que al encontrarse familiarizada con los problemas y necesidades del lugar pudiera atenderlos en forma rápida y efectiva. Fue así como dentro del seno del Congreso Constituyente se debatió largamente la cuestión municipal, para desembocar en la redacción del Artículo 115 en vigor. Desde luego, la parte central de tales deliberaciones recayó en el texto de la fracción relativa al aspecto económico, pues difícilmente puede pensarse que el Municipio sea verdaderamente libre para llevar a cabo las importantes tareas de gestión del bienestar colectivo que teóricamente tiene asignadas, si no cuenta con un principio de autosuficiencia hacendaria jurídicamente garantizado.

Lógicamente, al regularse en el Artículo 115 de la Constitución Política, el procedimiento para la integración de la Hacienda Municipal, en dicho precepto tuvieron que sentarse las bases del régimen competencial con las Entidades Federativas. De ahí la importancia de tener que efectuar un análisis detallado sobre el particular.

A. Génesis

Un punto de gran interés que sirve de base para entender cabalmente la triste penuria en la que vegetan la mayoría de las haciendas municipales en la actualidad, es el relativo a los debates que se suscitaron en el Congreso Constituyente 1916-17 en torno al problema económico-fiscal del Municipio, pues en los mismos —particularmente en algunos de los votos minoritarios— se encuentran las razones de la referida penuria y de lo que pudo y debió haber sido su solución.

Turnado a la segunda Comisión de Constitución el proyecto del Artículo 115 elaborado por el señor Venustiano Carranza, que entonces ejercía las funciones de Jefe de Estado, ésta emite el siguiente dictamen:

> "Teniendo en cuenta que los municipios salen a la vida después de un largo período de olvido de nuestras instituciones, y que la debilidad de sus primeros años los haga víctimas de ataques de autoridades más poderosas, la comisión ha estimado que deben ser protegidos por medio de disposiciones constitucionales y garantizarles su hacienda, condición sine qua non de vida y su independencia, condición de su eficacia."[3]

A partir de la presentación de este dictamen se inicia una fuerte discusión entre un grupo de diputados constituyentes que pugna por que la Ley Suprema establezca y garantice las percepciones de la Hacienda Municipal y otro que, víctima de un federalismo exacerbado,

pretende que esta cuestión se reserve a los poderes de las Entidades Federativas, a fin de no vulnerar el principio de autonomía o de "soberanía en lo concerniente al régimen interior".

En apoyo de la primera postura, se hicieron valer los siguientes votos razonados: El de los diputados Heriberto Jara e Hilario Medina que, en su parte fundamental, afirmaba: "No se concibe la libertad política cuando la libertad económica no está asegurada, tanto individual como colectivamente. Al Municipio se le ha dejado una libertad muy reducida, casi insignificante; una libertad que no puede tenerse como tal, porque sólo se ha concretado al cuidado de la población, al cuidado de la política, y podemos decir que no ha habido un libre funcionamiento de una entidad en pequeño que esté constituida por sus tres poderes... queremos que el Gobierno del Estado no sea ya el papá que, temeroso de que el niño compre una cantidad exorbitante de dulces que le hagan daño, le recoja el dinero que el padrino o el abuelo le ha dado y después le da centavo por centavo para que no le hagan daño las charamuscas. Los municipios no deben estar en esas condiciones, seamos consecuentes con nuestras ideas, no demos libertad por una parte y la restrinjamos por la otra, no demos libertad política y restrinjamos hasta lo último la libertad económica, porque entonces la primera no podrá ser efectiva, quedará simplemente

consignada en nuestra Carta Magna como un bello capítulo y no se llevará a la práctica, porque los municipios no podrán disponer de un solo centavo para su desarrollo sin tener antes el pleno consentimiento del Gobierno del Estado...; están todos de acuerdo en que la verdadera y única base de la libertad municipal está en el manejo libre de los fondos con que debe contar el Municipio... (que) debe tener su hacienda propia, porque desde el momento en que el Municipio en hacienda tenga un tutor, sea el Estado o la Federación, desde ese momento deja de subsistir".[4]

Dentro de ese contexto, los diputados Machorro Narváez y Arturo Méndez, suscribieron un voto particular que proponía para la fracción II del Artículo 115, el texto que a continuación se transcribe:

"II. Los municipios tendrán libre manejo de su hacienda y ésta se formará de lo siguiente:

1o. Ingresos causados con motivo de servicios públicos que tiendan a satisfacer una necesidad general de los habitantes de la circunscripción respectiva.

2o. Una suma que el Estado reintegrará al Municipio y que no será inferior al 10% del total de lo que el Estado recaude para sí por todos los ramos de la riqueza privada de la municipalidad de que se trate.

3o. Los ingresos que el Estado asigne al Municipio para que cubra todos los gastos de aquellos servicios que, por la organización municipal, pasen a ser del resorte del ayuntamiento y no sean los establecidos en la base 1a. de este inciso. Estos ingresos deberán ser bastantes a cubrir convenientemente todos los gastos de dichos

servicios».[5]

Es evidente que en el seno del Congreso Constituyente existía un cierto consenso acerca de la inutilidad de estructurar un Municipio pretendidamente libre sin asegurar la autosuficiencia de su Hacienda. Aun cuando los votos particulares de los diputados Jara, Medina, Machorro y Méndez contenían ciertas deficiencias como la de convertir a los municipios en simples partícipes de los rendimientos de algunos tributos estatales, indudablemente otorgaban una protección constitucional al desarrollo del Municipio al asignarle fuentes exclusivas de ingresos en función de los servicios públicos fundamentales que debe satisfacer.

No obstante, la mayoría temerosa de invadir cuestiones propias de cada gobierno local, prefirió inclinarse por un proyecto presentado por el diputado Ugarte, al que corresponde, en esencia, el texto vigente; y al que se considera como el causante de las actuales tribulaciones municipales, por haber entregado a las Entidades Federativas el destino económico de municipios que por esa razón nunca han podido ser auténticamente libres.

Sin embargo, antes de culpar a nuestros Constituyentes de lo que con el tiempo se ha transformado en una lamentable falla, debemos

entender que si actuaron en esa forma, fue precisamente debido a que aún estaban frescos en la mente de casi todos ellos —hombres nacidos y forjados en la provincia— los nefastos recuerdos de los excesos centralistas que en perjuicio de las entidades, habían sido tan frecuentes durante el largo gobierno del General Porfirio Díaz.

B. Texto Vigente

Conforme a su redacción actual, la fracción IV del Artículo 115 Constitucional establece lo siguiente:

"IV.—Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones Federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, *montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.*

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes Federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las

mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del domino público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles».

De dicho precepto se desprende claramente cuál es la regla básica para la competencia tributaria entre las Entidades Federativas y sus municipios: de las contribuciones reservadas a las entidades (es decir, de las que no queden comprendidas dentro de la esfera de atribuciones de la Federación), éstas deciden libremente, por conducto de sus respectivas Legislaturas locales, cuáles pertenecen a la potestad contributiva de los órganos municipales.

Lo anterior literalmente significa que la Hacienda Pública Municipal se encuentra en manos de las Entidades Federativas, las que a su libre arbitrio y sin más formalidad que la de recabar un voto favorable de sus Legislaturas, están constitucionalmente autorizadas para fijar el monto de los presupuestos de ingresos de sus municipios. O sea, el Municipio no cuenta con más fuentes gravables que las que le parecen convenientes al Poder Legislativo del Estado al que pertenece. En semejantes condiciones, una entidad está en entera libertad de promover la autosuficiencia hacendaria de sus municipios, o de estrangularlos económicamente.

Ahora bien, como las finanzas estatales rara vez son boyantes debido fundamentalmente al varias veces aludido "expansionismo tributario" de la Federación, el margen de recaudación fiscal que dejan a disposición del Municipio es extraordinariamente reducido.

En realidad se trata ni más ni menos que de la clásica ley biológica de la supervivencia de las especies aplicada al Derecho Fiscal: La Federación devora la gran mayoría de la fuentes de riqueza existentes en el País; de las pocas que sobran, las Entidades Federativas las engullen casi en su totalidad; y de los restos, verdaderos retazos de ingresos gravables, son graciosamente donados a los municipios. ¡Cuántas veces la lámina para estudiantes de Biología que muestra a un gran pez comiéndose a otro de mediano tamaño, y a éste a su vez dando cuenta de uno más pequeño, nos ha recordado esta situación!

Dentro de esta tesitura, el concepto "Municipio Libre" resulta un verdadero sarcasmo, pues una Hacienda cuya integración presupuestaria es susceptible de ser manipulada al arbitrio de otra instancia política no puede garantizar la independencia en cualquier sentido (administrativo, económico, social y político) de lo que se quiso

convertir en la célula orgánica del Estado Mexicano. Repitamos una vez más las sabias palabras de los constituyentes Jara y Medina: "No se concibe la libertad política cuando la libertad económica no está asegurada, tanto individual como colectivamente...; ...están todos de acuerdo en que la verdadera y única base de la libertad municipal está en el manejo libre de los fondos con que debe contar el municipio; (que) debe tener su hacienda propia, porque desde el momento en que el Municipio en hacienda tenga un tutor, sea el Estado o la Federación, desde ese momento deja de subsistir".

La fracción IV del Artículo 115 Constitucional, al haber ignorado las inteligentes propuestas expresadas en los votos particulares de la minoría, se ha convertido en el principal obstáculo para lograr la libertad municipal y por ende ha desvirtuado la esencia misma de nuestras formas de organización política. Ha dado origen a municipios raquíticos y dependientes que medio sobreviven de las dádivas que gota a gota les conceden la Federación y los Estados. Se trata de un mal tan arraigado en nuestro medio, que a nadie sorprende que cuando el Jefe del Ejecutivo Federal visita pequeñas o medianas comunidades, los pobladores lo abrumen con peticiones de alumbrado público, drenaje, agua potable, etc.; y sin embargo, a pesar de su cotidianidad, no deja de ser un hecho asombroso, pues son solicitudes de prestación de los servicios públicos municipales más elementales que por lógica deben estar fuera del campo de acción del Titular del Gobierno Federal. No obstante, la tradicional penuria de sus insignificantes administraciones municipales, orilla al ciudadano común a recurrir a autoridades más poderosas para buscar la solución de sus ingentes necesidades.

Nuestra Constitución deja al Municipio desprovisto de todo tipo de medios de defensa económica. No posee fuentes propias de riqueza gravable; no participa en la determinación de su presupuesto de ingresos; no tiene manera de impugnar decisiones de la Legislatura Local que lo perjudiquen hacendariamente. Es decir, se encuentra en una verdadera situación de "capitis diminutio", es una especie de menor de edad que no puede bastarse a sí mismo, ni defenderse. Comentando este grave problema, el jurista mexicano Sergio F. de la Garza externa la siguiente opinión: "¿Qué singular clase de libertad se da a un Municipio cuya hacienda está integrada por las contribuciones señaladas discrecional, arbitraria o caprichosamente por la Legislatura local? Porque aunque se diga que ésta tiene la obligación constitucional de establecerlas de modo que sean suficientes para atender a las necesidades municipales, se puede responder que la frase de la Constitución, técnicamente, no pasa de ser un buen consejo. En efecto, ¿con qué recursos cuenta el Municipio para obtener el cumplimiento

forzoso por parte de la Legislatura del imperativo constitucional? Absolutamente con ningunos. De suerte que el Congreso Local puede burlarse impunemente del mandato constitucional, ya que si no quiere obedecerlo voluntariamente, no hay modo de obligarlo coactivamente a que lo cumpla. Y basta caer en la cuenta de que con dicha omisión los ayuntamientos han caído en la peor dependencia política respecto al Gobierno central para comprender su gravedad. Este tendrá siempre una poderosísima e inexorable arma contra los ayuntamientos que rehúsen caer bajo su sujeción, mucho más efectiva, sencilla y sobre todo legalista, que las destituciones o los desafueros, reduciendo sus ingresos en forma que no pueda desenvolver sus actividades más indispensables y acabe por sucumbir de muerte natural".[6]

La opinión transcrita es a todas luces correcta: el debilitamiento económico de los municipios es un medio eficaz y directo de fortalecer el centralismo político, comprometiendo seriamente el futuro social del País. Quienes vivimos inmersos en el maremágnum demográfico de una gran ciudad, a menudo olvidamos que la solución a nuestros cada día más angustioso y crecientes problemas se encuentra en el desarrollo de pequeños núcleos regionales autosuficientes que substituyen las inhabitables metrópolis actuales.

La regla para la competencia fiscal entre las Entidades Federativas y sus Municipios más sencilla no puede ser: la respectiva Legislatura local decide anualmente a su arbitrio cuáles han de ser las contribuciones municipales. Pero ante las aterradoras condiciones de vida urbana que el centralismo político económico y fiscal nos ha deparado, no podemos dejar de preguntarnos, ¿posee algún valor social este simplismo jurídico que en aras de fortalecer un poder central, expansionista y absorbente, olvida que constituimos una enorme nación plena de recursos naturales y por ello de espacios habitables?

IV. INTEGRACIÓN DE LA HACIENDA MUNICIPAL

A pesar de que el destino de los tributos municipales se encuentra en manos de las Entidades Federativas, las que libremente pueden crearlos, aumentarlos, disminuirlos o suprimirlos, del análisis sistemático de un buen número de Leyes de Ingresos Estatales que al menos formalmente tratan de respetar la letra de la fracción IV del Artículo 115 Constitucional, podemos advertir la existencia de ciertas constantes que nos permiten afirmar que se ha generado una especie de práctica consuetudinaria que reserva a los municipios determinados tipos de fuentes de riqueza gravables. Desde luego resultaría aventurado sostener que se trata de normas generales para la integración de la Hacienda Municipal, pues las respectivas Legislaturas

pueden variar de criterio en el momento en que lo deseen y reducir a extremos vergonzosos las percepciones municipales como sucedió con un ayuntamiento del Sureste de la República, que en una ocasión fue ganado, en elecciones populares, por un partido de la oposición. Sin embargo, con las debidas reservas del caso, y sin olvidar la regla competencial contenida en la multicitada fracción IV del Artículo 115 Constitucional, que como la célebre espada de Damocles pende sobre la cabeza de la pretendida libertad municipal; es factible afirmar que la Hacienda Pública de los Municipios se integra, en términos generales, mediante la recaudación de los siguientes ingresos tributarios.

a) *Impuesto Predial,* que se cobra a los propietarios de bienes inmuebles ubicados dentro de la circunscripción territorial del Municipio, en forma periódica y permanente, sobre el valor catastral o el producto del arrendamiento de dichos bienes. Puede decirse que este impuesto constituye un gravamen continuo al ejercicio del derecho de propiedad inmobiliaria. Por esa razón se dice que es una de las principales fuentes de recursos municipales. Tan es así que el inciso a) de la fracción IV del Artículo 115 de la Constitución, hace especial referencia a este tipo de contribuciones.

b) *Impuestos especiales sobre:* diversiones y espectáculos públicos; rifas, loterías y toda clase de juegos permitidos; matanza de ganado y aves; expendios de bebidas alcohólicas; anuncios; y casas de asignación.

c) *Impuestos sobre determinadas actividades laborales*, generalmente no gravadas, por ser de difícil gravación, por parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta, como billeteros, boleteros, cargadores, vendedores ambulantes, fotógrafos ambulantes, músicos ambulantes, fijadores de anuncios y transportistas de carga por medio de vehículos de tracción no mecánica.

d) *Impuestos sobre la industria y el comercio* que no sean materia del Impuesto al Valor Agregado o de tributos estatales, como: puestos ubicados en la vía pública o en los mercados públicos; maquila de nixtamal; venta de determinados productos agrícolas, ganaderos, pesqueros y avícolas; ingresos procedentes de la enajenación de bienes inmuebles; ingresos obtenidos por los establecimientos penitenciarios, de beneficencia y los de enseñanza que se encuentren exentos de Impuesto Federal; ventas de primera mano de bebidas que contengan alcohol, excepto la cerveza y los vinos de mesa elaborados con uva fresca del País.

e) *Contribuciones especiales* derivadas de las obras y servicios municipales que beneficien de manera específica a propietarios de inmuebles ubicados en la respectiva jurisdicción municipal.

f) *Derechos por suministro y consumo de agua potable.*

g) *Derechos por los siguientes servicios especiales:* empadronamiento y refrendo anual de negociaciones industriales y comerciales; por expedición de licencias de construcción, reconstrucción y demolición de obras, alimentos, número oficial y ocupación de la vía pública para obras materiales; expedición de placas y registro de vehículos; legalización de firmas y certificación de documentos; servicios de rastro, sello de carnes y control de carnes preparadas; inhumaciones y exhumaciones llevadas a cabo en el panteón municipal; servicios de registro público de la propiedad y del comercio y de registro de fierros y marcas de herrar.

h) *Aprovechamientos* por concepto de recargos y de multas administrativas y judiciales.

i) *Participación* en los rendimientos de impuestos federales coordinados; impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, derechos por la extracción del petróleo crudo, y gas natural, y otros.*

El procedimiento para la integración de la Hacienda Municipal que acabamos de exponer, aparte de no constituir una norma de aplicación general, pues los renglones que lo componen pueden ser variados a capricho de los Poderes Legislativos estatales e inclusive a juicio de la Federación en el caso de los gravámenes coordinados, ofrece el serio inconveniente de que sólo beneficia a determinados municipios urbanos, como las ciudades de Guadalajara, Monterrey, Toluca, Querétaro, Mérida, Veracruz, Acapulco, etc.: que por constituir centros de producción o de distribución disponen de un razonable volumen de fuentes de riqueza susceptibles de convertirse en hechos generadores de los tributos o contribuciones que hemos enunciado; pero no a las pequeñas comunidades rurales que constituyen la inmensa mayoría de la organización municipal y que debido a su pobreza no pueden, aunque las legislaturas teóricamente los faculten para ello, imponer tributos a actividades que jamás se desarrollan en sus marginadas demarcaciones territoriales.

Al igual que en el caso de la potestad tributaria de las Entidades Federativas, pensamos que la solución se encuentra en una reforma a fondo del Artículo 115 Constitucional, como se ha recomendado en diversos Foros Fiscales (Convenciones Nacionales, reuniones de

Tesoreros, etc.) y en algunos estudios especializados. Esto significa rescatar el espíritu original que animó los votos particulares, desgraciadamente minoritarios, de los constituyentes Jara, Medina, Méndez y Machorro Narváez, para garantizar a través de una norma suprema casuística, precisa y objetiva, un número de contribuciones reservadas en forma exclusiva a los Municipios e intocables para la Federación y los Estados, cuyo producto estimado razonablemente asegure la autosuficiencia presupuestaria de los ayuntamientos. De otra suerte, el pomposo término "Municipio Libre" continuará siendo una mera frase retórica, vana y carente de toda significación real.

Además creemos que se trata de un imperativo de inaplazable atención, ya que mientras no se promueva el desarrollo regional, nuestra, al parecer, incontrolable tasa de crecimiento demográfico llevará en los próximos años a las grandes áreas urbanas, empezando por la Ciudad de México y su zona metropolitana, a convertirse en verdaderos desastres poblacionales, con todas las nefastas consecuencias que esto traerá aparejado, algunas de las cuales infortunadamente ya las estamos experimentando en carne propia.

Por eso somos enemigos decididos de la coordinación fiscal y del centralismo político que conlleva. Nada ganamos con transformar a las partes integrantes de la Federación en simples comparsas dependientes en todo y para todo del poder central. Si queremos que nuestra nación se desarrolle armónica e integralmente, de manera ineludible deberemos fortalecer las potestades tributarias de las Entidades Federativas y de los Municipios. Ahí está el secreto. Secreto tan sencillo, y sin embargo, de tan difícil implementación.

V. CONCLUSIONES FINALES ACERCA DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LOS SUJETOS ACTIVOS

De lo expuesto a lo largo del Capítulo Quinto y del presente Capítulo Sexto, podemos llegar a la conclusión de que el régimen competencial entre los tres sujetos activos de los tributos se rige por las siguientes reglas generales:

1. Todos y cada uno de los ingresos tributarios mencionados en la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional, se encuentran reservados a la Federación.

2. No obstante, con apoyo en lo que dispone la fracción VII del Artículo 73 de la Carta Magna, el Congreso de la Unión está facultado para decretar en materia federal todas las contribuciones que estime necesarias para cubrir el Presupuesto Nacional, en adición a las que

deriven de la fracción XXIX del propio precepto legal. Sobre este particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el siguiente criterio: "es inexacto que la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional limite a la VII del mismo precepto, que faculta al Congreso a imponer contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. No puede considerarse como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del Artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aun federales que sean indispensables para cubrir el gasto público... (Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, volumen XXVI, primera parte, página 35)". Lo anterior nos permite afirmar que prácticamente no existe un ingreso tributario generado en la República, que no sea susceptible de quedar afecto a una contribución de carácter federal.

3. Las Entidades Federativas están legalmente impedidas para gravar las fuentes enumeradas en los Artículos 73, fracción XXIX, 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118, fracción I, de la Constitución Política que nos rige. No obstante, en aplicación de la regla de las "facultades implícitas" contenida en el Artículo 124 del ordenamiento supremo, tienen potestad para imponer tributos sobre las materias no reservadas de manera expresa a la Federación. Esto ha ocasionado que las entidades concurran con el Fisco Federal en la imposición de las mismas fuentes, originando indeseables situaciones de doble tributación, pues la Federación funda en estos casos su potestad tributaria en la fracción VII del Artículo 73, en tanto que los Fiscos locales se basan en el invocado Artículo 124.

4. La situación anterior ha dado origen al sistema de coordinación fiscal que autoriza a las Entidades Federativas y a los Municipios a participar en una cierta proporción en los rendimientos de algunas contribuciones federales, a condición de que se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre los mismos hechos imponibles.

5. La competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí, se rige por el "principio de residencia" previsto en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, que impide a una entidad gravar los ingresos, rendimientos o utilidades de las personas, físicas o morales, que no tengan establecido su domicilio en su respectivo territorio, aun cuando dentro del mismo se haya producido el hecho generador del tributo de que se trate, o bien cualquier acto vinculado con dicha generación.

6. La Hacienda Pública Municipal se integra con las contribuciones que discrecionalmente y dentro de su esfera de competencia tributaria, asignan a los Municipios las Legislaturas locales de las Entidades

Federativas a las que pertenecen, y por el porcentaje que en los rendimientos de los impuestos federales coordinados les otorgan las mismas Legislaturas.

VI. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué se requiere de un régimen competencial en materia tributaria de las Entidades Federativas entre sí?

2. ¿Cuáles son las tres cuestiones básicas que comprende la problemática del sujeto activo en el Derecho Fiscal Mexicano?

3. ¿De qué premisas debe partir el estudio del régimen competencial que se da entre los sujetos activos de los tributos?

4. Ilustrar con un ejemplo la situación de doble tributación que se presenta cuando dos Entidades Federativas inciden concurrentemente sobre la misma fuente gravable.

5. Explicar por qué la coordinación fiscal no es la forma correcta de solucionar el problema competencial entre la Federación, las Entidades y los Municipios.

6. ¿Por qué resulta irrelevante para efectos de la determinación del régimen de competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí, el lugar en donde se realiza el hecho generador del tributo?

7. Explicar la importancia del principio constitucional de residencia.

8. Explicar la esencia y contenido de los votos particulares emitidos por los diputados constituyentes Heriberto Jara, Hilario Medina, Machorro Narváez y Arturo Méndez, sobre la fracción IV del Artículo 115 de nuestra Carta Magna.

9. ¿Por qué los votos particulares mencionados en la pregunta inmediata anterior fueron rechazados por la mayoría del Congreso Constituyente?

10. Efectuar un amplio análisis crítico, debidamente fundado, del texto vigente de la fracción IV del Artículo 115 Constitucional.

11. Enumerar los ingresos tributarios que del análisis sistemático de diversas Leyes de Ingresos estatales en vigor, nos permiten afirmar que se ha creado una especie de práctica consuetudinaria que reserva a los municipios determinadas fuentes de riqueza gravables.

12. ¿Cómo se fija el porcentaje de participación de los municipios en el rendimiento de los impuestos federales coordinados?

13. Explicar las reglas generales aplicables al régimen competencial en materia tributaria que se da entre los tres sujetos activos de los tributos.

BIBLIOGRAFÍA

De la Garza, Sergio F.
El Municipio, Historia, Naturaleza y Gobierno.

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1916- 1917. Tomo II.

CAPÍTULO 7

Los Sujetos Pasivos de los Tributos o Contribuciones

SUMARIO: **I. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN. II. DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO. III. CLASES DE SUJETOS PASIVOS. IV. SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO. V. SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO. VI. SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN. VII. SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTÍA. VIII. LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA. IX. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

Como lo dejamos establecido en el subtema III del Capítulo Quinto

de la presente obra, por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

Confirmando lo anterior, la parte conducente del Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, nos señala que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes Fiscales respectivas..."

Interpretando este precepto legal, se llega a la obvia conclusión de que existen dos clases de sujetos pasivos:

a) Personas físicas: o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

b) Personas morales: constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su

domicilio social.

Ahora bien, dentro de nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho generador de un tributo, independientemente del lugar en donde tenga su domicilio. El principio de residencia que constitucionalmente sirve para delimitar la esfera de competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí, en este caso resulta irrelevante.

Por consiguiente, una persona física o una persona moral, es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro Derecho Fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa, sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

Así, tomando como referencia el impuesto sobre la renta por ser el tributo más importante de nuestro sistema fiscal, asumen el papel de contribuyentes, sujetos pasivos o causantes del impuesto sobre la renta:

a) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional

que perciban en dicho territorio, ingresos, rendimientos o utilidades gravables;

b) Todas las personas físicas domiciliadas en territorio nacional que perciban ingresos gravables del extranjero;

c) Todas las personas morales organizadas y existentes conforme a las leyes de la República Mexicana, que se encuentren en cualquiera o en ambos de los supuestos a que se refieren los párrafos inmediatamente precedentes.

d) Las personas físicas o morales residentes en el extranjero (cualquiera que sea su nacionalidad) que obtengan ingresos de fuentes tributarias ubicadas en territorio nacional.

e) Las agencias, sucursales, subsidiarias o filiales de empresas extranjeras, establecidas en México.

f) Los llamados "establecimientos permanentes" que tengan extranjeros en el país. Entendiéndose por éstos todos aquellos lugares de negocios en los que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales como sucursales, agencias, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

En síntesis, cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero, si es que en este último caso se encuentra domiciliada en territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuesto sobre la renta, sin que para dicha consideración influyan en lo absoluto los enunciados factores de domicilio y nacionalidad.

Desde luego, para delimitar adecuadamente esta cuestión, resulta indispensable aclarar el concepto "fuente de riqueza". Aun cuando se trata de una cuestión que será oportunamente analizada en el Capítulo Décimo Segundo, relativo a la Doble Tributación Internacional, desde ahora podemos anticipar algunas ideas sobre el particular.

Por fuente de riqueza debemos entender el lugar en donde se producen los hechos generadores de los tributos. Es decir, el sitio en donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria, o de donde derivan tales percepciones. De tal manera que, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional, surge para el receptor del beneficio económico la obligación de enterar los tributos o contribuciones federales que

procedan conforme a las leyes aplicables.

II. DOMICILIO DEL SUJETO PASIVO

Determinados el concepto y la clasificación de los sujetos pasivos de los tributos, resulta de interés referirnos, así sea brevemente, al problema de su domicilio para efectos hacendarios. "Para el derecho tributario, dice Sergio F. de la Garza, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad puede establecer las relaciones de carácter formal. Para el contribuyente tiene también importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales de su domicilio por cuyo conducto puede, en la mayoría de los casos, cumplir con sus obligaciones."[1]

El domicilio es, pues, el punto forzoso de referencia para un conjunto de derechos y deberes de naturaleza fiscal, entre los que destacan: la competencia del sujeto activo (recuérdese en particular el caso del régimen competencial de las Entidades Federativas entre sí); la localización del sujeto pasivo; la ubicación e identificación de los bienes afectos a un posible procedimiento económico-coactivo de ejecución, etcétera.

Sobre este particular el Artículo 10 del Código Fiscal establece lo siguiente:

"Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento: en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen."

Como puede advertirse, el Código, correctamente a nuestro juicio, se inclina por considerar como domicilio para efectos fiscales el lugar en donde se lleven a cabo las actividades que dan origen al pago de contribuciones, es decir, el sitio en el que se realizan las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias y destaca siempre la base

fija, asiento principal o administración principal de la persona física o moral que asume el carácter de sujeto pasivo.

Este planteamiento nos parece adecuado y lógico, toda vez que si las contribuciones o tributos derivan de la realización de actividades empresariales, negocios, prestación de servicios, etc., debe atenderse para fijar el domicilio fiscal al lugar en donde preponderantemente tales actos se llevan a cabo, evitando así que los particulares sufran innecesarios, y a veces indebidos, actos de molestia en sus domicilios familiares. Recuérdese el viejo principio del Derecho Anglosajón: "Mi casa es mi castillo."

III. CLASES DE SUJETOS PASIVOS

Hemos venido señalando insistentemente que el sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia del impuesto sobre la renta —que es el que hemos tomado como ejemplo— es la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso el sujeto de que se trate se encuentre domiciliado en México, entendiéndose por México lo que el artículo 8o. de nuestro Código Tributario define en los siguientes términos:

> "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial."

No obstante, a pesar de que el anterior constituye el concepto que, a nuestro juicio, define de la manera más completa y exacta al contribuyente, es necesario indicar que existen otras personas, físicas o morales, que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan comprometidos a cumplirla, tal y como si hubieran llevado a cabo dicho hecho.

Esta situación, que generalmente tiene su origen en los diversos vínculos y relaciones de tipo jurídico que el autor directo del hecho generador establece y mantiene con terceras personas, ha llevado a los diversos especialistas en nuestra disciplina a expresar la existencia de varias clases de sujetos pasivos de los tributos. Así, el jurista mexicano Joaquín B. Ortega, nos habla de: Agentes de Liquidación, Agentes de Retención, Agentes de Recaudación y Agentes de Verificación; Mario Pugliese, siguiendo una terminología por demás compleja, se refiere a: sujeto pasivo, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria, sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria, sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta y sujeto pasivo por deuda ajena con

responsabilidad objetiva; Sergio F. de la Garza, por último, hace referencia a: sujeto pasivo principal o por adeudo propio, sujeto pasivo por adeudo ajeno, sujeto pasivo responsable por sustitución, sujeto pasivo responsable por solidaridad y sujeto pasivo responsable objetivamente.

Por su parte, nuestra Legislación Tributaria vigente, sin entrar en tantas complicaciones terminológicas, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario.

Ahora bien, siguiendo nuestro plan original de trabajo, que tiende a evitar el estudio de conceptos abundantes y de clasificaciones excesivas sobre un mismo tema, vamos a exponer y a desarrollar a continuación lo que consideramos la enunciación más sistemática y sencilla sobre las diversas clases de sujetos pasivos, la que por una parte no incurre en las complejidades terminológicas antes apuntadas y por la otra, refleja con precisión lo que establece nuestro Derecho Fiscal positivo, el que, a pesar de hacer referencia exclusivamente a dos clases de sujetos pasivos, en realidad comprende a cuatro tipos, aunque englobando a los tres últimos bajo el común denominador de "responsables solidarios".

Esta clasificación ha sido adoptada partiendo fundamentalmente de las ideas vertidas al respecto por el tratadista Dino Jarach y comprende

a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

1. Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo;
2. Sujeto Pasivo Obligado Solidario;
3. Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
4. Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

Procedamos al análisis de cada uno de estos deudores, directos e indirectos, de los tributos o contribuciones refiriendo, desde luego, la cuestión a lo que dispone nuestra Legislación Tributaria en vigor.

IV. SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO

En lo tocante a este primer tipo de causante o contribuyente, no existe ningún problema para definirlo. Es el típico sujeto pasivo. Es decir, reiterando nuestra significación conceptual sobre el particular, se trata de la persona, física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.

Por esta razón se le denomina contribuyente u obligado directo, porque sobre él recae el deber tributario, o sea, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Fiscal.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y, por ende, es el primer destinatario de las normas jurídico-tributarias. De ahí que, a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, sea el único al que propiamente pueda denominársele "causante", ya que al llevar a cabo directamente los hechos generadores "causa" o provoca el cobro del gravamen. También es el único al que propiamente puede denominársele como "contribuyente", toda vez que es quien con cargo a su patrimonio "contribuye" a sufragar los gastos públicos. Situaciones que no se presentan en los casos de los sujetos obligados solidariamente, subsidiariamente o por garantía, quienes, como lo veremos a continuación, llegan a colocarse en tales situaciones debido a una serie de circunstancias que en nada se relacionan con la realización del hecho imponible en sí.

V. SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO

Se le define como la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

Expliquemos los elementos de esta definición:

1. El responsable solidario, como cualquier otro sujeto pasivo, puede indistintamente ser una persona física o moral, nacional o extranjera, residente o no en México.
2. Es requisito esencial e indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo obligado directo, como puede ser: un vínculo laboral (obrero-patrón), la celebración de un contrato de asistencia técnica, el poseer y administrar una negociación mercantil, etcétera.
3. El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste en que esta clase de sujetos pasivos quedan obligados ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el sujeto contribuyente, respecto de una contribución originalmente a cargo de este último.

4. La solidaridad permite al Fisco elegir indistintamente entre el propio obligado solidario y el sujeto contribuyente, al llevar a cabo el cobro del tributo de que se trate. Es decir, el Erario Público puede optar, a su libre arbitrio, por ejercitar la acción recaudatoria en contra de cualquiera de los dos sujetos, según convenga a su mejor interés.

Esto da margen para formular las siguientes consideraciones:

a. Estamos en presencia de la incorporación al campo del Derecho Fiscal de la institución de la solidaridad pasiva prevista en el Artículo 1987 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común, y para toda la República en Materia Federal, que a la letra establece: "...(habrá) solidaridad pasiva cuando dos o más deudores reporten la obligación de prestar, cada uno de por sí, en su totalidad, la prestación debida". Comentando esta cuestión, Planiol opina que: "El acreedor tiene el derecho, en todo caso, de demandar al deudor que escoja. Todos se encuentran en la misma línea en su calidad de deudores principales."[2]

b. Siguiendo los lineamientos básicos de la solidaridad pasiva, el sujeto de esta clase que entera un tributo tiene el derecho de recuperar su importe, demandando, en la vía civil o mercantil, según sea el caso, al contribuyente directo.

c. Con base en esos mismos lineamientos, cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el responsable solidario queda relevado de toda responsabilidad, ya que, al no ser el causante, la ley simplemente le atribuye el papel de instancia alternativa de cobro para asegurar al máximo las posibilidades de percepción efectiva del ingreso tributario de que se trate.

5. La obligación solidaria sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente. Esto significa que si una persona mantiene algún tipo de relación jurídica con un contribuyente, pero la norma legal respectiva no atribuye a ese vínculo ningún efecto fiscal, dicha persona, en lo tocante a esa relación, jamás adquirirá el papel de sujeto pasivo obligado solidario. De modo que también en este caso nos encontramos con el principio de legalidad tributaria en plena vigencia.

La existencia de diversos preceptos legales dentro de nuestro Derecho Fiscal positivo (en especial el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación), nos permiten corroborar las características esenciales de la solidaridad pasiva en materia fiscal: la existencia de una relación

jurídica entre el causante directo y el obligado solidario; la necesidad de una norma legal que atribuya a dicha relación consecuencias solidarias para efectos tributarios; y el derecho de elegibilidad a favor del Fisco para hacer efectivo el crédito de que se trate, indistintamente con cargo al patrimonio de cualquiera de estos dos sujetos pasivos, según convenga a sus intereses.

VI. SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN

Podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Abundando en este concepto, Margáin Manautou nos dice: "El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc."[3]

Las definiciones que anteceden, que por lo demás son bastante explicativas por sí mismas, pueden apoyarse en el siguiente ejemplo, que como es usual en nuestro programa de trabajo, está tomado de la legislación positiva mexicana:

El Artículo 26, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que por cierto comete el error ya apuntado de incluir a los sujetos pasivos obligados por sustitución dentro del grupo de los responsables solidarios, hace referencia a: "Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones".

De lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que los elementos más importantes del concepto de sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución, son los que a continuación se expresan:

1. Por regla general, se trata de una persona física, generalmente un fedatario o un funcionario público.
2. El sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de

la facultad legal de autorizar, certificar o autentificar determinados actos jurídicos generadores de tributos o contribuciones; es decir, debe ser, por ejemplo, un funcionario público o encargado de formular liquidaciones impositivas, o un fedatario (Notario Público o Corredor Público Titulado) a quien corresponda otorgar validez legal a determinadas operaciones, v. gr.: compraventa de bienes inmuebles, constitución de sociedades mercantiles, tramitación de sucesiones testamentarias, etc.

3. Los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de tributos, originalmente a cargo de quienes los celebren, que son en principio los que asumen el carácter de contribuyentes directos.

4. La obligación por sustitución se presenta "bajo determinadas condiciones", o sea, cuando el funcionario, o fedatario de que se trate, no se cerciora del cálculo y pago correcto y oportuno de los tributos generados por los actos jurídicos realizados con su intervención.

5. Desde luego, se respeta el principio de legalidad, lo cual significa que la figura jurídico-tributaria del sujeto pasivo por

sustitución, solamente se presenta en aquellos casos y respecto de aquellos actos en los que así lo prevenga expresamente la ley tributaria aplicable.

6. Al igual que en la solidaridad pasiva, el Fisco posee el derecho de efectuar el cobro del tributo omitido o enterado incorrectamente, tanto al contribuyente directo como al responsable sustituto en forma indistinta, y según convenga a su mejor interés; conservando, por supuesto, el sustituto el derecho de recuperar del causante directo en la vía civil, las cantidades que como consecuencia de operaciones realizadas por este último hubiere tenido que enterar a las autoridades hacendarias.

Es más, puede llegar a presentarse una triple opción en la que el Fisco, al hacer exigible un tributo, pueda escoger entre el contribuyente directo, el obligado solidario y el responsable por sustitución.

Un ejemplo de lo anterior lo tenemos en el Artículo 6o. de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, que establece:

"Artículo 6o. En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a

su domicilio. En los demás casos los contribuyentes pagarán el impuesto mediante declaración ante la oficina autorizada que corresponda a su domicilio fiscal. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a enterar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escrituras públicas operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia de aquella con la que se efectuó dicho pago.

El enajenante responde solidariamente del impuesto que deba pagar el adquirente...»

El precepto transcrito demuestra palmariamente lo aseverado en el párrafo que antecede, pues con base en el mismo, el Erario Federal puede dirigir indistintamente su acción recaudatoria en contra de las siguientes personas: el adquirente del bien inmueble (sujeto pasivo obligado directo o contribuyente); el vendedor de dicho bien (sujeto pasivo obligado solidario); el Notario Público o Fedatario que autorice la operación sin cerciorarse del correcto pago del gravamen (sujetos pasivos obligados subsidiariamente o por sustitución).

VII. SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTÍA

Podemos definirlo como la persona, física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el Fisco, a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

Sobre este particular, Margáin Manautou señala: "Son responsables por garantía, tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente."[4]

Las partes integrantes de estas definiciones se explican a través de los siguientes elementos:

1. El obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una persona moral. Es más, en la práctica, la gran mayoría de las garantías fiscales son otorgadas por instituciones de fianzas debidamente organizadas y autorizadas con arreglo a la Ley de la materia, las que normalmente revisten el formato jurídico de sociedades mercantiles.
2. El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad. Es decir, no deriva ni de la realización del hecho generador de un tributo o contribución, ni del mantenimiento de algún tipo de relaciones jurídicas con el contribuyente directo, ni de la

investidura de funcionario público o de fedatario.

En esas condiciones, el obligado por garantía es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por disposición de la ley, sino por voluntad propia.

3. Esta figura tributaria tiene su origen en el célebre principio del Derecho Procesal Fiscal, que se expresa mediante el aforismo latino "solve et repete" (Literalmente: "Paga y repite"), que en esencia significa que el Fisco jamás litiga sin garantía. Así, cuando un contribuyente no está de acuerdo con el cobro de un determinado tributo y decide hacer valer en contra del mismo el recurso o medio de defensa legal que proceda, paralelamente debe garantizar el pago oportuno del tributo impugnado más el de los posibles recargos y multas, a fin de que en el evento de que el medio de defensa interpuesto se resuelva en favor de la autoridad hacendaria, ésta no tenga ningún problema para hacer efectiva dicha contribución.

Asimismo, la exigencia de garantizar el interés fiscal es extensiva al campo del Derecho Aduanero, cuyas normas jurídicas la establecen como requisito indispensable para poder llevar a cabo determinadas operaciones de comercio exterior. Por ejemplo, quien importe temporalmente al País un vehículo de manufactura extranjera puede, bajo ciertas condiciones, hacerlo libre de impuestos, siempre y cuando lo retorne a la frontera dentro de la temporalidad concedida (por las disposiciones aduaneras aplicables). Pues bien, en este caso, el importador temporal, al momento de la introducción a territorio nacional de la unidad de que se trate, debe otorgar una garantía que responda de los impuestos de importación que automáticamente se causarán si dicha unidad no regresa al extranjero antes de que expire el plazo concedido.

También cuando un contribuyente está tramitando una exención de impuestos o un subsidio fiscal, se le exige el otorgamiento de una garantía que asegure al Erario Federal la pronta percepción de los tributos generados a cargo del solicitante durante el tiempo que dure el trámite, en el supuesto de que éste culmine en una negativa de la exención o del subsidio.

En consecuencia, la figura del sujeto pasivo obligado por garantía nace de la necesidad económica que el Estado tiene de contar con medios de asegurar la percepción de tributos exigibles cuyo cobro ha quedado en suspenso debido a la interposición por parte del afectado de un juicio, recurso o medio de defensa legal, por la naturaleza misma de

determinadas operaciones aduanales, o por la tramitación de algún beneficio fiscal. Recuérdese que, a fin de cuentas, se trata de ingresos tributarios destinados a sufragar el gasto público y que, por ende, debe protegerse el derecho del Fisco a recaudarlos en el momento mismo en que se defina a su favor la situación jurídica controvertida, o temporalmente en suspenso, que les dio origen.

4. El obligado por garantía adquiere expresamente el deber de responder ante la autoridad hacendaria por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.

Para ello, debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del Fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada.

En este sentido, las fracciones VIII y IX del Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación (que también incurre en el error de técnica jurídica de incluir a los sujetos obligados por garantía dentro del rubro general de "responsables solidarios"), hacen referencia a: "Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria"; y a "Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía..."; y la fracción III del Artículo 141 del mismo ordenamiento señala que, entre las formas de garantizar el interés fiscal se encuentra la: "fianza otorgada por institución autorizada la que no gozará de los beneficios de orden y excusión".

5. Al volverse exigible en definitiva el tributo de que se trate, el Fisco está en entera libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

En esta regla radica la esencia de la garantía del interés fiscal, es decir, del principio de "solve et repete"; ya que lo que se busca con la instauración de la figura del obligado por garantía es que en aquellos casos en los que el entero de un tributo quede en suspenso por alguna razón (interposición de un juicio o recurso, tramitación de una importación temporal, etc.), la autoridad hacendaria cuente con elementos para recaudarlo sin problemas al definirse en su favor ese "estado de suspenso". En realidad, se trata de proteger al Fisco contra cualquier situación de insolvencia en la que pudiera incurrir el contribuyente directo durante ese período de suspensión del cobro.

Por esa razón, la mencionada fracción III del Artículo 141 de nuestro Código Tributario establece que las instituciones de fianzas no gozarán de "los beneficios de orden y excusión"; significando con ello las dos consecuencias jurídicas más importantes aplicables sin excepción a todo sujeto pasivo obligado por garantía, a saber:

a) Vencida la obligación tributaria garantizada, el Fisco no está obligado a requerir de pago primeramente al obligado directo, sino que puede hacerlo de inmediato al propio obligado por garantía (beneficio de orden);

b) Asimismo, el Fisco no tiene ninguna obligación legal de incoar el procedimiento económico-coactivo en primer término en contra de los bienes patrimoniales del contribuyente directo, sino que también puede hacerlo en forma inmediata sobre los bienes afectados por el obligado por garantía para responder del interés fiscal del tributo de que se trate (beneficio de excusión; aclarándose que, por cierto, excusión significa, jurídicamente hablando, "Hacer embargo y remate de los bienes del deudor para satisfacer el importe de la suerte principal y de los accesorios legales de la deuda contraída y no pagada a su vencimiento").

En síntesis, puede afirmarse que el sujeto pasivo obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

VIII. LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA

La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley como sujeto pasivo obligado directo de las contribuciones o tributos que haya dejado insolutos el propietario anterior y que graven a dicho bien o negociación.

Resultaría incorrecto, como lo pretenden algunos autores, considerar a esta figura jurídico-tributaria como un quinto tipo de sujeto pasivo. En realidad, pensamos que se trata de una de tantas formas en las que una persona, física o moral, nacional o extranjera puede colocarse dentro de las hipótesis normativas establecidas por las leyes tributarias.

Sin embargo, debido a que el Fisco corre el riesgo de ver frenado su poder recaudatorio en aquellas situaciones en las que un bien o un giro mercantil cambian de dueño, se ha estimado conveniente introducir en

nuestra legislación vigente la figura tributaria de la "responsabilidad objetiva", que elimina posibles objeciones de parte de los contribuyentes, fundadas en el hecho de que no debería obligárseles a pagar tributos generados con anterioridad a la fecha en que adquirieron sus respectivos bienes o negociaciones.

Sin embargo, la fracción IV del varias veces mencionado Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, establece que son responsables solidarios con los contribuyentes: "Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma."

Se ha criticado fuertemente la introducción en nuestro medio tributario de esta figura de la responsabilidad objetiva, incorporada además en forma indebida dentro del rubro de "responsabilidad solidaria", en virtud de que convierte en sujetos pasivos obligados directos a personas que no llevaron a cabo los hechos generadores de los tributos adeudados por las negociaciones de que se trate; lo cual constituye sin lugar a dudas, un principio de injusticia, puesto que es en contra del propietario anterior a quien debería enderezarse la acción fiscal.

No obstante, esta forma de razonar es combatida a través de los siguientes argumentos:

1. La responsabilidad fiscal de referencia recibe el nombre de "objetiva", en atención a que existe y se fija en función de un objeto (el bien o la negociación) y no de una persona.
2. Por consiguiente, la responsabilidad debe hacerse efectiva en contra de la persona que aparezca como propietaria del objeto en el momento en el que la acción recaudatoria sea ejercitada, independientemente de que el respectivo hecho generador se haya verificado con anterioridad no sólo al ejercicio de la propia acción recaudatoria, sino a la adquisición del objeto por parte del destinatario de dicha acción.
3. Consecuentemente, la figura jurídico-tributaria de la responsabilidad objetiva tiende a asegurar el interés fiscal ante todo, convirtiendo al nuevo adquirente en sujeto pasivo obligado directo en forma automática; y evitando así la pérdida de esfuerzo y dinero en la localización del propietario anterior, así como la realización de algunos actos de simulación jurídica encaminados a la defraudación fiscal.

Ante esta situación, en la que por encima de ulteriores

consideraciones se manifiesta claramente la preeminencia del Fisco como órgano de una entidad soberana, la experiencia profesional aconseja que los adquirentes de negociaciones, o quienes los asesoren, adopten las siguientes medidas precautorias:

a) Obtener todos los certificados fiscales de No adeudo relativos a los diversos tributos que incidan sobre negociación cuya adquisición se pretenda.

b) Ordenar la práctica de auditorías y verificaciones contables, a fin de conocer de antemano la situación fiscal de la negociación y las posibles contingencias que podrían derivarse de las operaciones realizadas con anterioridad a la adquisición propuesta.

c) En algunos casos —principalmente cuando se trata de operaciones cuantiosas o de giros mercantiles de cuyos propietarios anteriores se sospecha que no los administraron con el debido esmero— se sugiere retener en depósito una parte proporcional del precio pactado (aproximadamente entre el 20% y el 30%) durante el plazo de exigibilidad fiscal (cinco años), para que con cargo a dicho depósito se vayan cubriendo las responsabilidades tributarias generadas con anterioridad a la operación, pero que el Fisco haga efectivas con posterioridad.

La responsabilidad objetiva opera así como instrumento protector del interés fiscal, ya que también por este medio la Hacienda Pública procura garantizarse la debida y oportuna percepción de todos los ingresos tributarios que requiere para sufragar los gastos públicos. Por eso, a pesar de que lleva inherente, como apuntábamos líneas atrás, un principio de injusticia, nuestra legislación positiva, desde hace varios años, la ha adoptado y reglamentado.

Finalmente, sólo cabe señalar que, por supuesto, al adquirente de una negociación que haya tenido que cubrir tributos originados en la época en la que él no era el propietario, le queda el recurso de intentar la recuperación de las cantidades así pagadas, demandando al dueño anterior en la vía civil o mercantil, según proceda.

IX. CUESTIONARIO

1. De la interpretación del Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, ¿la existencia de cuántos sujetos pasivos de las contribuciones o tributos se deriva? Explicar la definición de cada uno de dichos sujetos pasivos.

2. ¿Por qué se dice que el concepto “capacidad de goce” amplía

enormemente el número de sujetos pasivos personas físicas?

3. Efectuar la enumeración de quiénes, conforme a nuestro Derecho Fiscal, asumen el carácter de sujetos pasivos.

4. Explicar el concepto de "establecimiento permanente".

5. ¿En qué forma clasifica nuestra legislación tributaria en vigor a los sujetos pasivos?

6. ¿Cuáles son los sujetos pasivos que quedan englobados dentro de lo que nuestra legislación vigente denomina "responsables solidarios"?

7. Desarrollar dos ejemplos, tomados de nuestra legislación fiscal vigente, de lo que debe entenderse por sujeto pasivo obligado directo o contribuyente.

8. ¿Por qué se sostiene que el sujeto pasivo obligado directo es el único al que propiamente puede denominarse "causante"?

9. Explicar en detalle los cinco elementos conceptuales de nuestra definición de sujeto pasivo obligado solidario.

10. Desarrollar dos ejemplos, tomados de nuestra legislación fiscal en vigor, de responsabilidad solidaria.

11. Explicar, en detalle y con ejemplos, los seis elementos conceptuales de nuestra definición de sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.

12. Explicar cuáles son las razones que han dado origen a la figura jurídico-tributaria del sujeto pasivo obligado por garantía, e ilustrarlas con algunos ejemplos.

13. ¿Por qué es incorrecto considerar a la responsabilidad objetiva como un quinto tipo de sujeto pasivo?

14. Explicar por qué se ha criticado fuertemente la introducción en nuestro medio tributario de la figura de la responsabilidad objetiva.

15. Explicar los argumentos que como contrapartida justifican la existencia jurídica de la responsabilidad objetiva.

16. ¿Qué medidas precautorias deben aconsejarse al adquirente de una negociación para hacer frente a las consecuencias que se derivan de la figura jurídico-tributaria de la responsabilidad objetiva?

BIBLIOGRAFÍA

De la Garza, Sergio F.
Derecho Financiero Mexicano.

Margáin Manautou, Emilio

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Rojina Villegas, Rafael
Derecho Civil Mexicano.

TÍTULO II

●

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO FISCAL

CAPÍTULO

8

Principios Doctrinarios en Materia Fiscal

SUMARIO: **I. PROBLEMÁTICA Y ANTECEDENTES. II. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. III. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA. IV. PRINCIPIO DE COMODIDAD. V. PRINCIPIO DE ECONOMÍA. VI. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS QUE HACEN ANTIECONÓMICO UN TRIBUTO. VII. EPÍGRAFE. VIII. PRINCIPIOS COMPLEMENTARIOS: A. Principio de la Capacidad de Pago; B. Principio del Beneficio; C. Principio del Crédito por Ingreso Ganado; D. Principio de la Ocupación Plena; E. Principio de la Conveniencia IX. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. PROBLEMÁTICA Y ANTECEDENTES

Señalamos en el Capítulo Primero de la presente obra, que, de acuerdo con la definición del doctor Rafael Bielsa, el Derecho Fiscal se integra por un conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco; entendiendo por este último al órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios.

Sobre este particular, dejamos asentado que la idea de regir la relación tributaria por normas jurídicas, tiene por objeto el impedir, hasta donde las circunstancias lo permiten, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público, el que al amparo del derecho que dicha relación tributaria le confiere de exigir determinadas aportaciones económicas de sus súbditos, puede hacerlos objeto de verdaderas exacciones que impliquen la confiscación de su patrimonio o de la totalidad del fruto legítimo de su trabajo, pretextando que necesita de tales recursos para sufragar los gastos públicos.

Asimismo, el someter la relación fiscal a un régimen jurídico específico, persigue encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un necesario marco de certeza, que permita saber de antemano hasta dónde llega la potestad recaudatoria del Fisco y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes. Dicho en otras palabras, la bilateralidad como característica esencial de la norma jurídica, va a permitir que todo derecho conferido por los preceptos fiscales a las autoridades hacendarias implique una correlativa obligación a cargo de los causantes, pero también de igual manera va a implicar que toda obligación impuesta por la norma al Fisco, conlleve un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público.

Además, las normas jurídicas, al poseer como otra de sus características esenciales el ser de aplicación coercible, es decir, el llevar aparejada la posibilidad de que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, pueda forzar su cumplimiento aun en contra de la voluntad de los sujetos destinatarios, garantizan la debida y oportuna percepción de los recursos fiscales que el propio Estado requiere para el desarrollo de sus actividades.

Sin embargo, a pesar de la lógica claridad de los conceptos anteriores, surgen una serie de inevitables interrogantes: ¿El hecho de que la relación tributaria se rija por normas jurídicas, constituye una garantía absoluta contra los posibles abusos de autoridad? ¿No se corre el riesgo, por el contrario, de que el Estado, como autor de la legislación tributaria, expida normas jurídicas cuyo contenido resulte

abiertamente injusto y arbitrario? ¿No puede convertirse el Derecho Fiscal en una especie de formato legal para disfrazar todo tipo de situaciones inequitativas y discriminatorias?

No debe olvidarse que las normas jurídico-tributarias en múltiples ocasiones han servido de instrumento para la consagración de los más grandes absurdos e injusticias. Recuérdese el célebre "Impuesto sobre la Sal", implantado en Francia y en la Rusia absolutista de los Siglos XVII y XVIII, que obligaba a cada habitante a adquirir anualmente un número fijo de kilogramos de este producto —independientemente de que necesitara o no esa cantidad para su consumo personal— a fin de procurarle al Tesoro Real una renta segura derivada del cobro del tributo respectivo.

Otro ejemplo lo encontramos en nuestra propia historia, cuando en el año de 1853, bajo la casi siempre nefasta administración del General Antonio López de Santa Anna, se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, que ocasionaron, por una parte, el que la Ciudad de México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapiar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de

estos animales, con los mismos fines de elusión tributaria.

De modo que no siempre la presencia de un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la actividad fiscal constituye una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos del poder estatal. En esas condiciones, desde hace varios siglos, los especialistas en nuestra materia han ideado una serie de máximas o principios basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad que, en su concepto, deben actuar como bases rectoras de todo el orden jurídico-tributario. Esto significa que, para que el contenido del Derecho Fiscal imperante en un país determinado pueda considerarse como correcto y adecuado, las normas legales que lo integren deben encontrarse inspiradas y fundadas en esta serie de máximas y principios, que actúan a la manera de soporte de toda la estructura jurídica, la que de no contar con dicho soporte, o bien, en caso de contravenirlo, automáticamente se precipitará en el abuso y en la arbitrariedad que directamente conducen al despotismo y a la dictadura.

El origen de estas máximas y principios se encuentra en las ideas expresadas por el distinguido economista inglés del Siglo XVIII, Adam Smith, en su célebre y clásica obra inicialmente intitulada "Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las

Naciones", y a la que con el tiempo, en razón de brevedad, se le conoce simplemente como "Riqueza de las Naciones". En esta obra, Adam Smith consagra sus mejores esfuerzos, fruto de un mentalidad sorprendentemente brillante y abierta, a analizar extensamente las cuestiones fundamentales de la Economía Política, entre las cuales incluye, en el llamado Libro V, un concienzudo estudio acerca de las características esenciales de los tributos.

Partiendo de la irrefutable premisa de que, "las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres; sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres...;"[1] Adam Smith, con envidiable visión, desarrolla los principios elementales a los que debe subordinarse toda norma jurídico-fiscal, a efecto de integrar un orden justo que aliente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creativa que son causas de riqueza, mientras que el abuso tributario que desalienta la iniciativa individual sólo puede ser causa de pobreza en las naciones que irreflexivamente lo implanten.

El mérito indiscutible de las ideas de Adam Smith consiste en haber influido decisivamente no sólo a los más grandes especialistas en nuestra disciplina, sino a las legislaciones constitucionales vigentes en

la mayoría de los países del mundo occidental, los que en alguna medida han reflejado en sus respectivas Cartas Magnas las máximas y principios elaborados por este distinguido economista británico. Concretamente, y como lo demostraremos en su debida oportunidad, en el texto de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Ley Suprema se advierte sin lugar a dudas la influencia del pensamiento de Adam Smith.

Dentro de este contexto, el estudio de los principios doctrinarios en materia fiscal se presenta como un tema de especial relevancia para los fines de nuestro curso, debido a que no se trata del estudio de ideas teóricas e hipotéticas, sino de cuestiones de elemental sentido común jurídico que, con el tiempo, se han incorporado a un buen número de las Constituciones Políticas en vigor, y por ende, se han transformado en Derecho Positivo. Derecho Positivo Constitucional que, merced al ya analizado principio de la jerarquía normativa, configura las características fundamentales de todo el orden normativo hacendario —leyes federales, tratados internacionales, reglamentos y leyes locales— y contribuye, hasta donde las circunstancias lo permiten, a la realización de la tarea primordial que el Derecho Fiscal tiene asignada: regular con certeza, obligatoriedad, justicia, equidad y proporcionalidad, la relación tributaria.

Desde luego, los conceptos desarrollados por Adam Smith se han visto perfeccionados por los trabajos de otros destacados tratadistas, pero es un hecho innegable el que sus máximas y principios, al menos en lo esencial, siguen prevaleciendo en las modernas doctrina y legislación tributarias.

Tomando en cuenta todo lo anterior, la estructuración del presente capítulo comprenderá una parte fundamental constituida por el análisis de los principios de Adam Smith y otra complementaria, integrada por el estudio de los principios elaborados por el que, a nuestro juicio, es uno de los tratadistas hacendarios más importantes de los tiempos modernos: Harold M. Sommers.

Así, nuestro estudio quedará enfocado hacia la exposición de los siguientes principios doctrinarios en materia fiscal:

1. Parte Fundamental (Adam Smith):

   a) Principio de Proporcionalidad;

   b) Principio de Certidumbre o Certeza;

   c) Principio de Comodidad;

   d) Principio de Economía.

2. Parte complementaria (Harold M. Sommers):

   a) Principio de la Capacidad de Pago;

   b) Principio del beneficio;

   c) Principio del Crédito por Ingreso Ganado;

   d) Principio de la ocupación plena;

   e) Principio de la conveniencia.

En la inteligencia de que la parte fundamental se integrará también con una especie de pequeño apéndice, consistente en una detallada explicación de las causas que, en opinión de Adam Smith, hacen antieconómico un tributo, y por un epígrafe o comentario final a manera de modesto homenaje a éste por tantas razones, brillante pensador inglés.

II. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

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, los que en algunas ocasiones irán acompañados y reforzados con opiniones de otros

especialistas en la materia. Así, estudiemos en primer término el llamado "Principio de Proporcionalidad":

> "Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, deben contribuir 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 aquella 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 de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia."[2]

El párrafo transcrito amerita los siguientes comentarios interpretativos:

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

Es muy importante destacar que Adam Smith utiliza la palabra "proporción", queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo 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 esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa. Dicho en otras palabras, si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 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 aquellos 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 1%, y al que percibe 50 una cuota contributiva del 5%, se habrá cumplido en plenitud con la invocada 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 obtengan 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 reducida en los casos de ganancias medias 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 conmutativa. Antes de la Revolución Francesa —se dijo— los impuestos pesaban sobre campesinos, obreros y burgueses, en tanto la nobleza escapaba a su órbita de aplicación. El criterio igualatorio de ese movimiento obligó a una derrama de los gastos 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 de respetar un mínimo de ingresos inafectables, a fin de permitir la subsistencia del individuo".[3]

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 a continuación se expresa:

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

porcentajes diferenciales.

b) Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a 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 ningún orden jurídico-fiscal puede alcanzar la pretensión de ser equitativo, adecuado y tolerable 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 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 se deducen las rentas particulares..."[4]

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 o un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico e indispensable para que un ciudadano pueda contribuir a la riqueza de su Nación, radica en el hecho de que previamente ese ciudadano haya generado su propia riqueza.

En esas condiciones —y al decir lo que sigue procuramos 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 con nuestro Impuesto sobre Erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, de por demás dudosa constitucionalidad) resulta en una positiva aberración jurídica, ya que en tal caso, al no gravarse fuente de riqueza alguna sino las erogaciones que una persona lleva a cabo en relación con su negocio o 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 a contribuir a las cargas públicas.

4. El principio de Proporcionalidad implica no sólo el que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una

proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, sino también de manera muy importante el que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.

Lo anterior, en esencia, significa que las contribuciones deben establecerse además, de en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos 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, etcétera.

De modo que, dentro de una correcta planeación del orden jurídico-fiscal de un país, si se quiere cumplir con esta máxima de justicia elemental, es deber del legislador el 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 estructuren 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 que en una nación existan en un momento dado— se incumple con lo que esta máxima preceptúa, el sistema vulnerará de cualquier manera el Principio que nos ocupa.

Al respecto nos parece prudente señalar que lo que sucede en 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), —en las que por cierto no se permite ni la inversión privada ni la libre competencia sino que operan a través de ejidos y cooperativas bajo la tutela del Estado, obedeciendo a los lineamientos de la llamada "economía 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 a niveles inflacionarios.

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]

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 a apoderase 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 a 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 ese trabajo y de ese 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 en 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 sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.

b) El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas 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.

III. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE O CERTEZA

En lo tocante a esta cuestión, la "Riqueza de las Naciones" nos proporciona 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 en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos 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 del tributo".[6]

El párrafo que se acaba de transcribir da pie para 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 a la 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, como la técnica fiscal ha evolucionado con el 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 describen:

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

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

c) tasa, cuota o tarifa. Resulta verdaderamente imperioso el que la norma jurídico-tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba 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 y fechas en las que los sujetos pasivos están obligados a enterar 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 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 mínimo 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 una 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, cobrándoles

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, las que, como lo vimos en el Capítulo Segundo, 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 pueden sustituir, y las segundas, jurídicamente hablando, no producen derechos ni obligaciones para los particulares, al tratarse en ambos casos de ordenamientos emanados del Ejecutivo, su contenido rara vez resulta imparcial y equitativo.

2. Al indicar que todo tributo "ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y 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, que 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 en la fracción I del Artículo 33 del Código Fiscal, se exprese 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 lo integran 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 siquiera 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 preceptos legales que les son aplicables y por carecer de recursos económicos que les permitan contratar los servicios de personas capacitadas que los asesoren en debida forma.

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 reforma de 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 a este punto se refiere, del distinguido tratadista británico que desde la lejanía histórica del Siglo XVIII clamaba por la existencia de normas fiscales que regularan tributos: "Claros, llanos e inteligibles para el contribuyente y para cualquier persona."

3. El desacato al Principio de Certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, los que, como con toda razón sostiene Adam Smith, "suelen 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 de su salario, se convierte en víctima propiciatoria de "inspectores fiscales" y "visitas aduanales", los que —haya incumplido o no con sus obligaciones tributarias— lo 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 y abundantes deficiencias con actitudes

autoritarias de prepotencia e insultante pedantería, que desaparecen como por arte de magia en cuanto vislumbran 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 amenaza, 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 establecen. Sin embargo, la complejidad terminológica 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 a 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 ponerla al alcance de entendimiento del ciudadano promedio. Tarea difícil por supuesto, pero inaplazable al mismo tiempo, ya que mientras esto no suceda, dígase 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 en su gran sabiduría fiscal lo señalara: "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 del tributo."

IV. PRINCIPIO DE COMODIDAD

En lo tocante a esta tercera máxima, nuestro autor expresa los siguientes conceptos:

> "Todo tributo 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, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido

con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que puede ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad"[7]

A este respecto, cabe formular los siguientes comentarios:

1. El Principio de Comodidad atiende en principio, a 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 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 escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que 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 ese 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 viene a determinar el resultado de las operaciones celebradas durante el período a que se refiere; el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se paga dentro de los primeros veinte días del mes siguiente al en que se obtuvieron los ingresos que se declaran, período que originalmente era de diez días y que fue considerado insuficiente; el pago del Impuesto sobre la Propiedad Raíz (Impuesto Predial) que se cubre al Departamento del Distrito Federal, se realiza por bimestres, etcétera".[8]

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 que el plazo para el entero tenga que prorrogarse 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 este punto amerita otras reflexiones adicionales.

2. En 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 eran 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 resultaba por lo regular un verdadero suplicio, que muchas veces era utilizado por los causantes remisos e incumplidos como pretexto para justificar su desapego a lo que preceptúan las normas tributarias.

Con el tiempo, las altas autoridades hacendarias comprendieron que tal estructura recaudatoria era profundamente inoperante y propicia para la evasión y decidieron llevar a cabo un programa, que subsiste en la actualidad, denominado de "facilidades a los contribuyentes" y que permite el pago de contribuciones por correo electrónico o en las sucursales, generalmente limpias y bien atendidas, de determinadas Instituciones Bancarias.

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 un 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 el contribuyente debe formular por sí mismo un documento llamado "declaración", en el que se ve obligado a 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 Personas Morales 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 resuelvan satisfactoriamente el problema. Pero en cambio, nos parece por completo inadecuado el que ese mismo grado de dificultad se imponga a las declaraciones que se obliga a presentar a los pequeños establecimientos comerciales y a las personas físicas (trabajadores, empleados asalariados, profesionistas, artistas, artesanos, etcétera), pues se trata de sujetos pasivos que en múltiples ocasiones 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 a los contribuyentes"

se verá completo sin una radical simplificación de las formas de pago. De nada sirve que se escojan fechas o épocas apropiadas para exigir los enteros tributarios, y que se faciliten dichos enteros a través del correo electrónico 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 en las complejidades terminológicas a las que es tan afecta nuestra legislación tributaria en vigor. De ahí que esta negativa situación implique un desconocimiento tanto del Principio de Comodidad como del de Certidumbre o Certeza. Pero cualquiera que sea la razón, es indudable que nuestras más altas autoridades hacendarias deben encontrarle un pronto remedio, pues de lo contrario los índices de evasión impositiva tenderán indefectiblemente a aumentar de modo alarmante. No olvidemos las sabias palabras de nuestro viejo y moderno maestro común: "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 del tributo."

4. Resumiendo nuestras ideas acerca del Principio de Comodidad, podemos concluir diciendo que:

a) "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 escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que 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 deben proporcionar otro tipo de facilidades, como el que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo electrónico.

c) Finalmente, el acatamiento al Principio de Comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago (declaraciones de impuestos, formularios, etcétera) aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.

V. PRINCIPIO DE ECONOMÍA

En relación con esta cuarta máxima, Adam Smith apunta lo siguiente:

> "Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado."[9]

Lo anterior significa que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del Erario Público debe ser la menor posible. Emilio Margáin Manautou citando a Luigi Einaudi, sostiene que: "Cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable."[10]

Concebido en estos términos, el Principio de Economía resulta de vital importancia tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria. Como se recordará, establecimos en el Capítulo Primero de este libro, que la percepción de ingresos tributarios por parte del Estado se explica y se acepta en virtud de que dichos ingresos se destinan

básicamente a la prestación de servicios públicos y a la realización de diversas actividades de interés general. De tal manera que las aportaciones económicas que el ciudadano hace a la Administración Pública merced a la relación jurídico-tributaria, le son devueltas transformadas en obras y servicios.

De ahí que el costo de la recaudación fiscal sea un asunto de especial trascendencia, puesto que cuando el mismo es excesivo o desproporcionado a la percepción neta de la Hacienda Pública, por una parte priva al Estado de ingresos tributarios indispensables para el desarrollo de sus actividades, obligándolo a obtener mayores ingresos financieros que, por lo común, suelen incrementar el déficit presupuestario, y por la otra, genera sentimientos de inconformidad entre los gobernados que no reciben en servicios públicos y en obras de interés general, un beneficio equivalente a las cantidades que en aras de la relación jurídico-tributaria sacrifican de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable. Su destino y su justificación están constituidos por la satisfacción del gasto público. No es aceptable ni justificable que su fin sea otro. Cuando los costos de recaudación absorben gran parte de los rendimientos de los tributos establecidos en una Nación, el Fisco está llevando a cabo una labor inútil para él y perjudicial para la ciudadanía en general, puesto que, ¿de qué sirve que el Estado organice toda una estructura hacendaria y promueva la expedición de leyes tributarias, si los ingresos derivados de las mismas en vez de integrarse al Presupuesto Nacional van a utilizarse primordialmente en cubrir los gastos ocasionados por el propio procedimiento recaudatorio? ¿Cuál es el objeto de que los particulares se sometan a sacrificios económicos si ello no va a repercutir en obras de beneficio colectivo, sino en una especie de círculo vicioso que va del tributo al costo de recaudación, de éste a un nuevo tributo y así sucesivamente?

El límite del 2% del rendimiento total de los tributos impuesto por Luigi Einaudi al costo de recaudación, lejos de ser exagerado, nos parece sumamente razonable y prudente, pues de otra forma la acción del Fisco como proveedor de los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado resultaría del todo estéril. Límite que en los tiempos que corren presenta visos de factibilidad, debido a que la presencia de los modernos sistemas de programación, computación y circuitos integrados permiten organizar un sistema recaudatorio ágil, eficiente y en perpetua operación, que no requiere de miles de empleados cuyos salarios y prestaciones sociales constituyan una carga

más para los contribuyentes, y cuyas ausencias, enfermedades, vacaciones y actos de irresponsabilidad, perjudiquen la continuidad operativa del sistema.

El gobierno no debe utilizar las tareas relacionadas con la determinación, recaudación y administración de los tributos como un medio de generar empleos, porque tal medida encarece inevitablemente los costos. Por el contrario, debe concentrar para sí el mayor porcentaje posible del rendimiento de los ingresos tributarios e invertirlo en el desarrollo de actividades de interés general que, al elevar el nivel de prosperidad del País, coadyuven en forma indirecta pero eficaz a satisfacer la demanda de empleo.

Carecemos, por supuesto, de estadísticas fidedignas acerca de los costos de recaudación en los que anualmente incurre el Fisco Federal Mexicano, pero deseamos fervientemente que los rendimientos tributarios se aproximen por lo menos al 98% que, como punto óptimo de equilibrio presupuestario, señalara Einaudi, ya que de no ser así, se habrá creado innecesariamente un vacío económico —es decir, se estará gastando dinero inútilmente— que sólo servirá para agravar aún más nuestro tradicional déficit presupuestario y lo que es más serio todavía: se estará minando la de por sí deteriorada confianza ciudadana, al vulnerarse la razón que en esencia justifica el porqué de la relación jurídico-tributaria: el bienestar social como deber primario del Estado.

Dentro de otro orden de ideas, y como lo veremos a continuación, el Principio de Economía se extiende a otros problemas de planeación fiscal, como el establecimiento de impuestos opresivos, las confiscaciones y penalidades trascendentes y las visitas y fiscalizaciones odiosas, cuya desatención va a repercutir directamente en una sensible disminución de los rendimientos tributarios. Problemas que por su importancia hemos preferido tratarlos por separado en el subtema inmediatamente subsecuente.

VI. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS QUE HACEN ANTIECONÓMICO UN TRIBUTO

A juicio de Adam Smith, cuatro son las causas que hacen que uno o varios tributos, o inclusive el sistema tributario en sí, se torne en antieconómico. Utilizando las propias palabras de este distinguido tratadista, podemos decir que existen cuatro maneras conforme a las que "un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público..."[11]

El que un sistema fiscal llegue a ser antieconómico constituye un grave problema en todos sentidos, puesto que, independientemente de que disminuye la captación de ingresos tributarios, las propias deficiencias del sistema tienden a desalentar el trabajo, el ahorro y la productividad, lo que, a fin de cuentas, desemboca en el empobrecimiento general de la nación cuyo gobierno no corrija a tiempo tales deficiencias. Por consiguiente, el análisis y evaluación de las causas que hacen antieconómicos a los tributos representa un tema de la mayor importancia, especialmente para quienes en alguna ocasión tengan la oportunidad de intervenir en la planeación de las finanzas públicas nacionales.

Establecido lo anterior, pasemos al estudio de cada una de las cuatro causas que nuestro autor invoca:

1. "...la exacción o cobranza de un (impuesto) que requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo..."[12]

Puesto en otros términos: el exceso de funcionarios y empleados encargados de la recaudación tributaria convierten al sistema en antieconómico, en virtud de que los rendimientos impositivos tienen que destinarse al pago de sus emolumentos y prestaciones, en vez de ingresar a las arcas públicas, por lo que tales empleados actúan a la postre como una carga más para el contribuyente, que ve transformados sus sacrificios pecuniarios no en servicios públicos y actividades de interés general, sino en sueldos para la burocracia.

Ahora bien, como este problema fue analizado con cierto detalle en el subtema inmediato anterior, es obvio de innecesarias repeticiones remitimos al lector a dicho subtema, para el conocimiento y evaluación de los alcances y consecuencias que se derivan de la instauración de un aparato recaudatorio poco ágil y eficaz, que se basa en el empleo de un abundante personal.

2. La segunda causa de antieconomía se presenta, en opinión de Adam Smith: "Si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse, y acaso arruinarse enteramente, alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho..."[13]

Con las palabras que se acaban de transcribir, el gran economista clásico enuncia la verdadera regla de oro del Derecho Fiscal, a saber: vale más un tributo cuyo cobro se base en tasas razonables y que por tal razón cuente con muchos causantes, que uno basado en cuotas exageradas y por ello desprovisto de un número significativo de contribuyentes.

En múltiples ocasiones algunos gobernantes carentes de conocimientos acerca de las reglas más elementales de la planeación fiscal, incurren en el frecuente error de creer que una elevación de las tasas impositivas traerá automáticamente una mayor recaudación para la Hacienda Pública. Al parecer olvidan que el monto de los tributos debe fijarse no en función de los requerimientos presupuestarios del Estado —los que por lo común siempre se encuentran en plan ascendente—, sino de acuerdo con la capacidad económica real de la población que tributa. La historia reciente de nuestro País demuestra la veracidad de este aserto. El período gubernamental 1970-1976 se caracterizó, entre otras cosas, por el aumento incesante de las cuotas y tarifas de todo tipo de impuestos y sin embargo México acabó sumido en una profunda crisis económica caracterizada por la presencia a plenitud de los cuatro modernos jinetes del apocalipsis: la recesión, la inflación, la devaluación y el desempleo.

¿A qué se debe esta aparente contradicción? Los impuestos en cualquier actividad industrial, comercial o profesional, representan un costo de operación que es necesario mantener dentro de determinados límites, o de lo contrario la actividad deja de ser redituable. En esas condiciones cuando las tasas tributarias crecen desmesuradamente, acaban por incidir, absorbiéndolo substancialmente, en el margen de utilidad razonable que todo industrial comerciante o profesionista tiene derecho a ganar a cambio de los bienes que produce o de los servicios que presta. Ante esa situación, el elemento productivo se desanima y opta por dejar de realizar sus actividades, o bien disminuye la intensidad de las mismas, a fin de no ubicarse en las hipótesis normativas que prevean la aplicación de esas elevadas tarifas hacendarias.

La elevación de impuestos, cuando no corresponde a la realidad económica del país para el que se legisla, sólo conduce a la recesión generalizada de la industria y el comercio. "No hay que olvidar que el particular que se dedica a la realización de actividades económicas lo hace con el único fin de obtener el mayor número posible de ganancias. El origen de la Economía se encuentra en el afán del hombre de proveerse y de proveer a su familia de los satisfactores necesarios para subsistir. De nada le sirve generar ingresos si éstos no van a dejarle

una utilidad razonable que le permita vivir con más o menos decoro. Tampoco debe perderse de vista que cualquier actividad económica requiere de gastos, inversiones, reinversiones, reservas y ahorros. En tales condiciones, el legislador al gravar una fuente productiva, tiene que evaluar la forma y proporción en que el impuesto incrementará los gastos contra el ingreso global, disminuyendo en consecuencia, la ganancia... Frente a estas circunstancias, el legislador debe fijar las tarifas tributarias después de un minucioso estudio de la situación económica real de la fuente que va a gravar de tal manera que el impuesto incida en forma razonable sobre la verdadera utilidad del administrado. Por esa razón, resulta peligroso establecer tributos sobre ingresos en vez de rendimientos."[14]

Ahora bien, cuando el legislador pierde de vista estos requerimientos que le impone más que la Economía el sentido común, las gentes productivas se desaniman y dejan de generar riqueza, ya que a nadie le interesa trabajar y esforzarse si sabe de antemano que el Fisco va a quedarse con la mayor parte del fruto legítimo de su trabajo personal. Así, las tarifas tributarias exageradas sólo ocasionan una sensible disminución en el ritmo de crecimiento económico del País. Disminución que no redunda exclusivamente en perjuicio del volumen de la captación fiscal, sino que produce desempleo y fuga de capitales.

En efecto, los industriales y comerciantes, cuando se ven acosados por las excesivas cargas tributarias, prefieren, ante la inutilidad de dedicarse a crear una riqueza en cuyos beneficios casi no tendrán participación, cerrar las fuentes de trabajo que abrieron en épocas más propicias y colocar su dinero a salvo del Erario en la cómoda seguridad que proporcionan las silenciosas bóvedas de los bancos extranjeros.

De ahí la gravedad de establecer contribuciones desproporcionadas a la realidad económica que en ese momento se viva y lo ingenuo de creer que la elevación de tarifas origina la prosperidad del Fisco. Por eso Adam Smith critica tan acremente lo que denomina "impuestos opresivos a la industria"; porque su existencia torna inmediatamente en antieconómico a cualquier sistema tributario que en tal tesitura no solamente ve considerablemente reducido su poder recaudatorio, sino que, a mayor abundamiento, provoca atraso económico, cierre de fuentes de trabajo, fuga de capitales y resentimiento en contra de las autoridades.

Todo ello por no saber adecuar las tasas fiscales en forma proporcionada a la verdadera capacidad económica de la población que tributa; cuyas posibles reacciones y protestas deben ser la única preocupación del planeador fiscal, pues a pesar de la alharaca que

diariamente producen en todos los medios masivos de difusión, no debe olvidarse que el Estado no vive de los líderes políticos y sindicales, sino de la gente que a través de su trabajo discreto y dedicado genera riqueza y empleos.

3. "La tercera (causa de anti-economía de los tributos) se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deje vencer por ella."[15]

Aunque de modo indirecto, Adam Smith efectúa en el párrafo transcrito una fuerte crítica a los regímenes tributarios que basan el poder sancionador del Fisco en elevadas penalidades de tipo pecuniario. Desde luego, nadie discute el derecho que el Estado tiene de castigar a quienes evaden en cualquier forma el pago de las prestaciones fiscales

a que se encuentran obligados para contribuir a sufragar el gasto público. Sin embargo, existen diferentes maneras de sancionar; por lo que en gran medida depende de la manera que se adopte el que se incurra o no en actos que hagan antieconómica la relación jurídico-tributaria.

Así, por ejemplo, la legislación de los Estados Unidos de América dispone que la máxima sanción pecuniaria que puede llegar a imponerse a un evasor fiscal es el equivalente a medio tanto (50%) de la contribución omitida; pero en cambio, es pródiga en el señalamiento de penas corporales para tales evasores. Esto permite que el negocio del contraventor no se arruine económicamente, ya que aunque este último sea recluido en la cárcel, la negociación puede seguir operando con otro dueño o con otros accionistas, lo que impide el cierre de una fuente que paralelamente genera empleos e impuestos. Es decir, ni se perjudica a la sociedad ni se perjudica al Tesoro Público.

Por el contrario, nuestro orden jurídico fiscal es pródigo en el establecimiento de sanciones pecuniarias. Así, quien evade un tributo se hace acreedor a una multa cuyo monto máximo puede equivaler hasta un 150% del tributo omitido, el cobro de recargos que pueden equivaler a cinco años de intereses moratorios sobre la contribución

omitida y al pago de gastos de ejecución. En tales condiciones, una empresa que defrauda al Fisco eludiendo dolosamente impuestos, por ejemplo, en cantidad de un millón de pesos, puede llegar a asumir un pasivo total de varios millones más, cuyo pago posiblemente represente en ese momento un considerable ingreso para la Secretaría de Hacienda, pero que a la larga, lo más seguro, es que acabe arruinando a la empresa, la que al liquidarse cancelará una fuente de trabajo y de futuros impuestos. Es decir, nuestro Derecho Penal Tributario parece encontrase inspirado en aquella célebre teoría económica "de las consecuencias no planeadas", en virtud de que al pretender castigar severamente a los infractores, lo único que logra a la postre es castigar a la sociedad y al propio Erario Público.

En años recientes nuestras autoridades hacendarias han mostrado una cierta tendencia a sancionar a los defraudadores y evasores con penas corporales. Creemos que ese es el camino. Nada más que si va a seguirse con seriedad bajo esa tesitura, su implantación definitiva deberá ir acompañada de una substancial reducción en los montos de las sanciones pecuniarias, ya que, de no ser así, nuestro régimen fiscal continuará siendo, al menos en lo que a esta faceta se refiere, profundamente antieconómico.

4. Finalmente, Adam Smith nos dice: "...en cuarto y último lugar (un tributo es antieconómico) si se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria."[16]

Las palabras que anteceden ponen certeramente el dedo en una de las llagas más frecuentes y molestas de nuestro sistema tributario: las que, con toda razón y acierto, nuestro autor denomina visitas y fiscalizaciones odiosas. Nadie discute el derecho que al Fisco le asiste de verificar el correcto cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que las leyes aplicables les imponen, puesto que de no ser así, la Hacienda Pública se encontraría a merced de los causantes de mala fe: pero una cosa es llevar a cabo una mera tarea de verificación y comprobación prácticamente rutinaria y otra muy distinta es rodear esa tareas de una atmósfera de terror, presión, prepotencia, pedantería y chantaje hacia los particulares, con el fin de obligarlos a confesar omisiones impositivas que en realidad nunca han existido o con el objeto de obtener de ellos dádivas y gratificaciones bajo el

pretexto de silenciar supuestas irregularidades.

Los inspectores fiscales han organizado una moderna Inquisición, ante la cual los particulares, por regla general, son culpables de antemano. Tales recaudadores hacen gala para amedrentar a los contribuyentes que caen bajo su férula, de una soberbia y pedantería infinitas, como si en verdad conocieran y supieran interpretar las leyes y principios cuyo acatamiento dicen verificar. En múltiples ocasiones parecen llevar la consigna de encontrar, a como dé lugar, omisiones tributarias. En otras, son instrumentos de venganzas ya sea de empleados resentidos con el dueño de una negociación, o de competidores desleales, y hasta de personas que han tenido dificultades de índole estrictamente personal con el causante revisado.

Si bien es cierto que el Artículo 16 de nuestra Constitución Política y diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación conceden a los particulares una serie de medios de defensa legal en contra de este tipo de acciones, no todos están en condiciones de procurarse adecuados servicios de asesoría y optan por el fácil y negativo camino de declararse culpables de fraudes y evasiones que nunca cometieron, o por el más común de ofrecer el inevitable soborno. Por supuesto, el ciudadano que incurre en la actitud mencionada en último término —

trágico vicio atávico de nuestro País—, es tan culpable como el empleado hacendario que recibe la dádiva, pero es un hecho innegable que tal actitud es provocada por el visitador, el que en vez de dedicarse objetiva e imparcialmente a desarrollar la tarea que le fue encomendada, desde un principio suele comportarse entre misterioso y amenazante, dando a entender que viene investido de una gran autoridad y que sabe con certeza de la existencia de terribles irregularidades que pueden llegar a significar el fin del negocio del causante visitado.

Es de justicia reconocer que nuestras más altas autoridades hacendarias se esfuerzan por erradicar este terrible mal endémico que amenaza corroer la estructura misma del sistema fiscal y así han adoptado diversas medidas que van desde el despojar a las opiniones de los inspectores asentadas en las actas de visita que levanten del carácter de resoluciones provisionales o definitivas, hasta consignar penalmente a los funcionarios y empleados sorprendidos en actos flagrantemente ilícitos, como el chantaje, para procurarse dádivas o gratificaciones. Sin embargo, estos esfuerzos, por loables que sean, hasta la fecha no han rendido frutos definitivos, tal vez debido a que la corrupción en el ejercicio de las funciones públicas es una práctica tan institucionalizada en nuestro medio, que el erradicarla posiblemente

implique el tener que controlar permanentemente tanto a los gobernantes como a los gobernados.

No obstante, no podemos dejar de subrayar este hecho, debido a que sus negativas consecuencias, al igual que en los ya analizados casos de los impuestos opresivos y de las excesivas sanciones pecuniarias, afectan gravemente tanto a la sociedad como al Estado. En efecto, el individuo que es víctima de injustas visitas y fiscalizaciones, automáticamente se desalienta, se siente tratado como un criminal sin serlo; piensa que de nada sirve trabajar y esforzarse en un ambiente de represión y recaudación forzada y genera, subconsientemente primero, y objetivamente después, un profundo resentimiento hacia el gobierno constituido. Consecuentemente cierra su comercio e industria, traslada su capital hacia otro sitio, deja de invertir y, por consiguiente, de crear empleos y de pagar tributos. En suma, se transforma en un resentido improductivo.

Por eso, el Fisco, a pesar de los casi dos siglos transcurridos desde la publicación de la Riqueza de las Naciones, debe tener muy presentes las sabias palabras de su visionario autor, porque, en última instancia es preferible tener una deficiente legislación tributaria, pero aplicada por hombres conscientes y buenos, que magníficas leyes aplicadas por

corruptos e ignorantes.

Adam Smith jamás previó la configuración del sistema tributario mexicano de principios del Siglo XXI. Sin embargo, sus conceptos parecen quedarle a la medida. Algo muy grave y muy triste sin duda alguna, pero también sumamente aleccionador para los años venideros.

VII. EPÍGRAFE

Adam Smith concluye la Parte II del Libro V de su Investigación de la Naturaleza y causas de la Riqueza de la Naciones en los siguientes términos:

> "Las cuatro máximas citadas, por su justicia clara y evidente, a la vez que por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todas han procurado que sus tributos fuesen los más iguales que ha sido posible, tan fijos y ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza, como proporcionados a la renta que efectivamente rinden para el príncipe. Igualmente, han procurado que sean lo menos gravosas al pueblo, según las circunstancias del Estado. Pero las cosas, al fin, se han de manejar siempre por hombres. Sus talentos, por grandes que sean, están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres, y las siguientes reflexiones, sobre algunos de los principales impuestos que se conocen, harán ver cómo en diferentes siglos y países, los bien intencionados esfuerzos de todas las naciones no han sido igualmente felices en este respecto."[17]

Como habrá podido advertir el lector, una versión sintetizada del

párrafo que antecede ha sido colocada, en calidad de epígrafe, al principio de este libro, en señal de modestísimo homenaje personal al brillante profesor de la Universidad de Glasgow. ¿Por qué nos hemos sentido inclinados a hacerlo? Las razones son sencillas, pero trascendentes, a saber: nadie como Adam Smith ha sabido condensar en unas cuantas líneas los fundamentos esenciales de todo orden jurídico-tributario que se precie de ser justo; su pensamiento ha influido decisivamente no sólo en los modernos tratadistas hacendarios, sino en un buen número de legislaciones vigentes; por ende, se trata de conceptos que no han perdido actualidad, antes bien, siguen sirviendo de fuente de inspiración a pensadores y legisladores contemporáneos; en el caso específico de México, encontramos indudables reflejos de las ideas que hemos analizado en el texto de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional y en otras importantes disposiciones fiscales, asimismo, como lo acabamos de ver, el simple enunciado de dichas ideas constituye una severa crítica de la realidad tributaria de nuestro País; crítica demoledora, pero constructiva y necesaria en todos los sentidos. En fin, creemos que no nos cansaríamos de exponer los motivos que nos llevan a profesarle una franca admiración a este distinguido tratadista.

Al contrario de otros autores modernos, no hemos querido minimizar a Adam Smith para tratar de destacar como originales nuestros propios conceptos. Sabemos perfectamente bien que hay muy pocas cosas nuevas bajo el sol y por eso preferimos glosar la obra del pensador inglés que, en una u otra forma y en una u otra región del planeta, el tiempo se ha encargado de convertir en Derecho Positivo. Al estudiar el capítulo de La Riqueza de las Naciones, modestamente intitulado "De los Tributos", hemos encontrado las raíces y la explicación de esos principios superiores, cuyo contenido debe servir de guía e inspiración a las modernas normas jurídico-tributarias. De ahí este pequeño testimonio de reconocimiento y admiración al destacado filósofo y economista inglés de la segunda mitad del Siglo XVIII.

Al expresar estos elogios no ignoramos las críticas que la posteridad —especialmente los estridentes partidarios de la economía "centralmente planificada por el Estado", cuya aplicación parcial en nuestro medio tantas desdichas ha acarreado a la economía nacional en los últimos veinte años, por lo menos— ha lanzado sobre la memoria de Adam Smith, al calificarlo de "individualista", "capitalista", "desarrollista", "liberal obsoleto", "reaccionario" y otras cosas parecidas. Nos basta, sin embargo, para desecharlas, con contemplar la forma en que sus cuatro célebres máximas tributarias viven y operan como soportes jurídicos y como metas por alcanzar en los campos de acción y

desarrollo del Derecho Fiscal que rige al mundo occidental de nuestros días. En ese sentido, nos adherimos plenamente a uno de los juicios más imparciales y objetivos que se han vertido sobre la obra del catedrático de Glasgow, expresado por el economista Eric Roll: "A menudo se ha dicho que Adam Smith representaba los intereses de una sola clase. Esto es indudablemente cierto, no sólo en un sentido histórico, sino incluso subjetivamente. Más tarde veremos que Smith, no obstante su suavidad de expresión, empleaba invectivas muy duras contra los miembros improductivos de la comunidad. Aunque incluía a muchos en esa categoría, es indudable que su ataque principal se dirigía contra la situación privilegiada de quienes constituían los obstáculos más formidables al desarrollo del capitalismo industrial. Pero el éxito de su defensa de un interés particular se debió al hecho de que al mismo tiempo era la defensa del bien común."[18]

VIII. PRINCIPIOS COMPLEMENTARIOS

Después de Adam Smith, todos los especialistas en la materia que se han ocupado de analizar los principios básicos del Derecho Fiscal, no han hecho otra cosa que repetir, ampliar o comentar las famosas máximas del escritor británico, sin aportar nada que sea estrictamente novedoso, aunque algunas de sus ideas no dejan de ser brillantes y dignas de aceptación. Tal es el caso de Adolfo Wagner, que partiendo de los principios de equidad o proporcionalidad, economía y justicia, propone ocho interesantes reglas de administración fiscal; o de Gastón Jéze, que preferentemente desarrolla el Principio de Certidumbre; o del límite porcentual sugerido por Luigi Einaudi para la procedencia del Principio de Economía. Es decir, nadie puede apartarse de los lineamientos fundamentales trazados por el gran clásico de la Economía Política. De ahí que los Principios que recomiendan los autores modernos sólo puedan recibir el nombre de "complementarios" en virtud de que únicamente abundan en el contenido y explicación de los Principios básicos que son obra de Adam Smith y que al parecer permanecerán inmutables durante muchos años.

Para demostrar el aserto anterior hemos escogido la obra de uno de los más recientes y brillantes tratadistas de cuestiones fiscales: Harold M. Sommers, destacado profesor de la Universidad de Chicago y fundador de algunas de las más modernas corrientes de pensamiento en el campo de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario, quien en su libro intitulado Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, bajo el rubro de "Principios de Política Impositiva", plantea, indudablemente influido por Smith, las máximas que, a su juicio, deben seguir los actuales legisladores para atenuar las tensiones financieras que en los últimos veinte años se han presentado como consecuencia del ascendente nivel

de vida de la población y del crecimiento de la demanda de gran número de servicios. Hagamos una breve referencia a estos conceptos:

A. Principio de la Capacidad de Pago

Al respecto Sommers sostiene lo siguiente:

> "De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo... Un corolario del principio de la capacidad de pago es el de gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza."[19]

Creemos que es bastante fácil advertir que el "Principio de la Capacidad de Pago" de Harold M. Sommers, es una mera reproducción del Principio de Proporcionalidad o de la Justicia de Adam Smith, el cual complementa con la aportación de dos ideas originales:

a. La de que las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior a la de sus demás conciudadanos que tributen, independientemente de que se beneficien en mayor o en menor medida que estos últimos, de los servicios gubernamentales costeados con sus contribuciones; y

b. La de que el Principio de Proporcionalidad es un positivo instrumento de justicia social y de reforma económica al propiciar una mejor distribución del ingreso y la riqueza nacionales.

B. Principio del Beneficio

En torno a este principio, Sommers expresa lo siguiente:

> "Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocios pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales... resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente."[20]

En realidad, como el mismo Sommers lo reconoce, se trata de un principio que queda comprendido dentro del de Proporcionalidad o de capacidad de pago, como él lo llama, puesto que es una verdad de carácter universal el que los rendimientos de los impuestos se deben destinar a la satisfacción de necesidades colectivas de interés general y, por ende, sería extraordinariamente difícil, por no decir imposible, determinar qué causantes se benefician mayormente con la satisfacción

de tales necesidades, las que, como acabamos de apuntar, son colectivas y no individuales.

En nuestro concepto, al proponer este "Principio del Beneficio", Sommers parece confundir lo que, en estricto sentido, es una justificación de la relación jurídico-tributaria con el problema de las máximas o principios fiscales, que es una cuestión por entero diferente.

C. Principio del Crédito por Ingreso Ganado

Existe un tercer principio, que a juicio de Harold M. Sommers frecuentemente se encuentra en leyes impositivas:

> "Por la carencia de un nombre mejor, le llamaremos el principio del crédito por ingreso ganado, nombre que se ha tomado de una característica de una ley del Impuesto sobre Ingresos que estuvo en vigor hace algunos años, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, recibieran un tratamiento favorable, o que el ingreso que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos e intereses debiera ser castigado. En cierta medida, esta es la misma razón de ser del Impuesto sobre Utilidades Excedentes. Las ganancias de guerra en exceso de cierto nivel, fueron consideradas como ganancias inesperadas que no eran atribuibles a ningún esfuerzo por parte del empresario; más bien se debieron a la situación bélica sobre la que el empresario no tenía ningún control. Los impuestos sobre herencias están basados en parte en este principio. El heredero no gana el dinero que recibe; por lo tanto, debe ser gravado con tasas altas."[21]

Aun cuando este principio deriva, en esencia, de la máxima de proporcionalidad propuesta por Adam Smith, es indudable que al darle el enfoque que se desprende del párrafo transcrito, Sommers hace especial hincapié en un criterio distributivo de las cargas tributarias que frecuentemente es olvidado por el legislador: el del origen del ingreso gravado.

En este sentido, el planteamiento que nos ocupa resulta ejemplarmente acertado. No puede gravarse con la misma intensidad un ingreso que es fruto del trabajo y del esfuerzo personales que otro que proviene de la especulación o de la suerte. En un régimen de justicia fiscal, es ilógico e inequitativo castigar con la misma o con mayor severidad al causante que tributa a base de su trabajo, que al que lo hace como consecuencia de haber especulado con su capital o con el de terceras personas. Repugna al sentido común el que se apliquen las mismas cuotas o tarifas a los asalariados y profesionistas que a los rentistas, inversionistas en Bolsas de Valores y herederos. El Fisco debe comprender que el individuo que trabaja genera riqueza, en tanto que el que especula simplemente se aprovecha de ella.

Es indiscutible que al exponer su Principio del Crédito por Ingreso

ganado, Harold M. Sommers aporta un cuarto elemento para la estructuración de la máxima smithiana de Proporcionalidad, la que en tales condiciones puede enunciarse diciendo que los tributos, para ser justos y equitativos, deben atender a cuatro factores fundamentales: la capacidad económica de los contribuyentes gravando proporcionalmente a los de mayores ingresos; las fuentes de riqueza existentes y disponibles en una nación, distribuyendo equitativamente entre todas ellas el impacto global de los tributos; los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por el causante, a fin de afectar fiscalmente tan sólo una parte proporcional de los mismos; y el origen del ingreso gravable, con el objeto de establecer cuotas y tarifas más elevadas a quienes no obtengan sus recursos económicos del trabajo, sino de la especulación o de la suerte, como es el caso de los herederos, o de los que especulan, con suerte, en los mercados de valores de renta variable.

D. Principio de la Ocupación Plena

Sommers lo enuncia diciendo que:

> "Los impuestos pueden estar formulados con objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago, el beneficio o la forma en que se obtenga el ingreso. Los impuestos promotores, que se establecen a fin de promover la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas, el patrón recibe una rebaja o paga un menor impuesto de seguro contra el desempleo, si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. El impuesto sobre ganancias no distribuidas fue establecido con objeto de estimular el consumo al forzar la distribución de las ganancias entre los accionistas. Los depósitos bancarios se han gravado algunas veces como un método para estimular el gasto. Todos estos planes tienen como finalidad lograr un alto nivel de ocupación que a veces se denomina de ocupación plena. Por ser más conveniente, todos estos principios de política impositiva se clasifican bajo el principio de la ocupación plena. Parece existir una tendencia para dar a estos principios una parte cada vez mayor en la estructuración de la política impositiva."[22]

En el fondo se trata de una moderna variante del Principio de Economía de Smith, motivada por los graves problemas económicos surgidos en Estados Unidos y en Europa Occidental en los años inmediatamente posteriores a la terminación de la Segunda Guerra Mundial. Teniendo este contexto como punto de referencia, el distinguido profesor de la Universidad de Chicago pugna por una política tributaria que sin oprimir a la industria y al comercio, se oriente hacia la continua reinversión de utilidades con propósitos de generación de fuentes de trabajo, o en su caso, con el fin de mantener un pleno nivel de ocupación que asegure la prosperidad y consecuentemente la riqueza nacional.

El planteamiento de Sommers, expresado en el rígido y árido

lenguaje de los economistas, se orienta, un tanto a la inversa de lo que pensara Adam Smith: hacia la idea de castigar fiscalmente al empresario que no reinvierta o que no gaste, ya que sólo la circulación constante del dinero conduce hacia una política de "pleno empleo". Esta distinción es importante porque en México, no obstante los visibles y aleccionadores ejemplos de Estados Unidos y de diversos países europeos, se ha pretendido aplicar el Principio de la Ocupación Plena, pero dándole un matiz distinto, que a la larga ha arrojado dudosos resultados. En efecto, nuestros legisladores fiscales nunca han considerado seriamente la posibilidad de gravar con altas tasas impositivas las ganancias que no se reinviertan, sino que han decidido promover de plano la simple inversión, es decir, atraer capitales productivos. Para ello, en los últimos treinta años, por lo menos, han estructurado todo un régimen de subsidios y exenciones consistente principalmente en la reducción de ciertos tributos, el derecho a la devolución de otros y la renuncia al cobro de algunos más, con el propósito de alentar planes de inversión y desarrollo industrial.

Como apuntábamos líneas atrás, los resultados de semejante política hacendaria han sido por demás dudosos, pues a la vuelta de casi treinta años la tasa de desempleo y subempleo en México alcanza magnitudes que sólo pueden calificarse de inquietantes y por su parte,

el Fisco, en ese afán proteccionista del desarrollo industrial, calificado por algunos como "desarrollismo", ha dejado de percibir importantes volúmenes de ingresos tributarios que en otras condiciones habrían servido de base para financiar necesarias obras de beneficio social.

Todo ello por no entender que los clásicos del Derecho Fiscal (Smith, Sommers y otros) jamás han recomendado que el progreso industrial deba llevarse a cabo sacrificando económicamente a la Hacienda Pública, sino estableciendo un régimen tributario acorde con la realidad financiera del País para el que se legisla, que se exprese en cuotas y tarifas que no sean opresivas para la industria y el comercio desde luego, pero que en cambio, sí afecten, y fuertemente, a quienes en vez de reinvertir especulen (recuérdese que en México las ganancias de los "inversionistas" en Bolsas de Valores que no ahorran ni generan empleos, se encuentran injusta y absurdamente exentas de impuestos). Este es, en última instancia, el importante significado de la peculiar variante que Harold M., Sommers, indudablemente influido por las vicisitudes de las finanzas modernas, ha introducido a la máxima clásica de la Economía de los impuestos: alentar fiscalmente a quien verdaderamente invierte en la generación de fuentes de trabajo.

E. Principio de la Conveniencia

Al referirse a este principio Sommers señala lo siguiente:

> "Algunas veces los impuestos, se establecen, con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de conveniencia. Los impuestos sobre herencias están basados, en cierto modo, en este principio, puesto que la persona que ganó el dinero no está presente para objetar el impuesto. En este principio se basan los llamados impuestos ocultos, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es que lo que el público no conoce no le duele."[23]

Dejando de lado la opinión de este tratadista acerca de lo que da en llamar "impuestos ocultos", que no son otra cosa que tácticas, más o menos embozadas, a las que algunos gobiernos suelen recurrir para disfrazar ante la opinión pública los impactos económicos de ciertos gravámenes, es evidente que este Principio de la Conveniencia no es más que la máxima de Economía de Adam Smith enunciada en su acepción más elemental por lo que, en nuestro concepto, no amerita otro comentario que el apuntado en el proemio de este subtema, en el sentido de que después de Smith, los especialistas que se han ocupado de esta cuestión sólo han venido a complementar en alguna forma las ideas del gran pensador británico.

IX. CUESTIONARIO

1. Explicar por qué no basta con que la relación tributaria se exprese exclusivamente a través de normas jurídicas.

2. Explicar por qué se toman como base las máximas desarrolladas por Adam Smith para el estudio del tema materia del presente Capítulo.

3. Enumerar exclusivamente los principios fundamentales y complementarios en materia fiscal.

4. ¿Por qué se sostiene que sólo aquellos tributos cuya base gravable se determina mediante la aplicación de tarifas progresivas, son los únicos que se ajustan al Principio de Proporcionalidad?

5. ¿En qué consiste lo que Adam Smith llama "la igualdad o desigualdad de imposición"?

6. ¿Por qué el Principio de Proporcionalidad también se denomina "De Justicia"?

7. ¿Por qué se dice que todo tributo que incida sobre un gasto efectuado por el causante, resulta en una aberración jurídica?

8. Explicar los tres postulados fundamentales en los que debe traducirse la observancia del Principio de Proporcionalidad.

9. Enunciar los elementos constitutivos del moderno tributo o crédito fiscal que toda ley debe establecer con certeza y explicar en qué

consiste cada uno de ellos.

10. ¿Por qué no debe permitirse que los elementos constitutivos de un tributo o contribución, se consignen en Reglamentos o en Circulares Administrativas?

11. Explicar, inclusive con ejemplos, cuáles son las principales consecuencias de emplear una terminología excesivamente complicada en la redacción de las leyes fiscales.

12. Después de haber analizado y evaluado el Principio de Certeza o Certidumbre, explicar, en su opinión, cuál es la trascendencia, dentro de nuestro medio, de las siguientes palabras de Adam Smith: "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 lo han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo".

13. ¿Por qué el Impuesto sobre Uso y Tenencia de Automóviles resulta contrario al Principio de Comodidad?

14. Explicar de qué manera se da cumplimiento en nuestro medio tributario, a las exigencias del Principio de Comodidad en lo relativo a lugares y forma de pago de los tributos.

15. ¿Cuáles son las principales consecuencias que se derivan de la

des-atención al Principio de Economía?

16. ¿Por qué se sostiene que el Gobierno no debe utilizar las tareas relacionadas con la recaudación de tributos como un medio de generar empleos?

17. ¿Por qué se afirma que la elevación de impuestos cuando no corresponde a la realidad económica del país para el que se legisla, sólo conduce a la recesión generalizada de la industria y el comercio?

18. ¿Por qué resulta de vital importancia el saber adecuar las tasas fiscales en forma proporcionada a la capacidad económica real de la población que tributa?

19. ¿Por qué se dice que la legislación tributaria de los Estados Unidos de América no viola, en el aspecto sancionador, el principio de Economía de los Tributos?

20. En cambio, ¿por qué se sostiene que el Derecho Penal Tributario Mexicano hace que, al menos en lo que a esta faceta se refiere, que nuestro sistema sea profundamente antieconómico?

21. Explicar cómo operan y qué efectos producen en nuestro sistema tributario, lo que Adam Smith denomina "visitas y fiscalizaciones odiosas".

22. ¿Por qué los principios desarrollados por los modernos tratadistas del Derecho Fiscal —entre ellos Wagner, Jéze, Einaudi y Sommers— no hacen sino complementar las cuatro máximas propuestas por Adam Smith?

23. ¿Por qué se dice que el Principio de la Capacidad de pago propuesto por Harold M. Sommers es una mera reproducción, adicionada con dos ideas novedosas, de las máximas o principios de Adam Smith en materia fiscal?

24. ¿Qué aplicación tiene dentro de nuestro Derecho Fiscal vigente, el llamado Principio de Crédito por Ingreso ganado?

25. Explicar en qué consisten los cuatro factores fundamentales a los que debe atender el Principio de Proporcionalidad complementado con el del Crédito por Ingreso Ganado.

26. Explicar en qué consiste el Principio de la Ocupación Plena desarrollado por Harold M. Sommers.

27. ¿Cómo se ha aplicado en México y qué resultados, ya sea positivos o negativos, ha producido el Principio a que se refiere la pregunta inmediata anterior?

28. Por qué se dice que el Principio de Conveniencia en la forma en que Harold M. Sommers lo plantea, equivale al de Economía de Adam Smith en su acepción más elemental.

29. ¿Qué es lo que Sommers, al referirse al aludido Principio de Conveniencia, entiende por "impuestos ocultos"?

BIBLIOGRAFÍA

Arrioja Vizcaíno, Adolfo.
Los efectos de los Impuestos, Revista de Difusión Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Margáin, Hugo B.
Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa.

Margáin Manautou, Emilio.
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Roll, Eric.
Historia de las Doctrinas Económicas.

Smith, Adam.
Investigación de la Naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones.

Sommers, Harold M.
Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.

CAPÍTULO

9

Principios Constitucionales en Materia Fiscal

SUMARIO: **II. PRINCIPIO DE GENERALIDAD. III. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD. IV. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO. V. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD: A. Antecedentes; B. Principio de Proporcionalidad; C. Principio de Equidad; D. Definiciones y Diferencias. VI. PRINCIPIO DE LEGALIDAD. VII. MEDIOS DE DEFENSA LEGAL. VIII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. PROBLEMÁTICA Y CLASIFICACIÓN

Como lo dejamos establecido desde el Capítulo Primero, uno de los

dos pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo 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, o al menos, debe evitar el contradecirlos. Dicho en otras palabras, 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 jerarquía normativa.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.

Como se recordará, de acuerdo con los postulados de la jerarquía normativa, no todas las leyes poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguirlas de acuerdo con su importancia, a fin de determinar cuáles deben ser aplicadas en forma preferente. Ahora bien, dentro del orden jurídico total de cualquier Estado, el primer rango está ocupado por las normas constitucionales cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden. Así, la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo. En tales condiciones, la legislación restante queda obligada a inspirarse y a no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, pues de otra suerte dicha legislación, al estar desprovista de principios rectores que la unifiquen y le den congruencia, irremediablemente se precipitaría en el caos jurídico, propiciando continuas contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo. Por eso la Constitución es indistintamente calificada como “Ley Fundamental” y como “Ley Suprema”; porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo Derecho Positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la legislación nacional.

En esta tesitura, resulta un tema de la mayor importancia para quienes se inician en el estudio de nuestra disciplina, el conocer con

cierta profundidad los principios tributarios que se desprenden de nuestra Carta Magna, debido a que el conocimiento de los mismos les permitirá evaluar con precisión el contenido de toda la legislación fiscal ordinaria, tanto federal como estatal, para poder determinar los casos en que tales leyes carezcan de validez jurídica por contener, total o parcialmente, visos de inconstitucionalidad.

Nuestras Leyes Fundamentales, desde los remotos tiempos de la Independencia Nacional, han procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no sólo en el bien del Estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos. Si el sistema ha presentado y presenta graves deficiencias, ciertamente no ha sido por culpa de las Constituciones que han regido las diversas etapas de nuestra vida independiente.

Así, el Artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, expedido en el año de 1814, contuvo la siguiente expresión, ejemplarmente ilustrativa del sentir democrático de uno de los primeros Padres de la Patria, don José María Morelos y Pavón, al estatuir que: "las contribuciones públicas *no son extorsiones*, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa".

Brillante concepto sin duda alguna, que no debería encontrarse discretamente guardado en los archivos de la Historia Nacional, sino presente en el espíritu de los modernos legisladores.

Casi medio siglo después, la fracción II del Artículo 31 de la Constitución Política promulgada el día 5 de febrero de 1857, estableció el principio fundamental que a continuación se transcribe:

> "Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:
>
> II. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

Finalmente, el texto de la fracción IV del Artículo 31 de la Carta Magna vigente, estatuye que:

> "Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:
>
> IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

Es fácil advertir que los textos de la Constitución vigente y de la de 1857 coinciden plenamente, al grado de que no es aventurado afirmar que el uno es repetición del otro, lo que pone de manifiesto una cierta continuidad en el pensamiento de los constituyentes, al menos en lo que a esta cuestión se refiere. Continuidad que viene a demostrar la importancia del tema "Principios Doctrinarios en Materia Fiscal" que fue

objeto de análisis en el Capítulo inmediato anterior, ya que la influencia de las ideas de Adam Smith en ambos textos es por demás evidente. Comentando esta situación, Ernesto Flores Zavala afirma: "Ahora bien, encontramos una similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos..."[1]

Precisando lo anterior, y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la integración e interpretación de todo nuestro Derecho Fiscal, consideramos que del contenido de la transcrita fracción IV del Artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes Principios, cuyo estudio va a constituir el objeto del presente capítulo:

a) Principio de Generalidad;

b) Principio de Obligatoriedad;

c) Principio de Vinculación con el Gasto Público;

d) Principios de Proporcionalidad y Equidad;

e) Principio de Legalidad.

II. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas.

Ahora bien, en tales condiciones, los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la ley. Es así como en primer término tenemos que hacer referencia al apuntado Principio de Generalidad, ya que el ser general es uno de los principales elementos del acto legislativo.

Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que, indebidamente pero con gran frecuencia, suele confundírsele. Distinción que es de gran trascendencia para la aplicación a casos concretos de las normas jurídico-tributarias. Así, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a "una pluralidad innominada de sujetos"; o sea, a todos aquellos que realicen

en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

Evidentemente, el concepto de "uniformidad" repugna al más elemental sentido común y por ello, está proscrito del campo del Derecho, cuyas normas exclusivamente se expresan en disposiciones de carácter general, atribuyéndole a dicha generalidad efectos de elemento esencial del acto legislativo, como apuntamos líneas atrás.

Establecido lo anterior, estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

Comentando esta máxima, Flores Zavala indica que: "El principio de Generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto

individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones..."[2]

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del Principio de Igualdad, garantizado por el Artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia" (Tesis 17, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera parte, página 58).

El principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del Artículo 31, el que, como se recordará, a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos"; lo cual, con base en lo que

se acaba de exponer, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. Obviamente, dicha obligación general lleva implícita la "capacidad contributiva" mencionada por Flores Zavala.

Ahora bien, el encabezado de referencia, que habla de "las obligaciones de los mexicanos", se ha prestado desde luego, para el planteamiento de una evidente interrogante: ¿Significa dicha disposición, que los extranjeros residentes en México o residentes en el extranjero, pero que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional, no deben pagar ningún tributo al Estado Mexicano?

La respuesta, por supuesto, debe ser negativa. Ya vimos en el Capítulo VII de la presente obra, que sujeto pasivo de un tributo o contribución puede ser cualquier persona física o moral, nacional o extranjera, que lleve a cabo el correspondiente hecho generador. Por consiguiente, ¿a qué obedece este curioso problema? En realidad pensamos que se trata de una lamentable falla de técnica jurídica del texto constitucional invocado, el que para evitar cualquier posible

confusión debería ser adicionado con un párrafo aclaratorio.

No obstante, e independientemente de que en alguna de las múltiples reformas de que continuamente se hace objeto a nuestra Carta Magna se introduzca la adición propuesta, creemos que de una recta interpretación de las disposiciones legales aplicables no puede concluirse que los extranjeros, colocados en las situaciones anteriormente mencionadas, estén liberados de pagar contribuciones en México, pues eso nos llevaría a establecer una absurda e inaceptable discriminación para los mexicanos y un tratamiento injustificado y a todas luces inmerecido para los extranjeros que explotan nuestras fuentes de riqueza. Es más, en la gran mayoría de los países del hemisferio occidental, el extranjero, por regla general, queda sujeto a un régimen tributario mucho más severo que el que se aplica a los nacionales. Esto es lógico porque, salvo contadas excepciones, un inversionista extranjero es un extractor de riquezas que casi siempre le rinden mayores beneficios que los que deja a la nación receptora de su inversión.

De modo que no solamente resultaría absurdo sino criminal el que México, reaccionando a la inversa de las demás naciones del mundo occidental, estableciera semejante privilegio a la inversión foránea, la

que en tal evento ni siquiera tendría que pagar impuestos a cambio de las utilidades, regalías, intereses y demás provechos económicos que obtuviera. De ahí que nos neguemos terminantemente a aceptar que por el solo hecho de que la fracción IV del Artículo 31 Constitucional esté formalmente ubicada en la parte relativa a las obligaciones de los mexicanos, los extranjeros queden por ese simple hecho relevados de cualquier obligación tributaria en México.

En apoyo de nuestro criterio, podemos citar el siguiente precedente de la Suprema Corte de Justicia, que por su claridad pone punto final al problema: "Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados *sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo `de las obligaciones de los mexicanos'; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana".* (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Amparo en Revisión. Société Anonyme des Manufactures des Glaces et Produits Chimiques de Saint Gobain Chuny et Ciry, y Fertilizantes de Monclova, S.A., páginas 290 a 292).

III. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurran a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental.

Este deber vinculado al Principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado

imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Por esa razón, la gran mayoría de los especialistas en nuestra disciplina concuerdan en afirmar que el cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio. En realidad no puede ser de otra forma. Así como hemos venido sosteniendo que la relación tributaria, a fin de evitar posibles arbitrariedades de los detentadores del poder del Estado, debe encontrarse subordinada a un conjunto de normas jurídicas y Principios de Derecho Público; así también debemos sostener ahora que una vez que un tributo ha sido puesto en vigor acatando los ya analizados Principios de Legalidad y de Constitucionalidad, todas las personas que se encuentren en los correspondientes supuestos normativos automáticamente quedan obligadas a enterarlo en el plazo de ley. Pero no sólo eso; ya en otra ocasión dijimos que el Fisco no puede quedar sujeto a la buena voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es una colecta de caridad, sino una cuestión de vital interés público. De ahí que sea lícito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública esté autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa.

Sobre este particular es factible aseverar que el cobro de un tributo o contribución exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución. Al tratar en el Capítulo Cuarto de la presente obra el tema relacionado precisamente con la exigibilidad de los tributos, señalamos que una vez que ha transcurrido el plazo que la ley concede para su pago sin que el causante efectúe el entero respectivo, los mismos se vuelven exigibles, lo que trae como consecuencia más importante el que Fisco inicie en contra del contribuyente remiso el llamado procedimiento económico-coactivo, el que, si no se paga el tributo adeudado en el plazo que marca la ley fiscal respectiva, puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, más el de los correspondientes accesorios: recargos, multas y gastos de ejecución.

En tales condiciones, el Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal

tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo. Recuérdese que el segundo párrafo del Artículo 22 de nuestra Ley Suprema dispone textualmente que: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, *o para el pago de impuestos o multas".*

Comentando esta disposición, el distinguido jurista mexicano, Ignacio Burgoa Orihuela, afirma: "...también están permitidas la

aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio Artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia."[3]

Es decir, la propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento. De ahí la singular importancia de que sin duda está revestido este segundo Principio que hemos desprendido de la invocada fracción IV de nuestro Artículo 31 Constitucional.

IV. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO

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

Al hacer semejante señalamiento, nuestra Carta Magna ratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, acerca de la cual ya hemos vertido diversos comentarios a lo largo de la presente obra, los que ante este señalamiento deseamos reiterar, sintetizándolos, a fin de explicar 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 entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores 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 a su prestación.

Esto prueba la estrecha vinculación e interdependencia que debe existir entre ambos conceptos y la imposibilidad de desligarlos. Es más, puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a 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 promedio ante los problemas y trastornos que la ineficacia del aparato gubernamental les ocasiona. Por eso las autoridades hacendarias, 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, cómo 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 una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones. En esencia, este tercer Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho —y por supuesto, el gobierno la obligación correlativa— de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.

Se ha discutido mucho por la doctrina si el destinar el rendimiento de un tributo a un fin específico, v. gr.: el establecer un impuesto para el fomento de la educación; constituye o no una violación al Principio que nos encontramos analizando. En nuestro concepto tal discusión es 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, sean 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 en 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 lo general en cubrir los gastos públicos, puesto que a fin de cuentas el efecto es el mismo.

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

> "La circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo 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 o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldo, etc.

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

"Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación..." (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).

V. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

A. Antecedentes

Estas dos máximas, cuya significación conceptual es de la mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario, aparecen consignadas en la parte final de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Aun cuando la influencia de Adam Smith en el pensamiento de los redactores de este texto legal es por demás evidente, no contamos con elementos que nos permitan llevar a cabo una interpretación auténtica u original, en virtud de que la explicación de los motivos que llevaron a los constituyentes a incorporarlo a nuestra Carta Magna, permanece oculta. En efecto, como se recordará, el precepto de referencia no es más que una mera repetición de lo que dispuso la fracción II del Artículo 31 de la Constitución Política de 1857. Ahora bien, tanto el Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1856-1857, como el relativo al Congreso de 1916-1917, no arroja ninguna luz acerca del sentido en el que debe tomarse este mandato supremo. De modo que para explicarlo sólo contamos con los conceptos vertidos por varios tratadistas, con interesantes precedentes jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y con nuestra propia opinión.

El análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro Derecho Fiscal, debido a que unánimemente se considera que la principal característica que toda ley debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos.

No obstante, no ha sido tarea sencilla precisar con exactitud cuándo un tributo es proporcional y equitativo, ya que las opiniones llegan a

diferir, en ocasiones radicalmente. Inclusive, para empezar, existen discrepancias en cuanto a si se trata de dos principios o de uno solo. Discrepancias perfectamente explicables porque, aun cuando el texto constitucional emplea el disyuntivo "y" ("Proporcional y equitativa") y no el alternativo "o", si se parte del supuesto, no comprobado pero bastante probable, de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron directamente influenciados por Adam Smith y de que el concepto de equidad evoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los Principios de Proporcionalidad y Equidad equivalen a uno solo, puesto que Smith de manera expresa sostuvo que, "en la observancia o en la omisión de esta máxima (la de Proporcionalidad) consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición".

Así, prestigiados autores como Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza, se adhieren a este último razonamiento y critican la separación entre proporcionalidad y equidad, porque "en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados absurdos".[4]

Por otra parte, tratadistas tan o más distinguidos que los anteriores, como José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, Andrés Serra Rojas y Emilio Margáin Manautou, afirman exactamente lo contrario, y llegan a proponer criterios de diferenciación entre los conceptos de referencia. Diferenciación que, a mayor abundamiento, es plenamente aceptada por la jurisprudencia de la Suprema Corte, visible en el Tomo LXXVI, página 794, del Semanario Judicial de la Federación, que a la letra dice lo siguiente:

> "De acuerdo con el Artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos".

No es nuestro afán entrar en polémicas, ni mucho menos atacar a nadie, ya que todas las ideas, especialmente las que provienen de destacados juristas, nos parecen igualmente respetables y dignas de atención, pero consideramos que, a pesar de la gran conexión que parece existir entre el pensamiento de Adam Smith y el texto constitucional que nos encontramos analizando, sí es factible establecer una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos Principios Constitucionales distintos, dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor.

Para demostrar el aserto anterior, estimamos pertinente exponer por separado cada uno de estos dos Principios, a fin de que el lector pueda captar mejor las diferencias que nos proponemos señalar, basados no solamente en nuestro criterio personal, sino en las opiniones de algunos especialistas con las cuales coincidimos y particularmente en la jurisprudencia emanada de nuestro máximo tribunal.

B. Principio de Proporcionalidad

De acuerdo con la definición de Serra Rojas, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí".[5]

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

Es decir, reiterando los conceptos que al respecto vertimos en el Capítulo inmediato anterior, cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas,

aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

Por eso se sostiene que los únicos tributos que se ajustan a este Principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor, tal y como lo explicamos detalladamente en el Capítulo inmediato precedente. De ahí que en aquellos regímenes

fiscales en los que se desea velar por la debida vigencia del Principio que nos ocupa, se proscriba toda posible existencia de impuestos a tasas o cuotas fijas, las que, como lo señalamos en su oportunidad, implican que quienes más ganan contribuyan cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial. Cosa que desde luego no sucede cuando se establecen tarifas porcentuales progresivas, como es el caso, para citar un ejemplo de Derecho Comparado, del sistema fiscal italiano, que se rige por un inteligente Principio consignado en el Artículo 53 de la respectiva Constitución Política, en los siguientes términos: "Todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón a su capacidad contributiva. *El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad".*

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

Los conceptos anteriores quedan plenamente corroborados por el criterio que —separando atinadamente lo relativo al Principio de Equidad— ha sostenido nuestra Suprema Corte de Justicia, el cual, en su parte conducente, expresa textualmente lo que a continuación se transcribe:

> "Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; *estos criterios de progresividad son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva* está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación". (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1969. Jurisprudencia, Sala Administrativa. Página 52).

Finalmente, no debemos perder de vista un tercer aspecto. El principio de Proporcionalidad, tal y como atingentemente lo apuntara Adam Smith, debe considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

Inteligente consideración de la que se ha hecho eco nuestra doctrina, a través de la interesante opinión de don José Rivera Pérez Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, cuya parte medular reproducimos a continuación:

> "...la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del País. Cómo ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general".[6]

Resumiendo nuestras ideas acerca de este complejo problema, podemos concluir afirmando que de una correcta interpretación de la multicitada fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el Principio de Proporcionalidad —debidamente separado y diferenciado del de Equidad — se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

a. La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.
b. Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable, siempre en función de tarifas progresivas.
c. Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

C. 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 el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley".[7]

Por otra parte, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Margáin Manautou estima a su vez que un tributo será equitativo

cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".[8]

Finalmente, Rivera Pérez Campos sostiene que: "el elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, 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 ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del Artículo 31 Constitucional..."[9]

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 encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, 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, 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.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

Todos los conceptos que anteceden aparecen reflejados con gran fidelidad en las tesis de la Suprema 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 encuentren 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 página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974.)

"...es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido en la ley, y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente". (Informe de Actividades rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1956, página 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 constituida por el derecho efectivo, y no supuesto, a percibir ingresos con motivo de la inversión del capital, ingresos que no constituyen una consecuencia ineludible de la citada inversión, sino que es preciso que se pacten en 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, al través de la presunción de que forzosamente deben percibirse intereses fijados arbitrariamente en la suma de seis por ciento anual, con lo cual se está contrariando el principio de equidad en la imposición consagrada por el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal". (Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época. Volumen XLVIII, página 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, al 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 percibieran 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 a 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 consagrado por el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal".

Otro caso práctico que muestra cómo el legislador ordinario puede desconocer este principio constitucional lo encontramos en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que entró en vigor el 1o. de enero de 1989, y que tiene por objeto gravar el valor del activo de las sociedades mercantiles que tengan el carácter de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta. Para respetar el principio de equidad este impuesto debería causarse, sin excepción, por todos aquellos que tengan el carácter de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles, cumpliendo así con el imperativo constitucional que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se citó líneas atrás, ha definido atinadamente como

“tratar a los iguales de manera igual”.

Sin embargo, el artículo 6o. de esta ley señala que no pagarán el impuesto al activo de las empresas, entre otros, las empresas que componen el sistema financiero (instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, las organizaciones auxiliares de crédito y las casas de bolsa), las sociedades de inversión, las sociedades cooperativas y los contribuyentes de bases especiales de tributación, a pesar de que en todos y cada uno de estos casos se trata de causantes regulares del Impuesto sobre la Renta que generalmente operan bajo el formato legal de sociedades mercantiles.

Dentro de este contexto la violación del principio constitucional de equidad resulta por demás evidente puesto que a contribuyentes colocados en la misma situación (la de causar el Impuesto sobre la Renta de las sociedades mercantiles) se les da un tratamiento desigual y discriminatorio gravando a la mayoría con el Impuesto al Activo de las Empresas y exceptuando del mismo a un grupo particular y, por ende, privilegiado en el que destacan, por su importancia, las empresas que componen el sistema financiero.

Lo indebido de este tratamiento y la falta de aplicación de la justicia a este caso concreto saltan a la vista cuando se advierte que esta Ley

Fiscal especial no grava a sociedades mercantiles que poseen inversiones sumamente elevadas en activos, como las instituciones de seguros y fianzas y las casas de bolsa (a las que según parece el Gobierno Federal sigue decidido a proteger a pesar de los daños que causaron al gran público inversionista en el “desplome” del mercado bursátil ocurrido en octubre de 1987); y en cambio sí grava a la gran mayoría de las empresas privadas (que producen en vez de especular) y que, salvo verdaderas excepciones, no cuentan con inversiones en activo comparables a las de este grupo privilegiado al que el legislador, a propuesta del Ejecutivo, decidió no gravar, por razones que desconocemos pero que con toda seguridad nada tienen que ver con la, “igualdad de ánimo”, de la que habla el Maestro Serra Rojas.

A pesar de que los conceptos que anteceden fueron expresados en esta obra desde el año de 1990, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se tardó aproximadamente seis años en aceptarlos, toda vez que durante un buen tiempo mantuvo el insostenible criterio de que el precepto legal de referencia no era contrario al principio constitucional de la equidad tributaria. Sin embargo, a principios de 1996 el Pleno de nuestro Máximo Tribunal finalmente reconoció que el mencionado artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo, sí viola la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, en la parte referente a la

garantía de equidad tributaria. Así en la parte medular de la jurisprudencia No. 10/1996, cuyo principal ponente fue el señor Ministro Mariano Azuela Güitrón, la Suprema Corte sostiene lo siguiente:

ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6o., fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa. Tampoco puede admitirse como justificación de la exención que estén sujetas a un estricto control financiero, pues además de que ello no puede llevar a considerar innecesario el control que como "objetivo fiscal no contributivo", persigue el impuesto al activo, bajo este contexto se podría afirmar que

todos los contribuyentes no sólo están sujetos a control fiscal y a diversos tipos de control administrativo, de acuerdo con la naturaleza específica de cada empresa, sino que el legislador siempre está en posibilidad de establecer nuevos sistemas de control dentro del marco constitucional, por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie esencialmente, para efectos fiscales contributivos, a las empresas que integran el sector financiero, de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.

Amparo en revisión 1558/90.—Complementos Alimenticios, S.A.—22 de febrero de 1996.—Mayoría de ocho votos.—Ponente: Mariano Azuela Güitrón.—Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 4736/90.—Martex, S.A.—22 de febrero de 1996.—Mayoría de ocho votos.—Ponente: Mariano Azuela Güitrón.—Secretario: Jorge Dionisio Guzmán González.

Amparo en revisión 16/92.—Arrendadora Hotelera del Sureste, S.A. de C.V.—22 de febrero de 1996.—Mayoría de ocho votos.—Ponente: Mariano Azuela Güitrón.—Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 5815/90.—Zahori, S.A. de C.V.—22 de febrero de 1996.—Mayoría de ocho votos.—Ponente: Mariano Azuela Güitrón.—Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 749/91.—Compañía Harinera de La Laguna, S.A. de C.V.—22 de febrero de 1996.—Mayoría de ocho votos.—Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.—Secretaria: Rocío Balderas Fernández.

LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,

CERTIFICA:

Que el Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 10/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede.—México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y seis.

LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CERTIFICA: Que esta fotocopia de Tesis de Jurisprudencia No. 10/1996, constante de tres fojas útiles concuerda fiel y exactamente con su original que obra en el cuaderno de las actas relativas a las sesiones del Pleno de este alto Tribunal. México, Distrito Federal, a veintisiete de febrero de mil novecientos noventa y seis.

Este ejemplo nos demuestra que el principio constitucional de equidad resulta violado cuando la ley tributaria sujeta a contribuyentes colocados en la misma situación a tratamientos distintos, generando así casos de desigualdad y de discriminación.

Todo lo cual viene a demostrar de manera fehaciente que el concepto de igualdad constituye la esencia del quinto de los Principios que en materia fiscal consagra nuestra Carta Magna.

D. Definiciones y Diferencias

Con base en los conceptos que hemos desarrollado a lo largo de este subtema, en las opiniones de los distinguidos tratadistas que hemos citado y en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia que hemos invocado, 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.

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 una o varias fuentes en 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 de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de

progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Las ideas 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 Güitrón, en el Amparo en Revisión 554/83 (Compañía Cerillera "La Central", S.A.) cuya parte medular es del tenor siguiente:

> "**RENTA. —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 deben ser proporcionales y equitativos. La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo 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, los 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 prohibirlo 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 tengan trabajadores con salario mínimo o con salario mayor al mínimo no es determinante de la capacidad económica del contribuyente y por lo mismo al propiciarse 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 a este 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 siguiente diferencias entre estas dos importantes y debatidas máximas constitucionales:

1. Mientras 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 la 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 inspirarse en criterio de progresividad; el de 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 hallen

   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 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 necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.

10. Finalmente, cabe señalar que mientras que el Principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el 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.

Lo expuesto en este subtema V demuestra, en nuestra opinión, que de una correcta interpretación de carácter lógico-jurídico de lo que estatuye la multimencionada fracción IV del Artículo 31 Constitucional, se desprende que la Proporcionalidad y la Equidad representan dos Principios distintos en materia fiscal y no uno solo. Principios que poseen una definición propia y características específicas que permiten diferenciarlos con base en un buen número de criterios distintivos. De ahí nuestra convicción de que se trata de dos Principios autónomos e independientes entre sí.

Desde luego, no ignoramos que la posición que hemos adoptado en relación con este debatido problema puede ser objeto de críticas y quizá hasta de ser refutada con argumentos sumamente atendibles y respetables, toda vez que, como lo expresamos en páginas precedentes, distinguidos juristas mexicanos (Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. de la Garza) opinan que la Proporcionalidad y Equidad constituyen un solo Principio absolutamente indivisible. De modo que ante posibles impugnaciones sólo deseamos subrayar que las conclusiones a que hemos arribado no representan por sí mismas un planteamiento original; exclusivamente son el resultado de haber interpretado y complementado en la medida de nuestras posibilidades los conceptos que, a despecho de las críticas que se les han formulado, juzgamos especialmente aceptados y que aparecen reflejados tanto en las obras de José Rivera Pérez Campos y de Emilio Margáin Manautou, como en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esta ha sido nuestra pequeña aportación, la que, sin embargo, hemos expresado con toda la convicción que pueden darnos algunos años de experiencia en el estudio y en la práctica de esta interesante disciplina. No obstante, pensamos que el debate sigue abierto.

VI. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La parte final de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*", ratificando mediante esta última frase el Principio de la Legalidad tributaria que hemos venido invocando consistentemente desde el Primer Capítulo de la presente obra.

En tales condiciones, nuestra Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada "piedra angular" de la disciplina que estudiamos, expresada a través del

célebre aforismo latino "nullum tributum sine lege" (No puede existir ningún tributo válido sin una ley que le dé origen).

En realidad no podía ser de otra manera. La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad para los ciudadanos, ya lo hemos señalado en diversas oportunidades: sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera "que dispongan las leyes", significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece

a la Ciencia del Derecho.

Ahora bien, como todas estas consideraciones ya las hemos vertido en diversas oportunidades, sólo nos resta para concluir este subtema, reiterar, a manera de útil recordatorio, los dos enunciados a los que obedece el Principio de Legalidad:

a) La autoridad hacendaria 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.

b) 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 confieren.

En apoyo de esta definición de la legalidad tributaria, podemos citar la siguiente tesis jurisprudencial, emanada de nuestro Máximo Tribunal:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución

racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

"Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el Artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles". (Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXXI, página 6374).

VII. MEDIOS DE DEFENSA LEGAL

Los seis Principios Constitucionales que acabamos de analizar representan para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal, toda vez que una norma jurídico-tributaria que de cualquier manera los contravenga, automáticamente se reputa como inconstitucional y, por ende, carece de validez legal.

En tales condiciones, surge de inmediato la siguiente pregunta: ¿qué mecanismo de defensa legal debe hacer valer el contribuyente afectado por una ley tributaria que vulnera los principios que nuestra Ley Suprema consagra, a fin de evitar que la misma sea aplicada en su perjuicio?

La respuesta inmediata aparentemente tiene que ser: la interposición del correspondiente Juicio de Amparo. Respuesta por demás obvia, ya que desde sus orígenes, aproximadamente a mediados del siglo pasado, el juicio de garantías fue concebido como el remedio procesal idóneo para impedir la aplicación a cualquier gobernado, de actos inconstitucionales, los que precisamente por revestir tal carácter están desprovistos de eficacia jurídica. No obstante, el arribar a tan obvia conclusión tomó casi medio siglo de debate y discusión de opiniones encontradas. Todo por culpa de una equivocada resolución del jurista mexicano más brillante y respetado de la segunda mitad del Siglo XIX; don Ignacio L. Vallarta.

Como lo señalamos en el proemio de este Capítulo, el texto de la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución vigente equivale casi

palabra por palabra al de la fracción II del propio Artículo 31 de la Carta Magna de 1857. Por ello, una interpretación de Vallarta acerca de los problemas que estudiamos ha tenido que pesar en el ánimo de varias generaciones de juzgadores mexicanos. Máxime cuando dicha interpretación está contenida en un sentencia dictada por el insigne jurista cuando fungía como Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Dicha sentencia contraria por completo al espíritu de nuestro Juicio de Amparo e inspirada en criterios de la judicatura norteamericana, que siempre nos han sido ajenos, consignaba lo siguiente:

> "Es pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es justo, propio y político en ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expoliación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia... Pero en todas esas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin un remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, repetiré otra vez esta profunda observación de Marshall;
>
> está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de éstos, porque debiendo su elección a sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de éstos, sin hacerse dignos de su confianza... Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho... que el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar sus intereses. En la libertad del sufragio, según la escritura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del Poder Legislativo."[10]

Con apego a estas discutibles ideas, la Suprema Corte de Justicia mantuvo, con algunas variantes, hasta el año de 1944, la siguiente jurisprudencia:

> "Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificados por las respectivas Legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los Poderes Federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los Estados." (Página 812 del Apéndice al Tomo LXXVI del Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época.)

Evidentemente, tanto la tesis de Vallarta como la jurisprudencia transcrita adolecen del mismo defecto: dejarse influir por las opiniones de juristas extranjeros emitidas con relación a regímenes jurídicos muy distintos del que prevalece en México, e ignorando las características peculiares de nuestro sistema legal, que cuando se abstiene de importar ideas extrañas, genera admirables instituciones como el Juicio de Amparo.

No es de extrañar que el distinguido Juez Marshall, citado por Vallarta, sostenga que el remedio contra la expedición de leyes fiscales arbitrarias se encuentra en la adecuada elección de los miembros del Poder Legislativo, ya que por una parte, los Estados Unidos de América poseen desde sus orígenes como nación independiente, una democracia fuerte y eficaz, en la cual diputados y senadores son verdaderamente electos por el pueblo y, por tanto, ante él responden de su buena o mala actuación; por la otra, los diversos medios de defensa legal que la legislación federal norteamericana establece no tienen los alcances y la fuerza protectora de las garantías individuales de que está dotado el Amparo mexicano.

En esas condiciones, ¿cuál era el sentido de incorporar al medio nacional los conceptos de Marshall, por brillantes y acertados que hayan resultado en Estados Unidos? ¿Por qué pretender que nuestro incipiente y tradicionalmente precario sistema democrático resuelva abusos de poder que, en última instancia, nacen precisamente de la falta de una auténtica democracia?

Cada pueblo crea las instituciones jurídicas que necesita. Por eso México, ante la carencia de un libre juego democrático, estructuró desde hace más de un siglo el Juicio de Amparo como un medio de

defensa al alcance de cualquier ciudadano para hacer frente a cualquier ilegalidad proveniente de los detentadores del poder público.

Desde los primeros planteamientos de Rejón y Otero, el Amparo fue concebido como una instancia procesal encaminada a impedir la aplicación a casos concretos de todos los actos de autoridad —leyes incluidas, por supuesto— que vulneraran normas constitucionales y garantías individuales. El juicio de amparo es, ante todo, un medio de preservar la vigencia de la Ley Suprema; un control de la legalidad de las actuaciones gubernamentales que cualquier gobernado puede hacer valer en el momento mismo en que su esfera de derechos constitucionales se vea afectada, sin tener que esperar a la celebración de elecciones populares, las que, vote en el sentido que vote, jamás constituirán una garantía de que las leyes serán sustituidas por otras mejores. Es decir, mientras que el Amparo es un medio directo, inmediato y eficaz para combatir la ilegalidad de los Poderes Públicos, la elección de representantes populares es tan sólo un recurso indirecto, remoto y de dudosa eficacia para alcanzar dicho fin.

Entonces, ¿por qué exceptuar a las leyes tributarias del mecanismo establecido para el control de la constitucionalidad? En realidad no hay nada que lo justifique, y menos las ideas de un juez extranjero como

Marshall, muy valiosas para su país pero inoperantes en el nuestro. Sostener que el Amparo es improcedente contra leyes que violen los principios constitucionales en materia fiscal, equivale a una denegación de justicia y lo que es más grave, implica renunciar a la aplicación de la institución fundamental de todo nuestro sistema jurídico.

Por eso, en el año de 1944 tuvo lugar un necesario cambio en la jurisprudencia de nuestro máximo tribunal, la que desde entonces ha seguido invariablemente el siguiente criterio:

> "Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del Juicio de Amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el Artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del Artículo 103 de la Constitución, *y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo*." Tesis jurisprudencial número 680, visible en las páginas 407 y 408 de la obra "55 Años de Jurisprudencia Mexicana 1917-1971." Tomo
>
> V. (Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.)

Por consiguiente, concluido este complicado, y a nuestro juicio innecesario debate, no queda duda ya en cuanto a que el mecanismo de impugnación de las leyes fiscales que no se ajusten a cualesquiera de los Principios que hemos analizado a lo largo del presente Capítulo, únicamente puede consistir en la interposición del Juicio de Amparo cuyos alcances como salvaguarda del régimen constitucional que nos rige, no pueden desconocerse solamente porque en otros países que carecen de medios de control de la legalidad de la magnitud del que nosotros poseemos, se ha pensado en otro tipo de soluciones por completo ajenas a nuestra realidad política y a nuestra tradición jurídica.

VIII. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué se asevera que la Constitución es el vértice y el punto de apoyo de todo el orden normativo nacional?

2. ¿Qué importancia tiene para quienes se inician en el estudio de nuestra disciplina, el tema de los Principios Constitucionales en Materia Fiscal?

3. Explicar el contenido del Artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana.

4. ¿Por qué se afirma que el pensamiento de Adam Smith influyó en los textos de los Artículos 31, fracción II de la Constitución Política de 1857, y 31, fracción IV de la Carta Magna en vigor?

5. ¿Por qué afirmamos que el Principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria?

6. Distinguir entre los conceptos de generalidad y uniformidad.

7. Explicar, citando inclusive la correspondiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por qué del simple hecho de que el Principio de Generalidad esté formalmente ubicado dentro del Capítulo de la Constitución relativo a las obligaciones de los mexicanos, no puede desprenderse que los extranjeros queden relevados de toda obligación tributaria en México.

8. ¿Por qué se dice que la obligación de contribuir a los gastos públicos es un deber ciudadano de carácter público?

9. ¿Por qué se afirma que el cobro de los tributos es un acto de soberanía?

10. Explicar la aseveración en el sentido de que el cobro de un tributo o contribución, es el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución.

11. ¿Cuál es el fundamento constitucional del procedimiento económico-coactivo?

12. Explicar por qué el Principio Constitucional de Vinculación con el gasto público, más que una máxima fiscal es una justificación de la relación jurídico-tributaria.

13. Explicar, incluyendo la correspondiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por qué la afectación de los rendimientos de un impuesto a un fin específico, no implica violación alguna al Principio Constitucional de Vinculación con el Gasto Público.

14. ¿Por qué no es posible llevar a cabo una interpretación auténtica u original del texto constitucional que establece los Principios de Proporcionalidad y Equidad?

15. ¿Cuál es el argumento que puede esgrimirse en favor de la idea de que los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad son en realidad uno solo?

16. ¿Qué criterio ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la idea a que se refiere la pregunta inmediata anterior?

17. ¿Qué resultados se obtienen al gravar las diversas capacidades económicas de los contribuyentes conforme a tarifas progresivas?

18. ¿Cuál es el común denominador del Principio Constitucional de Equidad?

19. Citar un ejemplo tomado de nuestra legislación fiscal, que represente un caso de violación al Principio de Equidad.

20. ¿Qué elemento integrante de un tributo o contribución debe quedar excluido de regulación por parte del Principio de Equidad?

21. Explicar la tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que consideró violatoria del Principio Constitucional de Equidad a una norma jurídica que pretendía otorgar un tratamiento igualitario a sujetos pasivos que se encontraban colocados en situaciones distintas.

22. Explicar las diferencias existentes entre los Principios de Proporcionalidad y Equidad.

23. Explicar la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se cita en el subtema 6 del presente Capítulo, en relación con el Principio de Legalidad Tributaria.

24. Explicar el contenido y las consecuencias de la tesis sustentada por don Ignacio L. Vallarta, acerca de la ineficacia del Juicio de Amparo contra leyes violatorias de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad.

25. ¿Por qué se considera que dicha tesis es incorrecta?

26. Explicar el contenido de la jurisprudencia que a partir de 1944 ha sentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sentido contrario a la tesis sustentada por don Ignacio L. Vallarta.

BIBLIOGRAFÍA

Burgoa, Ignacio
Las Garantías Individuales

Flores Zavala, Ernesto
Finanzas Públicas Mexicanas. Impuestos

Garza, Sergio F. de la
Derecho Financiero Mexicano

Margáin Manautou, Emilio
La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano

Rivera Pérez Campos, José
Proporcionalidad y Equidad. Ensayo publicado en No. 51 de la Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo

Vallarta, Ignacio L.
Votos

CAPÍTULO
10

Principios de Política Fiscal

SUMARIO: **I. INTRODUCCIÓN. II. EL PRINCIPIO DE REPRESENTACIÓN EJERCIDA CON RESPONSABILIDAD. III. EL PRINCIPIO DE LA DISCIPLINA FISCAL. IV. EL PRINCIPIO DE LA AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA. V. EL PRINCIPIO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS. VI. EL PRINCIPIO DE LOS IMPUESTOS DE CONTROL EN ÉPOCAS DE RECESIÓN Y DE CRISIS ECONÓMICA. VII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFIA.**

I. INTRODUCCIÓN

Los principios de política fiscal se ubican en un plano distinto al de

los principios doctrinarios y constitucionales, en virtud de que no forman parte del Derecho Positivo, no pueden ser aplicados coactivamente por los órganos jurisdiccionales competentes y tampoco influyen, de manera directa o indirecta, en la configuración de la legislación aplicable. Sin embargo, juegan un papel determinante en la generación del bienestar colectivo o social, en atención a que de su buena o mala implementación depende, en gran medida, el que una nación pueda alcanzar ese bien tan deseado como elusivo: la prosperidad en la democracia. Se trata de una cuestión que en términos generales, rebasa, aunque no siempre, el ámbito del Poder Legislativo para recaer en la enorme responsabilidad que corresponde a los administradores públicos que tienen a su cargo la delicada tarea de diseñar y ejecutar las políticas de recaudación tributaria y de ejercicio del gasto público.

Mientras la determinación de las contribuciones que necesariamente deben sufragar los gobernados y el manejo del presupuesto nacional no se rijan por los principios de representación ejercida con sentido de responsabilidad; de disciplina fiscal; de ampliación racional, equitativa y generalizada de la base tributaria; y de rendición efectiva de cuentas, que se estudian a lo largo del presente Capítulo, la sociedad en su conjunto —como ampliamente lo

demuestra la experiencia de los últimos cuarenta años— experimentará la ausencia de un régimen de simplificación fiscal en el que las contribuciones se establezcan de manera general, sencilla y prudente; del que se eliminen los impuestos regresivos, las sofisticaciones deliberadamente introducidas a las leyes tributarias y el afán de recaudar a toda costa aunque se ponga en riesgo el desarrollo de la planta productiva y la creación de empleos; carecerá de un sistema racional de ejercicio del gasto público que se traduzca en la realización de obras y servicios de interés colectivo encaminados a la gestión del bienestar social y no en nocivos endeudamientos externos y déficits presupuestarios que a cambio de supuestos logros macroeconómicos de corto plazo inhabilitan la viabilidad económica futura del país y que, finalmente, representan una pesada carga que injustamente gravita sobre las generaciones futuras; no contará con un Derecho Fiscal en el que la ampliación de la base tributaria apoyada en tasas, cuotas o tarifas razonables en función de los requerimientos internos y la inevitable competencia internacional, y que no admita ningún tipo de exenciones, subsidios o tratamientos preferenciales, opere como promotor —y no como inhibidor— del consumo, del empleo, de la atracción de inversiones y al final del camino, a pesar de la disminución de las tasas impositivas correlativamente a la ampliación de la base tributaria, actúe como multiplicador de la recaudación fiscal; no

existirá, en fin, un Estado de Derecho que consagre la rendición de cuentas en una norma constitucional que, por una parte, garantice la plena transparencia informativa y que, por la otra, penalice con severidad a los responsables de ejercer el gasto público, dentro de un contexto en el que el rendir cuentas no sea una concesión graciosa a la sociedad sino un deber de orden público cuya desatención y/o violación traigan aparejadas serias consecuencias jurídicas.

Por todas estas razones las reflexiones que a continuación se expresan constituyen una especie de introducción al mundo —fascinante y complejo a la vez— de la política fiscal entendida como el medio para armonizar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, disciplinando, racionalizando y controlando, al mismo tiempo, la estructura, el crecimiento y la aplicación del presupuesto del Estado, con el objeto de que la recaudación tributaria tenga el único fin deseable y posible: la efectiva redistribución del ingreso nacional mediante un sano financiamiento de todo lo que represente obras y servicios de beneficio social y comunitario.

II. EL PRINCIPIO DE REPRESENTACIÓN EJERCIDA CON RESPONSABILIDAD

Entre una gran cantidad de principios jurídicos el Derecho Romano nos legó el de *nullum tributo sine legem*, que bien puede traducirse diciendo que no puede existir ningún tributo válido si no está previamente establecido en una ley. Pero esto último es el fruto no la raíz. La raíz se encuentra en el proceso que conduce a la expedición de la ley. Roma dejó un legado contradictorio al respecto. En su etapa de mayor resplandor, el Imperio, el establecimiento de los tributos fue una potestad, casi absoluta, del César, que en ocasiones era atemperada por el Senado. Sin embargo, en los tiempos del Consulado y de la República, Roma experimentó largamente con la democracia. El poder de los Cónsules era compartido con el Senado y acotado por los tribunos de la plebe, las curias y otros Magistrados de diverso rango. Todos —cónsules, senadores, tribunos, curiales y magistrados— llegaban a esos cargos después de reñidas elecciones populares y su permanencia en los propios cargos estaba limitada a períodos predeterminados —dos años en promedio— aunque, bajo ciertas condiciones, cabía la reelección.

Dentro de este contexto, los tributos establecidos en ley obedecieron a un cierto principio de representación, toda vez que al ser votados por cuerpos políticos que provenían de un mandato popular, a fin de cuentas, derivaron de los que, con cierta justicia histórica, podrían denominarse representantes del pueblo.

La caída del Imperio Romano y su sustitución por la prolongada Edad Media acabaron con ese esquema democrático. Amparados en el entonces incuestionado principio del "origen divino del poder de los reyes", los monarcas de la Europa Medieval avasallaron a sus súbditos con toda clase de tributos, exacciones y "empréstitos forzosos de guerra", sin más limites que su soberana voluntad y sus reales caprichos. No obstante, la proclamación en 1215 de la Carta Magna Inglesa, arrancada a un rey-regente conocido como "Juan sin Tierra", por la aristocracia, la iglesia y, en particular, por los comuneros, marcó un retorno —preliminar y limitado, pero retorno al fin— al principio jurídico de que no puede existir tributación sin representación.

El Renacimiento —gracias al florecimiento de la cultura y las artes— tendió a cuestionar el origen divino del poder absoluto de los reyes y, en la búsqueda de la jamás hallada perfección humana, trató de crear formas diferentes de organización política. Dos ejemplos resultan por demás ilustrativos:

La "Serenísima República de Venecia", rigió soberana, a lo largo de los siglos XVI, XVII y gran parte del XVIII, en el Mediterráneo y en el cercano oriente, ejerciendo un considerable poder marítimo y comercial que le permitió expandirse por el Mar Adriático frente a musulmanes y dálmatas, así como establecer colonias mercantiles en las islas jónicas y en el mar Egeo. El éxito y el progreso de esta bella ciudad-estado que dio en llamarse a sí misma "La Serenísima República de Venecia," obedeció a su sistema constitucional que evitó que el poder se concentrara en un solo hombre, al someter al Príncipe o Dux a la vigilancia de órganos colectivos como la asamblea legislativa y un consejo de diez personas encargado de la seguridad interior; y al depositar la política externa en un Senado compuesto mayoritariamente por diplomáticos que representaban los diversos intereses de la República, mercantiles, marítimos, coloniales, pero también culturales y educativos. Al ser independientes del Dux, la asamblea legislativa, el consejo de seguridad interior y el Senado, estuvieron en aptitud de regular, entre otras muchas materias, la cuestión tributaria bajo ciertas normas de representación ciudadana, lo que por varios siglos hizo de Venecia una República floreciente, culta, razonablemente democrática y si no feliz al menos "serenísima."

La "Gloriosa Revolución Inglesa de 1688» que, sin efusión de sangre como ocurriría en Francia un siglo mas tarde, condujo a la proclamación del "Bill of Rights» (Carta de Derechos Constitucionales), —acordada por la nobleza, el clero y los comuneros con el rey Guillermo de Orange,— que consagra el principio magistralmente

expresado por John Locke en su obra "Dos Tratados sobre el Gobierno" ("Two Treatises of Government"), en el sentido de que los gobernantes terrenales reciben su poder, no de Dios, sino de pactos celebrados con el pueblo, y que el pueblo tiene el derecho de rebelarse en contra de cualquier gobernante que traicione esos pactos. No está por demás añadir, que la obra de Locke no solamente influyó poderosamente a Thomas Jefferson y a los Federalistas que concibieron a esta forma de gobierno como la manifestación mas completa de la democracia, sino que contiene la verdadera simiente del principio de la división de poderes, que la tradición jurídica injustamente ha atribuido a Charles Louis de Secondat, Barón de la Brede y de Montesquieu, gracias a su publicitada obra "El Espíritu de las Leyes."

Por razones obvias el "Bill of Rights" de 1688 contiene la consagración del principio de política fiscal —ahora universalmente aceptado— que señala que los ciudadanos únicamente están obligados a pagar los tributos que aprueben en el Parlamento o Congreso sus representantes libremente elegidos. Este principio, por supuesto, aparece reflejado, en una u otra forma, en la gran mayoría de las Constituciones Políticas que, en la actualidad, rigen los destinos de casi todas las Naciones.

De modo que la cuestión esencial queda así razonablemente clara: No puede haber tributación sin representación.

La democracia moderna, sin embargo, ha tendido y tiende cada vez en mayor medida —particularmente desde la desaparición del bloque soviético, ocurrida en 1989— a desvirtuar la verdadera naturaleza de este principio, forjado a través de tantas vicisitudes históricas, de las cuales tan solo se han bosquejado algunos ejemplos. A primera vista pudiera parecer que cualquier ciudadano que cuente con el suficiente respaldo popular —por su trayectoria, su buena imagen y hasta su carisma— podría acceder al Parlamento o al Congreso de su país, y desde ahí, decidir con entera libertad, cuáles deben ser las contribuciones que razonablemente debe pagar su comunidad, a fin de que efectivamente la ciudadanía contribuya a los gastos públicos en la forma y términos que determinen sus representantes libremente electos.

Pero la democracia actual no funciona así. Para acceder a los cargos de elección popular antes se tiene que pertenecer a un partido político, lo cual implica una necesaria sumisión —»disciplina» se le llama en el lenguaje partidista— a los lineamientos, a veces ideológicos, a veces pragmáticos, que van fijando los directivos del respectivo partido

político. Lo anterior se combina con la complejidad de los procesos electorales que en las últimas décadas se llevan a cabo en Europa y en la mayoría de los países Iberoamericanos, que exigen que para obtener las correspondientes representaciones parlamentarias, diputaciones y senadurías al voto popular efectivamente obtenido por cada candidato —lo que se conoce como "mayoría relativa"— se sume el porcentaje de la votación nacional logrado por cada partido político. En esa forma los representantes lo son más del partido político que los postuló que de la ciudadanía. La democracia deviene en partidocracia y las elecciones se convierten en un medio de repartirse cuotas de poder, antes que ser lo que, en teoría, deberían ser: la expresión de la voluntad ciudadana. Por esta razón, Estados Unidos de América, a pesar de todas las críticas que cotidianamente se formulan a su forma de gobierno, ejerce una democracia más pura, puesto que todos sus congresistas y senadores son electos bajo el régimen de mayoría relativa y la posibilidad de la reelección indefinida los hace primariamente responsables ante sus electores y solo secundariamente responsables ante sus partidos políticos. Esta razón quizá ayude a explicar por qué en los Estados Unidos, a pesar de ser la primera potencia mundial, los Presidentes y congresistas que, faltando a sus promesas electorales, elevan impuestos o no logran un adecuado equilibrio presupuestal que impida el surgimiento de períodos de recesión económica, generalmente suelen perder la siguiente elección.

Pero en los sistemas políticos que conjugan la mayoría relativa con la representación proporcional, los electores pasan a un segundo plano. Sabedores de que su posición y su futuro dependen más de las conveniencias coyunturales de su partido político que de la voluntad electoral, diputados y senadores legislan —especialmente en materia tributaria— en función no del interés nacional sino de las posturas ideológicas, lineamientos y perspectivas inmediatas de sus propios partidos. No se trata de legislar a largo plazo para hacer frente, sabia y previsoramente, a los grandes retos y problemas estratégicos y estructurales del Estado y de la Nación, sino de formar camarillas, armar pequeñas intrigas y bloquear al adversario de manera casi dogmática, pensando que así en las próximas elecciones se logrará una posición más ventajosa a la hora del reparto de las cuotas de poder. Si a esto último se le agrega el hecho de que las elecciones parlamentarias o congresionales, por lo común, se celebran cada dos o tres años, se advertirá la magnitud del problema.

Bajo semejantes sistemas políticos, la legislación fiscal —y con ella los contribuyentes— sufren lo indecible, pues acaban siendo víctimas de un escenario perverso: no hay consensos para aprobar las reformas

estructurales y de fondo que el país demanda. Entonces se aprueban cambios al vapor en los que se conjuntan —en una especie de aquelarre tributario— impuestos antieconómicos que obedecen a posturas ideológicas de una fracción parlamentaria que en el rejuego de poder acaba por convertirse en el "fiel de la balanza" (como los llamados "impuestos de lujo o suntuarios" que la experiencia ha demostrado, una y otra vez, que siempre recaudan bastante menos de lo esperado) con contribuciones y disposiciones, muchas veces inconstitucionales, que sólo persiguen fines recaudatorios inmediatos, pero que tienen que ser negociadas por el partido político que representa al gobierno en turno porque, ante la ausencia de una mayoría parlamentaria, generalmente no le queda otra alternativa.

Mientras tanto la solución de problemas tan elementales como el equilibrio presupuestario, la disciplina fiscal, la programación y consolidación de la deuda pública, la ampliación de la base tributaria, la simplificación de la innecesariamente compleja legislación fiscal y el establecimiento de un régimen de rendición de cuentas por los responsables del ejercicio del gasto público, se pospone uno y otro período legislativo, hasta transformarse en una pesadilla recurrente.

El proceso histórico que condujo a la consagración del principio de representación en materia fiscal, que significó varios siglos de esfuerzos y sacrificios, ahora enfrenta un nuevo y grave reto: que se sepa ejercerlo con sentido de responsabilidad.

En una conferencia magistral pronunciada hace algunos años en la Ciudad de México, don Felipe González, que como Secretario General del Partido Socialista Obrero Español (PSOE) y como Presidente del Gobierno de su país, fue en gran medida responsable de la brillante transición española a la democracia y del notable desarrollo económico que ese país ha logrado a partir de su incorporación a la Unión Europea, afirmó, palabras más, palabras menos, pues se trata de una trascripción **verbatim**: "En las Cortes (Parlamento) de España tuvimos que enfrentar una gran variedad de posturas ideológicas, ya que a las de los dos grandes partidos nacionales (el PSOE de centro izquierda y el Partido Popular de centro derecha) se sumaron una serie de partidos menores de origen regional y autonómico. Entonces la posibilidad de interminables discusiones era inminente. Para salir adelante tuvimos que crear un consenso: vamos a ponernos de acuerdo en todo lo que se relacione con comida y con educación pública. Es decir, primero resolvemos todo lo que tenga que ver con finanzas públicas, presupuesto, recaudación de impuestos, ingreso a la Unión Europea y un sistema nacional de educación pública, para garantizar la estabilidad

y la seguridad de España. Hecho lo cual, ya hubo tiempo para debatir largamente sobre una nutrida agenda política."

Creo que ahí está la clave. Si los diputados, senadores, congresistas y parlamentarios en general, efectivamente desean actuar como verdaderos representantes del pueblo en materia tributaria, deben entender que esta materia no puede ser rehén ni de debates ni de posturas ideológicas, sino que reclama de consensos fundamentales para dotar al Estado de un sistema fiscal que le permita contar con los recursos necesarios para satisfacer el gasto público, vale decir para prestar los servicios públicos y satisfacer las necesidades colectivas de interés general —seguridad social, seguridad pública, combate a la pobreza, vivienda, educación pública, cultura y desarrollo social— sin tener que recurrir a un excesivo endeudamiento externo o a medidas arbitrarias.

Pero como los llamados representantes populares son, a fin de cuentas, seres humanos que lo que persiguen, en el fondo, es proseguir sus carreras políticas a como dé lugar y a costa de lo que sea, es el sistema el que debe reformarse para obligarlos a legislar con sentido de responsabilidad. Así, en los países en donde esto no ha ocurrido, resulta indispensable eliminar la viciada práctica de las elecciones por

"representación proporcional" por "circunscripciones plurinominales" por "listas de partidos políticos" y, en general, todo lo que implique el reparto de cuotas de poder entre partidos, para sustituirla por un régimen, genuinamente democrático, en el que todos los congresistas sean electos bajo el principio de mayoría relativa; en el que exista la reelección y con ella la indispensable carrera parlamentaria, y en el que queden bien establecidas las reglas para la correspondiente rendición de cuentas; con el fin de que se recupere la esencia de la verdadera representación en materia fiscal y quienes voten la legislación tributaria sean directamente responsables ante los electores. De otra forma, la suerte del equilibrio presupuestario, la posibilidad de transformaciones estructurales en el sistema fiscal y la justicia, la equidad y hasta la racionalidad en el trato a los contribuyentes, quedan absurdamente subordinadas a los intereses y conveniencias de corto plazo de los partidos políticos; lo que evidentemente acaba por resultar contrario al desarrollo nacional y a la voluntad general. Una democracia mal entendida es tan dañina a la sociedad como una dictadura. Por desgracia no se trata de un descubrimiento reciente. Ya lo dijo Aristóteles en sus obras Magnas "Ética Nicomaquea y Política": "Cuando se abusa de la democracia ésta degenera en demagogia y la demagogia, inevitablemente, conduce a la tiranía."

III. EL PRINCIPIO DE LA DISCIPLINA FISCAL

Debemos a la filosofía griega un concepto de economía política que en los tiempos actuales no pasa de ser una mera ilusión: el de la autarquía (autarkeia), que significa que un Estado (o ciudad-estado como las que existieron en la antigua Grecia) para alcanzar la verdadera prosperidad debe bastarse a sí mismo. Es decir, debe cubrir sus necesidades económicas con los recursos que por sí mismo genera sin tener que recurrir a empréstitos de otros Estados, ni mucho menos a empréstitos forzosos o de guerra que envilecen e indignan a la ciudadanía. Aplicada al mundo moderno la autarquía nos llevaría a un escenario ideal en el que el gasto público se financiara, única y exclusivamente, a través de la recaudación fiscal, de tal manera que la composición del presupuesto nacional no requiriera del endeudamiento externo y así el Estado llegara a ser autosuficiente.

Las presentes realidades de un mundo globalizado convierten a la **autarquía** en una especie de utopía, ya que dichas realidades nos dicen que el financiamiento del gasto público indefectiblemente requiere del endeudamiento externo o internacional, toda vez que, de otra forma, resulta imposible el acceso a los mercados de capital, tecnología e intercambio de bienes y servicios, sin cuyo concurso el desarrollo moderno no se concibe. Dentro de este contexto, el endeudamiento externo actúa, a la vez, como un instrumento de financiamiento y de crecimiento.

Sin embargo las experiencias recientes (en la inteligencia, de que la expresión "recientes" en términos históricos hace referencia a un periodo de aproximadamente cuarenta años a la fecha) de la mayoría de los países iberoamericanos, muestran los graves riesgos en los que se incurre cuando se decide financiar de manera significativa el presupuesto nacional y el hasta ahora pretendido crecimiento económico, recurriendo al endeudamiento externo. Las consecuencias están a la vista: graves devaluaciones monetarias; inflaciones galopantes; fugas masivas de capitales; elevadas tasas de intereses bancarios; altos niveles de desempleo abierto; aumento de la pobreza generalizada; y, finalmente, los indispensables "rescates" por parte de los organismos financieros internacionales que imponen a los pueblos de las naciones "rescatadas" cargas sumamente onerosas en lo tocante a sueldos y salarios, recortes de personal sindicalizado y de confianza, transferencia de capitales, cancelación de subsidios y programas sociales, diferimiento en la ejecución de obras de infraestructura, restricción de créditos bancarios internos y, en general, afectación de todo lo que signifique posibilidades de desarrollo social y económico; todo ello con el objeto de asegurar la generación de superávits

presupuestarios que permitan pagar, en un plazo razonablemente breve, el precio del rescate. Los ejemplos de los últimos cuarenta años son tan abundantes como deprimentes: Chile, México, Brasil, Argentina, Perú, Venezuela y Colombia, para no citar sino a los más representativos. Joseph Stiglitz, premio Nobel de Economía 2001, no puede ser más contundente cuando afirma: "América Latina se ha atado a las políticas del Fondo Monetario Internacional (el rescatista por excelencia de las economías en crisis). No tiene independencia."

Ante esta situación no existe más alternativa que la de ser realista aunque esto último, en más de un sentido, resulte deprimente. Es necesario imponer al gasto público límites razonables de crecimiento y endeudamiento aun cuando dichos límites representen reducciones al gasto social y educativo. Es relativamente sencillo argumentar que se puede "crecer con inflación" o que por Decreto se puede destinar un determinado porcentaje del producto interno bruto a la educación o a la asistencia pública. Las dificultades se presentan cuando tan elevados propósitos chocan con las duras realidades económicas. Pretender crecer con inflación y aspirar a alcanzar la cima de la perfección social a través del endeudamiento externo, son las dos fórmulas clásicas para conducir a un país a la ruina. Los abundantes ejemplos iberoamericanos de las últimas décadas parecen no dejar ninguna duda al respecto.

El crecimiento económico debe tener como sustento un período, más o menos prolongado, de estabilidad. Pretender crecer sin estabilidad es una ilusión, que el corto plazo se encarga de apagar, como sucede con todos los fuegos fatuos. Para tener estabilidad resulta indispensable un férreo control de las variables macroeconómicas: inflación, tipo de cambio, tasas de interés, generación de empleos, atracción de capitales productivos, reducción radical del número de entidades públicas dedicadas a la realización de actividades empresariales, entre otras. Lograda la estabilidad —tarea que puede tomar varios años de sacrificios y privaciones— se puede empezar a fijar metas realistas de crecimiento sostenido que se traduzcan en un mayor gasto social y educativo. "Pretender reducir la pobreza sin un sustento de estabilidad y crecimiento económico sostenido resulta ilusorio. Debiera estar claro que la inflación es el impuesto más regresivo. El desarrollo económico no solo quiere decir que debe existir una mayor cantidad de ingreso para la sociedad en su conjunto, sino que debe llevar consigo el fortalecimiento de la clase media... La estrategia de abatimiento de la pobreza debe consistir en lograr la plena incorporación de los grupos de menores recursos a la clase media, y la ampliación de esta clase requiere indefectiblemente de un crecimiento económico estable... En numerosas ocasiones, los recursos externos se utilizaron para sostener el tipo de cambio o para financiar

fugas de capital y, en la mayoría de los casos, no fueron utilizados en inversiones productivas que generaran las divisas futuras para el pago de los créditos. Las generaciones futuras tendrían la carga de la deuda pero sin el beneficio de proyectos productivos que aumentaran el ingreso nacional."

Estas sabias palabras provenientes de la pluma —y de la gran experiencia— de quien posiblemente haya sido el mejor Secretario de Hacienda y Crédito Público del siglo XX mexicano, don Antonio Ortiz Mena, nos conducen directamente a la esencia del principio de la disciplina fiscal. En efecto, el crecimiento sostenido presupone dos criterios fundamentales de política fiscal:

1. El control de las variables macroeconómicas (principalmente de la inflación) mediante un ejercicio presupuestario que no sobrepase los límites más razonables que se puedan fijar en materia de recaudación interna y de endeudamiento externo; y
2. La aplicación —tal y como expresamente lo ordena el texto constitucional vigente— de la deuda externa a la ejecución de actividades productivas que generen las divisas necesarias para que dicha deuda deje de ser una carga injusta para las generaciones futuras y se reduzca a lo que debe ser: un instrumento equilibrado, temporal, y eminentemente pagadero, de financiamiento del gasto público.

La **autarquía** como fue concebida por los pensadores griegos es irrealizable en la actualidad. Pero ello no es óbice para que se pueda diseñar o implementar una "autarquía moderna" que no consista en la autosuficiencia en términos absolutos, sino en la genuina soberanía económica de un Estado que sea capaz de determinar su destino a base de limitar sus expectativas de gasto público a las dimensiones de la recaudación interna y a un uso, prudente y práctico, de sus posibilidades de endeudamiento externo; sujeto este último a controles que no le permitan crecer más allá de un determinado porcentaje (40% a 60 % parecen ser los puntos porcentuales más aconsejables) de las reservas monetarias. "La experiencia de la última década, sostiene el economista internacional Kenneth Rogoff, con alzas y repentinos frenos en los flujos de capital de corto plazo sugiere que puede ser correcto reevaluar lo que es un prudente nivel de deuda externa."

Como todos los esfuerzos proyectados a largo plazo y con visión de Estado, la disciplina fiscal puede llegar a producir frutos insospechados. Al estabilizarse el gasto público dentro de niveles realistas el crecimiento económico sostenido queda al alcance de la mano, a condición de que no se caiga en la tentación de inclinarse por

planteamientos populistas como los de "el crecimiento con inflación" o el gasto social por Decreto, lo que fácilmente puede ocurrir en países con poderes ejecutivos débiles y congresos divididos. Pero salvando estos inevitables obstáculos, al crecerse con estabilidad las oportunidades de inversión y empleo tienden a multiplicarse generando un ámbito de confianza que acaba por traducirse en una justificada posibilidad de bienestar general producida por el desarrollo e incremento de las clases medias.

Dentro de semejante contexto, si bien ningún Estado moderno puede preciarse de ser "autárquico" en el sentido griego de la expresión, la disciplina fiscal sí ofrece la oportunidad de que el Estado que la sepa seguir alcance, con el tiempo, una relativa soberanía en la toma de sus decisiones económicas fundamentales, a pesar de los grilletes que, de una u otra forma, ha forjado, en los últimos tiempos, la globalización tan deseada y, al mismo tiempo, tan temida. Pero como toda forma de disciplina, la disciplina fiscal, para que rinda los frutos apetecidos, requiere de firmeza de convicciones, voluntad para seguir adelante, espíritu de sacrificio y una gran dosis de paciencia.

IV. EL PRINCIPIO DE LA AMPLIACIÓN DE LA BASE TRIBUTARIA

El gran clásico de la Economía Política, Adam Smith, sentó el principio toral del Derecho Fiscal al señalar, en su obra maestra *Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*, que en todo orden tributario que se precie de ser justo, "cada quien debe contribuir a los gastos públicos en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica."

A partir de este postulado se ha desarrollado una importante doctrina que se ha visto plasmada en la gran mayoría de las Constituciones Políticas del mundo actual, a saber: los pilares de todo sistema tributario justo están constituidos por los principios de proporcionalidad y equidad que, en esencia, demandan que el monto de las contribuciones se fije en razón de tasas o tarifas progresivas con el objeto de garantizar que cada quien efectivamente contribuya de acuerdo con su real capacidad económica. Dentro de este universo de justicia tributaria los impuestos a tasas o cuotas fijas son un anatema.

Sin embargo, la realidad, imperturbable como siempre, se ha encargado si no de desmentir sí de matizar el sabio principio desarrollado por el gran profesor de la Universidad de Glasgow. Los tributos basados en tasas o tarifas progresivas son marcadamente insuficientes para sostener el gasto público de casi cualquier Nación. Por eso se les ha tenido que combinar con impuestos a cuotas o tasas

fijas. Así, en la actualidad es una constante en todo sistema tributario la coexistencia de impuestos sobre la renta —que es la típica contribución sujeta a tarifas progresivas— con una gran cantidad de impuestos al consumo —que solamente se pueden implementar a través de tasas o cuotas fijas— como lo son, entre otros, los impuestos sobre ventas, al valor agregado, sobre producción y servicios y demás relativos y similares.

Aproximadamente ciento cuarenta años después de la publicación de la obra magna de Adam Smith, otro gran clásico de la Economía Política, John Maynard Keynes, desarrolló la tesis del multiplicador que, referida a la materia fiscal, sirve de apoyo y explicación al principio de la ampliación de la base tributaria. Los legisladores y los funcionarios hacendarios deben abandonar la ilusión de transformar la recaudación fiscal en una especie de Robin Hood moderno que le quita a los ricos para darle a los pobres. La experiencia ha demostrado hasta la saciedad que gravar la riqueza en exceso en vez de aumentar disminuye la recaudación impositiva; porque ante un clima fiscal hostil, la riqueza, o deja de generarse o se traslada a climas más benignos. No en balde la regla de oro de toda política fiscal sensata sigue siendo la de que es preferible tener impuestos, a tasas razonables y muchos contribuyentes, que tener impuestos elevados y cero contribuyentes

porque, a fin de cuentas, el capital no tiene patria, ni olor, ni sabor, ni escrúpulos. El exceso de tributación es la mejor forma de desalentar la realización de cualquier actividad productiva y, al mismo tiempo, la mejor forma de disminuir la recaudación fiscal. Parece una cuestión de sentido común. No obstante, sorprende leer frecuentes declaraciones públicas de legisladores y políticos que paladinamente sostienen que puede lograrse un sustancial incremento en la recaudación mediante el simple expediente de elevar las tasas tributarias existentes y de crear nuevos gravámenes que incidan sobre las actividades más redituables de la época o bien sobre Productos “suntuarios.”

Nada más falso. El sistema tributario debe diseñarse para incrementar la economía, no para arruinarla. Es aquí donde la tesis del multiplicador aplicada a los impuestos al consumo juega un papel definitorio para entender lo que significa el principio de la ampliación de la base tributaria. De entrada todo impuesto al consumo es injusto e inconveniente. Injusto porque grava a la mayoría de la población en una forma tal que los contribuyentes no tienen manera de trasladar, repercutir o recuperar la carga respectiva. Inconveniente porque tiende a elevar el costo de la vida y con ello la inflación de todos tan temida.

No obstante, en las últimas décadas los impuestos al consumo no

solamente han crecido de manera desproporcionada —tanto en tasas como en número— sino que lo han hecho en medio de una serie de distorsiones que vulneran, por una parte, la generalidad tributaria y, por la otra, afectan la capacidad recaudatoria. Porque una cuestión —o premisa, si se prefiere— debe quedar perfectamente clara: los impuestos al consumo se establecieron, se establecen y se establecerán para procurar el mayor provecho al fisco en el menor tiempo posible. De otra forma, la prosaica realidad no impondría su debatida, pero inevitable existencia.

Ahora bien, si los impuestos al consumo se mantienen a tasas elevadas (entre el 15% y el 25% de cada acto de consumo gravado) sin generalizarse a toda la población y a toda clase de productos y servicios, y manteniendo, al mismo tiempo, exento del sistema tributario general a ese amplio sector comúnmente conocido como de "economía informal" que genera importantes recursos anuales pero el que, gracias a su "informalidad", opera al margen de cualquier tipo de regulaciones y controles fiscales, la distorsión se vuelve evidente. Inequitativamente se grava a ciertos sectores, productos y servicios mientras que a otros se les otorgan exenciones que, a la postre, acaban por resultar absurdas y contraproducentes (por ejemplo, si se exime del impuesto sobre ventas o al valor agregado a todas las medicinas, nos encontraremos con que la exención abarca no sólo a las de consumo necesario, sino también a numerosos productos que favorecen la estética personal en vez de curar enfermedades). Paralelamente la cada día más poderosa "economía informal" se ve beneficiada por esas exenciones, en mucho mayor medida que otros sectores, pues posee una mayor capacidad de consumo, precisamente por operar y prosperar al margen de regulaciones y controles fiscales.

Ante esta situación la única alternativa viable, sensata y, se insiste, con visión de Estado, que se le ofrece a quien tiene el privilegio de diseñar y de desarrollar políticas fiscales, es la de disminuir las tasas de los impuestos al consumo, generalizando, paralelamente, su aplicación mediante la eliminación de las exenciones o de las ilógicamente llamadas "tasas cero", que pudieren existir. En esa forma se amplía la base tributaria para incluir en ella hasta a los sujetos de la "economía informal", que así quedan forzosamente sometidos a un régimen general de tributación sobre el consumo.

Al ampliarse la base tributaria entra en acción el multiplicador de Keynes que casi de la mano nos lleva a conclusiones tan evidentes como significativas. La disminución de las tasas de los impuestos al consumo incrementa la demanda multiplicándose automáticamente la

producción, la generación de empleos y el propio pago de impuestos. La ecuación más sencilla y natural no puede ser. Sin embargo, el llevarla a la práctica resulta una tarea casi imposible por la gran cantidad de intereses creados al amparo de las presiones políticas y de los grupos de poder que han generado un absurdo régimen de exenciones, "tasas cero", regímenes especiales de tributación, esquemas y tratamientos diferenciados y subsidios a costa del Erario Público. A lo anterior hay que agregar el hecho de que a los gobiernos con visión de corto plazo —como suelen serlo la mayoría— les incomoda de sobremanera el tener que enfrentar fuertes presiones políticas a cambio de un resultado de mediano plazo como lo es el obtener un incremento en la recaudación general mediante una reducción de tasas vinculada a un significativo proceso de ampliación de la base tributaria.

Ahora bien, el principio que se analiza no se limita a los impuestos al consumo a pesar de su gran impacto tanto en la recaudación como en los índices de precios. También es aplicable a otro gran impuesto, el de la renta. Mucho podría escribirse al respecto. Pero un ejemplo reciente ayuda mucho más que una serie de conceptos abstractos. Hacia finales de la década de 1990, el Ministro de Finanzas (que con el tiempo llegaría a Primer Ministro) de la República de Irlanda logró reducir la tasa máxima del impuesto sobre la renta del 40 por ciento a un 12.5 por ciento fijo, pero sin deducciones, exenciones, subsidios y regímenes especiales. El resultado, a la vuelta de aproximadamente cinco años, ha sido un aumento del 400 por ciento en la recaudación y el resurgimiento de Irlanda como una Nación desarrollada que así pudo ingresar a la Unión Europea y beneficiarse de la llamada "eurozona" que permite contar con una moneda única para todos los países miembros que posee una elevada cotización internacional gracias a que el Banco Central Europeo respalda las respectivas emisiones monetarias a condición de que cada integrante de la "eurozona" no exceda anualmente de un déficit fiscal y presupuestario previamente determinado. Así, mediante el simple expediente de una reducción importante de la tasa aplicable en materia de impuesto sobre la renta, pero, se insiste, sin deducciones, exenciones o subsidios, la República de Irlanda, en un plazo relativamente breve, implementó a plenitud dos principios fundamentales de política fiscal: el de la ampliación de la base tributaria y el de la disciplina fiscal. (Fuentes: Kevin Myers, artículo publicado el 30 de diciembre de 2002, en el "London Times", página 12; y Sarmiento Sergio, artículo publicado el 17 de enero de 2003, en el periódico "Reforma"de la Ciudad de México, página 16 A).

El ejemplo que se acaba de exponer más ilustrativo no puede ser. La ampliación de la base tributaria únicamente se logra a través de la

reducción de las tasas contributivas de los impuestos al consumo y sobre la renta acompañada de la eliminación de cualquier clase de tratamiento preferencial. Es decir, generalizando, sin excepción alguna, las obligaciones tributarias. A pesar de los costos políticos que supuestamente implica el seguir esta tendencia tributaria —que será propia de las primeras décadas del siglo XXI—, los resultados están a la vista de quien quiera verlos: a menores tasas impositivas, sin excepciones ni tratamientos diferenciados, mayores inversiones, empleos y recaudación fiscal, así como un clima palpable de prosperidad general. Todo ello como consecuencia, directa e inmediata, de una sana y radical ampliación de la base tributaria.

V. EL PRINCIPIO DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS

El que fuera distinguido Canciller del Tesoro de Inglaterra y, años más tarde Rector de la Universidad de Oxford, Hugh Dalton, dejó sentada —en uno de sus numerosos estudios sobre Economía Política—, una verdad capital, cuando aseveró que la única justificación que cualquier gobierno puede esgrimir para exigir que sus ciudadanos y empresas contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, radica en el beneficio equivalente que los contribuyentes reciben del gobierno en obras, servicios públicos, seguridad social, seguridad pública y otros satisfactores de interés general o colectivo, a cambio de las contribuciones que pagan.

Se trata de una tesis clásica en nuestra materia —comúnmente conocida como la "Doctrina del Beneficio Equivalente" —que correctamente aplicada a cualquier sistema tributario significa que así como los contribuyentes son deudores del Fisco por los impuestos que legalmente les corresponde pagar, de igual manera dichos contribuyentes son acreedores de todos los funcionarios públicos que ejercen cualquier tipo de partidas presupuestarias en lo tocante al buen o al mal uso que hagan del producto de la recaudación fiscal. Es, a fin de cuentas, la aplicación del principio de bilateralidad como esencia del Derecho.

Los contribuyentes deben poseer el derecho constitucionalmente garantizado, de saber, en el momento en el que lo deseen, en qué, cómo y cuando se está gastando el producto de las contribuciones que pagan, para tener la certeza jurídica de que efectivamente sus aportaciones para cubrir los gastos gubernamentales se están destinando a la prestación de servicios públicos y a la realización de demás obras y actividades de beneficio social. No se trata, como algunos publicistas han sostenido, de un vago y abstracto derecho que se expresa en conceptos tan deliberadamente imprecisos y, por ende,

demagógicos, como los de "transparencia informativa" y "derecho a la información" sino de un régimen, jurídicamente establecido, de rendición de cuentas que sea tanto generalizado como pormenorizado, con sanciones y penalidades específicas que estén perfectamente tipificadas en las leyes aplicables, para todos aquellos funcionarios públicos que se ubiquen en cualesquiera de los siguientes supuestos normativos: (1) la negativa o la demora por períodos de más de tres meses contados a partir de la fecha de recepción del requerimiento respectivo, al cumplimiento de la obligación de rendir cuentas; y (2) el mal uso, debidamente comprobado, de los recursos públicos. Es lo que en el Derecho Anglosajón, en atinada expresión, se denomina "public accountability".

Cabe señalar que este régimen de rendición de cuentas obedece a los más elementales principios de equidad. En efecto, si a los contribuyentes incumplidos se les castiga con recargos, multas, actualización de contribuciones por inflación y hasta con sanciones penales cuando se considera que han actuado con ánimo defraudatorio, en idéntica forma debe castigarse a los funcionarios públicos —que no solamente administran recursos estatales sino provenientes de los contribuyentes, es decir, recursos, a fin de cuentas, ajenos— que se niegan a la rendición de cuentas y/o hacen mal uso de cualquier partida presupuestaria.

La aplicación, en este caso, del principio de equidad, más clara no puede ser. Veamos algunos ejemplos. Cuando los legisladores o funcionarios públicos se asignan bonos y compensaciones exentas de impuestos y, al mismo tiempo, niegan ese privilegio a los gobernados que no laboran en el sector público, no solamente se viola el principio de la rendición de cuentas, sino que se cae en una situación grotesca de abuso de poder. Cuando los legisladores y funcionarios públicos afectan y afrentan a la ciudadana con desplantes de sus llamados "aparatos de seguridad personal" —cuya existencia, en la mayoría de los casos, ni siquiera se justifica— se hace un mal uso de los ingresos del erario público. Cuando los legisladores y funcionarios públicos llevan a cabo costosos "viajes de trabajo" al extranjero o un Jefe de Estado en tales viajes se hace acompañar de ostentosas "comitivas" para llevar a cabo gestiones que no se traducen, en forma directa e inmediata, en beneficios tangibles para el país como la captación de inversiones y la consecuente generación de empleos e impuestos, también se está haciendo un mal uso de los impuestos que los particulares pagan al erario público. Cuando funcionarios aduaneros hacen objeto a los contribuyentes —particularmente en países en los que la "industria" del contrabando florece a la luz del día— de lo que el gran Adam Smith,

con su verbo siempre certero, diera en llamar "revisiones y fiscalizaciones odiosas", no sólo se viola el principio de la rendición de cuentas, sino que se castiga, con molestias absurdas y vejatorias, a quienes contribuyen a pagar los salarios de estos arrogantes y bribones —en el estricto sentido jurídico de la palabra— "funcionarios aduaneros". Cuando los programas de gobierno quedan sujetos a la aplicación de partidas "secretas", "reservadas" y respecto de las cuales simplemente no se proporciona ningún tipo de información pública, el principio de rendición de cuentas deviene en un concepto ridículo. Cuando, en fin, los legisladores y funcionarios públicos se niegan —con prepotencia porque, según ellos, son la "autoridad"— a atender las demandas ciudadanas, por una parte defraudan a quienes contribuyen al pago de sus salarios, bonos, compensaciones, prestaciones extraordinarias, ayudantes, choferes y demás privilegios y, por la otra vulneran la esencia del beneficio equivalente al negarse a escuchar cuáles son las necesidades colectivas que deben ser satisfechas a cambio de las contribuciones que la ciudadanía paga. Cuando se derraman cuantiosas partidas presupuestarias para apoyar pretendidas campañas "proselitistas" de partidos políticos que no representan ni siquiera el diez por ciento del voto electoral, se lleva a cabo una burla intolerable del principio de la rendición de cuentas puesto que la función del Estado no es la de sostener a partidos políticos minúsculos

que a nada ni a nadie representan, sino la de dedicar el fruto de la recaudación fiscal al gasto social y de servicio público. Cuando, en fin, se desvirtúan y se mediatizan los mecanismos que permitan a los contribuyentes conocer, con exactitud y prontitud, en qué se emplean los impuestos que están obligados a pagar, la vigencia del principio que nos ocupa deviene en una permanente alteración del orden constitucional y del Estado de Derecho, toda vez que la no rendición de cuentas públicas —es decir, el que nadie se haga o se quiera hacer responsable del buen uso de los recursos públicos— genera un clima evidente de inseguridad jurídica, que propicia, inevitablemente, la corrupción y la impunidad.

Por eso la experiencia fiscal globalizada demuestra —sin tener que entrar en profundas consideraciones y/o en detalladas estadísticas— que en aquellas naciones en las que se disfruta de mejores servicios públicos los índices de evasión tributaria tienden a ser significativamente más bajos que los que se producen en los países en los que la prestación de los servicios públicos es tan deficiente y precaria que cuestiones tan elementales como el transporte comunitario, las vías de comunicación, la seguridad social, la educación pública, la vivienda de interés social, las obras de infraestructura básica y la seguridad pública y privada, no están ni siquiera medianamente

aseguradas. La gran diferencia obviamente la marca la existencia o la ausencia de un genuino sistema de rendición de cuentas dotado de un catálogo de sanciones y penalidades que efectivamente surtan los correspondientes efectos legales.

Los conceptos que se acaban de exponer permiten concluir que en la medida en la que una Sociedad-Estado logre implementar a plenitud el analizado principio de la rendición de cuentas, en esa misma medida se puede alcanzar una verdadera convivencia democrática que garantice la indispensable estabilidad social. De otra suerte, cualquier forma de organización política —así se precie de ser "democrática" como, en su tiempo, propagandísticamente se llamaron a sí mismas las dictaduras comunistas que subyugaron gran parte de la Europa Central y Oriental— podrá subsistir, parafraseando el conocido apotegma de Abraham Lincoln, "engañando al pueblo una parte del tiempo", pero a la postre estará destinada a una violenta o pacífica —en el mejor de los casos— extinción, ya que según el apotegma que se invoca, "no se puede engañar a todo el pueblo todo el tiempo."

VI. EL PRINCIPIO DE LOS IMPUESTOS DE CONTROL EN ÉPOCAS DE RECESIÓN Y CRISIS ECONÓMICA

En el año de 2008, se desató en los Estados Unidos de América y en varios países de la Unión Europea una crisis económica sin precedentes que provocó una severa recesión, cuyos efectos, en opinión del premio Nobel de Economía, Joseph Stiglitz, amenazan con prolongarse hasta el año 2017. Las causas son múltiples y variadas, puesto que van desde el abuso de las entidades financieras estadounidenses en el otorgamiento de créditos sin garantías reales hasta el dispendio por parte de países como Grecia, España, Italia, Portugal e Irlanda de los créditos y subsidios que generosa e irreflexivamente, como el tiempo lo ha demostrado, recibieron del Banco Central Europeo. Pero al margen de las causas, —cuyo análisis ha constituido el objeto de muchos estudios altamente especializados,— el hecho es que los efectos de esa crisis se han dejado sentir prácticamente en todo el mundo, incluyendo, de manera significativa, a México que tiene en los Estados Unidos de América a su principal socio económico y comercial.

La recesión, por su misma naturaleza, tiene un profundo impacto en la recaudación fiscal, particularmente en la relativa al Impuesto sobre la Renta, que es el instrumento tributario por excelencia para gravar las utilidades y rendimientos de las empresas y de las personas físicas. Parafraseando a Adam Smith, el Impuesto sobre la Renta constituye la forma más sana y equilibrada de gravar la riqueza de las naciones. Dentro de este contexto, la recesión, al contraer la actividad económica

de manera tan drástica como generalizada, coloca a las empresas en situación de pérdida, lo que automáticamente se traduce en una caída importante en la recaudación de este impuesto fundamental para cualquier sistema tributario, con los consiguientes efectos negativos en el correspondiente financiamiento del gasto público.

Es así como surge el principio de los impuestos de control, el que se concibe como un mecanismo de compensación recaudatoria en épocas de recesión y crisis económica. Las características de estos impuestos tienden a variar según el tiempo y el lugar, como se verá a continuación, pero el fin que persiguen es el mismo: equilibrar la baja en la recaudación con un gravamen sustitutivo del Impuesto sobre la Renta a cargo de todas las empresas y personas que reporten pérdidas en materia del propio Impuesto sobre la Renta.

Para este fin, los impuestos de control tienen que ser de recaudación sencilla y rápida, ya que de otra forma no pueden surtir los efectos deseados. Dejando de lado sus obvios inconvenientes, —entre los que destaca el agravamiento de la recesión con cargas tributarias extraordinarias que desalientan la inversión, la producción y, por ende, el generación de empleos,— los impuestos de control tienen que centrarse en tres fuentes tributarias fácilmente gravables: (i) los flujos de efectivo; (ii) el consumo; y (iii) las transacciones financieras de realización cotidiana.

Para entender mejor esta cuestión no está por demás hacer una breve referencia a las políticas fiscales que al respecto han seguido México, la Unión Europea y los Estados Unidos de América.

México. Coincidiendo con el inicio de la crisis financiera global, el 1 de enero de 2008, entró en vigor el llamado Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), que, con algunos altibajos, ha logrado el objetivo que se persigue con los impuestos de control: compensar la baja en la recaudación del Impuesto sobre la Renta. Para ello, el IETU se diseñó como un gravamen que se causa, mes a mes con el correspondiente ajuste anual, para que no solamente las empresas sino también las personas físicas con actividades empresariales o profesionales, que tengan pérdidas o deducciones superiores a los respectivos ingresos, para efectos del Impuesto sobre la Renta, de cualquier manera tengan que pagar un gravamen, toda vez que se trata de un típico impuesto sobre flujos de efectivo, cuyo régimen legal no permite un bien número de las deducciones autorizadas para efectos del Impuesto sobre la Renta, incluyendo, de manera significativa, los sueldos y salarios.

El impacto de esta carga tributaria es profundamente contradictorio,

puesto que, por una parte compensa, así sea de manera parcial, el desplome en la recaudación del Impuesto sobre la Renta, pero, por la otra, para citar el más importante de sus efectos negativos, suprime la generación de empleos, y, aún más, tiende a fomentar el desempleo, ya que ante semejante carga tributaria las empresas se ven obligadas a equilibrar su impacto con recortes, a veces masivos, de personal. Tan negativo resulta este gravamen que ha generado fuertes problemas a las empresas extranjeras que operan en México, —en especial a las de nuestro principal socio comercial, los Estados Unidos de América,— en virtud de que, con arreglo a los respectivos Tratados Internacionales en materia fiscal que México tiene celebrados, no existe un impuesto similar, por ejemplo en los Estados Unidos, contra el cual se pueda acreditar, con arreglo al principio internacionalmente aceptado del *foreign tax credit*, el IETU pagado en México.

Unión Europea. Las reacciones fiscales ante la crisis que amenaza con poner fin a la Unión Europea, o por lo menos a su moneda común, el Euro, no distan mucho de las de México, ya que para paliar el desplome en la recaudación del Impuesto sobre la Renta, los países europeos se han concentrado en gravar dos fuentes de riqueza que permiten una rápida y fácil recaudación: el consumo y los flujos financieros.

Así la primera reacción frente a la crisis iniciada en 2008, consistió en incrementar las tasas del Impuesto al Valor Agregado (IVA), a niveles que fluctúan entre el 20% y el 30% del valor de todos los actos de consumo gravados, sin excepciones. Incluso en Francia a ese incremento se le dio en llamar, con un lenguaje digno de un trópico populista, "el IVA social", para denotar que con el mismo se pretende financiar el equilibrio presupuestario y la estabilidad en el empleo, en especial el de primera generación. En opinión de la mayoría de los votantes europeos, que de inmediato expulsaron del poder a los gobiernos responsables, se trata de argumento falaz, porque la crisis no tuvo su origen en las demandas de sindicatos y empresas, sino en la política irreflexiva seguida por el Banco Centro Europeo, controlado principalmente por Alemania y Francia, que propició que los grandes bancos privados, incluyendo no solamente a los europeos sino a algunos estadounidenses, de ahí lo de la crisis global, adquirieran billones de Euros en bonos del tesoro emitidos por países con una larga tradición de indisciplina fiscal como Grecia e Italia, para no citar sino a los más representativos.

Pero a pesar de su rápida y fácil recaudación, el incremento en el IVA resultó insuficiente. Por eso, la Comisión de la Unión Europea, buscó la creación de un impuesto paneuropeo de control cuya

recaudación, al estar destinada al respectivo fondo común, pretende fortalecer al Euro, cuya desaparición precedida de una drástica devaluación, se encuentra en la mente de muchos analistas económicos, incluyendo a varios premios Nobel de Economía.

Es así como surge el llamado Impuesto Paneuropeo sobre las Transacciones Financieras (ITF), que incide sobre los flujos de capital que diariamente se movilizan entre los países de la eurozona, como efecto natural del libre comercio o unión aduanera europea. Aunque los efectos recaudatorios son obvios, la reacción de los países que atinadamente permanecieron al margen del Euro, no se hizo esperar. Inglaterra, miembro de la Unión Europea desde 1973, vetó el acuerdo respectivo, y al hacerlo, sembró serias dudas acerca de la posibilidad de que, en el mediano plazo, pueda lograrse en Europa una integración fiscal propia.

Howard Davies, que fuera subgobernador del Banco de Inglaterra y director de la muy prestigiada *London School of Economics*, considera que el ITF es "inconsistente con los principios del mercado único", porque es susceptible de ocasionar una migración de las empresas financieras europeas a Nueva York, precisamente para eludir esta indeseable carga tributaria, impuesta sin otro fin que el de tratar de ocultar errores que se remontan a la configuración del Euro en el año 2000.

Pero al margen de lo que el mismo Davies anticipa como lo que será un encuentro, —Londres contra la eurozona,— "fascinante de ver durante los próximo meses y años", (fuente: Project Syndicate, 2011, www.project-syndicate.org. Traducido al español por Leopoldo Guzmán), el hecho es que la Unión Europea ha llevado el principio de los impuestos de control a su máxima expresión, al haber consolidado, tanto en lo nacional como en lo paneuropeo, sus impactos fiscales en dos de las fuentes más fácilmente gravables: el consumo y las transacciones financieras de realización cotidiana.

La visión de estas medidas o la imprevisión de las mismas, se podrá juzgar en unos cuantos años.

Estados Unidos de América. La primera potencia económica del mundo decidió enfrentar los graves problemas de recesión y crisis económica, desde una perspectiva fiscal por entero distinta de las de México y la Unión Europea, ya que en vez de tratar de paliar, y hasta ocultar, los efectos de la crisis, buscó atacar los problemas de manera directa.

El principal efecto negativo se identificó de inmediato: el desempleo, cuya tasa de más del 9% representó un máximo histórico. Por consiguiente, para enfrentarlo se siguió el camino opuesto al de los impuestos de control, consistente en el otorgamiento de subsidios fiscales a las empresas altamente generadoras de mano de obra. Subsidios que pueden desglosarse de la siguiente manera:

1. Subsidios fiscales a las empresas constructoras de obras de infraestructura como carreteras, puentes, presas, hidro-eléctricas, refinerías, centrales nucleares y demás relativas.
2. Subsidios fiscales a las empresas que contraten a personas registradas como beneficiarias del seguro de desempleo.
3. Subsidios fiscales a las empresas que contraten a veteranos de las recientes guerras que, a su regreso, no encontraron trabajo.
4. Reducción de la tasa del Impuesto sobre Nóminas, respecto de lo cual debe destacarse que dicho impuesto, por su misma naturaleza, y que en México tiene una gran aplicación a nivel estatal, inhibe la generación de empleos, desde el momento mismo en el que representa una carga tributaria por el solo hecho de pagar un salario, lo que lleva al absurdo fiscal de que

   un gasto que debería ser deducible por su evidente beneficio social, como lo es el pagar sueldos, salarios y prestaciones sociales, se convierte en un acto fiscalmente gravado. Por consiguiente, su eliminación o, por lo menos, la reducción de su tasa, en épocas de recesión y de crisis económica, forzosamente tiene un efecto positivo en la disminución de la tasa de desempleo.

A contracorriente del principio clásico de política fiscal derivado de *La Riqueza de las Naciones* de Adam Smith, que nos dice que un sistema tributario inspirado en principios de justicia clara y evidente propicia, vía fiscal, la más equitativa y la más productiva de las redistribuciones del ingreso nacional, aparece el retorno del maestro que en la primera mitad del siglo XX, diseñó las fórmulas macroeconómicas para enfrentar, con éxito a largo plazo, la depresión estadounidense que, iniciada en 1928 duraría hasta los inicios de la segunda guerra mundial, y respecto de la cual no se conoció otra crisis económica de la misma magnitud, sino hasta 2008, John Maynard Keynes.

Las fórmulas, expresadas hace más de ochenta años, por Keynes, parecen cobrar nueva vida en los Estados Unidos de 2012. "Los incentivos al consumo, a través de una política de pleno empleo,

ocasionan la redistribución del ingreso de los sectores de mayor capacidad económica hacia los de menor capacidad de la población… Los déficits del gastos público se deben equilibrar a través de subsidios fiscales a la inversión que genera empleo". (Fuente: Robert Skidelsky. *Keynes the Return of the Master*. Public Affairs. New York, 2010. Páginas 174 y 177. Cita traducida por el autor).

Las políticas keynesianas del pleno empleo mediante la multiplicación de la economía, que necesariamente se derivan de los subsidios fiscales, cobran así nueva vida, al menos en los Estados Unidos de América. En tiempos de recesión resulta absurdo incrementar impuestos, y todavía más absurdo, crear impuestos de control, como el IETU, el ITF o el "Iva Social". Por el contrario, lo que debe hacerse, como lo propone el profesor emérito de la Universidad de Warwick, Inglaterra, Robert Skidelsky en pleno 2012, es decir, a la mitad de la crisis global, es rescatar las enseñanzas del viejo maestro.

Dentro de semejante contexto, la reducción de impuestos a las empresas generadoras de mano de obra debe tener un efecto multiplicador de la economía, desde el momento mismo en el que los anteriormente desempleados empiezan a gastar en la adquisición de bienes de consumo, lo que debe producir el efecto virtuoso de detonar

el propio consumo, la inversión, la generación de nuevos empleos y, al final del camino, el pago de mayores impuestos (sin necesidad de elevar las tasas respectivas), que equilibren por efecto natural del respectivo ciclo económico y sin tener que recurrir a impuestos de control, el déficit presupuestario causado por la recesión.

Para que lo anterior pueda tener efectos plenos es indispensable controlar rígidamente los índices inflacionarios a fin de que las tasas de interés bancario se mantengan en los niveles más bajos posibles, ya que las altas tasas de interés al propiciar el ahorro inhiben el consumo que, en el esquema keynesiano, es el factor central para la multiplicación de la economía, mediante la consolidación de una política fiscal de pleno empleo.

Los principios de política fiscal que al respecto se siguen en los Estados Unidos de América, recogen, casi al pie de la letra, los postulados del analista, por excelencia de los efectos, y soluciones, de y para sobrevivir las peores crisis económicas de que se tiene memoria. Al igual que en el caso de la Unión Europea el tiempo y, en especial, los años por venir, serán los mejores jueces de la política fiscal estadounidense. Sin embargo, si este autor tuviera que apostar al futuro (algo que la experiencia demuestra que no es enteramente

aconsejable, ya que lo peor que se puede hacer en economía política es jugar al aprendiz de brujo), acabaría por inclinarse a favor de los muy criticados Estados Unidos de América.

Análisis. Una lectura simple de lo que se acaba de expresar en lo tocante al principio de los impuestos de control en épocas de recesión y crisis económica, puede llevar a la conclusión precipitada de que gravámenes como el IETU constituyen una aberración frente a la política fiscal que durante la crisis global iniciada en 2008, ha implantado el gobierno estadounidense. Sin embargo, en esta materia, como en casi todas, no es posible confiar en las soluciones absolutas.

Estados Unidos, como la primera economía del mundo, puede darse el lujo de no contar con impuestos de control, y aún más, de enfrentar severos déficits presupuestarios mediante reducciones tributarias, porque su gasto público solo se financia parcialmente con la recaudación fiscal. Un ejemplo que, al decir de la usanza clásica, vale por mil palabras: en 2008, al inicio de la crisis global, billones de Euros en manos de inversionistas privados, huyeron del desastre que se avecinaba para refugiarse, en dólares, en bonos del tesoro estadounidense, a pesar de que los Estados Unidos tuvieron gran parte de culpa en la causación de la crisis. La razón: el dólar ha sido, y

parece que seguirá siendo en el futuro previsible, la única moneda de verdadera referencia internacional desde la conclusión de la segunda guerra mundial, ocurrida hace casi setenta años. Por lo tanto, no puede existir ningún otro instrumento financiero que pueda ofrecer mayores seguridades a los inversionistas internacionales que los bonos del tesoro emitidos por el gobierno de la economía más grande del mundo.

Dentro de este contexto, los impuestos de control tienden a ser irrelevantes, no porque lo sean en sí, sino porque en una economía altamente desarrollada que tiene a su disposición múltiples fuentes de financiamiento, distintas de las estrictamente fiscales, resultan innecesarios.

Pero en entornos fiscales mucho más reducidos como el de México, no es posible rechazarlos a la ligera. Si la Unión Europea, a pesar de su aparente solidez económica, su creciente grado de igualdad social y su evidente progreso tecnológico, al menor asomo de recesión, se ve obligada a recurrir a los impuestos de control, con mucha mayor razón México tiene que hacerlo.

El caso de México resulta paradigmático. Una baja sensible en la recaudación del Impuesto sobre la Renta automáticamente se traduce en la reducción de las partidas presupuestarias destinadas al gasto

social. Esto en un país acosado por graves rezagos y desigualdades sociales en áreas tan sensibles como la educación, la vivienda, la salud pública y el empleo formal. Es cierto que los impuestos de control, como el IETU, al incidir no sobre utilidades o rendimientos sino sobre flujos de efectivo, desalientan la inversión productiva y, por consiguiente, suelen generar tanto desempleo como incertidumbre económica, pero también es cierto que ante la presencia de dos males, siempre hay que inclinarse por atacar el más grave de los dos.

En este dilema la respuesta es obvia: hay que decidirse por el financiamiento del gasto social y arrostrar, como mejor se pueda, los efectos de la desinversión y el desempleo. Dista mucho, desde luego, de ser la solución mágica en un mundo ideal, pero como lo señala el patriarca de la Economía Política, Adam Smith, "las cosas, al fin, se han de manejar por hombres. Sus talentos, por grandes que sean están sujetos a la flaqueza humana que por fatal herencia nos legaron nuestros primeros padres…" Y mientras el ciclo económico perverso de las recesiones no se agote por sí mismo, —y no necesariamente en concordancia con los ciclos electorales, como lo pretenden algunos políticos populistas,— los impuestos de control seguirán poseyendo carta de naturalización en la gran mayoría de los sistemas tributarios.

VII.CUESTIONARIO

1. ¿Cuál es el único fin, posible y deseable, de una buena aplicación de los principios de política fiscal?

2. Explicar dos casos de antecedes históricos del principio de representación en materia tributaria.

3. Explicar por qué en los sistemas políticos en los que se conjuga la mayoría relativa con la representación proporcional, los electores pasan a un segundo plano.

4. ¿Cuál es la clave para que los diputados, senadores, congresistas y parlamentarios en general, actúen como verdaderos representantes del pueblo en materia tributaria?

5. ¿En qué consiste el principio de la autarquía heredado de la filosofía griega?

6. ¿Cuáles son las dos fórmulas clásicas para conducir a un país a la ruina?

7. ¿Cuáles son los dos criterios fundamentales de política fiscal para lograr un régimen de crecimiento sostenido?

8. ¿Cómo se podría diseñar o implementar una "autarquía moderna"?

9. ¿Por qué se considera que los impuestos al consumo son injustos e inconvenientes?

10. Explicar la vinculación existente entre el principio del multiplicador de John Maynard Keynes y el principio de la ampliación de la base tributaria.

11. Explicar en qué consiste y cuáles beneficios económicos se han derivado de la reforma en materia del impuesto sobre la renta llevada a cabo por la República de Irlanda entre 1998 y 2003.

12. ¿Qué consecuencias se pueden derivar de una sana y radical ampliación de la base tributaria?

13. Explicar la doctrina del beneficio equivalente.

14. ¿Por qué el principio de rendición de cuentas obedece a los más elementales principios de equidad?

15. ¿Qué demuestra la experiencia fiscal globalizada en materia de rendición de cuentas o "public accountability"?

16. ¿Explicar, con el correspondiente análisis de las políticas fiscales seguidas en México, en la Unión Europea y en los Estados Unidos de América, en qué consiste el principio de los impuestos de control?

BIBLIOGRAFÍA

Aristóteles
Ética Nicomaquea y Política

Arrioja Vizcaíno, Adolfo
El Federalismo Mexicano hacia el Siglo XXI

Keynes, John Maynard
Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero

Kuznets, Simon
National Income and its Composition

Locke, John
Dos Tratados sobre el Gobierno

Ortiz Mena, Antonio
El Desarrollo Estabilizador. Reflexiones sobre una Época

Rogoff, Kenneth
Entrevista concedida a The Wall Street Journal, New York. 18 de octubre de 2002

Skildesky, Robert
Keynes the Return of the Master.

Somers, Harold M.
Finanzas Públicas e Ingreso Nacional

Stiglitz, Joseph
Entrevista concedida a The Wall Street Journal, New York. 17 de octubre de 2002

CAPÍTULO

11

La Doble Tributación

SUMARIO: **I. PROBLEMÁTICA. II. FUENTE Y OBJETO DE LOS TRIBUTOS. III. HIPÓTESIS DE DOBLE TRIBUTACIÓN. IV. ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS (CUARTA HIPÓTESIS DE DOBLE TRIBUTACIÓN). V. ¿POR QUE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ES INCONSTITUCIONAL? VI. TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN. VII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. PROBLEMÁTICA

Al analizar la cuestión relativa a la competencia tributaria entre la

Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, dejamos establecido que ante la carencia de reglas específicas, sucede con gran frecuencia que dos o más sujetos activos establecen dos o más contribuciones sobre el mismo ingreso gravable. Igualmente apuntamos que, debido a la falta de consistencia de las fuentes de ingresos tributarios, en varias ocasiones un solo sujeto activo impone dos o más gravámenes sobre idéntico ingreso. Esta situación, incorrecta a todas luces, conduce directamente al problema de la doble tributación. "El problema de doble imposición, sostiene Fernando Vázquez Pando, deriva, en última instancia, del hecho de que nuestro sistema federal implica necesariamente el que las entidades federadas cuenten con los recursos necesarios para atender a sus necesidades. Lo anterior, da lugar a la coexistencia dentro del territorio de la República de una pluralidad de legislaciones fiscales locales, la cual propicia que en un momento dado, una misma llave impositiva se encuentre gravada en diversas entidades federadas, en virtud de que frecuentemente las legislaciones locales adoptan criterios dispares para la atribución de la potestad tributaria".[1]

Las causas de fondo de la doble tributación debemos encontrarlas en los dos siguiente factores:

a) En la ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la Federación, de las Entidades y de los Municipios; y

b) En el abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingresos altamente redituables (v. gr.: los consumos de bienes y servicios), que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto activo o por dos o más sujetos activos.

La deficiente estructura competencial que caracteriza a nuestro sistema tributario (veánse los Capítulos Quinto y Sexto de este libro) prohija la existencia de incontables casos de concurrencia fiscal que irremisiblemente configuran situaciones de doble tributación.

En efecto, la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional indica una serie de fuentes de riqueza que sólo pueden ser gravadas por la Federación y que, por ende, están vedadas a la potestad hacendaria de los Estados y Municipios. Sin embargo, como lo vimos en su oportunidad, con base en la fracción VII del propio Artículo 73 Constitucional, la Federación puede decretar contribuciones sobre fuentes distintas de las mencionadas en la fracción XXIX, las que, al no estar prohibidas a los fiscos estatales y municipales, se convierten en el

campo propicio para la doble tributación. Es cierto que el problema ha tratado de resolverse a través de una llamada "Ley de Coordinación Fiscal", que tiende a la creación de impuestos federales únicos, en cuyos rendimientos se concede una participación porcentual a entidades y municipio. Pero semejante ordenamiento legal, a más de que no ha contribuido a la solución eficaz de este complejo problema, debe rechazarse por constituir un instrumento de centralismo político que a la larga puede llegar a destruir el sistema federalista que como forma de organización política de la Nación Mexicana consagra la Constitución General de la República. Además, una Ley de Coordinación Fiscal no puede, por su misma naturaleza, impedir los casos de doble tributación que derivan del establecimiento de dos o más gravámenes sobre un mismo ingreso por parte de un solo sujeto activo.

Dentro de este contexto, la doble tributación aparece como un fenómeno jurídico y económico, por completo negativo para nuestro régimen fiscal, desde el momento en que al propiciar la imposición de varios tributos sobre los mismos ingresos, obliga a los particulares a contribuir en exceso de sus verdaderas capacidades económicas, desalentando en consecuencia, la realización de actividades productivas. Ahora bien, como esta cuestión suele presentarse en forma engañosa, es absolutamente necesario precisar en qué casos existe efectivamente la doble tributación y cuándo asume caracteres de inconstitucionalidad. De esto trataremos en el presente Capítulo.

II. FUENTE Y OBJETO DE LOS TRIBUTOS

Para poder entender con exactitud cuándo existe y cuándo no existe doble tributación, debe aclararse en primer lugar en qué consisten la fuente y el objeto de los tributos o contribuciones y consecuentemente, en qué se diferencian.

Según Margáin Manautou, "la fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador".[2] En este sentido, una fuente es susceptible de ser gravada por varios tributos a la vez. Así, por ejemplo, la generación de energía eléctrica (fuente o actividad económica) está simultáneamente sujeta al pago de un impuesto a la producción y de otro al consumo.

En cambio, por objeto de un tributo debemos entender el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución. O sea, el ingreso, la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente, que sirven de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. Así por ejemplo, el objeto del Impuesto sobre la Renta está constituido por la

utilidad anual percibida por el sujeto pasivo; el del Impuesto a la Producción de Cerveza por los ingresos provenientes de la elaboración de este producto; el del Impuesto General de Importación por el valor de las mercancías de origen extranjero que se pretenden introducir legalmente al territorio nacional, etc. Como sostiene Margáin Manautou: "Por regla general, en el título de la Ley se expresa (el) objeto, lo que ella grava: Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, etc."[3]

De tal manera que la distinción entre ambos conceptos es bastante clara. La fuente representa una actividad económica que se manifiesta a través de diferentes facetas: producción, distribución o comercialización y consumo. Por el contrario, el objeto constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador fiscal. Lo anterior da origen a una relación de género a especie entre la fuente y el objeto, en virtud de que dos o más tributos pueden incidir sobre las diversas facetas (producción, comercialización y consumo) que integran una actividad económica, convirtiendo a cada una de esas facetas en objeto del tributo respectivo. De ahí que resumiendo nuestras ideas sobre el particular, podamos afirmar que:

a) La fuente de una contribución es la actividad económica considerada en las diversas etapas o facetas que la componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas, por el legislador tributario.

b) Por su parte, el objeto de una contribución es el ingreso, la utilidad o el rendimiento provenientes de una actividad económica y/o de cualesquiera de sus facetas, que son señalados en la norma jurídica respectiva como el punto de incidencia que sirve de base para la determinación en cantidad líquida del tributo. Por esa razón se dice que el objeto equivale al ingreso gravable (tomando, desde luego, el concepto "ingreso" como común denominador de utilidad y rendimiento).

III. HIPÓTESIS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Establecida la necesaria distinción entre fuente y objeto del tributo o contribución, estamos en condiciones de precisar los casos o hipótesis de doble tributación, la cual invariablemente va a presentarse en relación al objeto, ya que, como lo vimos en el subtema inmediato anterior, una misma fuente, al poseer diversas etapas o facetas, puede estar gravada por varios tributos a la vez.

Por consiguiente, la doble tributación tiene por fuerza que hacer

referencia al ingreso, a la utilidad o al rendimiento gravables, debido a que los mismos, al ser objeto de dos o más impactos tributarios, disminuyen en tal forma el ingreso bruto que dejan al contribuyente una percepción neta tan escasa o nula, que da pie para sostener que se le está obligando a contribuir de manera exorbitante o ruinosa, es decir, en una proporción que va más allá de su verdadera capacidad económica. "Estaremos en presencia de una doble imposición, afirma Margáin Manautou, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto... Es frecuente oír hablar de que hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre la misma fuente. Se ha usado el término objeto y no fuente, porque se considera que la fuente puede estar gravada por tres impuestos de la misma entidad, sin que puedan considerarse inconstitucionales. Por ejemplo, la energía eléctrica está gravada con un impuesto a la producción y con otro impuesto al consumo y, sin embargo, no hay inconstitucionalidad en ninguno de ellos, por cuanto que el mismo objeto no está gravado con más de un impuesto por la misma entidad. El impuesto a la producción grava la generación de energía eléctrica, y el impuesto al consumo grava la adquisición, el consumo que se hace de la energía. Por ello, se prefiere hablar de que hay doble imposición inconstitucional cuando la misma entidad establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, porque

la misma fuente puede ser gravada desde el punto de vista de la producción, la enajenación y el consumo, sin que sean inconstitucionales esas tres formas de impuestos, ya que se están gravando tres objetos distintos, tres situaciones o circunstancias diferentes unas de otras".[4]

Con base en lo anterior, podemos establecer las siguientes hipótesis o casos de doble tributación:

a) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un gravamen sobre el mismo objeto;

b) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un tributo sobre el mismo objeto; y

c) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto.

Las fuentes de los tributos o contribuciones al estar diversificadas en varias actividades económicas, escapan a la problemática de la doble tributación y, por ende, como atinadamente lo señala Margáin Manautou, nada tiene de ilegal ni mucho menos de inconstitucional, el que se afecten fiscalmente con tributos distintos las etapas de producción, distribución y consumo relativas a un mismo renglón o área

industrial o comercial.

En cambio, cuando se afecta repetidamente, dentro de cualesquiera de las hipótesis que acabamos de enunciar, el objeto de los créditos fiscales, se cae irremisiblemente en la doble tributación, en virtud de que en todos los casos lo que se está gravando es el mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

Desde luego, la doble tributación es esencialmente antieconómica, puesto que tiende a agotar los recursos disponibles para el ejercicio de la potestad tributaria de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios. Ya lo señalamos en el Capítulo Octavo de la presente obra: el exceso de gravámenes sólo ahuyenta el desarrollo de actividades productivas, las que invariablemente dejarán de realizarse si el cúmulo tributario es de tal magnitud, que no sea posible obtener un margen de utilidad razonable; por lo que dentro de este contexto, no es aventurado afirmar que la concurrencia de los Fiscos Federal, Estatal y Municipal sobre el mismo objeto convierte, a corto plazo, en antieconómico a cualquier sistema hacendario.

Pero independientemente de sus graves repercusiones en el nivel general de ingresos del Estado, la doble tributación es primariamente un acto de injusticia que obliga al ciudadano a sacrificarse más allá del

límite de su capacidad contributiva, al tener que deducir de su patrimonio las cantidades necesarias para contribuir al mismo tiempo y sobre las mismas percepciones, al sostenimiento de tres entidades públicas distintas.

De ahí que en un régimen jurídico que, como el nuestro, otorga a los causantes, a través de la ley fundamental, garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad como elementos rectores de la relación tributaria, la doble tributación, considerada exclusivamente conforme a las tres hipótesis que hemos enunciado, sólo pueda revestir caracteres de inconstitucionalidad.

IV. ACUMULACIÓN DE IMPUESTOS (CUARTA HIPÓTESIS DE DOBLE TRIBUTACIÓN)

El Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha introducido en nuestro Derecho Fiscal Positivo una cuarta hipótesis de doble tributación, consistente en la nociva práctica de acumular impuesto sobre impuesto para gravar doblemente determinados actos de consumo necesario que al poseer precisamente esta característica se transforman automáticamente en fuente de jugosos ingresos tributarios para el Fisco Federal. Este controvertido precepto legal establece en su parte conducente que, "tratándose de prestación de servicios se

considerará como valor el total de la contraprestación pactada, *así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos*...".

Con base en esta disposición se han venido presentando casos de doble tributación basada en acumulación de impuestos que han provocado justas protestas de los usuarios de dos servicios de consumo prácticamente indispensable: el teléfono y la energía eléctrica. En efecto, en la actualidad el costo para el público usuario y contribuyente, de estos dos importantes servicios implica que sobre el monto de los consumos respectivos se carguen sendos impuestos federales de carácter especial (el impuesto sobre servicios telefónicos y el impuesto sobre consumo de energía eléctrica) y que sobre la suma del consumo más el impuesto especial que corresponda, se cargue de nueva cuenta en ambos casos el impuesto al valor agregado.

El efecto económico de esta acumulación de impuestos más claro —y desde luego más negativo— no puede ser. En épocas de alta inflación, como la que nos ha tocado vivir, gravar en esa forma servicios que la gran mayoría de la población necesariamente tiene que utilizar sólo conduce al inevitable y progresivo encarecimiento de consumos que están estrechamente vinculados con los precios de un gran número de

bienes y servicios que, a su vez, tienen que incrementarse en forma proporcional a los aumentos que en los costos operativos provoca esta indebida acumulación de impuestos, agudizándose en esa forma la ya de por sí grave espiral inflacionaria que tanto está afectando el sano desenvolvimiento de la economía nacional. Es cierto que, en contra de esta argumentación, puede decirse que a través de la acumulación de impuestos sobre actos de consumo necesario, se fortalece la captación de ingresos tributarios por parte del Estado que así cuenta con mayores recursos de rápida recaudación que le permiten financiar en forma más desahogada el gasto público y presupuestar con mayor comodidad la ejecución de obras y servicios de interés colectivo. Sin embargo, la experiencia ha venido a demostrar que estos aparentes beneficios inmediatos a la larga resultan insignificantes si se les compara con los graves daños que la alta inflación inevitablemente trae aparejados: recesión económica, devaluaciones monetarias casi continuas, fuga de capitales, desempleo y subempleo, dependencia financiera del exterior, y otras más que saltan a la vista con sólo analizar la incierta y deteriorada situación en la que se ha venido debatiendo la economía mexicana desde 1982 hasta la fecha. Por eso la política fiscal de un país nunca debe planearse a corto plazo y tomando en cuenta tan sólo las necesidades del momento por apremiantes que estas últimas puedan parecer, sino siempre en función de las finalidades que a largo plazo se

deseen obtener y que no deben ser otras que la de transformar la necesaria captación tributaria en un instrumento eficaz de autosuficiencia presupuestaria que además de romper con los tradicionales lazos de dependencia económica del extranjero, nos permita vivir y trabajar en un sistema económico sano, estable y razonablemente estructurado en cuanto a las tasas de inflación, desempleo y subempleo, devaluación monetaria y crecimiento industrial.

A todo lo anterior es necesario agregar que la doble tributación basada en la acumulación de impuestos rompe con cualquier noción de justicia fiscal al gravar no un ingreso, una utilidad o un rendimiento obtenidos por un contribuyente como consecuencia de la realización de actividades productivas, sino un impuesto con otro impuesto, es decir, obligando a tributar sobre un gasto, puesto que no debemos olvidar que, en esencia, pagar impuestos representa invariablemente para el contribuyente una necesaria disminución patrimonial. Por lo tanto al cobrarse impuestos sobre impuestos se está forzando a los particulares a efectuar aportaciones tributarias que no se encuentran en una proporción justa y adecuada a sus respectivas capacidades contributivas, vulnerándose a nuestro entender, el principio de proporcionalidad o de justicia fiscal establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

V. ¿POR QUÉ LA DOBLE TRIBUTACIÓN ES INCONSTITUCIONAL?

La doctrina —y como lo veremos más adelante, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación— no se han mostrado uniformes en considerar a la doble tributación como un acto típicamente inconstitucional. Por el contrario, en algunas ocasiones le han encontrado ventajas como "instrumento de política fiscal"; lo cual no deja de parecernos un tanto absurdo, particularmente a la luz de lo que dispone la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Carta Magna. No obstante, a pesar de esa falta de uniformidad doctrinaria, algunos autores se han pronunciado abiertamente en contra de esta indeseable práctica fiscal. Así, ya hemos citado a Margáin Manautou, quien tajantemente afirma que: "Estaremos en presencia de una doble imposición, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto". Dentro de esta tesitura, Fernando A. Vázquez Pando sostiene que: "... (las) situaciones de doble o múltiple imposición... (son) en última instancia indebidas desde el punto de vista constitucional, en virtud de los principios de equidad y proporcionalidad que deben presidir todo nuestro sistema tributario, por imperativo de la fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución..."[5]

Sin embargo, insistimos en que no se trata de un sentir unánime, al grado de que el Máximo Tribunal de la República, ante la ausencia de una clara definición por parte de nuestra incipiente doctrina, ha sustentado tesis contradictorias. ¿A qué obedece esta situación? Quizá la respuesta debemos encontrarla en la falta de un sistema competencial, constitucionalmente consagrado, que de manera precisa delimite por fuente y objeto los campos de acción de las potestades tributarias de la Federación, de las Entidades y de los Municipios. En un régimen tributario en el que no se señala qué materias están reservadas en forma exclusiva a la imposición de cada uno de los sujetos activos y terminantemente prohibidas al poder recaudatorio de los otros dos, no resultan nada extraño los casos de concurrencia fiscal y por tanto la doble tributación puede llegar a contemplarse como una consecuencia natural del sistema. Es más, pensamos que mientras no se establezca un verdadero régimen competencial que fortalezca a los Estados y Municipios otorgándoles fuentes propias de tributación vedadas al voraz apetito hacendario del Fisco Federal, no existirá un sentir uniforme acerca de la inconstitucionalidad de la doble tributación.

Ahora bien, ¿cuál es nuestra posición en relación con este problema? Desde luego, sin afán de entrar en polémicas, pensamos que la doble tributación, entendiendo por tal las tres hipótesis que fueron

enunciadas en el subtema III anterior, representa un acto o una serie de actos de autoridad indudablemente inconstitucionales. Expliquemos los fundamentos de nuestra aseveración. En primer lugar, es pertinente dejar aclarado que los fundamentos de inconstitucionalidad no pueden ubicarse dentro del sistema competencial entre la Federación, los Estados y los Municipios, por dos razones esenciales, a saber:

a) Porque al no delimitar con exactitud las áreas competenciales de los tres sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, nuestra Constitución no da margen para establecer adecuadamente los casos de violación a normas que por su ambigua redacción e interpretación, implícitamente autorizan la concurrencia fiscal; y

b) Porque por motivos de orden lógico dentro de la regulación de un sistema competencial, no puede quedar comprendida la hipótesis referente a la situación en la que un mismo sujeto activo decreta dos o más tributos o contribuciones sobre el mismo objeto, como es el caso de la acumulación de impuestos establecida por el ya criticado Artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por consiguiente, tal y como lo sostiene Vázquez Pando, los

fundamentos de inconstitucionalidad debemos localizarlos en la fracción IV del Artículo 31 de la Ley Suprema y más concretamente, en la violación a los principios de proporcionalidad y equidad. En efecto, a nuestro juicio la doble tributación vulnera las dos máximas esenciales del régimen fiscal mexicano, por los motivos que se pasan a demostrar a continuación:

1. La acumulación de dos o más tributos —provenientes ya sea del mismo sujeto activo o de dos o más sujetos, o ambas cosas a la vez— sobre el mismo ingreso, utilidad o rendimientos gravables, o bien la acumulación de impuestos sobre el mismo acto de consumo, ocasiona que los causantes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, toda vez que una percepción castigada dos o más veces por razones tributarias, no permite que un ciudadano disfrute de una parte razonable del producto de su trabajo o de su capital. Dicho en otras palabras, la doble tributación como "instrumento de política fiscal" suele conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes, así como a procesos inflacionarios que en nada benefician a la economía nacional.

2. La doble tributación, al incidir repetidamente sobre las percepciones gravables disponibles existentes en territorio nacional, es por definición contraria a una de las características primordiales del Principio de Proporcionalidad: la de la justa y adecuada distribución de las cargas fiscales entre los recursos económicos generados por una Nación. La lógica y la Economía Política aconsejan repartir entre los sujetos activos los ingresos tributarios de que el País disponga y no someterlos a imposiciones múltiples que sólo desalientan a las fuerzas productivas que, a fin de cuentas, son las únicas que le reportan al Fisco —sea federal, estatal o municipal— ingresos de consideración.

3. Al coincidir, por ejemplo, un gravamen federal con un tributo establecido por una determinada Entidad Federativa o Municipio sobre idéntico objeto, se crea una notoria situación de desigualdad entre los contribuyentes sujetos a la doble tributación y aquellos que por radicar en diferente Entidad o Municipio, sólo deben afrontar el tributo federal. Evidentemente, en estos eventos el Principio Constitucional de Equidad resulta vulnerado al no existir un criterio de igualdad aplicable a todos los contribuyentes frente al mismo tipo de leyes fiscales.

En tales condiciones, estimamos que la doble tributación pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una sana y correcta distribución de los ingresos tributarios entre los tres sujetos activos de los tributos y al propiciar situaciones de desigualdad entre contribuyentes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir, la doble tributación rompe con cualquier principio o noción de justicia y por ello, a pesar de lo que se sostenga en contrario, no podemos dejar de adherirnos a la opinión de quienes la juzgan como francamente inconstitucional.

VI. TESIS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN MATERIA DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Como lo apuntamos en el proemio del subtema inmediato anterior, el Máximo Tribunal de la República ha sostenido en relación con el problema que nos ocupa, tesis contradictorias, si bien últimamente se ha inclinado por considerar que la doble tributación no es violatoria de precepto constitucional alguno.

A fin de no abrumar al lector con disquisiciones excesivas sobre este tema, hemos seleccionado tres resoluciones de la Suprema Corte

que, a nuestro juicio, demuestran, por una parte, la contradicción de criterios a la que aludimos con anterioridad, y por la otra, esa tendencia manifiesta a rechazar la inconstitucionalidad de la doble tributación. Así, la primera de las ejecutorias que transcribiremos a continuación es coincidente con la opinión que sustentamos, en tanto que las dos restantes se oponen a ella. Procedamos a su análisis:

1. "LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, ARTÍCULO 317, FRACCIÓN II, DE LA. NO SE CAUSA IMPUESTO SOBRE CAPITALES CUANDO LOS INGRESOS GRAVABLES ESTÉN A CARGO DE PERSONAS QUE RADIQUEN FUERA DEL DISTRITO FEDERAL. El problema por resolver en esta alzada, consiste esencialmente en determinar si la parte actora está o no exenta del impuesto sobre Productos de Capitales, con motivo de los pagarés que otorgó a su favor Mission Orange de México, S.A., causándole intereses a razón del 6% anual. Si el Artículo 317, fracción II, de la Ley indicada, exige únicamente la causación de un impuesto local igual al establecido en el Título Quinto de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, debe concluirse que en la especie opera dicha exención, pues se demostró que el Artículo 100 de la Ley fiscal en el Estado de Veracruz establece el mismo tributo que exige el multicitado Artículo 317, fracción II. Esta interpretación resulta correcta si se atiende a que la intención del legislador fue que, aunque el acreedor tenga su residencia en el Distrito Federal, la exención respectiva se genera cuando los créditos de que se deriven los ingresos gravables estén a cargo de personas que radiquen fuera del Distrito Federal, siempre que el pago se haga fuera del mismo Distrito, ya que sería absurdo pretender cobrar un crédito que se cubrió fuera del Distrito Federal por el deudor que también radica fuera del mismo Distrito, pues la acción, en su caso, para el cobro del crédito fiscal respectivo únicamente corresponde al Gobierno del Estado de Veracruz, a quien compete exigir o no el citado crédito fiscal". (Revisión fiscal 407/60. Geneve, S.A. Fallado el 9 de agosto de 1962, por unanimidad de votos, en ausencia del señor Ministro

Felipe Tena Ramírez. Ponente, el señor Ministro Octavio Mendoza González. Secretario, Lic. Ángel Suárez Torres).

En la resolución transcrita, la Corte, sin entrar en consideraciones de orden estrictamente constitucional, determina la ilegalidad del cobro de dos tributos o contribuciones por parte de dos sujetos activos, sobre el mismo ingreso u objeto gravable. Aplica, sin mencionarla, la regla básica de la competencia tributaria de las Entidades Federativas entre sí: El principio de residencia. En ningún momento argumenta que la acumulación de un gravamen en el Distrito Federal con otro en el Estado de Veracruz, implica un absoluto desconocimiento de los Principios de Proporcionalidad y Equidad. Por el contrario, únicamente se interesa por las reglas del domicilio y del lugar de causación del tributo. No obstante, y a pesar de no constituir un precedente claro ni mucho menos representativo del problema que nos encontramos estudiando, tiene el mérito indiscutible de poner de relieve la ilegalidad —y por consiguiente, la inconstitucionalidad— de la doble tributación.

2. "Al prevenir el Artículo 31, fracción IV, del Pacto Federal, que los mexicanos contribuyan a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que exige es la justicia impositiva y si esta justicia se logra a través de dos gravámenes y *se demuestra que no se trata de acumular contribuciones de modo anárquico, sino que la creación del impuesto y la forma de su recaudación obedecen a razones técnicas dentro de la organización fiscal imperante en el País, la doble tributación se justifica*" (Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1966. Páginas 90 y 91).

3. "...aún conviniendo con el *a quo* de que el impuesto del 1% constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo establecido en el Artículo 31, fracción IV de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad. Es tendencia de la política fiscal de la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación precisamente para realizar la justicia fiscal: para lograrlo, infinidad de países han celebrado convenciones, convenios y *modus vivendi* (sic), y existen normas de derecho tendientes a evitar la doble tributación. Sin embargo, en ocasiones, la doble tributación es conscientemente buscada por el legislador para lograr diversos fines, como lo son; graduar la imposición o para hacerla más fuerte al través de dos gravámenes que se complementen en lugar de aumentar las cuotas de lo primeramente establecido; buscar un fin social extra-fiscal; lograr una mayor equidad en la imposición tomando en cuenta la distinta capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y aun tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública. En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no podemos decir que por el solo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, Art.31, fracción IV, es: que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; que no estén establecidos por la ley; o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación". (Amparo en Revisión 6168/63. Resolución del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada por Sergio F. de la Garza. Ob. Cit., página 283).

En esencia, estas dos últimas ejecutorias sostienen que la doble tributación en sí no es un acto inconstitucional violatorio de los Principios de Proporcionalidad y Equidad, debido a que la Carta Magna no la prohíbe de manera expresa y a que inclusive algunas leyes la autorizan "para lograr diversos fines", como pueden ser:

requerimientos técnicos dentro de la organización fiscal imperante en el país, graduar la imposición, crear gravámenes complementarios, buscar un fin social extra-fiscal, lograr una mayor equidad en la imposición y tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la administración pública.

Huelga decir que por las razones que expusimos en el subtema V del presente Capítulo, no aceptamos estos dos criterios de la Suprema Corte, toda vez que definitivamente estamos convencidos de que la doble tributación es inconstitucional y antieconómica al prohijar fenómenos de concurrencia fiscal y la acumulación de impuestos sobre un mismo ingreso en forma exorbitante y ruinosa para la actividad gravada.

No obstante, no estamos impulsados por el afán de provocar polémicas, sino por el de tratar de suministrar algunos conocimientos de utilidad a las generaciones jóvenes. De ahí que consideremos que carece de objeto seguir abundando en esta discusión. Tan sólo, para terminarla en lo que a nosotros corresponde, quisiéramos dejar planteada la siguiente interrogante: ¿Cómo es posible que el órgano jurisdiccional encargado al más alto nivel del control de la constitucionalidad sostenga al mismo tiempo, por una parte, que la

doble tributación contraviene los principios de una sana política tributaria y de una buena administración fiscal, a tal grado que la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, tratan de evitarla precisamente para realizar la justicia fiscal; y por la otra sostenga que, sin embargo, y a pesar de todo, no es en sí misma inconstitucional ni contraria a las garantías de proporcionalidad y equidad?

Pero a pesar de todo lo anterior, nos parece justo señalar que posteriormente nuestra Suprema Corte de Justicia dio un importante paso en lo que suponemos será un largo camino hacia el pleno reconocimiento de la inconstitucionalidad de la doble tributación. Así en la ejecutoria dictada con fecha 19 de marzo de 1985 en el Amparo en Revisión 8993/83 promovido por la Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V., con base en una interesante ponencia del señor Ministro Carlos del Río Rodríguez, se declara la inconstitucionalidad del ya analizado artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, por ende, de la doble tributación por acumulación de impuestos, en los siguientes términos:

> "...el legislador ordinario no puede, sin atentar en contra del principio de justicia tributaria, elegir de manera caprichosa e ilógica los presupuestos objetivos que, como hechos imponibles, sirven para dar nacimiento a la obligación tributaria, y esto es lo que sucede cuando pretende transmutar las figuras jurídicas hasta llegar al extremo de señalar que el presupuesto de hecho el o el elemento objetivo del hecho generador del crédito fiscal

sea, precisamente el monto de otro impuesto. Esto es así porque los impuestos (para sólo referirnos a las definiciones de nuestra legislación), de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el primero de abril de mil novecientos sesenta y siete, son "...las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos", o como dice el Código Fiscal de la Federación vigente "...son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...". Consecuentemente, cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que se pretende en el artículo 18 de la Ley del Impuesto al valor Agregado, se falta al principio de justicia tributaria. Es inaceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser inconstitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades.

Debe precisarse que esta conclusión no contempla más casos que aquellos en que el presupuesto objetivo del hecho generador de un impuesto es otro impuesto de distinta naturaleza.

En consecuencia, al establecer el artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que para calcular el impuesto, tratándose de prestación de servicios, se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio, por otros impuestos, contraviene el artículo 31, fracción IV, de la Constitución."

Como puede advertirse, esta interesante ejecutoria de nuestro máximo tribunal confirma lo que expresamos en la Sección IV de este capítulo en el sentido de que la doble tributación por acumulación de impuestos al propiciar la injusticia fiscal es inconstitucional por definición, puesto que contraría el principio de proporcionalidad en la tributación que consagra la multimencionada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige. Sin embargo, cuida muy bien la posibilidad de que este criterio de inconstitucionalidad pueda hacerse extensivo a la doble tributación en general, al dejar aclarado que: "esta conclusión no contempla más casos que aquellos en que el presupuesto objetivo del hecho generador de un impuesto es otro impuesto de distinta naturaleza".

Por lo tanto, tan sólo nos resta esperar que en algún futuro próximo, partiendo de este alentador precedente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación siente jurisprudencia definida declarando la inconstitucionalidad de todos y cada uno de los casos o hipótesis de doble tributación que hemos analizado, sin limitarse al caso de la acumulación de impuestos.

VII. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué la existencia de la llamada "Ley de Coordinación Fiscal" no es la solución idónea al problema de la doble tributación?

2. ¿Por qué la doble tributación aparece como un fenómeno jurídico y económico negativo para nuestro régimen fiscal?

3. ¿Por qué se dice que existe una relación de género a especie entre la fuente y el objeto de los tributos?

4. ¿Por qué la doble tributación no puede presentarse con relación a la fuente gravada?

5. Señalar los casos o hipótesis de doble tributación.

6. Explicar en qué consiste la doble tributación por acumulación de impuestos y señalar qué efectos económicos produce.

7. ¿Por qué se afirma que la doble tributación es esencialmente antieconómica?

8. ¿Por qué, a pesar de sus evidentes inconvenientes, se contempla a la doble tributación como una consecuencia natural de nuestro sistema fiscal?

9. ¿Por qué los fundamentos de inconstitucionalidad de la doble tributación no pueden ubicarse dentro del sistema competencial entre la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios?

10. ¿Por qué la doble tributación es contraria al Principio Constitucional de Proporcionalidad?

11. ¿Por qué se sostiene que la doble tributación puede conducir a la confiscación de la totalidad o de una parte considerable del patrimonio de los contribuyentes?

12. Ilustrar con un ejemplo la forma en que la doble tributación vulnera el Principio Constitucional de Equidad.

13. Efectuar un análisis crítico de las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en materia de doble tributación.

BIBLIOGRAFÍA

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Vázquez Pando, Fernando A.
Notas sobre la parte final de la fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Un Precepto Atinente a la Doble Imposición en Materia del Impuesto sobre Productos de Capitales. Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derechos de la Universidad Iberoamericana. Número 8, Junio de 1976

CAPÍTULO
12

La Doble Tributación Internacional

SUMARIO: **I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. II. HIPÓTESIS DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. III. ANTECEDENTES HISTÓRICO. IV. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS CELEBRADOS. V. PRINCIPIOS DE FUENTE Y RESIDENCIA. VI. CONTENIDO DE LOS TRATADOS. VII. MEDIDAS UNILATERALES. VIII. LA POSICIÓN DE MÉXICO.—EL TRATADO INTERNACIONAL CON LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA. IX. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El complejo mundo de las relaciones económicas internacionales plantea serios problemas a los países y a sus nacionales que intervienen en las transacciones que forman parte del comercio exterior. Problemas que día con día tienden a incrementarse, debido a la absoluta interdependencia existente entre las naciones en vías de desarrollo, exportadoras de materias primas e insumos básicos, y los países altamente desarrollados, exportadores de artículos manufacturados, capitales y tecnología.

Entre dichos problemas destaca, como uno de los de mayor importancia, el relativo a la doble tributación internacional, que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. "La coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional. A corto y mediano plazo pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble imposición; barreras al comercio, a la inversión y al flujo de

información tecnológica."[1]

En esencia, la doble tributación internacional aparece como un serio obstáculo para el libre intercambio de bienes y servicios en el mercado mundial. Desde luego, cada país en ejercicio de su potestad tributaria como Nación independiente, puede gravar, en la forma que más convenga a sus intereses, las transacciones internacionales en las que sus súbditos intervengan; pero tal actitud, aunque de manera inmediata satisfaga propósitos recaudatorios, a la postre encarece y desalienta el comercio exterior.

Cuando por ejemplo, las operaciones de compraventa, transferencia de tecnología y financiamientos, efectuadas de un país a otro, van a implicar un doble pago de impuestos a la exportación e importación, sobre la renta, al valor agregado y sobre capitales, el margen de utilidad razonable que debe quedar a beneficio de los interesados se reduce a su mínima expresión y en algunos casos se vuelve inexistente.

Ahora bien, no debe perderse de vista que sin márgenes razonables de utilidad, ninguna actividad económica se lleva a cabo en forma prolongada y que el Fisco —cuya única fuente de ingresos está constituida por quienes generan riqueza a través de su trabajo personal, o de la realización de actividades industriales y comerciales—, al castigar en exceso dichos márgenes, a fin de cuentas se está castigando a sí mismo. Por esa razón los Estados deben buscar fórmulas de solución conjunta al problema de la doble tributación, ya que de otra manera la incosteabilidad del comercio exterior puede llegar a privarlos de importantes ingresos fiscales. Es cierto que, para lograr lo anterior, cada Estado involucrado debe sacrificar en alguna forma parte de su soberanía tributaria, pero ello es preferible y aconsejable a cambio de permitir el flujo internacional de bienes y servicios, cuyo volumen, reflejado en impuestos y divisas, lo resarcirá ventajosamente del sacrificio efectuado.

Este es, a grandes rasgos, el contexto dentro del cual se desenvuelve la problemática de la doble tributación internacional. Como puede advertirse, se trata de una grave cuestión que rebasa el ámbito meramente fiscal para proyectarse, dentro de una gama de posibilidades y consecuencias, en el llamado orden económico internacional, que se estructura por una parte a través de las relaciones de interdependencia y de feroz competencia entre las naciones altamente desarrolladas y por la otra, a través de las relaciones de dependencia y de tradicional injusticia económica que suelen darse entre las propias naciones desarrolladas y los llamados

países del "Tercer Mundo" o en vías de desarrollo. De ahí la importancia del tema que esbozaremos brevemente a lo largo del presente capítulo.

II. HIPÓTESIS DE DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

A fin de dejar precisadas las características y naturaleza del problema que estamos abordando, es necesario enumerar las hipótesis o supuestos que deben presentarse en la práctica fiscal y mercantil para que tenga lugar el aludido fenómeno de la doble tributación internacional:

1. Debe tratarse de una operación o transacción que lleve implícito un claro propósito de lucro económico, v.gr.: compraventa de mercancías, préstamos con interés, transferencia de tecnología —incluyendo activos intangibles, como las patentes y marcas—, prestación de servicios profesionales, etc.
2. La operación debe celebrarse entre personas, físicas o morales, sujetas a la potestad tributaria de dos Estados diferentes.
3. Por consiguiente, debe existir un flujo de bienes y servicios de una nación a otra.
4. Los ingresos, utilidades o rendimientos derivados de la propia transacción, deben constituir objetos fiscalmente gravados en ambas naciones.
5. Ambas naciones deben empeñarse en mantener incólumes sus respectivas potestades recaudatorias sin hacer ningún tipo de concesiones ni otorgar tratamientos fiscales especiales, a pesar de tratarse de una transacción internacional.
6. Es decir, finalmente tiene que arribarse a la hipótesis o supuesto de que un mismo acto u operación celebrada entre sujetos pertenecientes a distintos países, y por ende, colocados bajo diferentes soberanías tributarias, es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos.

Los principales efectos negativos de este fenómeno son, tal y como se expresó en uno de los párrafos precedentes: Encarecimiento de bienes y servicios de origen extranjero pero de consumo necesario; elevación del costo de los empréstitos y del flujo en general de capitales del exterior, requeridos para programas de inversión y producción; obstaculización del suministro de conocimientos tecnológicos indispensables para el desarrollo industrial; y en general, el establecimiento de barreras que dificultan, y que a veces imposibilitan, el libre acceso a los mercados internacionales de comercio, de capital y

de tecnología.

Resumiendo las ideas sobre el particular, Hugo B. Margáin, antiguo Secretario de Hacienda y Crédito Público de México, sostiene que los principales rasgos de la hipótesis de doble tributación internacional son:[2]

a) Incidencia de dos o más soberanías;

b) Identidad o similitud de impuestos;

c) Identidad de sujetos gravados;

d) Identidad de período impositivo; y

e) Acumulación de la carga tributaria.

III. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La única forma práctica y efectiva de evitar la doble tributación internacional consiste en la celebración de convenios o tratados entre los Estados involucrados, que contengan mecanismos adecuados para suprimir la concurrencia impositiva, logrando una mayor armonía en las relaciones económicas.

Así, los antecedentes históricos en esta materia se remontan hasta

los casos de pactos internacionales celebrados entre países interesados en facilitar y agilizar sus intercambios comerciales. Entre estos casos, encontramos los tratados de Asistencia Administrativa Recíproca suscritos entre Bélgica, Luxemburgo, Holanda y Francia en 1843; entre España y Francia en 1862; y entre Gran Bretaña y Francia en 1882; que contuvieron cláusulas que obligaban a las naciones signatarias a no sujetar a los súbditos de las naciones co- signatarias a cargas impositivas extraordinarias.

El 21 de junio de 1899, Austria-Hungría y Prusia firman un Tratado Fiscal que, en términos bastante amplios, contempla y regula el problema de la doble tributación y que sirve de antecedente y referencia obligada a los pactos internacionales celebrados entre los siguientes Estados en los años que también se indican: Sajonia y Baviera (1903); Prusia y Luxemburgo (1909); Austria y el Estado de Bade (1908); Austria y el Estado de Hesse (1912); Alemania y el Cantón de Hesse (1913); Austria y Baviera (1913); y Basilea y el Estado de Bade (1913). La época posterior a la terminación de la Primera Guerra Mundial se significó por la presencia, en el ámbito económico europeo, de continuos procesos inflacionarios que, como suele suceder, desembocaron en un notable incremento de la carga fiscal. Esta situación dio origen a nuevos tratados internacionales sobre

la materia, entre los que destacan el de Checoslovaquia y Alemania (1921), el de Austria y Checoslovaquia (1922) y el de Austria y Alemania (1922).

Ante la proliferación de este tipo de negociaciones, la Sociedad de Naciones (predecesora de lo que hoy es la Organización de las Naciones Unidas) estableció en el año de 1923, un Comité de Expertos Técnicos integrado por funcionarios fiscales de Bélgica, Francia, los Países Bajos, Gran Bretaña, Italia, Suiza y Checoslovaquia, que se encargó de elaborar los primeros modelos de tratados internacionales en materia de doble tributación. El primero de ellos sobre la prevención de la doble imposición en el Impuesto sobre la Renta y la Propiedad, el segundo sobre los gravámenes a las herencias, el tercero sobre asistencia administrativa para la mejor administración de los impuestos y el cuarto sobre asistencia legal para el cobro de impuestos. Posteriormente, en 1928 se llevó a cabo en Ginebra, Suiza, la primera conferencia de expertos gubernamentales para prevenir la doble imposición, la cual no llegó a ningún resultado concreto, debido a las irreconciliables diferencias existentes entre los sistemas fiscales ahí representados. En 1943, México organizó una Conferencia Tributaria Regional con la participación de Canadá, Estados Unidos, Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Uruguay, Guatemala, Perú y

Venezuela. De esta conferencia surgió el Modelo de Tratado de México, cuyos rasgos más sobresalientes derivan de la tesis de que debe gravarse el ingreso de los extranjeros exclusivamente en la fuente, es decir, en el Estado en donde se desarrolla la actividad económica gravada. En marzo de 1946, en la ciudad de Londres, se reunió nuevamente el Comité de Expertos, con el objeto de revisar el Modelo de Tratado aprobado en México en 1943. De esta reunión nació un nuevo modelo, cuyas variantes representaron una segunda alternativa para la concertación de Tratados de este tipo. En 1963, el referido Comité de Expertos volvió a reunirse en París, para la elaboración de un Tercer Modelo que, para prevenir la doble tributación internacional, reduce el criterio de imposición en la Fuente, adoptado en México y en Londres, para substituirlo por el principio de residencia.

A partir de entonces, el proceso de las negociaciones internacionales ha mostrado una cierta tendencia hacia soluciones de carácter multilateral. Es decir, hacia el establecimiento de "convenios tipo" aplicables simultáneamente a varios países comprendidos dentro de una determinada zona geográfica; como ha sido el caso del Modelo de Cartagena, adoptado en 1971 por los países del llamado Pacto Andino y de las fórmulas de tratamiento fiscal común, acordadas entre las naciones que integran la Comunidad Económica Europea. No

obstante, todavía estamos muy lejos de alcanzar, en el ámbito internacional, mecanismos adecuados para evitar, o al menos atenuar sensiblemente, los efectos negativos de la doble tributación, cuyo crecimiento, por el contrario, contribuye poderosamente a agravar la presente crisis económica mundial.

IV. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DE LOS TRATADOS CELEBRADOS

Del análisis global de los Tratados Internacionales mencionados en la Sección III que antecede, podemos llegar a las siguientes conclusiones que, en gran medida, nos explican por qué no es factible pensar que los graves problemas económicos derivados de la doble tributación internacional pueden ser resueltos, a corto plazo, de manera integral:

1. Generalmente este tipo de pactos se concertan entre países que, debido a razones de vecindad geográfica o de dependencia económica, generan un continuo intercambio comercial de bienes y servicios. "La razón fundamental que da lugar a un tratado lo es sin duda la importancia del flujo económico entre ambos países y los efectos negativos sobre la inversión a los ingresos del contribuyente inversionista o del Fisco. Por lo anterior, es difícil pensar en un tratado entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia."[3]
2. Lo anterior permite aseverar que los problemas de la doble tributación pueden ser más fácilmente resueltos a través de pactos de tipo bilateral (celebrados exclusivamente entre dos naciones) que mediante medidas multilaterales, salvo el caso de situaciones verdaderamente excepcionales, como las que se dan entre los países que integran la Comunidad Económica Europea. Dicho en otras palabras, la aspiración de algunos internacionalistas de llegar a resolver esta delicada cuestión por medio de convenios multilaterales suscritos por casi todos los países del orbe, no pasa a ser una mera ilusión.
3. Como los tratados en materia de doble tributación implican sacrificios económicos para las naciones signatarias, éstos suelen celebrarse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales (volumen global del flujo recíproco de importaciones y exportaciones) arrojan cifras más o menos equilibradas. De esa manera, el sacrificio económico resulta proporcional y equitativo en cada uno.
4. Ahora bien, por esa misma razón, la suscripción de esta clase de tratados se dificulta entre los países en vías de desarrollo

(importadores de bienes, capital y tecnología) y los países altamente industrializados (exportadores de bienes, capital y tecnología), ya que la disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y a veces insostenible para los países de economía deficitaria, y por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas.[4]

5. Las dificultades que se presentan en la negociación de tratados sobre doble tributación han orillado a algunas naciones interesadas en promover y acrecentar su comercio exterior (v. gr., los Estados Unidos de América) a adoptar dentro de su propia legislación interna medidas unilaterales tendientes a neutralizar los efectos negativos de la doble tributación, como es el caso del "Foreign Tax Credit", o deducción de impuestos pagados en el extranjero, que analizaremos en su oportunidad.

V. PRINCIPIOS DE FUENTE Y RESIDENCIA

Dentro de los procesos de negociación de tratados internacionales tendientes a prevenir la doble tributación, es necesario establecer una premisa o punto de partida que debe servir de base para la estructuración de los mismos. Esta premisa o punto de partida generalmente va a determinar la naturaleza y alcances de tratado, así como las consecuencias de carácter económico que puedan derivarse para los países signatarios. De ahí la importancia de determinar cuáles pueden llegar a ser las premisas idóneas.

Efectuando un estudio de Derecho Comparado acerca de los principales tratados vigentes a la fecha en materia de doble tributación internacional, puede advertirse con claridad que son dos las premisas que normalmente suelen invocarse, debatirse y discutirse para imprimir al documento de que se trate un sello específico. Estas premisas comunes son: el principio de fuente y el principio de residencia.

a) Principio de Fuente. Con base en este principio, se sostiene que todo Estado posee la potestad tributaria de gravar todos los actos u operaciones llevados a cabo por extranjeros, que se realicen o surtan sus efectos en el territorio del propio Estado. A grandes rasgos, este es el criterio que sigue nuestra legislación tributaria, particularmente la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Del análisis de dicha ley podemos desprender de manera evidente que México al concertar tratados internacionales sobre esta materia, inevitablemente la premisa de la que ha partido su posición negociadora ha sido la del principio de fuente. Posición lógica por lo

demás, ya que este principio tiende a beneficiar a las llamadas naciones en vías de desarrollo que normalmente asumen el carácter de receptoras de inversiones extranjeras, las que, a cambio de contribuir a su desarrollo industrial, invariablemente ocasionan considerables sangrías económicas por concepto de fuga de capitales a través de pagos por transferencia de tecnología, regalías, intereses y dividendos.

La experiencia nos demuestra que los inversionistas extranjeros en países en vías de desarrollo rara vez adoptan el carácter de "residentes"; por el contrario, se concretan a transferir sus capitales en forma de préstamos, suministro de tecnología y establecimiento de filiales o sucursales; situaciones que dan origen a que considerables cantidades de dinero, generadas en el país receptor de esta clase de inversiones, emigren hacia el exterior en forma de intereses, regalías o dividendos. En tales condiciones, si para gravar los rubros anteriores se exigiera, como requisito indispensable, que los extranjeros adoptaran el carácter formal de "residentes", los países que, como México, se encuentran colocados en esta situación jamás obtendrían ningún beneficio fiscal de estos importantes renglones económicos. En cambio, al establecerse que dichos ingresos quedan afectos al pago de diversos tributos por corresponder a operaciones que se han realizado o que han surtido sus efectos en territorio nacional, independientemente del lugar

de residencia de los sujetos pasivos, los fiscos de las naciones receptoras participan en alguna medida en esa riqueza que, aunque generada a base de capital foráneo, deriva de la explotación de sus recursos naturales y humanos.

Por todo lo anterior, el principio de fuente aparece como la premisa indispensable para fortalecer la posición negociadora de los países en vías de desarrollo en sus tratos con las naciones altamente industrializadas y es, en última instancia, uno de los factores que prioritariamente debe atenderse si se desea establecer un nuevo orden económico internacional verdaderamente justo y equilibrado.

b) Principio de Residencia. Consiste en que los Estados solamente pueden gravar las actividades económicas llevadas a cabo en su territorio por extranjeros, cuando éstos posean el carácter de residentes, conforme a las leyes aplicables. Desde luego, este principio es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados, que ven en el mismo un argumento para fortalecer su control sobre los mercados internacionales. En efecto, estas naciones obtienen anualmente sustanciales ingresos provenientes de sus inversiones en el exterior, sin necesidad de que sus inversionistas residan formalmente en los lugares en donde tales inversiones se llevan a cabo; ya que, por

ejemplo, para percibir ingresos por concepto de intereses o suministro de asistencia técnica, no es necesario establecerse en país alguno; basta con transferir financiamientos o tecnología. Inclusive en el caso de inversiones directas, el factor de residencia se convierte en algo sumamente vago, ya que si bien es cierto que formalmente se establecen en el territorio del país receptor industrias o comercios, también lo es que la casa matriz, residente en el extranjero, es la que generalmente percibe los correspondientes dividendos o utilidades.

Por eso los tratados internacionales en materia de doble tributación que se inspiran en el principio de residencia, suelen contener estipulaciones sumamente desfavorables para los Estados en vías de desarrollo que aceptan suscribirlos.

VI. CONTENIDO DE LOS TRATADOS

La negociación de tratados en materia de doble tributación, por regla general comprende la realización de diversas facetas, sumamente complejas, debido a la diversidad de los sistemas fiscales que entran en conflicto. El estudio que llevó a cabo la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es bastante ilustrativo en lo que a este problema se refiere.

> "Se inicia un proceso por el cual se estudia el monto y destino del tráfico de mercancías, servicios y capitales entre los países involucrados, posteriormente se inicia la exploración y análisis comparativo de las condiciones impositivas que imperan tanto en el país de la fuente como en el país de residencia. Una vez que se ha concluido el estudio de las estructuras impositivas de ambos países, es posible que cada país formule sendos proyectos de tratados, inspirándose o no en alguno de los modelos mencionados con anterioridad, según los cuales se contemplan ya sea exenciones totales, parciales, unilaterales o recíprocas, y se considera específicamente el objeto imponible, etc. Cada una de las cláusulas es objeto de estudio por cada delegación y, atendiendo a la estructura y política fiscal de cada país, se llega a la aceptación, transacción o rechazo del contenido total o parcial de una cláusula. Finalmente, de existir disposición y acuerdo, con base en las cláusulas negociadas, se llega a la firma del tratado."[5]

Concluida la etapa de negociación, las partes contratantes proceden a la elaboración y firma del tratado respectivo, el que, de acuerdo con una investigación llevada a cabo por Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz, suele contener las siguientes estipulaciones fundamentales:

> "a) La renuncia por parte de cada gobierno a gravar determinadas categorías de ingreso de sus residentes cuando la fuente de tal ingreso está situada en el extranjero.
>
> b) El considerar en el país de residencia la totalidad del ingreso del contribuyente, inclusive el derivado del extranjero, pero sujeto a reducciones por el impuesto pagado.
>
> c) El acuerdo para gravar determinados ingresos hasta una cifra tope.
>
> Siguiendo estos sistemas, se concede jurisdicción exclusiva a uno de los países contratantes para gravar determinados ingresos, o bien se reducen a las tasas de impuesto normal exigidas con respecto a los mismos.
>
> Los tratados internacionales completan las leyes de los países contratantes al decidir cuál

país tendrá jurisdicción para sujetar determinados ingresos a sus leyes nacionales, y bajo qué condiciones y con qué limitaciones puede hacerlo."[6]

Tal y como lo habíamos apuntado con anterioridad, la celebración de este tipo de tratados suele implicar sacrificios económicos para las naciones signatarias, las que en una u otra forma tienen que renunciar a gravar determinadas categorías de ingreso o bien limitarse a establecer los gravámenes respectivos hasta una cifra tope. De ahí que, por una parte, esta clase de pactos internacionales preferentemente se suscriban entre países cuyas mutuas balanzas comerciales se encuentran en una situación de equilibrio que permita que el sacrificio económico en el que inevitablemente se incurre, resulte proporcional y equitativo en cada caso; y que por la otra, la suscripción de esta clase de tratados sea de difícil implementación entre los países en vías de desarrollo y los países altamente industrializados, ya que la disparidad y consecuente desequilibrio de las correspondientes balanzas comerciales, da lugar a que el inevitable sacrificio económico resulte sumamente gravoso para las naciones en vías de desarrollo, cuyas economías normalmente se encuentran en estado deficitario. A lo que habría que agregar que además, tal sacrificio puede llegar a representar serios inconvenientes para los países industrializados, que al colocar sus capitales en el exterior no solamente exigen una serie bastante importante de garantías, sino que principalmente buscan la máxima rentabilidad de sus inversiones.

Frente a esta situación, un país en proceso de desarrollo que acepta someterse a las reglas que en la práctica rigen para prevenir la doble tributación internacional, está aceptando de antemano importantes limitaciones a su potestad tributaria, que de hecho implican la renuncia a gravar importantes fuentes de ingresos tributarios, a cambio de recibir una serie de inversiones que, aunque generen trabajo y producción, se transforman, a fin de cuentas, en medios para la exportación de capitales. En tales condiciones reafirmamos nuestra postura en el sentido de que los tratados internacionales en el caso que nos ocupa, exclusivamente son viables cuando se celebran entre países que posean un grado similar de desarrollo económico, tal y como lo demuestra la relación de antecedentes históricos que se contiene en la Sección III del presente capítulo.

VII. MEDIDAS UNILATERALES

Las dificultades, a veces insuperables, que existen para concertar equitativamente tratados internacionales en materia de doble tributación, especialmente cuando el problema lo enfrentan países que llevan a cabo intensos intercambios comerciales de bienes y servicios, pero cuyos respectivos grados de desarrollo económico son por

completo diferentes (v. gr.: México y Estados Unidos de América), han dado origen a que, particularmente las naciones altamente industrializadas, establezcan dentro de su orden jurídico-fiscal interno, medidas apropiadas para impedir la doble tributación, o al menos para atenuar sus efectos más negativos.

La adopción de estas medidas, que reciben el nombre de "Unilaterales" porque no provienen de un pacto concertado entre dos Estados, tiene como finalidad el alentar las inversiones llevadas a cabo en el exterior y el facilitar el acceso a los mercados internacionales. Dicho en otras palabras, ante la imposibilidad de lograr la celebración de tratados internacionales por las enormes disparidades de sistemas tributarios, balanzas comerciales e intereses económicos, las naciones desarrolladas han optado por resolver el problema a través de su legislación interna, a fin de no desalentar las inversiones que sus nacionales llevan a cabo en el exterior, las que normalmente les reportan sustanciales captaciones de divisas y lo que es más importante, una significativa participación en el control hegemónico de la economía mundial.

Entre estas medidas unilaterales destaca, por ser la más conveniente y la que se utiliza con mayor frecuencia, la que en el

ámbito financiero internacional suele denominarse "Foreign Tax Credit", o compensación de impuestos pagados en el extranjero. El origen de esta medida se remonta al año de 1893, cuando fue introducida en la legislación fiscal de Holanda. A partir de 1918, y hasta la fecha, ha sido y es aceptada y extensamente utilizada por diversas leyes tributarias de la primera potencia industrial del mundo actual: los Estados Unidos de América.

A grandes rasgos, y desde el punto de vista más sencillo que se pueda utilizar, el "Foreign Tax Credit" consiste básicamente en el derecho que todo contribuyente que ha llevado a cabo cualquier tipo de inversiones en el extranjero tiene de compensar o deducir de los impuestos que tenga que pagar en su país de origen, el importe de los tributos o contribuciones que haya tenido que cubrir en países extranjeros con motivo de las inversiones que en los mismos haya llevado a cabo, ya sea en bienes y servicios, o bien estableciendo o participando como socio o accionista en negociaciones industriales y comerciales.

Desde luego, la existencia de esta medida unilateral resulta altamente benéfica para los países en vías de desarrollo, los que a través de la misma, cuentan con un argumento sumamente poderoso

para negarse a otorgar tratamientos fiscales privilegiados a los capitalistas foráneos. Sin embargo, en los últimos años se ha observado, particularmente dentro del Derecho Fiscal estadounidense, una marcada tendencia a reducir y limitar los beneficios del "Foreign Tax Credit", con el evidente propósito de forzar a las naciones en vías de desarrollo a someterse a ciertos modelos de tratados internacionales sobre doble imposición que, de llegar a implantarse, implicarán que los países receptores de inversiones extranjeras participen en alguna forma en el sacrificio económico que esta medida unilateral representa para las naciones industrializadas que la han adoptado.

VIII. LA POSICIÓN DE MÉXICO.—EL TRATADO INTERNACIONAL CON LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Durante muchos años el Gobierno Mexicano se negó a suscribir tratados internacionales para prevenir la doble tributación. Sobre este particular, Margáin Manautou sostuvo: "Nuestro país no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sentido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia."[7]

En el pasado coincidimos plenamente con la posición de este distinguido tratadista. Muestra de ello son los comentarios que formulamos al respecto en anteriores ediciones de la presente obra. Sin embargo, el complejo mundo de las relaciones económicas internacionales ha venido cambiando en los últimos años de manera dinámica y significativa. Como resultado de la apertura comercial que en años recientes México empezó a llevar a cabo a través de su incorporación al Acuerdo Internacional sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT según sus siglas en idioma inglés), su balanza de pagos con sus principales socios comerciales ha ido mejorando en forma importante, a pesar de los altibajos propios de las operaciones de comercio internacional.

Dentro de este contexto, el día 1o. de enero de 1994 entró en vigor el Tratado Internacional de Libre Comercio entre México, Estados Unidos y Canadá que modifica sustancialmente la posición de nuestro país en los mercados internacionales al convertirlo en miembro de una de las zonas de libre comercio más importantes del mundo. Por consiguiente, para poder operar con éxito dentro del nuevo régimen jurídico y comercial que crea este Tratado Internacional, nuestro país debe otorgar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros que deseen operar en México al amparo del propio Tratado.

Es así como en el año de 1993, entran en vigor Tratados Internacionales para prevenir la doble tributación celebrados con Canadá, Suecia y Francia. A partir del 1o. de enero de 1994, entran en vigor sendos tratados en esta misma materia con Alemania, y principalmente con los Estados Unidos de América; con lo cual México realiza importantes modificaciones a su política fiscal con el objeto de adecuarse al entorno económico mundial, que se está caracterizando por una creciente globalización de los mercados internacionales.

Por su importancia, debe analizarse el documento oficialmente denominado "Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta", que entró en vigor el 1o. de enero de 1994, previo el intercambio de notas diplomáticas efectuado en la ciudad de Washington, D.C., los días 2 y 28 de diciembre de 1993, después de su ratificación por parte de la Cámara de Senadores de México llevada a cabo el 12 de julio de 1993, y cuyo texto íntegro apareció publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 3 de febrero de 1994.

Es de hacerse notar que este documento corresponde al modelo de Tratado Internacional elaborado por un organismo internacional

denominado Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que agrupa a los aproximadamente 30 países de economía más desarrollada del mundo, y al cual México recientemente se incorporó. En ese sentido puede decirse que lo acordado con los Estados Unidos de América es similar, en términos generales, a los Tratados Internacionales que sobre esta materia México tiene celebrados con Canadá, Suecia, Francia y Alemania. De ahí que el estudio de los principales aspectos del Tratado con los Estados Unidos de América nos permita tener una idea generalizada de lo acordado con las otras naciones que quedaron mencionadas con anterioridad, si bien debamos concentrarnos en este pacto en particular por haberse celebrado con el principal social comercial de México.

Aclarado lo anterior, vamos a hacer referencia a continuación a los principales puntos del Tratado, con el objeto de que se advierta en qué forma se busca resolver el problema de la doble tributación internacional, procurando distribuir en forma más equitativa los gravámenes fiscales entre los países firmantes, a fin de que los contribuyentes de ambas naciones no se enfrenten a dos o más cargas tributarias en jurisdicciones diferentes, sobre un mismo ingreso, utilidad o rendimiento.

Así un análisis de las cláusulas más significativas de este Tratado Internacional, nos permitirá explicar más claramente el concepto anterior. Para facilitar su comprensión cada cláusula o artículo se identifica por materia:

Residentes

Se considera residente de un Estado Contratante a cualquier persona que en los términos de las disposiciones fiscales del Estado de que se trate, esté sujeta al pago de impuestos por razón de: su domicilio, su residencia o su lugar de negocios.

Es decir, para efectos fiscales se aplican los principios tanto de residencia como de fuente del ingreso gravable.

Rentas Inmobiliarias

Se respeta el principio contenido en la legislación mexicana en el sentido de que los ingresos que obtenga un residente de un Estado Contratante por concepto de arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en el otro Estado Contratante, serán objeto de la retención impositiva prevista en las respectivas legislaciones nacionales. Sin embargo, se permite a los sujetos del Tratado que obtengan ingresos

por este concepto, calcular el impuesto correspondiente sobre una base neta como si se tratara de un ingreso atribuible a un establecimiento permanente que tuvieren en el territorio del otro Estado Contratante.

Dividendos

En el caso de dividendos o utilidades distribuidas a sus accionistas o socios por toda clase de sociedades o empresas, pagados a un residente en México por una empresa residente en los Estados Unidos, la retención que se efectúe en este último país no podrá exceder de los siguientes porcentajes:

1. Cinco por ciento (5%) del importe bruto del dividendo, únicamente cuando el perceptor sea una sociedad que posea cuando menos el diez por ciento (10%) de las acciones con derecho a voto de la empresa pagadora.

2. Diez por ciento (10%) del dividendo bruto en los demás casos. Sin embargo, durante los primeros cinco años de la vigencia del Tratado, la tasa aplicable para estos casos en particular será del quince por ciento (15%).

Estas tasas preferenciales no serán aplicables cuando el beneficiario

efectivo de los dividendos tenga un establecimiento permanente o una base fija de negocios en el país de residencia del pagador, siempre que los dividendos sean atribuibles a dicho establecimiento o base fija.

Para una mejor comprensión de este acuerdo internacional, debe señalarse que la tasa general de retención en los Estados Unidos de América por concepto de dividendos es del treinta por ciento (30%). En tanto que en México en algunos casos no procede retención impositiva alguna cuando los dividendos provienen de utilidades que ya pagaron el impuesto sobre la renta en las sociedades que los generaron, y en los demás casos se aplica un tasa general de retención del treinta por ciento (30%).

Intereses

Los pagos de intereses que se efectúen a un residente de otro Estado, que sea el beneficiario efectivo de los mismos, estarán sujetos a retención impositiva en el Estado de procedencia, conforme a las siguientes reglas:

1. El 4.9% del monto total de los intereses devengados, cuando éstos deriven de préstamos otorgados por bancos y compañías aseguradoras, o cuando deriven de bonos y valores que estén

registrados y que se negocien en un mercado de valores reconocido (bolsas de valores). Durante los primeros cinco años de la vigencia del Tratado, la tasa aplicable, sin embargo, será del 10%.

2. El 10% si los intereses son pagados por bancos, o si derivan de créditos para financiar la adquisición de maquinaria y equipo, cualquiera que sea el pagador. Durante los primeros cinco años de vigencia del Tratado, la tasa aplicable será del 15%.

3. El 15% para cualquier otro tipo de intereses, en cualquier período de vigencia del Tratado.

No obstante lo anterior, se libera de la obligación de efectuar retención impositiva en el país en el que se encuentra la fuente de pago, a los intereses pagados en los siguientes casos:

a) Cuando el perceptor o el pagador sea un Estado Contratante, alguna de sus subdivisiones políticas o una autoridad local;

b) Cuando el perceptor sea un fideicomiso, empresa u organización constituida para administrar fondos de pensiones o planes de retiro, que esté exenta de impuestos conforme a la legislación de su país de origen; y

c) Cuando el pago de intereses se origine en los Estados Unidos de América o en México y derive de préstamos cuyo plazo sea igual o superior a tres años, otorgados, garantizados o asegurados por el Banco Nacional de Comercio Exterior o por Nacional Financiera, o por el Eximbank o por el Overseas Private Investment Corporation, respectivamente.

Regalías

Las regalías pagadas a un residente del otro Estado Contratante estarán sujetas a imposición en el Estado del cual proceden, sin que la retención pueda exceder del 10% del importe bruto de las regalías, cuando el perceptor sea el beneficiario efectivo de las mismas.

Debe señalarse que en los términos del Tratado los pagos que se efectúen por el arrendamiento de un equipo industrial, comercial o científico se considerarán regalías, y en consecuencia, estarán sujetos a la retención impositiva que se indica en el párrafo inmediato anterior.

Es conveniente destacar que este acuerdo internacional representa una reducción importante para gravar ingresos por regalías hasta una cifra tope del 10%, toda vez que en las respectivas legislaciones nacionales las tasas de retención por este concepto fluctúan entre el

15% y el 34% de los ingresos brutos.

Si consideramos que los pagos por regalías generalmente corresponden a operaciones de transferencia de tecnología y de transmisión de secretos industriales, así como de derechos de propiedad industrial e intelectual como patentes, marcas, nombres comerciales y derechos de autor, se advertirá el impacto favorable que a mediano plazo, por lo menos, esta medida tendrá en el indispensable desarrollo tecnológico de nuestro país, el cual en años recientes se vio frenado por una combinación de leyes regulatorias (como la ya abrogada Ley para el Control y el Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas y su Reglamento) y de tasas impositivas bastante elevadas y poco propicias al fomento del desarrollo tecnológico.

Ganancias de Capital

Se establece que las ganancias derivadas de la venta de bienes inmuebles que obtenga un residente de uno de los Estados Contratantes por inmuebles ubicados en el otro Estado, podrán ser objeto de retención en el país en el que se ubique la fuente del ingreso, conforme a las tasas vigentes en ese momento en la respectiva legislación nacional.

Para dichos efectos, se consideran también como bienes inmuebles, las partes sociales o cualquier tipo de participación en un fideicomiso o sucesión por causa de muerte cuyos activos estén integrados por bienes inmuebles.

Asimismo, quedan gravadas dentro de este concepto las ganancias que se obtengan como resultado de la venta de acciones de empresas residentes en el otro Estado Contratante, cuyo activo total consista o haya consistido, en valor, por lo menos en un 50% en bienes inmuebles.

Servicios Personales Independientes

Se elimina la retención existente en las legislaciones nacionales, sobre los ingresos percibidos por una persona física por la prestación de servicios independientes llevada a cabo en el otro Estado, siempre y cuando el prestador no tenga una base fija de negocios en ese otro Estado, o bien, si permanece en este último por lo menos 183 días en cualquier período de 12 meses.

Sobre este particular, cabe señalar que el Gobierno Mexicano aceptó una regla de residencia para efectos fiscales comúnmente conocida como "Tax Home", que es característica de la legislación tributaria de los Estados Unidos de América y que, por ende, se incorpora a nuestro Derecho a través de este Tratado Internacional.

Servicios Personales Dependientes

En el caso de los servicios personales dependientes (asalariados) también se elimina la retención sobre los ingresos derivados de servicios prestados en el otro Estado, siempre que el prestador de los mismos permanezca en ese Estado durante un plazo inferior a 183 días en un período de 12 meses; que su remuneración sea pagada por un no residente en dicho Estado; y que la misma no sea cubierta por una base fija o establecimiento permanente del pagador en el mismo Estado.

Impuesto sobre Sucursales

La legislación fiscal norteamericana establece un impuesto a sucursales de empresas matrices, consistente en una retención sobre las utilidades distribuidas a extranjeros por parte de sus establecimientos ubicados en territorio de los Estados Unidos de América, asimilando dichas utilidades a dividendos.

A través del Tratado, se establece una disminución en la tasa de retención, en los siguientes términos:

a) Cinco por ciento (5%) sobre las cantidades que, en los términos de la legislación norteamericana o del propio Tratado, sean asimilables a dividendos;

b) Diez por ciento (10%) sobre el excedente del interés que se haya deducido de la base gravable de la sociedad residente en México, atribuible al establecimiento permanente en Estados Unidos. Excedente que se computa sobre el total del interés pagado por dicho establecimiento.

Crédito por Impuestos Pagados en el otro Estado

Se establece que los Estados Contratantes otorgarán, en los términos de sus respectivas legislaciones nacionales, un crédito directo equivalente al impuesto pagado en el otro Estado Contratante por los residentes y, en el caso de Estados Unidos, por los ciudadanos.

Asimismo queda previsto que los Estados Contratantes otorgarán un crédito fiscal indirecto por el impuesto pagado por una subsidiaria ubicada en el otro Estado, cuando la participación en ésta sea igual o superior al 10% de las acciones con derecho a voto que emita dicha subsidiaria.

Limitación de Beneficios

Se establecen reglas que limitan la aplicación de los beneficios del Tratado, las que básicamente se enfocan a que residentes de países distintos de los Contratantes, obtengan ventajas mediante la ubicación de sociedades o fideicomisos en alguno de los dos países.

(FUENTE: Chévez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C., firma independiente de asesores y consultores en impuestos. Publicación denominada "Tópicos Fiscales", No. 2, Año XIII, 3 de enero de 1994).

Del análisis de las cláusulas anteriores, puede advertirse que el más importante de los Tratados Internacionales celebrado por México hasta la fecha, muestra las siguientes características fundamentales:

1. Recurre indistintamente a los conceptos de "residencia" y "fuente" para la determinación de los conceptos de sujetos pasivos e ingresos gravables.

2. Se basa en el acuerdo de gravar determinados ingresos hasta una cifra tope, reduciendo significativamente las tasas de retención previstas en las respectivas legislaciones nacionales. Esto último es particularmente significativo en los casos de pagos derivados de actividades indispensables para el libre intercambio de bienes y

servicios como rentas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y servicios profesionales.

3. Se incorporan figuras jurídicas previstas en las respectivas legislaciones nacionales, como los tratamientos preferenciales en materia de dividendos y de intereses pagados a instituciones de banca de desarrollo, en el caso de México; y como los conceptos de "Tax Home", de "Foreign Tax Credit", y de impuesto a sucursales, en el caso de los Estados Unidos de América.

4. Se limita el objeto materia del Tratado al impuesto sobre la renta, por lo que otro tipo de impuestos como el impuesto al valor agregado, el impuesto al activo y los impuestos sobre ventas quedan sujetos a lo previsto en las legislaciones nacionales, independientemente de que los actos gravados por los mismos se lleven a cabo por residentes del otro Estado Contratante.

5. Con toda razón, se elimina la posibilidad de que personas físicas o morales, que no son residentes de los Estados Contratantes puedan llegar a obtener beneficios indebidos en la aplicación del Tratado, mediante la utilización de determinadas figuras jurídicas como la ubicación en alguno de los dos países de sociedades o fideicomisos.

6. En general, se logra el propósito que se persigue con la celebración de esta clase de Tratados Internacionales que es el de impedir, o al menos atenuar, los efectos de la doble tributación internacional eliminándose así y en una medida importante, las barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica que existieron en el pasado.

Dentro de este contexto, los Tratados Internacionales celebrados por México para evitar la doble tributación, constituyen una parte sumamente importante de nuestro Derecho Fiscal, toda vez que por mandato constitucional poseen el carácter de "Ley Suprema de toda la Unión", y como tal se aplican con preferencia a cualquier ley fiscal especial, incluyendo a las leyes federales como el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto sobre la Renta, para sólo citar a las más importantes.

De ahí que consideremos que a partir del 1o. de enero de 1994, no es posible analizar integralmente el Derecho Fiscal Mexicano sin estudiar los respectivos Tratados Internacionales en materia de doble tributación, y en particular y por razones anteriormente mencionadas el celebrado con los Estados Unidos de América.

IX. CUESTIONARIO

1. Explicar el concepto de doble tributación internacional.

2. Enumerar los efectos económicos negativos que la doble tributación internacional suele producir.

3. ¿Qué se entiende por orden económico internacional?

4. Explicar las hipótesis que dan origen al fenómeno de la doble tributación internacional.

5. Efectuar una breve reseña de los antecedentes históricos en materia de doble tributación internacional, desde los Tratados de Asistencia Administrativa Recíproca de 1843, hasta los recientes "Convenios Tipo" adoptados por los países que integren el Pacto Andino y por los que componen la Comunidad Económica Europea.

6. ¿Por qué es difícil pensar en un tratado sobre doble tributación internacional entre países cuyas relaciones económicas no sean de trascendencia?

7. ¿Por qué es ilusorio pensar que la doble tributación internacional puede resolverse mediante convenios multilaterales suscritos por casi todos los países del orbe?

8. ¿Qué es la Balanza Comercial de un país?

9. ¿Por qué la suscripción de tratados internacionales sobre la materia que nos ocupa se dificulta entre los países en vías de desarrollo y los altamente industrializados?

10. ¿Por qué el principio de residencia es inaceptable para los países en vías de desarrollo?

11. ¿Por qué el mismo principio de residencia es comúnmente invocado por los países altamente desarrollados?

12. ¿Por qué los tratados internacionales en materia de doble tributación implican invariablemente determinados sacrificios económicos para los países signatarios?

13. ¿En qué consisten las llamadas medidas unilaterales para prevenir la doble tributación internacional?

14. ¿Por qué las medidas unilaterales son siempre adoptadas por países altamente industrializados?

15. Explicar por qué determinados "mini-estados" suelen convertirse en "Paraísos Fiscales".

16. Explicar la postura de México frente a los requerimientos que le han formulado diversos países para celebrar tratados internacionales en materia de doble tributación; y el contenido y consecuencias del Tratado celebrado con los Estados Unidos de América.

BIBLIOGRAFÍA

Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional
Dirección General de Asuntos Hacendarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1978

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz
La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla

Margáin, Hugo B.
Tesis para Evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto sobre la Renta, Basada en la Teoría de la Fuente del Ingreso Gravable

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

Chévez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.
Tópicos Fiscales (1994)

CAPÍTULO 13

Método de Interpretación de la Ley Fiscal

SUMARIO: **I. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY; CONCEPTO E IMPORTANCIA. II. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN LEGAL. A. Método de Interpretación Literal. B. Método de Interpretación Lógico-Conceptual. C. Método de Interpretación Auténtica. D. Método de Interpretación a Contrario Sensu. E. Método de Interpretación Analógica. F. Método de Interpretación Exacta. III. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN ESTRICTA. IV. JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. V. EJEMPLOS DE APLICACIÓN PRÁCTICA. VI. LA NECESARIA REFORMA LEGAL. VII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY; CONCEPTO E IMPORTANCIA

En términos generales, interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla. Desde luego, las leyes se expiden con el propósito de regular determinadas situaciones concretas y específicas. Puede decirse que las leyes nacen para regir en la realidad y que, por consiguiente, la única justificación de su existencia se encuentra en la aplicación que puedan tener para normar o solucionar un número determinado de problemas y casos prácticos.

Ahora bien, el problema que invariablemente se presenta consiste en que, mientras las leyes se circunscriben a un determinado contexto gramatical y conceptual, la realidad suele poseer matices ilimitados y presentarnos situaciones sumamente variadas y complejas. En su vida profesional, el jurista en múltiples ocasiones contempla con cierta desesperación cómo, a pesar de lo extensas y abundantes que pueden ser las normas jurídicas, no alcanzan en un momento dado a regular con precisión el incontable número de situaciones concretas que en la vida cotidiana se presentan.

En tales condiciones, la labor interpretativa de la normas jurídicas se convierte en una de las cuestiones fundamentales de la ciencia del Derecho, ya que si las leyes no se aplican en la realidad, el Derecho

dejaría de existir como instrumento regulador de la conducta humana. Pero el problema surge precisamente por esa disparidad entre una realidad ilimitada y variable, por una parte, y un contexto normativo fijo y limitado, por la otra. Por eso, cada vez que en la realidad se presenta un problema que tiene que ser solucionado con arreglo a Derecho, es tarea inevitable el tener que determinar cuál es la norma jurídica aplicable y en qué forma debe ser aplicada. Esa es precisamente la función de interpretar las leyes.

Consecuentemente, el particular que pretende ajustar su conducta al orden normativo vigente, interpreta la ley; el órgano jurisdiccional que declara el derecho en un caso controvertido, interpreta la ley, la autoridad que lleva a cabo una determinación soberana, interpreta la ley y así sucesivamente. De ahí que Eduardo García Máynez sostenga que: "La interpretación no es labor exclusiva del juez; cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla".[1]

Por todo lo anterior, cabe concluir que la interpretación de las leyes consiste en una labor que lleva a cabo cualquier persona interesada en desentrañar su contenido para poderlas aplicar a determinados casos o situaciones concretas y específicas. Tal y como lo sostiene el propio

García Máynez: "Interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos; por ello tiene significación. Interpretar la Ley es descubrir el sentido que encierra. La Ley aparece ante nosotros como una forma de expresión. Tal expresión suele ser el conjunto de signos escritos sobre el papel, que forman los artículos de los códigos ".[2]

La tarea interpretativa de las leyes alcanza particular relevancia en el campo del Derecho Fiscal. Importancia que deriva de la naturaleza misma de la relación jurídico-tributaria. En efecto, las normas fiscales crean relaciones de supra a subordinación, es decir, relaciones entre el poder público y los gobernados. Asimismo, las leyes tributarias suelen imponer cargas económicas, en ocasiones sumamente gravosas, a los propios gobernados y conferir además al Estado facultades recaudatorias susceptibles de ser ejercitadas directamente en contra de la esfera patrimonial de los ciudadanos, como es el caso de la llamada facultad económico-coactiva, o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

Por lo tanto, la labor de interpretar las leyes fiscales, es decir, la función de determinar en qué casos las mismas son o no son aplicables

a los gobernados, representa una actividad sumamente delicada, ya que de la forma como se ejerza dependerá en gran medida que, por una parte, no se grave a los causantes con cargas económicas indebidas y que por la otra, no se prive al Estado de los recursos económicos que imperiosamente necesita para sufragar el costo de los servicios públicos y demás actividades de interés general. Dicho en otras palabras, la función interpretativa de la Ley Tributaria permite la consecución de la justicia fiscal, armonizando en la práctica los postulados constitucionales de proporcionalidad y equidad. De ahí la importancia del tema que abordaremos a lo largo del presente capítulo.

II. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN LEGAL

La constante evolución de la ciencia y técnica del Derecho ha dado lugar a la estructuración de diversos métodos interpretativos, los que, a pesar de utilizar variados criterios, tienen como finalidad única penetrar el sentido de las normas jurídicas para permitir su aplicación.

A fin de familiarizarnos con estos diversos sistemas y técnicas interpretativas y con el objeto de poder encuadrar adecuadamente el estudio del método de interpretación aplicable en materia fiscal, a continuación nos permitimos presentar un breve resumen de las principales técnicas de interpretación de la ley que hasta la fecha se

utilizan en las diversas ramas que integran la Ciencia Jurídica:

A. Método de Interpretación Literal

Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto.

Este método interpretativo, que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los mayores absurdos. Esto se debe al hecho fundamental de que en múltiples ocasiones, las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva de su mera significación gramatical. Así, por ejemplo, el término "persona moral", jurídicamente hablando tiene una acepción por completo distinta de la que gramaticalmente suele poseer; la palabra "asiento", contablemente indica una operación matemática que ninguna relación guarda con lo que desde el punto de vista gramatical esa misma palabra significa; el concepto "entero", en el lenguaje jurídico-tributario equivale a pago, sin embargo, en el lenguaje gramatical equivale a algo por completo distinto; y así sucesivamente.

Por consiguiente, la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, ya que por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen también un significado lógico-conceptual. De ahí el célebre aforismo que nos dice que: "La letra de la Ley mata".

B. Método de Interpretación Lógico-Conceptual

Con base en lo que sostiene García Máynez, la finalidad de esta técnica interpretativa estriba en: "Descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra. Habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición".[3]

Dicho en otras palabras, este segundo método no se detiene exclusivamente en el análisis gramatical del texto de que se trate, sino que persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico. O sea, conforme a esta técnica, en primer lugar debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar y en segundo término para penetrar su sentido, debe buscarse el significado conceptual (ya sea jurídico, técnico, contable, científico, etc.) del texto mismo.

Desde luego, se trata de un método interpretativo que, a pesar de las dificultades que su utilización pueda entrañar, por regla general resulta de gran utilidad para llegar a descubrir el verdadero sentido de la norma jurídica.

C. Método de Interpretación Auténtica

Con arreglo a este sistema, para desentrañar la verdadera significación de una disposición normativa, no se atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias. Es decir, se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base en dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudieran presentarse para su aplicación.

Este método presenta el inconveniente de ser sumamente limitado e incompleto, ya que por regla general, las discusiones parlamentarias y las exposiciones de motivos que anteceden al texto vigente de una ley, sólo contemplan aspectos sumamente generales y nunca los múltiples problemas específicos que se presentan en la realidad cuando la ley va a ser aplicada. Tal y como lo manifestamos con anterioridad, las normas jurídicas frecuentemente no alcanzan a contemplar con la debida precisión los diversos casos específicos que en la práctica suelen acontecer. Por esa razón, un método interpretativo que consista en recurrir a textos todavía más generales que los de las propias leyes, como sin duda lo son las exposiciones de motivos y las discusiones parlamentarias, rara vez puede generar resultados positivos.

Por supuesto, si en los antecedentes legislativos se encuentra la solución a un problema práctico de aplicación, entonces el método de interpretación auténtica resulta sumamente eficaz y útil, pero como esto sucede en contadas ocasiones, a fin de cuentas esta técnica sólo actúa como un método aplicable para casos especiales, pero inoperante para solucionar la gran mayoría de los problemas interpretativos.

D. Método de Interpretación a Contrario Sensu

> "Cuando un texto legal encierra una solución restrictiva, en relación con el caso a que se refiere, puede inferirse que los no comprendidos en ella deben ser objeto de una solución contraria. Ejemplo: el Artículo 8o. de la Constitución Federal establece que, en materia política, sólo podrán hacer uso del derecho de petición los ciudadanos de la República. Interpretando a contrario sensu el precepto citado, llégase lógicamente a la conclusión de que los no ciudadanos, un extranjero verbigracia, o un menor, no pueden hacer uso, en materia política, de tal derecho".[4]

El método de interpretación a contrario sensu parte de un supuesto de carácter esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis se contiene. En este sentido, podemos afirmar que constituye una técnica jurídica bastante correcta que coadyuva a descubrir el significado de determinadas normas jurídicas. La única objeción que podemos formularle se deriva del hecho de que se trata de un método interpretativo de aplicación sumamente limitada, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma jurídica a interpretar admita una situación a contrario y que además dicha situación se presente en realidad. En otras palabras, sólo sirve para facilitar la aplicación de un número determinado de disposiciones legales a un número también determinado de casos prácticos, por lo que no puede considerársele como un método general y objetivo de interpretación de la Ley, sino tan sólo como una técnica auxiliar de otros métodos.

E. Método de Interpretación Analógica

Consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha ley. Comúnmente, esta técnica jurídica se expresa a través del aforismo que nos dice que "donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho".

El método analógico es de utilización delicada, ya que de no existir una adecuada identidad entre la situación no prevista y la que sí está prevista en la ley, se pueden llegar a otorgar a esta última alcances que en realidad no posee y, en consecuencia, se le puede aplicar indebidamente. "Para que la aplicación del razonamiento sea correcta, sostiene García Máynez, no basta la simple semejanza de sus situaciones de hecho, una prevista y otra no prevista por la Ley; requiérese asimismo, que la razón en que la regla legal se inspira, exista igualmente en relación con el caso imprevisto. Lo que puede justificar la aplicación por analogía es, pues, la identidad jurídica substancial... cuando nos permitimos extender por analogía una fórmula legal a casos no previstos en ella, lo hacemos convencidos de que el legislador habría querido lógicamente tal solución, si hubiera conocido la misma hipótesis".[5]

De lo anteriormente transcrito, podemos advertir con claridad las desventajas que el método analógico presenta, y que pueden resumirse diciendo que se trata de un sistema interpretativo totalmente subjetivo, porque a fin de cuentas su utilización depende del criterio de quien

vaya a aplicar la ley. Es decir, depende de la consideración eminentemente subjetiva acerca de si un hecho es idéntico a otro o no lo es, y por consiguiente, constituye una técnica que carece de un punto de referencia objetivo que, a nuestro juicio, es el requisito esencial para que un método de interpretación legal resulte justo y adecuado.

F. Método de Interpretación Exacta

Constituye la técnica adoptada fundamentalmente por el Derecho Penal y se hace consistir en que una norma jurídica sólo es aplicable a un caso concreto cuando el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente dentro de la hipótesis prevista en la primera.

Por consiguiente, este método requiere de manera imperiosa que exista una exacta adecuación entre lo que sucede en la realidad y lo que la ley dispone. Como afirma Carrancá y Trujillo, "bajo la sanción penal caen los tipos de delito jurídica y positivamente formulados, aunque otras acciones puedan ser reprobables éticamente o en vista de las costumbres de un país".[6]

El método de interpretación exacta viene a ser lo opuesto al analógico, ya que para descubrir el sentido de una norma jurídica, no busca extender su campo de aplicación sino que por el contrario, recomienda restringirlo en tal forma que únicamente y exclusivamente aquello que encuadre con exactitud dentro de la correspondiente hipótesis normativa, puede quedar sujeto a la aplicación de la ley.

Por supuesto, este sistema se utiliza preferentemente en aquellas ramas del Derecho que, como la Penal, son tutelares de valores jurídicos fundamentales como la libertad, la vida, la integridad física, la honra, etc., y cuyos métodos coactivos se expresan habitualmente a través de sanciones de tipo corporal.

III. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN ESTRICTA

Dispone el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación que:

> "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas así como las que fijan las infracciones y sanciones *son de aplicación estricta.* Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
>
> "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán *aplicando cualquier método de interpretación jurídica*. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Del contenido de este precepto podemos desprender que el Derecho

Tributario posee su propio método de interpretación legal, por lo menos en lo que a imposición de cargas, concesión de exenciones y subsidios y fijación de infracciones y sanciones se refiere. Método que, desde luego, se encuentra inspirado en el hecho de que al imponer, por regla general, las normas hacendarias, cargas económicas a la ciudadanía, su aplicación debe basarse en criterios de exactitud y precisión. Consecuentemente, surgen de inmediato dos cuestiones, a saber: ¿En qué consiste el método de interpretación estricta de las leyes fiscales? ¿Qué similitudes o diferencias tiene dicho método con los que comúnmente se utilizan en la Ciencia Jurídica, y que fueron objeto de análisis en la sección que antecede? Al respecto estimamos que resulta válida la siguiente definición:

El método de interpretación estricta de las Normas Fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

De este concepto derivan las siguientes consecuencias, cuya exposición nos permitirá contestar las dos interrogantes planteadas:

1. Al interpretarse una norma fiscal, debe desentrañarse simultáneamente el significado tanto gramatical como conceptual de las palabras que la componen, de tal manera que se logre descubrir cuál fue la verdadera intención del legislador. Para lograr este propósito, no debe darse prioridad a ninguno de estos dos significados, sino que la aplicación debe ser precisamente el resultado de haber combinado dichos significados gramatical y conceptual dentro del contexto exacto del dispositivo legal de que se trate. En este sentido, puede afirmarse que el método de interpretación estricta es, en el fondo, una combinación de los métodos literal y lógico-conceptual.
2. Al interpretarse una ley fiscal, única y exclusivamente debe tomarse en consideración el sentido gramatical y conceptual de las palabras utilizadas por la propia ley, quedando terminantemente prohibido hacer extensivas sus consecuencias jurídicas a casos o situaciones no expresamente contemplados en la norma, por similares que pudieran parecer. Esto último quiere decir que el método de interpretación analógica está totalmente proscrito del campo del Derecho Fiscal.
3. Asimismo, al exigirse que para la aplicación de una ley

hacendaria exista una perfecta adecuación entre las respectivas hipótesis normativas y el caso concreto al que se van a aplicar puede afirmarse que el método de interpretación estricta resulta bastante semejante al método de interpretación exacta, empleado por el Derecho Penal.

4. Los métodos de interpretación auténtica y "a contrario sensu" son de utilización válida dentro de nuestra disciplina, a condición de que se empleen respetando los lineamientos fundamentales de la interpretación estricta. Es decir, si las normas jurídico-tributarias, por disposición del primer párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal, deben encerrar una solución restrictiva en relación con los casos a que se refieren, es válido concluir que los no comprendidos en las mismas deben ser objeto de una solución contraria. Asimismo, si los trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias llevadas a cabo con motivo de la expedición de una ley fiscal, nos ayudan a desentrañar el significado gramatical y conceptual de la propia Ley, a nuestro juicio puede válidamente recurrirse a la interpretación auténtica.

De modo que, resumiendo nuestras ideas sobre este particular, podemos afirmar que el método de interpretación estricta establecido por el primer párrafo del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, consiste en que las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicadas atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico-conceptual de las palabras utilizadas por el legislador, de tal forma que las hipótesis o situaciones previstas en dichas normas sólo se apliquen en la realidad a aquellos casos que encuadren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar, y permitiéndose, dentro de los lineamientos enunciados, la utilización de los métodos auténtico y "a contrario sensu", únicamente cuando coadyuven a descubrir el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que integren la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones o hipótesis ajenas a dicha norma.

Como puede advertirse, el método de interpretación estricta tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica, evitando en todo momento que aquellas personas

cuya situación no coincida con la de la Ley puedan verse afectadas por la misma. Lo anterior resulta lógico a todas luces, ya que no debemos olvidar que las normas tributarias por regla general imponen sacrificios económicos a los ciudadanos y por consiguiente, lo justo es que tales sacrificios sean efectuados por quienes obtengan los ingresos, utilidades o rendimientos gravados y no por personas que se encuentren colocadas en hipótesis simplemente parecidas o análogas.

Ahora bien, es importante destacar que el método de interpretación estricta de las leyes fiscales única y exclusivamente es aplicable —como acertadamente se expresa en el primer párrafo del varias veces mencionado artículo 5o. del Código Fiscal— a las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas y excepciones para los particulares, así como a aquellas que fijen infracciones y sanciones; entendiéndose por normas jurídicas "que establezcan cargas a los particulares" las que se refieren a los elementos esenciales de toda contribución o tributo, es decir: al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Por el contrario, aquellas normas jurídico-tributarias que contemplan situaciones diversas, como es el caso de las normas procesales que regulan el contencioso-fiscal, o el de aquellas que establezcan obligaciones secundarias relativas a requisitos, trámites, registros, etc., no quedan comprendidas dentro del método de interpretación estricta y pueden ser aplicadas utilizando cualesquiera de los métodos de interpretación normativa que analizamos con anterioridad, en función, desde luego, de los fines para los cuales fueron establecidas y los que obviamente variarán en función de la naturaleza de la materia que sea objeto de regulación: litigiosa, de registro o control administrativo de los contribuyentes, procedimental, etc.

Por otra parte, el párrafo segundo de nuestro Código Tributario hace referencia al problema de la integración de las normas fiscales. Por los cursos que previamente a esta disciplina el estudiante debe haber llevado en relación con otras ramas de la Ciencia del Derecho, ya debe encontrarse al tanto de que la integración es la técnica jurídica que permite aplicar a determinada rama —en el caso que nos ocupa al Derecho Fiscal— las disposiciones y principios de otras ramas jurídicas, a fin de cubrir las omisiones o lagunas que pudieran presentarse. Esto es lo que también se conoce como "la aplicación supletoria de ciertas leyes".

En el presente caso, el precepto legal que hemos venido analizando nos indica que a falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá

integrarse considerando supletoriamente disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten la consecución de los fines que la propia norma fiscal persiga. Dicho en otras palabras, si la norma jurídico-tributaria que contenga omisiones o lagunas es de carácter sustantivo, deberá, por ejemplo, recurrirse al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal; si el fin que la norma de que se trate persigue es de carácter procesal, entonces deberá aplicarse supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles; y así sucesivamente.

Sin embargo, es muy importante tener presente que la integración no procede tratándose de disposiciones tributarias que establezcan cargas a los particulares, que señalen excepciones a las mismas y/o que fijen infracciones y sanciones, ya que por su naturaleza misma el método de interpretación estricta no permite el empleo de la técnica jurídica de la integración. Por lo tanto en materia fiscal esta técnica debe entenderse reservada a disposiciones procesales y a las que se refieran a cualquier aspecto secundario de la relación jurídico-tributaria distinto de los que específicamente deben ser objeto de interpretación estricta.

IV. JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Debido a la importancia que reviste el problema de la interpretación de las leyes fiscales, nuestra Suprema Corte de Justicia, en diversas ejecutorias, ha fijado lo que debe entenderse por método de interpretación estricta, a fin no sólo de precisar sus características, sino con el propósito de orientar a autoridades y a contribuyentes sobre la forma en la que debe ser utilizado. Entre dichas resoluciones, destacan las siguientes:

> "Impuestos, Aplicación de los. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos". (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año de 1975. Segunda Sala).

> "Ley Fiscal. Es de aplicación restrictiva y, por tanto, sólo puede exigirse un impuesto si el caso queda ciertamente comprendido dentro de la norma que establece la obligación tributaria.
>
> Con arreglo al Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, son de aplicación restrictiva las normas que establecen cargas a los particulares, de tal suerte que sólo puede reclamarse un impuesto cuando la especie queda ciertamente comprendida dentro de la disposición que creó ese impuesto. Pero si la ley, por defectuosa redacción se presta, con toda facilidad, a interpretarse tanto en el sentido de que ciertos objetos deben tomarse en cuenta para calcular la base sobre la que la que recae el tributo cuando en sentido contrario, resulta palpable, de conformidad con el invocado Artículo 11, que no puede exigirse sobre esa base el pago del impuesto». (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1955. Sala Auxiliar, página 78).

"Interpretación de las Normas Fiscales, Artículo 11 del Código Fiscal. Que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la Ley sin ampliarlas, aumentarlas o gravarlas; pero dicho Artículo 11 no prevé que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad o el sistema a que dicha norma pertenece."

En nuestro concepto, la jurisprudencia que se acaba de transcribir viene a corroborar lo señalado en la Sección III del presente capítulo. En efecto, de la misma podemos derivar, entre otras, las siguientes conclusiones, que desde luego son única y exclusivamente aplicables a las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, que señalen excepciones a las mismas y/o que fijen infracciones y sanciones:

a) La idea fundamental de que cada caso debe quedar específicamente comprendido en la hipótesis normativa que establezca la ley tributaria;

b) El principio de que sólo deben tomarse en cuenta los significados gramatical y conceptual de las palabras contenidas en el texto legal respectivo, sin ampliarlos o restringirlos; y

c) La terminante prohibición de extender el campo de aplicación de las normas fiscales por analogía e inclusive mediante integración.

Inclusive este último principio aparece reflejado en una tesis de jurisprudencia más reciente de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que es del tenor siguiente:

Novena Época
Registro: 175569
Instancia: Segunda Sala
Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XXIII, Marzo de 2006
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis: 2a./J. 26/2006
Página: 270

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.— Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.

Contradicción de tesis 181/2005-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto y Tercero, ambos del Décimo Quinto Circuito. 17 de febrero de 2006.

Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretarios: Fernando Silva García y Paula María García Villegas.

Tesis de jurisprudencia 26/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de marzo de dos mil seis.

Este pronunciamiento del Máximo Tribunal de la República parece inclinarse por extender el método de interpretación estricta de las leyes fiscales a todos los métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica, con excepción de la interpretación analógica.

A primera vista pudiera parecer que la interpretación jurisprudencial de las disposiciones fiscales tiende a alejarse del método de interpretación estricta como lo hemos venido definiendo. Sin embargo, esta aparente ampliación de criterios, lo único que hace es reconocer que las normas fiscales forman parte de todo un sistema jurídico, en el que resulta válido recurrir a cualquier método de interpretación jurídica, pero con la salvaguarda de la interpretación literal de las normas que definen los elementos esenciales del tributo y mediante la prohibición expresa de aplicar normas fiscales por analogía.

No obstante lo anterior, y tal y como lo veremos más adelante, las definiciones jurisprudenciales del método de interpretación estricta de las normas fiscales no resuelven el problema de manera integral, y no lo pueden resolver porque en el respectivo texto legal no se define lo que debe entenderse por el método de interpretación estricta, el que como método previsto en la ciencia jurídica debe contar no solo con la definición doctrinaria que quedó señalada con anterioridad, sino, fundamentalmente, con una definición precisa en el texto legal aplicable, lo que solamente es posible alcanzar mediante una enmienda al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

V. EJEMPLOS DE APLICACIÓN PRÁCTICA

Con el propósito de que el lector pueda captar en forma objetiva la utilización del método de interpretación estricta de las leyes fiscales, a continuación procederemos a desarrollar algunos casos tomados de la práctica profesional, en los que de manera bastante clara puede apreciarse el empleo que debe hacerse de esta técnica jurídica. Sobre el particular cabe señalar que estos ejemplos se encuentran basados en disposiciones legales que ya no están en vigor o que pronto dejarán de estarlo. Sin embargo, debido al explosivo crecimiento del Derecho Fiscal Mexicano, es del todo imposible, en una obra con aspiraciones de permanencia como lo es la presente, mantener ejemplos indefinidamente actualizados. De ahí que recomendamos al lector que modifique los casos que a continuación se exponen de acuerdo con los cambios legislativos que año con año se vayan presentando:

1. En cierta ocasión, una ley hacendaria estableció un impuesto sobre la compraventa de ganado; impuesto que la autoridad fiscal competente pretendió hacer extensivo a transacciones que tan sólo implicaban permuta de ganado. Ante esa situación, el caso fue sometido a los tribunales competentes, los que resolvieron que de acuerdo con sus respectivos significados, tanto gramaticales como lógico-conceptuales, "compraventa" y "permuta" constituyen dos operaciones por completo diferentes. En efecto, mientras la compraventa tiene lugar cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro, a su vez, se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero; la permuta se verifica cuando cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa por otra. Por consiguiente, al existir tan sólo una cierta similitud entre ambas transacciones, la ley impositiva debe ser interpretada atendiendo exclusivamente al significado exacto de las palabras utilizadas por el legislador, sin introducir ningún elemento ajeno al contexto normativo. Es decir, si el legislador utilizó exclusivamente la palabra "compraventa", el impuesto respectivo no puede aplicarse a los casos de permuta, ya que los mismos no quedaron comprendidos dentro del propio texto legal, y por lo tanto, las correspondientes consecuencias jurídicas no se les pueden hacer extensivas por analogía.

2. Disponía la fracción XVIII del Artículo 18 de la abrogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que:

> "Art. 18. No causan el impuesto:
>
> XVIII. Los ingresos percibidos por los constructores de inmuebles para obras públicas, derivados de contratos celebrados con la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios y organismos descentralizados.
>
> Esta exención no es aplicable a los ingresos obtenidos por el suministro, enajenación de bienes y prestación de servicios a las entidades y a los organismos mencionados, cuando se relacionen con la ejecución de obras públicas y se elaboren o adapten con sujeción a determinadas especificaciones».

Bajo la vigencia de este precepto, una empresa celebró un contrato con el Instituto Mexicano del Seguro Social (organismo descentralizado) para la instalación de elevadores en diversas clínicas y hospitales (obras públicas).

La empresa declaró los ingresos percibidos con motivo de tal contrato como exentos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, con base en la norma jurídica de referencia. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público no aceptó este criterio y dictó resolución en el sentido de que el contrato de que se trata implicaba tan sólo el suministro de bienes muebles elaborados y adaptados con sujeción a determinadas especificaciones, por lo que la exención que pretendía la

empresa no era aplicable.

El asunto se turnó a los tribunales competentes, mismos que, apegándose a las características que hemos señalado como propias del método de interpretación estricta, llegaron a las siguientes conclusiones:

a) El contrato fue celebrado con el Instituto Mexicano del Seguro Social, el que, en los términos de su Ley Orgánica, es un organismo descentralizado.

b) El contrato estaba referido a obras públicas de interés general, como son las clínicas y hospitales destinados a dar servicio y atención a los trabajadores.

c) De acuerdo con su acepción lógico-conceptual, o sea, de acuerdo con lo manifestado por peritos en ingeniería mecánica y eléctrica, instalar uno o varios elevadores en un edificio implica la realización de diversas obras de construcción, como son: la manufactura del propio elevador; la construcción dentro del edificio de cubos de ascenso y descenso; el tendido de cables eléctricos; la edificación dentro del propio edificio de un cuarto de máquinas y servicios; la instalación de un complejo sistema de corriente trifásica, indispensable para la operación de estos aparatos; y la realización en general de todas las obras de ingeniería civil necesarias para que la construcción del edificio posea las características adecuadas al sistema de elevadores que se vaya a utilizar.

d) Finalmente, y también de acuerdo con su acepción lógico-conceptual, un elevador es un bien inmueble, ya que, aun cuando puede movilizarse mediante el impulso de un motor propio, está destinado a permanecer adherido en forma permanente a un edificio, que es un bien inmueble por naturaleza, de tal manera que no puede desprenderse del mismo sin causarle graves y serios deterioros; por lo que, en consecuencia, el elevador asume el carácter de inmueble por destino o destinación, en los términos de la fracción III del Artículo 750 del Código Civil para el Distrito Federal, de aplicación supletoria en materia fiscal.

Como puede advertirse de todo lo anterior, utilizando el significado gramatical y lógico-conceptual de las palabras empleadas por el legislador y sin introducir ningún elemento ajeno al texto legal, sino restringiéndose a lo que el mismo indica, se llega a la conclusión, aparentemente improcedente, de que la instalación de elevadores en

un edificio público quedó comprendida dentro de la exención que estaba prevista en la fracción XVIII del Artículo 18 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

3. Disponía la fracción II del Artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, que:

> "Si al liquidar las obligaciones del causante correspondientes al período a que se refiere la fracción anterior (último ejercicio de 12 meses), se determina que el causante incurrió en irregularidades, se podrán formular... liquidaciones sobre las obligaciones incumplidas del contribuyente, en ejercicios anteriores..."

Al leer la disposición transcrita, surge inmediatamente la siguiente pregunta: ¿Esto significa que si no se determina la existencia de irregularidades en el último ejercicio de 12 meses, no existe fundamento legal para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante en ejercicios anteriores?

Este es un típico problema que sólo puede resolverse mediante la técnica de interpretación "a contrario sensu". Consecuentemente, tenemos que establecer que: como todos los textos jurídico-tributarios encierran una solución restrictiva en relación con los casos a que se refieren, debe inferirse que los no comprendidos deben ser objeto de una solución contraria. Ahora bien, como en el problema que nos ocupa, la Ley Fiscal restringe la comprobación del cumplimiento de las obligaciones de los causantes en ejercicios anteriores a que previamente se demuestre que en el último período de 12 meses incurrieron en irregularidades, quienes se encuentren colocados en la situación contraria, o sea, quienes no hayan incurrido en tales irregularidades, no pueden ser revisados en lo tocante a su comportamiento fiscal en los ejercicios anteriores, por ubicarse precisamente en la hipótesis o solución opuesta.

La utilización del método "a contrario sensu" en nada afecta lo establecido en el primer párrafo del Artículo 5o. del Código Fiscal, ya que en el fondo persigue el mismo objetivo que busca el método de interpretación estricta: evitar que una norma tributaria se aplique a quienes no se encuentran colocados de manera exacta y precisa en la hipótesis normativa prevista en la Ley.

Si a lo anterior agregamos que en la exposición de motivos de la iniciativa de reformas al Artículo 84-A antes citado, enviada al Congreso de la Unión por el Presidente de la República con fecha 29 de noviembre de 1978, expresamente se indicó que: "Se establece en el Artículo 84-A que, en caso de que los causantes paguen correctamente sus impuestos correspondientes al último ejercicio de 12 meses, y

siempre que esto lo hagan antes de iniciarse la aplicación de las facultades fiscales de comprobación, la Secretaría no liquidará los ejercicios anteriores. Tal medida está encaminada a fomentar que los causantes cumplan sus obligaciones fiscales en forma correcta, atendiendo a que si lo hacen, evitarán la liquidación por ejercicios anteriores. Tal situación, a la vez que beneficia a los causantes, permitirá una mayor recaudación al Gobierno Federal"; llegaremos a la conclusión de que los antecedentes legislativos nos permiten desentrañar el contenido de esta norma jurídica exactamente en el mismo sentido que lo hace el método "a contrario sensu".

Este último ejemplo permite, en consecuencia, apreciar objetivamente lo que señalamos con anterioridad: que los métodos de interpretación auténtica y "a contrario sensu", pueden llegar a ser eficaces colaboradores de la técnica de interpretación estricta, a condición de que, en aquellos casos en los que se puedan utilizar, no introduzcan situaciones ajenas al texto legal a interpretar, ni sirvan de base para extender sus consecuencias jurídicas a situaciones análogas.

4. Otro ejemplo, tomado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme a su texto vigente en el año de 1998, permite apreciar las características esenciales del método de interpretación estricta de las leyes fiscales. Así, este ejemplo parte del planteamiento de un caso concreto aplicable a las sociedades cooperativas de producción, que se puede expresar en las siguientes cuestiones:

- Determinar si existen bases legales, dentro del régimen general de interpretación estricta de las leyes fiscales, para la aplicación al caso concreto de las sociedades cooperativas de producción, de lo dispuesto tanto en la fracción I del artículo 13 como en la fracción XVIII del artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sobre la base de lo que se señala en el artículo 10-B del mismo ordenamiento legal, para la situación específica de las sociedades cooperativas de producción.

Para el debido análisis de este problema es necesario referirse a los textos que, en 1998, tenían los preceptos legales anteriormente invocados:

El artículo 10-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta hace extensivo a las sociedades cooperativas de producción, el tratamiento legal relativo a que los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras no pagarán el impuesto siempre y cuando los ingresos provenientes de su actividad no excedan, en el ejercicio fiscal de que se trate, de veinte veces el salario

mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de los socios o asociados.

Sin embargo, la fracción XVIII del artículo 77 de la misma Ley a pesar de contener la misma disposición que el artículo 10-B para el caso de las personas físicas, es omisa en cuanto a formular la misma aclaración contenida en este último precepto normativo, en el sentido de que el tratamiento fiscal al que se viene haciendo referencia es también extensivo a los integrantes de las sociedades cooperativas de producción.

A mayor abundamiento de lo anterior, la fracción I del artículo 13 de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece una reducción del 50% en el impuesto sobre la renta corporativo determinado a cargo, a pesar de estar también específicamente dirigido a los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a actividades de ganadería, pesca, agricultura o silvicultura, no contempla la referida aclaración en el sentido de hacer extensivo este tratamiento fiscal a las sociedades cooperativas de producción y/o a sus socios, asociados o integrantes.

Dentro de este contexto, cabe señalar que, en principio, al ser las leyes fiscales que establecen cargas para los contribuyentes, de

aplicación estricta, por mandato expreso del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, podría considerarse que el beneficio fiscal previsto en el multicitado artículo 10-B para las sociedades cooperativas de producción, no se puede hacer extensivo a los casos previstos en los también multicitados artículos 13 fracción I y 77 fracción XVIII de la Ley de la Materia, toda vez que el método de interpretación estricta de las leyes fiscales, en principio, impide la interpretación extensiva o analógica, que es aquella por virtud de la cual las consecuencias legales previstas en un determinado artículo o norma jurídica no se pueden aplicar a lo previsto en otros artículos o normas jurídicas, aún cuando se trate de casos similares.

Sin embargo, como semejante método de interpretación legal reduce de manera considerable el campo de aplicación de las leyes fiscales, e inclusive, puede dar origen a situaciones injustas y hasta absurdas, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es de observancia obligatoria para todos los Tribunales de la República, y de manera especial para el Tribunal Federal de la Justicia Fiscal y Administrativa, ha ampliado, en forma significativa, el concepto de interpretación estricta de las leyes fiscales, para establecer que no se incumple con este concepto y que, por lo tanto, no se viola lo dispuesto en el anteriormente mencionado primer párrafo del artículo

5o. del Código Fiscal de la Federación, cuando los artículos de una misma ley fiscal se aplican o se interpretan relacionando los unos con los otros y tomando en cuenta, al mismo tiempo, la finalidad que, en el fondo, persigue la propia ley fiscal, así como el sistema del que la misma ley fiscal forma parte integrante.

Dentro de este contexto cabe citar la siguiente tesis de jurisprudencia:

> **INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES.—**Que las normas fiscales sean de aplicación estricta sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino las cargas establecidas en la ley sin ampliarlas, aumentarlas o gravarlas, pero el Código Fiscal de la Federación no prevé que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad o el sistema a que dicha norma pertenece.
>
> Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1975. Segunda Sala, página 78.

De la tesis de jurisprudencia que se acaba de transcribir se desprende que la interpretación estricta de las leyes fiscales, independientemente de que no pueda hacerse por analogía o por extensión, tiene que quedar sujeta al cumplimiento de tres requisitos fundamentales:

a) Que los preceptos de una misma ley fiscal se interpreten en forma conexa y no de manera aislada;

b) Que dicha interpretación conexa se haga en función de la finalidad que persigue la misma ley fiscal; y

c) Que los dos postulados anteriores se encuadren dentro del sistema legal del que la ley fiscal forme parte integrante.

Con base en estos tres requisitos de interpretación, existen fundamentos legales, suficientes y adecuados, para llegar a la conclusión de que el tratamiento fiscal aplicable a los ingresos que obtienen las sociedades cooperativas de producción, que se encuentra previsto en el artículo 10-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1998, es igualmente aplicable para los casos previstos en los diversos artículos 13, fracción I y 77 fracción XVIII del mismo ordenamiento legal, por las razones que a continuación se expresan:

- Al formar parte de la misma ley fiscal, los invocados artículos 13 fracción I y 77 fracción XVIII, no pueden ser interpretados y aplicados en forma aislada y, de manera especial, sin conexión con el artículo 10-B que se refiere al mismo caso o situación que se contempla en las dos normas jurídicas citadas en primer término.

- Ahora bien, al tener como finalidad el artículo 10-B el otorgar una exención y un tratamiento fiscal especial a los ingresos que obtengan las sociedades cooperativas de producción, resulta evidente que la finalidad de la Ley del Impuesto sobre la Renta en este caso específico, es la de otorgar esta clase de beneficios fiscales a las sociedades cooperativas de producción y, por ende, a sus socios, asociados o integrantes, que exclusivamente se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca. Por consiguiente, si en los artículos 13 fracción I y 77 fracción XVIII también se otorgan beneficios fiscales similares a los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades que se acaban de enumerar, dentro de estos dos últimos artículos, forzosamente tienen que quedar comprendidas también, y a pesar de que no exista ninguna mención específica al respecto, las sociedades cooperativas de producción, ya que de no ser así no se lograría la finalidad que evidentemente persigue la propia Ley del Impuesto sobre la Renta, de otorgar esta clase de beneficios fiscales a las referidas sociedades cooperativas de producción y/o a sus socios, asociados o integrantes.

En tales condiciones, si dentro del sistema de la Ley del Impuesto sobre la Renta se contempla esta clase de estímulos fiscales para las multireferidas sociedades cooperativas, la única forma lógica de resolver estos problemas, atendiendo a los lineamientos fijados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia que quedó transcrita con anterioridad, es estableciendo una indispensable conexión entre los artículos 10-B, 13 fracción I y 77 fracción XVIII de dicha Ley, que se refieren, los tres artículos, al régimen fiscal aplicable a los contribuyentes que exclusivamente obtengan ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, para concluir que si la primera de dichas normas jurídicas hace extensivo dicho régimen fiscal a las sociedades cooperativas de producción y a sus socios, asociados o integrantes, dicha extensión es automáticamente aplicable a las situaciones similares previstas en las otras dos normas jurídicas, toda vez que de no establecerse esta conexión interpretativa no podría lograrse la finalidad que, en lo que a esta cuestión se refiere, persigue el sistema de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ya que en la gran mayoría de los casos los contribuyentes que exclusivamente se encuentran dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras son precisamente sociedades cooperativas de producción.

De tal manera que por todas las razones que se acaban de exponer, en el caso que se analiza es factible afirmar que sí existen fundamentos

legales, adecuados y suficientes, para concluir que lo previsto en la fracción I del artículo 13 y en la fracción XVIII del artículo 77 de la varias veces invocada Ley del Impuesto sobre la Renta, conforme a su texto vigente en 1998, es aplicable a las sociedades cooperativas de producción, tomando como base lo que dispone el diverso artículo 10-B de ese mismo ordenamiento legal.

A mayor abundamiento de todo lo anterior, cabe señalar que de no llegarse a la conclusión que se acaba de exponer, se presentaría un caso de inequidad en materia fiscal que resultaría violatorio, en perjuicio de las sociedades cooperativas de producción y de sus socios, asociados o integrantes, de la garantía de equidad que, como derecho individual de todo contribuyente, establece la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto, interpretando dicha garantía o principio de equidad en materia fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la tesis de jurisprudencia que a continuación se transcribe en su parte medular:

> **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.—** ...El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo
>
> concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y lo regula.
>
> Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Primera Parte. Visible en las páginas 110 y 111 del No. 44 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, correspondiente al mes de agosto de 1991.

Dentro del contexto que establece la tesis de jurisprudencia que se acaba de reproducir, si lo previsto en la fracción XVIII del artículo 77 y en la fracción I del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1998, no fuera aplicable a las sociedades cooperativas de producción, evidentemente se crearía una situación de inequidad fiscal en perjuicio de dichas sociedades y de sus integrantes.

En efecto, el artículo 10-B que incorpora al régimen fiscal que se ha venido analizando, a las referidas cooperativas de producción, forma parte integrante del Título II de la Ley relativo a los contribuyentes personas morales, al cual también pertenece la fracción I del artículo 13. En tanto, que el diverso artículo 77 fracción XVIII de la misma Ley, se encuentra dentro del Título IV relativo a las personas físicas.

Por consiguiente, si se llegara a establecer que los contribuyentes

integrados en sociedades cooperativas de producción que exclusivamente se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no tienen derecho a la exención prevista en el artículo 10-B, ni al beneficio que establece la fracción I del artículo 13, por encontrarse tributando con arreglo al Título IV o, en lo que toca a la fracción I del artículo 13, por no existir una mención específica en dicho artículo a esta clase de sociedades, indudablemente se llegaría a una situación en la que los contribuyentes de un mismo impuesto por desarrollar las mismas actividades y por obtener el mismo tipo y límite de ingresos, quedarían sujetos a tratamientos distintos y discriminatorios.

Es decir, en vez de guardar una situación de igualdad ante la Ley del Impuesto sobre la Renta, estarían siendo objeto de consecuencias jurídicas diferentes que, al ser discriminatorias, automáticamente implican una violación directa de la garantía de equidad en materia fiscal y, por consiguiente, de lo que al respecto dispone la anteriormente invocada fracción IV del artículo 31 Constitucional.

En tal virtud, por este segundo grupo de razones, se puede volver a afirmar que sí existen fundamentos legales, adecuados y suficientes, para sostener y concluir que lo previsto en la fracción I del artículo 13 y

en la fracción XVIII del artículo 77 de la multimencionada Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor en 1998, es aplicable a las sociedades cooperativas de producción, así como, en su caso, a los socios, asociados e integrantes de dichas sociedades, a través de la utilización y aplicación lógico-jurídica del método de interpretación estricta de las leyes fiscales, que se analizó a lo largo del presente Capítulo.

VI. LA NECESARIA REFORMA LEGAL

De lo expuesto a lo largo del presente Capítulo se advierte que si bien es cierto que la doctrina nos proporciona los elementos y fundamentos necesarios para llevar a cabo una definición integral del método de interpretación estricta de las leyes fiscales, ni el Código Fiscal de la Federación, ni mucho menos la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos permiten configurar esa definición integral.

La falta de esa definición integral se presta, en la práctica fiscal, a múltiples confusiones, puesto que mientras los asesores legales de los contribuyentes, en especial los de los grandes contribuyentes, pugnan por un método de interpretación literal que se ciña, en términos absolutos, al significado gramatical de las palabras empleadas por el legislador, los abogados hacendarios se inclinan por la extensión de la

interpretación estricta a prácticamente todos los métodos de interpretación jurídica, con la excepción del analógico.

Las posturas de ambos sectores son manifiestas. Los abogados de los contribuyentes piensan que con una interpretación gramatical la severidad de las cargas tributarias tenderá a reducirse. En tanto que los abogados hacendarios consideran que la extensión y ampliación de los métodos interpretativos pueden llevar a la ampliación de las cargas tributarias.

Ambas posturas me parecen equivocadas, ya que, por definición, las normas fiscales se interpretan para poderlas aplicar a casos concretos y, en especial, a casos controvertidos. Dentro de este contexto, las restricciones o ampliaciones en el método interpretativo van a depender de las características propias de cada caso concreto. Por consiguiente, dependiendo del caso concreto de que se trate, una interpretación gramatical puede llegar a resultar nefasta para un contribuyente. No se olvide el viejo adagio jurídico que dice, "la letra de la ley mata". De igual manera, la ampliación de la interpretación fiscal al campo de los métodos reconocidos por la ciencia del Derecho, no necesariamente significa una ampliación de la carga tributaria puesto que, por ejemplo, ciertos métodos interpretativos como el que

generalmente se conoce como de "mayoría de razón", permiten incorporar a ciertos casos las hipótesis normativas de los que son antecedentes o consecuencias de los mismos. Por consiguiente, si se está en presencia de casos que señalen excepciones a las cargas tributarias, dentro de este contexto, los mismos podrían llegar a comprender hipótesis normativas que aunque no hayan estado literalmente señaladas por el legislador en el texto respectivo, por estar vinculadas a las que sí están señaladas, "por mayoría de razón", podrían quedar comprendidas en los textos de excepción.

Por consiguiente, si se pretende encontrar una solución objetiva a este problema, al margen de posicionamientos pro-contribuyente o pro-fisco federal, lo que se requiere es de una norma jurídica equilibrada que defina lo que es el método de interpretación estricta, atendiendo tanto a la naturaleza restrictiva de la interpretación en materia fiscal como a la conveniencia de incorporar a esta delicada cuestión otros métodos comúnmente aceptados en la ciencia jurídica.

Esta preocupación fue recogida en el año de 2008 por el Senado de la República, el que atendiendo a pronunciamientos de grupos especializados en el análisis jurídico-tributario, aprobó un decreto que reforma y modifica el artículo 5, segundo párrafo, del Código Fiscal de

la Federación, para quedar como sigue:

> Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
>
> Las disposiciones fiscales se interpretarán aplicando los métodos de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

No puedo dejar de mencionar que en la Exposición de Motivos de esta iniciativa de decreto, se señala lo siguiente: "La aplicación estricta de las normas, diversa a una *interpretación estricta*, es un concepto que ha sido desarrollado por destacados tratadistas como el licenciado *Adolfo Arrioja Vizcaíno*, quien al respecto señala que consiste en aplicar las normas jurídico tributarias atendiendo fundamentalmente al sentido gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley, es decir, que las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones deben ser aplicadas atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico conceptual de las palabras utilizadas por el legislador, de forma tal que las hipótesis o situaciones previstas en

dichas normas solo se apliquen en la realidad a aquellos que casos que encuadren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis".

A título personal agradezco en todo lo que vale esta generosa mención a lo expresado en la presente obra. Sin embargo, no puedo dejar de señalar que la propuesta de reforma contenida en esta iniciativa de decreto no resuelve el problema de fondo, puesto que deja abierta la posibilidad de que las disposiciones fiscales se interpreten mediante la aplicación de cualquier método de interpretación jurídica, lo que es contrario a la naturaleza propia del Derecho Fiscal, desde el momento mismo en el que deja fuera a dos postulados esenciales y casi unánimemente aceptados del método de interpretación estricta, como lo son el supuesto de interpretación literal del que tiene que partirse y la conclusión necesaria de la prohibición de la interpretación por analogía.

Tan esto es así, que esta iniciativa de decreto no fue aprobada por la Cámara de Diputados, debido a la oposición que presentaron tanto el sector empresarial como el sector hacendario que, con justa razón, consideraron que esta propuesta a más de no resolver el problema, lo agravaba al permitir la aplicación indiscriminada de cualquier método de interpretación jurídica sin ningún tipo de limitantes o de

contrapesos.

Ante esta situación, y después de haber reflexionado detenidamente sobre este agudo problema, preparé el siguiente texto de reformas y adiciones al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que, salvo la mejor opinión del Foro y de la Hacienda Pública, pienso que busca una solución equilibrada que, en esta cuestión fundamental, permita plantear una relación equitativa entre fisco y contribuyentes. Dicha propuesta es del tenor siguiente:

> Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

La interpretación de las disposiciones fiscales se efectuará a partir de su texto, sin ampliar ni restringir las hipótesis de causación ni de excepción, mediante cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, con excepción del analógico.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Desde mi muy personal punto de vista, esta propuesta de reforma ofrece las siguientes ventajas que contrastan, de manera notable, con el estado de indefinición jurídica que a la fecha se vive:

1. Ofrece una definición, concreta y precisa, de lo que debe entenderse por la interpretación y aplicación estricta de las normas fiscales. Algo que a la fecha no existe, y que, en reiteradas ocasiones suele ser fuente de continuas dudas, enfrentamientos y criterios contradictorios, particularmente en lo que se refiere al conflictivo campo del litigio fiscal.

2. Define el método de interpretación estricta procurando combinar el método literal con el significado lógico-conceptual de las palabras empleadas por el legislador, al señalar que la interpretación de las disposiciones fiscales se efectuará a partir de su texto, pero sin ampliar ni restringir las hipótesis de causación ni de excepción previstas en la propia norma fiscal.

3. Recoge el sentido profundo de la última tesis de jurisprudencia que sobre este tema ha sentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al permitir que sin ampliar o restringir las respectivas hipótesis normativas, se pueda emplear cualquier método de interpretación jurídica, con la única excepción del método analógico, cuya aplicación a

la materia fiscal ha sido proscrita desde las primeras tesis de jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República, que datan del año de 1955, y cuya proscripción es unánimemente aceptada por todos los especialistas en la materia.

4. Finalmente, procura conciliar las reformas y adiciones que se proponen con el texto vigente que, en mi opinión y salvo por la falta de definición de lo que debe entenderse por la aplicación estricta de las disposiciones fiscales, es bastante completo y equilibrado.

Desde luego, esta propuesta de reforma es perfectible y seguramente requerirá de discusiones especializadas sobre un tema que es de muy difícil dilucidación. Pero lo importante, a mi entender, es destacar lo siguiente:

- La imperiosa necesidad de efectuar esta reforma directamente al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, y no como pretenden algunas opiniones extraviadas, que desafortunadamente tienen acceso a foros públicos, en una norma procedimental o reglamentaria; y
- La necesidad de que la reforma sea equilibrada y objetiva, dentro de los lineamientos que se proponen, y que no corresponda exclusivamente a los intereses del sector empresarial o del sector hacendario.

En esta cuestión, como en tantas otras de nuestra inacabada legislación fiscal, los legisladores tienen la palabra.

VII. CUESTIONARIO

1. Explicar el concepto de interpretación de las leyes en general.

2. ¿Qué importancia reviste en el campo del Derecho Fiscal la labor interpretativa de las normas jurídicas?

3. ¿Por qué se dice que la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes?

4. ¿Por qué se afirma que el método de interpretación lógico-conceptual, por regla general, resulta de gran utilidad para llegar a descubrir el verdadero sentido de una norma jurídica?

5. ¿En qué consiste y qué inconvenientes presenta el método de interpretación auténtica?

6. ¿Por qué se considera que el método de interpretación “a contrario sensu” es tan sólo una técnica auxiliar de otros métodos?

7. ¿En qué consiste y qué inconvenientes presenta el método de

interpretación analógica?

8. ¿Por qué se afirma que el método de interpretación analógica está totalmente proscrito del campo del Derecho Fiscal?

9. ¿En qué sentido son de utilización válida dentro de nuestra disciplina, los métodos de interpretación auténtica y "a contrario sensu"?

10. Definir integralmente el método de interpretación estricta de las leyes fiscales.

11. ¿En qué consiste la propuesta de reforma y adición al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que se expresa en esta obra?

12. ¿Por qué dicha propuesta busca establecer una relación armónica y equilibrada entre fisco y contribuyentes en la delicada cuestión de la interpretación y aplicación de las normas fiscales?

BIBLIOGRAFÍA

Carrancá y Trujillo, Raúl
Derecho Penal Mexicano Parte General

García Máynez, Eduardo
Introducción al Estudio del Derecho

TÍTULO III

●

NATURALEZA JURÍDICA DE LOS TRIBUTOS Y CONTRIBUCIONES

CAPÍTULO

14

Concepto y Naturaleza Jurídica de los Impuestos

SUMARIO: **II. DEFINICIÓN. III. DEFINICIÓN ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. IV. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA. V. LA DOBLE IMPOSICIÓN INCONSTITUCIONAL. VI. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. VII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. IMPORTANCIA DEL TEMA

Concluida la parte relativa a la Teoría General del Derecho Fiscal,

toca ahora referirnos en forma concreta al concepto y a la naturaleza jurídica de todos y cada uno de los ingresos tributarios del Estado.

Dejamos establecido en el Capítulo Tercero de la presente obra, que por ingreso tributario debemos entender todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos. También señalamos que, de acuerdo con nuestra Legislación Tributaria, existen cinco clases de ingresos tributarios, contribuciones o tributos: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales y tributos accesorios.

Ahora bien, al iniciar el estudio de la naturaleza jurídica de los tributos, es necesario referirnos en primer término a los impuestos. Esta prioridad obedece al hecho de que los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado, e inclusive, en sistemas económicamente sanos que no requieren de financiamientos o empréstitos extranjeros para solventar el presupuesto nacional, constituyen, en términos absolutos, el principal ingreso del Estado.

La gran mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental basan sus sistemas recaudatorios en el establecimiento,

determinación, liquidación y cobro de impuestos, al grado de convertirlos, invariablemente, en la contribución por excelencia. ¿A qué se debe esta situación? Creemos que la respuesta se encuentra en la naturaleza misma del impuesto. En efecto, un impuesto refleja con gran fidelidad el objetivo que el Estado persigue a través de la relación jurídico-tributaria, a saber: obligar a todos y cada uno de los ciudadanos a contribuir, en función de sus respectivas capacidades económicas, al sostenimiento de los gastos públicos. El impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado. Es decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad, que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos. A cambio del pago de sus impuestos, el ciudadano no recibe absolutamente nada. Es cierto que de manera general se beneficia de los servicios públicos que el gobierno presta como resultado de la propia recaudación. En este sentido, la tesis de Hugh Dalton que analizamos en el Capítulo Primero sigue siendo perfectamente válida. Sin embargo, lo que queremos decir es que el pago de los impuestos no conlleva para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación, como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales. A este respecto el

tratadista español Adolfo Carretero Pérez sostiene lo siguiente: "Los fundamentos metajurídicos no sirven actualmente para justificar el impuesto. La fiscalidad es una rama del Derecho Público y con arreglo a principios jurídicos debe resolverse el problema que plantea. El impuesto ha sido uno de los generadores del Estado de Derecho y no es posible aceptar razonamientos de otro tipo. No hay otra justificación que la necesidad de dinero que precisa la Hacienda Pública, o sea, la consecuencia de la Economía Coactiva. Dada la insuficiencia de los ingresos patrimoniales de la administración y la estructura monetaria de la economía actual, para que el Estado pueda funcionar requiere que su Soberanía se aplique a las economías privadas que componen la Renta Nacional para detraer los ingresos necesarios. El impuesto resulta, por consiguiente, inmanente a la Soberanía; no hay otra justificación del impuesto que la Potestad Tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrolle el sistema tributario; el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular."[1]

Todo lo anterior nos demuestra claramente la especial importancia que el tema de la naturaleza jurídica de los impuestos reviste dentro del Derecho Fiscal, toda vez que se ocupa del estudio del principal

instrumento jurídico que el Estado posee para allegarse fondos de la ciudadanía. En las circunstancias actuales, caracterizadas por un continuo crecimiento de las funciones públicas y, por ende, por la necesidad apremiante de tener que incrementar año con año, y en forma considerable, los volúmenes del presupuesto nacional, los impuestos se están transformando en un problema de magnitudes insospechadas para las sociedades actuales; problema que ofrece una doble faceta: la del acto de soberanía que permite al Estado acrecentar su poderío económico para financiar el gigantesco crecimiento de sus atribuciones; y la de un medio de opresión económica al gobernado, que se ve forzado en múltiples ocasiones a sacrificar una parte importante del fruto de su trabajo en aras de un ambiguo concepto de "interés general" que en contadas ocasiones lo beneficia en forma específica. De ahí lo importante y delicado del tema que vamos a estudiar: analizar la naturaleza jurídica de los impuestos como un importante acto de soberanía del Estado, pero sujeto a los estrictos marcos de la legalidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna.

II. DEFINICIÓN

Al ser los impuestos el más importante de los ingresos tributarios del Estado, e inclusive, como apuntábamos con anterioridad, en algunos casos el más importante ingreso del Estado en general, los diversos

tratadistas especializados en nuestra materia se han ocupado en elaborar múltiples definiciones al respecto. En tales condiciones puede afirmarse que prácticamente existen tantas definiciones de impuestos como tratadistas o especialistas en Derecho Fiscal. Así, resultaría una tarea bastante larga el hacer referencia a todos estos conceptos.

Por otra parte, tal y como lo hemos venido indicando en el curso de la presente obra, nuestro plan de trabajo tiende a evitar el exceso de definiciones y citas bibliográficas, que lo único que ocasionan, de acuerdo con nuestra modesta experiencia, es abrumar al lector con una serie de datos que, debido precisamente a su volumen, a la larga sólo le dejan en la mente una serie de conceptos difusos e imprecisos que de nada sirven, cuando lo que se busca es proporcionarle un adecuado nivel académico. Máxime tratándose de disciplinas que, como la nuestra, son una mera introducción a un campo del conocimiento que por definición es bastante complejo y especializado. En consecuencia, tal y como lo hemos hecho al analizar otros temas, preferimos emplear una sola definición, utilizando la que, a nuestro juicio, resulta la más completa y adecuada y proceder al análisis desglosado de los diversos elementos que la componen.

En este caso, después de haber evaluado las múltiples definiciones existentes al respecto, hemos llegado a la conclusión de que de las más completas y adecuadas es la que establecía el Artículo 2o. del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982); definición que además ofrece una doble ventaja, a saber: en primer término, no constituye un concepto meramente doctrinario o teórico, sino que se trata de una disposición que formó parte de nuestro Derecho Positivo y que indebidamente a nuestro juicio, ha sido substituida por otra que, como lo veremos más adelante, resulta bastante deficiente; y en segundo lugar, en la misma se resumen diversas opiniones de destacados especialistas mexicanos como don Joaquín B. Ortega y don Guillermo López Velarde, este último Presidente durante muchos años del antiguo Tribunal Fiscal de la Federación. Tomando en cuenta estos antecedentes, procederemos pues al estudio de la invocada definición, la cual se expresa en los siguientes términos:

> "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos."

El análisis de esta definición puede desglosarse a través de los siguientes elementos:

1. En esencia, todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender

toda obligación de dar o de hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio. Es cierto que el ciudadano que paga sus impuestos se beneficia con todas las obras y servicios de interés general que la Administración Pública lleva a cabo; pero sin lugar a dudas, se trata de un beneficio indirecto y compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual tanto a los que pagan como a los que no pagan impuestos y tanto a los que pagan elevadas cantidades como a los que exclusivamente cubren gravámenes mínimos. Cuando la población utiliza las calles, avenidas, alumbrado público, parques, jardines, banquetas, etc., no se hace ninguna distinción entre los ciudadanos de acuerdo a su capacidad impositiva, sino que cualquier persona, independientemente de esta circunstancia, está en condiciones de aprovechar indiscriminadamente tales obras y servicios. En consecuencia, resulta perfectamente válido afirmar que todo impuesto entraña una relación eminentemente unilateral, porque a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Ahora bien, las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación, las posee el impuesto precisamente por derivar de un acto de soberanía del Estado. Como señalamos con anterioridad, el Estado, al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, está actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En consecuencia, el impuesto, el última instancia, viene a ser exactamente eso, una "imposición" —característica típica de todo acto de autoridad— que el poder político constituido hace a los ciudadanos con determinada capacidad económica, para obligarlos a contribuir a los gastos públicos.

De tal manera que, resumiendo nuestras consideraciones sobre este particular, podemos afirmar que, al indicarnos la definición que estamos analizando que los impuestos constituyen "una prestación", está haciendo referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, el que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de

una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

2. La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República Mexicana, o sea en Pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el Artículo 1o. de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

Aun cuando al tratar lo relativo al concepto y naturaleza jurídica de los tributos hicimos alusión a este problema, cabe recordar ahora que la gran mayoría de los impuestos, a diferencia de lo que sucedía en otras épocas, deben pagarse siempre en moneda del curso legal y que solamente en situaciones verdaderamente excepcionales se admiten pagos en especie, como es el caso dentro de nuestro Derecho Fiscal, del Impuesto Federal sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de

Bienes del Dominio Directo de la Nación, que en los términos del Decreto publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1968, se cobra a las empresas concesionarias de canales de televisión, y que consiste simplemente en que las mismas deben cubrir dicho gravamen poniendo a disposición del Estado el 25% de su tiempo programado de transmisiones.

De modo que, en síntesis, de nuestra definición se desprende el hecho de que, por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se haga en especie.

3. El tercer elemento de la definición que nos encontramos analizando está constituido por el principio de la legalidad tributaria. Aun cuando en lo tocante a este principio ya hemos efectuado múltiples comentarios a lo largo de la presente obra, nos parece conveniente volver a insistir en que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución. Hemos venido señalando que el principio de legalidad es de capital importancia para nuestra disciplina, ya que si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas que de

antemano nos permitan conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del Fisco y de los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva se convierta, como ha sucedido en múltiples ocasiones, en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público.

De ahí que al definirse los impuestos, no puede perderse de vista que, para su existencia, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

4. Otra característica más de la definición que estamos analizando es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general. Al mencionar esta situación, de nueva cuenta nos encontramos con un principio que ya ha sido objeto de análisis en capítulos anteriores. Por lo tanto, nos concretaremos a reiterar que también para su validez, los impuestos deben estar previstos en normas jurídicas de carácter general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por

cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas. Dentro de este contexto, resulta especialmente importante volver a aclarar que generalidad no equivale a uniformidad, y que por consiguiente, cuando decimos que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no estamos con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

5. La siguiente característica de la definición que nos encontramos analizando está constituida por el llamado principio de obligatoriedad. Como lo señalamos en su debida oportunidad, este principio es una consecuencia directa e inmediata del de generalidad. Dicho en otras palabras, cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

Al ser los impuestos el principal ingreso tributario del Estado, es evidente que su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes. Por el contrario, las normas

impositivas, como cualquier norma jurídica de Derecho Público, se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercitará en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad.

Inclusive podemos afirmar que las mencionadas potestades coercitivas del Estado son especialmente significativas en el caso concreto de los impuestos, ya que al derivar por una parte de un acto de soberanía del Estado y al constituir el más importante de los ingresos tributarios por la otra, es evidente que las autoridades hacendarias ponen especial énfasis en su entero obligatorio y oportuno, así como en el empleo de los procedimientos económico-coactivo o de ejecución, cuando dicho entero por cualquier razón no se efectúa o se demora injustificadamente.

De ahí que el principio de obligatoriedad tenga que ser considerado también como un elemento fundamental para la correcta definición del impuesto, sin olvidar, desde luego, su directa vinculación con el principio de generalidad, ya que en ningún momento debemos perder de vista que la obligatoriedad en el pago de los impuestos y todas las consecuencias que de la misma se derivan, exclusivamente pueden

tener origen cuando el contribuyente se ubica de manera exacta dentro del supuesto o hipótesis prevista en la norma jurídico-tributaria aplicable al caso, conforme al método de interpretación estricta.

6. Por otra parte nuestra definición señala que los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales. En el capítulo Séptimo de la presente obra analizamos detalladamente la cuestión relativa a los sujetos pasivos de los tributos. En esa oportunidad establecimos que, de acuerdo con lo que dispongan las correspondientes leyes fiscales, pueden asumir el carácter de contribuyentes tanto las personas físicas como las personas morales. Es decir, tanto las personas físicas o individuos, como las sociedades o asociaciones civiles o mercantiles, ya sean nacionales o extranjeras. En tales condiciones, resultaría ocioso reiterar aquí lo que ya fue objeto de un detenido estudio en páginas precedentes. Por lo que para mayor información, remitimos al lector a dicho capítulo Séptimo.

Por lo tanto, lo único que nos queda es reiterar que todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

7. El último elemento de la definición que se estudia lo constituye la vinculación entre impuestos y gastos públicos. Sobre este particular puede afirmarse que el Código Fiscal vigente incurre, como lo veremos a continuación, en una grave omisión, puesto que al definir los impuestos no hace ninguna referencia a la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva. Al respecto cabe señalar que, en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de los impuestos.

Por el contrario, cuando se observan en la actuación de un gobierno problemas de corrupción por parte de los funcionarios públicos y una deficiente e incompleta atención de las necesidades colectivas de interés general, no solamente no se explica ni se justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria, sino que se debilita enormemente la autoridad moral del gobernante frente al pueblo y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos. No es posible, desde

un punto de vista tanto político como social y económico, para no seguir mencionando el aspecto moral, exigir en forma insistente de la ciudadanía que cumpla con todos sus deberes impositivos, si al mismo tiempo se le ofrecen continuos ejemplos de corrupción y deshonestidad de parte de quienes manejan los fondos públicos y de insatisfacción permanente de las grandes carencias colectivas. Por eso es sumamente importante que nuestro Código Fiscal señale con perfecta claridad que el cobro de los impuestos existe en función de los gastos públicos, ya que al hacerlo así, está estableciendo una estricta obligación jurídica a cargo de los funcionarios fiscales, cuya actuación pública solamente puede aceptarse si de manera rigurosa ajustan la administración de los impuestos al único fin posible y deseable que los mismos pueden tener sufragar el costo de los gastos públicos para satisfacer en forma eficiente y adecuada las necesidades colectivas de toda una comunidad nacional.

Por eso debe destacarse la importancia de la omisión en que incurre el Código Fiscal vigente, al olvidar elevar al rango de obligación jurídica la vinculación directa que debe existir entre impuestos y gastos públicos; vinculación que, insistimos, constituye la única justificación aceptable para la existencia de la relación jurídico-tributaria. Para mayor información sobre este tema, remitimos al lector al Capítulo

Primero de la obra, en donde se analiza la llamada "Tesis o Teoría del Beneficio Equivalente", sustentada por el distinguido autor inglés Hugh Dalton, en donde con mayor detalle se explica por qué la relación tributaria únicamente se justifica en virtud del beneficio equivalente que el contribuyente obtiene en servicios públicos, a cambio del pago de sus impuestos.

III. DEFINICIÓN ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Según la fracción I del Artículo 2o. del Código Fiscal vigente, "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este Artículo (aportaciones de seguridad social y derechos)."

Pensamos que si este concepto se compara con la definición que analizamos en el subtema precedente, basada en lo que disponía el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, resultará fácil advertir que el concepto que de impuestos nos da el Código en vigor se encuentra pletórico de deficiencias, pues olvida hacer referencia a varios de los elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.
2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.
3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.
4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

Por si lo anterior no fuera suficiente, la definición de referencia contiene una grave falla de técnica jurídica. En efecto, en dicha definición se dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o **DE HECHO** prevista en la Ley respectiva. Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser **DE HECHO** para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo, advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal. Si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una Ley que previamente lo establezca,

forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, como sin duda alguna lo es el Código Fiscal de la Federación, que una situación **DE HECHO** puede ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica.

Por todas estas razones pensamos que se trata de una definición particularmente defectuosa en la que el incipiente y a veces nebuloso lenguaje económico, parece haber privado sobre la lógica y rigurosa terminología de los verdaderos juristas. De ahí que concluyamos de manera terminante, que esta definición es totalmente inadecuada para explicar lo que dentro del contexto jurídico-constitucional del Derecho Fiscal, debe entenderse por impuestos.

IV. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA

Aun cuando en el subtema II del presente capítulo, al analizar los elementos constitutivos de la definición que de impuestos consideramos como la más aceptada, hicimos referencia, aplicándolos en forma específica a la materia impositiva, a los llamados principios constitucionales de legalidad, generalidad, obligatoriedad y vinculación con el gasto público, por la creciente importancia que los impuestos han venido cobrando como el principal de los ingresos tributarios del Estado, nos parece de interés reiterar aquí algunos de los conceptos que fueron vertidos en el Capítulo Noveno, en torno a los dos principios constitucionales más importantes en materia fiscal: el de proporcionalidad y el de equidad. Recordatorio que efectuaremos, desde luego, refiriendo el contenido fundamental de dichos principios al caso concreto de los impuestos.

Por consiguiente es importante no olvidar que para cumplir, en primer término, con el principio constitucional de proporcionalidad, todas las leyes impositivas, sin excepción, deben:

a) Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica;

b) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y

c) Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

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

V. LA DOBLE IMPOSICIÓN INCONSTITUCIONAL

En el Capítulo Décimo de la presente obra se formularon diversas consideraciones acerca de la doble tributación y del carácter claramente inconstitucional que presenta. No obstante, también consideramos oportuno reiterar ahora los conceptos básicos expresados en dicho capítulo, pero refiriéndolos de manera concreta al caso de los impuestos, toda vez que por las ya apuntadas razones, la gran mayoría de las situaciones de doble tributación son, en el fondo, casos de doble imposición. Dicho en otras palabras, al ser los impuestos el principal de los ingresos tributarios del Estado, la incidencia de varios gravámenes sobre un mismo objeto va a encontrarse en nuestra legislación con mucha mayor frecuencia en las leyes impositivas que en aquéllas que regulan otro tipo de contribuciones.

Por consiguiente, es oportuno recordar ahora los siguientes conceptos:

1. Las hipótesis o casos de doble imposición se presentan en cualesquiera de las siguientes situaciones:

a) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un impuesto sobre el mismo objeto;

b) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un impuesto sobre el mismo objeto;

c) Cuando dos o más sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto; y

d) Cuando un sujeto activo acumula un impuesto sobre otro u otros impuestos.

2. La doble imposición pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del Artículo 31 constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una correcta distribución del producto o

rendimiento de los impuestos entre los tres sujetos activos de los créditos fiscales (Federación, Entidades Federativas y Municipios) y al propiciar situaciones de desigualdad entre causantes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir, la doble imposición rompe con cualquier principio o noción de justicia y por ello debe juzgarse como francamente inconstitucional.

3. Independientemente de lo anterior, no debe perderse de vista que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en algunas de sus recientes ejecutorias, ha sostenido que la doble tributación (en este caso, doble imposición) no es en sí un acto inconstitucional violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad, debido a que la Carta Magna no la prohíbe de manera expresa, y a que, inclusive, algunas leyes la autorizan para lograr diversos fines, como pueden ser: requerimientos técnicos dentro de la organización fiscal imperante en el País, graduar la imposición, crear gravámenes complementarios, buscar un fin social extra-fiscal, lograr una mayor equidad en la imposición y tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la Administración Pública.

Aun cuando no podemos estar de acuerdo con las razones expresadas sobre este particular por el máximo tribunal de la República

y para mayor información al respecto remitimos al lector al Capítulo Décimo Primero, debemos tomar muy en cuenta este criterio, ya que la tendencia que se advierte en las más recientes reformas y adecuaciones fiscales, es la de continuar gravando el mismo objeto tributario con varios impuestos, particularmente de carácter federal, lo cual indiscutiblemente, en un futuro próximo provocará nuevos debates judiciales y posiblemente nuevos criterios en torno a la discutida inconstitucionalidad de la doble tributación o doble imposición.

VI. LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

De acuerdo con la fracción II del Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación en vigor, "aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Entre estas aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Como

puede advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a "personas que son sustituidas por el Estado."

En tales condiciones, cabe preguntarse, ¿por qué estas aportaciones son objeto de regulación específica por parte del Código Fiscal? La respuesta debe encontrarse en el hecho de que con el objeto de facilitar su cobro, por disposición de la ley, las aportaciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones. Dicho en otras palabras, como las contribuciones son objeto de un procedimiento privilegiado de cobro a través de la vía económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos, a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida.

Pero independientemente de lo anterior, las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral. De ahí que en un curso de Derecho Fiscal como el que constituye el objeto de la presente obra, sólo se tenga que hacer una breve referencia marginal a esta clase de aportaciones.

VII. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué se afirma que el impuesto en los sistemas económicamente sanos constituye, en términos absolutos, el principal ingreso del Estado?

2. ¿Por qué se ha definido tradicionalmente al impuesto como un acto de soberanía de parte del Estado?

3. ¿Por qué se sostiene que el impuesto, como acto de soberanía del Estado, debe estar sujeto a los estrictos marcos de la legalidad tributaria que consagra nuestra Constitución?

4. Explicar por qué todo impuesto implica una prestación y automáticamente genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral.

5. Señalar los casos excepcionales en los que, dentro de nuestro

Derecho Fiscal, se admite el pago de impuestos en especie.

6. ¿Por qué se sostiene que el principio de legalidad tributaria evita que la recaudación impositiva se convierta en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público?

7. ¿Por qué en materia impositiva no debe confundirse generalidad con uniformidad?

8. Explicar la vinculación que existe entre las potestades coercitivas del Fisco y el principio de la obligatoriedad en el pago de los impuestos.

9. Explicar en qué consisten las llamadas aportaciones de seguridad social, y por qué no son verdaderas contribuciones.

10. Explicar ampliamente cómo puede llegar a debilitarse la autoridad moral del gobernante frente al pueblo, y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos en materia impositiva.

11. ¿Por qué se considera inadecuada y defectuosa la definición que de impuestos nos da el Código Fiscal de la Federación en vigor?

12. ¿Qué requisitos deben reunir las leyes impositivas para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad?

13. ¿Qué tratamiento deben otorgar las leyes impositivas a los contribuyentes para cumplir con el principio constitucional de equidad?

14. ¿Por qué se sostiene que la gran mayoría de las situaciones de doble tributación son, en el fondo, casos de doble imposición?

15. Enumerar las hipótesis o casos de doble imposición.

16. ¿Por qué se afirma que la doble imposición pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del Artículo 31 constitucional?

17. Explicar el criterio que ha venido sosteniendo la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sus más recientes ejecutorias, acerca del problema de la doble imposición.

BIBLIOGRAFÍA

Carretero Pérez, Adolfo
Derecho Financiero

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

CAPÍTULO
15

Concepto y Naturaleza Jurídica de los Derechos

SUMARIO: **I. CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS, SEGÚN SU FORMA DE FINANCIAMIENTO. II. DEFINICIÓN. III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE DERECHOS. IV. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS Y DERECHOS. V. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS, SEGÚN SU FORMA DE FINANCIAMIENTO

Hemos venido reiterando a todo lo largo de la presente obra, y en especial así lo hicimos en el Capítulo inmediatamente precedente, que

la única justificación válida para la existencia de la relación jurídico-tributaria se encuentra en la obligación que el Estado tiene a su cargo de destinar el producto de los ingresos tributarios a sufragar los gastos públicos. Ahora bien, gran parte del destino del gasto público se dirige a la atención y mejoramiento de los servicios públicos, ya que ésta, de acuerdo con los más destacados especialistas en Derecho Administrativo, si bien no es la única, sí es la más importante de las actividades que la sociedad encomienda al Poder Ejecutivo.

En términos generales el servicio público suele definirse como la actividad que el Estado lleva a cabo para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general. Precisando este concepto, el doctor Andrés Serra Rojas señala: "El servicio público es una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública activa o autorizada a los particulares, que ha sido creada y controlada para asegurar —de manera permanente, regular, continua y sin propósito de lucro—, la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general, sujeta a un régimen especial de Derecho Público."[1]

Como puede advertirse, el elemento fundamental de la definición de los servicios públicos se encuentra en la llamada noción de la necesidad colectiva de interés general. Ahora bien: ¿Qué es una necesidad

colectiva de interés general? Aun cuando en lo tocante a esta cuestión podrían proporcionarse múltiples y variadas respuestas, dada la complejidad del tema estimamos que reduciendo el problema al más sencillo de los planteamientos, es factible afirmar que las necesidades colectivas de interés general son todas aquellas áreas propias de la vida comunitaria, sin cuya atención la subsistencia civilizada del grupo social resultaría imposible. Así, para ejemplificar esta aseveración podemos hacer notar que en los tiempos actuales la vida de una ciudad y de un país resultaría imposible sin calles, avenidas, banquetas, alumbrado, carreteras, autopistas, aeropuertos, redes ferroviarias, policía, ejército, marina, suministro de agua potable, sistema de riego agrícola, energía eléctrica, comunicaciones telefónicas, telegráficas y postales, escuelas públicas, centros médicos y asistenciales, etc. En consecuencia, cuando el Estado se hace cargo de todas y cada una de estas tareas, está satisfaciendo una necesidad colectiva de interés general, es decir, está prestando un servicio público.

El incesante crecimiento de la población y los avances de la técnica han dado lugar a que cada día sea mayor el número de servicios públicos que el Estado debe atender, a que cada día la atención de los mismos resulte más compleja y a que cada día deban prestarse a un número creciente de personas. Situaciones éstas que indefectiblemente se reflejan en un aumento de los costos respectivos y en el continuo incremento de las partidas del gasto público que deben destinarse al renglón de la satisfacción de las importantes necesidades colectivas de interés general.

Por la trascendencia que todas estas cuestiones revisten, múltiples han sido las formas de clasificar a los servicios públicos con el objeto de analizar y precisar su naturaleza. Sin embargo, el estudio integral del concepto de servicio público excede con mucho los límites de nuestra materia para convertirse en un tema propio y específico del Derecho Administrativo. En tales condiciones, de todo ese cúmulo de clasificaciones, vamos a ocuparnos exclusivamente de la única que guarda una relación directa con el concepto y la naturaleza jurídica de los Derechos: la que estudia a los servicios públicos de acuerdo con la forma en que el Estado obtiene los recursos económicos necesarios para financiar su costo. De acuerdo con esta clasificación, los servicios públicos se dividen en generales indivisibles y en servicios públicos particulares divisibles. Analicemos individualmente estas dos categorías:

1. *Servicios públicos generales indivisibles*. Se definen como aquéllos respecto de los cuales las leyes aplicables o la

autoridad administrativa no tienen establecido un mecanismo que permita identificar individualmente a cada usuario o beneficiario del servicio. Dicho en otras palabras, se trata de servicios públicos que pueden ser aprovechados indistintamente y en todo tiempo por cualquier persona, como es el caso de las calles, banquetas, avenidas, jardines públicos, plazas y otros servicios similares, de los que cualquier ciudadano puede beneficiarse en el momento en el que lo desee, sin que el Estado cuente con elementos para, en un momento dado, identificar o individualizar a dichos usuarios o beneficiarios.

En síntesis, puede afirmarse que los servicios públicos generales e indivisibles son de aprovechamiento común e indiscriminado. Por esa razón se les denomina "generales e indivisibles", porque cualquier persona, sin distinciones de ninguna especie, puede hacer uso de ellos en todo tiempo.

2 . *Servicios públicos particulares divisibles.* Se definen como aquellos servicios públicos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio.

Como puede advertirse, se trata de la situación exactamente opuesta a la de los servicios públicos generales indivisibles. En efecto, en este segundo caso, cada vez que una persona hace uso de un servicio público, es inmediatamente identificada o individualizada en alguna forma. A guisa de ejemplo, podemos citar los siguientes casos: Cuando una persona pretende circular vehicularmente por una de las llamadas "autopistas de cuota", se está beneficiando de un servicio público particular divisible, ya que invariablemente es individualizada en las llamadas "casetas de cobro", en donde se le expide un recibo oficial a cambio del pago del peaje que corresponda; asimismo, cuando un particular obtiene la instalación de una toma de agua en un inmueble de su propiedad, queda inmediatamente identificado por la autoridad municipal o administrativa correspondiente, la que a partir de la fecha de la instalación empezará a cobrarle periódicamente, y a través de recibos o boletas generalmente expedidas a su nombre, las cantidades que correspondan, de acuerdo con el diámetro de la toma y con los volúmenes de agua potable que utilice. Lo mismo puede decirse en relación con los servicios registrales que el Estado presta, cuando, por ejemplo, alguien desea proteger legalmente una escritura de propiedad inmobiliaria, un contrato de asistencia técnica o una patente o marca comercial y ocurre ante los respectivos Registro Público de la Propiedad, Registro Nacional de Transferencia de Tecnología e Instituto

Mexicano de la Propiedad Industrial. En todos estos casos, en forma previa o paralela a la prestación del servicio público de protección legal que el interesado solicita, se le cobra una suma determinada que invariablemente queda amparada por un recibo oficial que identifica e individualiza por su nombre al beneficiario.

De ahí la denominación de "particulares y divisibles" aplicada a esta clase de servicios, ya que por su misma naturaleza, los mismos permiten en todo momento al Estado diferenciar a los beneficiarios e identificarlos de manera particular.

Establecido lo anterior, se llega a la siguiente conclusión que es de vital importancia para el tema que estamos analizando: el costo de los servicios públicos generales indivisibles debe sufragarse con el producto o rendimiento de los impuestos que la ciudadanía paga; por esa razón, en el Capítulo inmediatamente precedente dejamos claramente asentado que el impuesto es ante todo un acto de soberanía del poder público, que genera una relación eminentemente unilateral entre el Fisco y el contribuyente. En tanto que el costo de los servicios públicos particulares divisibles debe ser cubierto con el producto de la recaudación de los Derechos. Partiendo pues de esta conclusión, que es a la vez una premisa para el desarrollo del presente capítulo,

procederemos al análisis del concepto y de la naturaleza jurídica de los Derechos considerados como el segundo de los ingresos tributarios del Estado.

II. DEFINICIÓN

Tomando en cuenta lo expresado en párrafos anteriores, podemos afirmar que los Derechos se definen de la siguiente manera:

"Son Derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible."

Siguiendo el plan de trabajo que tenemos trazado, procederemos a continuación a analizar los elementos de esta definición:

1. A diferencia de los impuestos, los Derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Al respecto, Emilio Margáin Manautou sostiene que: "El Estado

justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio."[2] Lo anterior viene a demostrarnos que la esencia de los Derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los Derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares. Así, cuando el propietario de una casa cubre los respectivos Derechos por consumo de agua potable, ese tributo no va a ser utilizado para la satisfacción de necesidades colectivas en general, sino para sufragar precisamente el costo del suministro domiciliario de agua potable que representa una contraprestación específica para el particular.

Por lo tanto, resulta válido concluir que los Derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

2. El segundo elemento de nuestra definición está constituido por el hecho de que los Derechos son establecidos por el poder público, o sea por el Estado, conforme a la Ley.

En lo tocante a esta cuestión cabe señalar, en primer término, que al ser los Derechos un tributo o contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los Derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica. Pero esto último no es un obstáculo para que este ingreso tributario o contribución no derive de un acto de soberanía, ya que el sujeto pasivo, al recibir el servicio público particular y divisible, automáticamente queda obligado al pago de los Derechos —e inclusive en algunos casos en el momento mismo en el que solicita la prestación del servicio— conforme a los términos y condiciones que de antemano el Estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

Por otra parte, dentro de esta definición no podemos olvidar la importancia fundamental que, como en todos los casos, reviste el

principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su poder soberano, establece, fija e impone los derechos, dicho establecimiento, fijación e imposición, deben realizarse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y ajustada a los principios que en materia fiscal nuestra Constitución consagra.

Por consiguiente podemos afirmar que ningún Derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra consignado en una norma jurídica aplicable al caso de que se trate.

3. El último elemento de la definición que nos encontramos analizando, consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los Derechos que recaude. Tal y como quedó indicado en la propia definición, dicho destino debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Esto último resulta perfectamente lógico y aceptable, debido a que, dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que, en tal evento, el Estado indebidamente estaría distrayendo recursos económicos que necesita, a veces apremiantemente, para atender

necesidades colectivas de interés general. Por ello, cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quien individualmente resulte beneficiado. En eso estriba, en síntesis, el fundamento y la justificación de la existencia de los Derechos como el segundo de los ingresos tributarios del Estado.

Para concluir con este tema, tan sólo es necesario señalar que conforme a la fracción IV del Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, los "Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

De nueva cuenta, como en el caso de los impuestos, nos encontramos ante una definición francamente criticable, en la que el lenguaje de los economistas parece haber privado sobre el de los juristas. En efecto, en nuestra opinión, esta definición adolece de las siguientes deficiencias de técnica jurídica.

a) En primer lugar olvida expresar el elemento esencial que toda definición de derechos debe poseer: el que se trata de contraprestaciones que generan una relación de tipo bilateral entre el Fisco y los contribuyentes, que precisamente se caracteriza por el otorgamiento de prestaciones recíprocas. Sin incluir esta característica fundamental es imposible definir correctamente a los derechos y mucho menos diferenciarlos de los impuestos.

b) En segundo lugar el Código Fiscal incurre, a nuestro juicio, en una lamentable confusión al mezclar a los derechos propiamente dichos con los ingresos que el Estado obtiene por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación. Tal y como lo hemos venido señalando a lo largo de este capítulo, los derechos son una típica contribución porque derivan de la relación jurídico-tributaria. Por ende resulta inadmisible que se les confunda con ingresos financieros del Estado, como son los que provienen de la explotación de los recursos patrimoniales de la nación. En el Capítulo Tercero de la presente obra dejamos claramente establecida la diferencia que existe entre los ingresos tributarios y los ingresos financieros del Estado, explicando que al provenir de fuentes económicas distintas no deben ser mezclados o confundidos. Sin embargo, parece ser que los autores del actual Código Fiscal no tomaron en cuenta esta circunstancia y sin atenerse a las reglas de la lógica, decidieron que se podía mezclar indiscriminadamente en un Código Fiscal ingresos tributarios con ingresos financieros, e inclusive agruparlos en el mismo concepto. Por consiguiente estimamos que esta definición, así aparezca incluida en el Código de la materia, resulta por completo inapropiada para explicar el significado del tributo que nos encontramos analizando.

III. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE DERECHOS

Al ser los Derechos el segundo de los ingresos tributarios del Estado, les resultan perfectamente aplicables los principios que en materia fiscal consagra nuestra Carta Magna. Sin embargo, considerando la naturaleza jurídica y económica tan peculiar que este tributo posee, la aplicación de los principios constitucionales presenta una serie de variantes, principalmente en relación a lo que expusimos al referir esta misma cuestión al caso específico de los impuestos.

En primer lugar resulta sumamente importante formular una aclaración, sin la cual resultaría imposible explicar satisfactoriamente las variantes que hemos mencionado. Dicha aclaración consiste en que

los Derechos están sujetos a un principio sumamente especial que no le es aplicable a ningún otro ingreso tributario; principio que suele expresarse en los siguientes términos: El hecho generador del tributo en el caso de los Derechos, consiste en que el servicio público particular divisible siempre debe prestarse a petición del usuario. Dicho en otras palabras, el supuesto o hipótesis normativa que da nacimiento a los Derechos, estriba en el acto de voluntad por medio del cual el causante ocurre ante el Estado a solicitarle la prestación de un servicio que lo va a beneficiar en forma directa y específica.

Dentro de este contexto es importante tomar nota de que, dada la naturaleza de los servicios públicos particulares divisibles, el Estado jamás ofrece espontáneamente a nadie la prestación de esta clase de servicios, sino que tan sólo se concreta a estar en disponibilidad de prestarlos a quienes así se lo soliciten. Partiendo de esta premisa, procederemos a formular algunos comentarios en torno a la aplicación de los principios constitucionales en materia fiscal al tema que nos ocupa:

1 . *Principio de Generalidad.* Conforme a la naturaleza de este principio, podemos afirmar que los Derechos deben ser pagados sin excepción por todas aquellas personas, físicas o morales, que se coloquen en la hipótesis normativa de solicitar del Estado la prestación de un servicio público particular divisible. Es decir, los Derechos no deben ser cobrados a todos los habitantes de un país, pero sí deben hacerse efectivos a todos aquéllos que, previa solicitud se beneficien de la actividad estatal a través de la recepción de servicios públicos particulares divisibles.

2 . *Principio de Obligatoriedad.* Como consecuencia natural de lo expresado en el párrafo precedente, tenemos también que señalar que, una vez que el contribuyente ha solicitado de la Administración Pública la prestación de un servicio particular divisible, automáticamente queda obligado a cubrir el importe de los Derechos correspondientes, en los términos y plazos que se fijen en la ley respectiva, ya que, de no hacerlo, el Estado está facultado para iniciar en su contra el correspondiente procedimiento económico-coactivo o de ejecución, a fin de recuperar el costo que le significó suministrar un servicio que tan sólo benefició de manera directa y específica al propio contribuyente.

3 . *Principio de Legalidad.* Al ser los derechos una contribución o ingreso tributario del Estado, evidentemente tenemos que reiterar una vez más que, para que los mismos posean validez jurídica, deben encontrarse previa y expresamente establecidos en una ley aplicable al

caso de que se trate; ley que, desde luego, debe haber sido expedida después de haberse agotado el proceso legislativo que en materia fiscal establece nuestra Constitución.

Por otra parte, y en atención al principio de certeza o certidumbre, la ley no debe concretarse a establecer la existencia de los derechos en sí, sino que además debe regular con fijeza los correspondientes elementos constitutivos: hecho generador del tributo, sujeto activo y pasivo, tarifa o cuota aplicable; base gravable, lugar de pago, y sanciones en caso de incumplimiento.

4. *Principio de Proporcionalidad.* En lo tocante a este principio nos encontramos con una importante variación respecto a lo que debemos entender por proporcionalidad tanto en materia impositiva, en especial, como en materia fiscal, en general. En efecto, según lo hemos dejado establecido, la proporcionalidad consiste, en esencia, en la obligación que todo ciudadano tiene de contribuir a los gastos públicos en una proporción lo más cercana posible a su respectiva capacidad económica.

Ahora bien, tal criterio es inaplicable tratándose de Derechos, en virtud de que para calcular el importe de los mismos no debe tomarse en consideración la capacidad económica del contribuyente. Lo anterior obedece al hecho de que los derechos, a diferencia de lo que sucede con

los impuestos, no pretenden gravar el ingreso, la utilidad o el rendimiento de una persona, sino tan sólo permitirle al Estado la recuperación del costo del servicio público particular divisible que prestó a solicitud del usuario. Por lo tanto, la situación que se genera resulta radicalmente distinta, ya que en el caso de los impuestos el contribuyente, sin que medie ningún acto de voluntad de su parte, se ve precisado a cubrirlos por la simple realización de una actividad económica gravada por la ley; en cambio, tratándose de Derechos, la obligación fiscal no nace en forma automática por disposición legal, sino como consecuencia de un acto de voluntad del interesado que, por así convenir a sus intereses, solicita a la Administración Pública que le preste un servicio que va a beneficiarlo en forma directa y específica.

En tales condiciones, para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad, lo que interesa en el caso que nos ocupa no es la capacidad económica del usuario, ya que ésta debe suponerse desde el momento en el que voluntariamente solicita que el servicio le sea prestado, sino el costo que para el Estado representó esa prestación. Por consiguiente debe señalarse que para cumplir con el invocado mandamiento constitucional, el monto de las tarifas o cuotas de los servicios debe fijarse fundamentalmente en proporción al costo del servicio prestado.

En apoyo de lo anterior cabe citar la parte medular de la sentencia dictada por el Juez Cuarto de Distrito Federal, en Materia Administrativa, y que fue publicada en la página 4-A del periódico "Excélsior" correspondiente al día 14 de julio de 1979:

> "Nuestro más alto Tribunal ha sustentado el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los derechos por servicio de agua también se encuentran comprendidas en la fracción IV del Artículo 31 Constitucional y que tales principios están regidos por un sistema distinto al de los impuestos. Este criterio ha sido reiterado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
>
> "...el monto de los derechos debe fijarse no atendiendo a la capacidad contributiva del causante, sino al costo del servicio prestado por el Estado..."

Por otra parte y complementando lo anterior, debe añadirse un segundo concepto, a saber: que la suma en cantidad líquida de los Derechos a pagar debe ser mayor, en términos tanto cuantitativos como cualitativos, para quienes se beneficien en mayor proporción de un servicio público particular divisible, que para quienes obtengan un beneficio menor. Para ilustrar lo anterior podemos tomar como ejemplo el caso de los Derechos que deben cubrirse al Estado por el consumo de agua potable. En este caso, es a todas luces evidente que quien se beneficia de este servicio para satisfacer las necesidades domésticas de un pequeño departamento, debe pagar una cantidad cualitativamente (es decir, proporcionalmente) menor que quienes se aprovechan del mismo servicio para satisfacer las necesidades de una gran mansión o de un complejo industrial.

De modo que, sintetizando nuestras ideas al respecto, podemos afirmar que el principio constitucional de proporcionalidad en el caso específico de los Derechos, queda sujeto al cumplimiento de los dos siguientes extremos:

a) Que el monto de las correspondientes cuotas o tarifas se fije en función del costo del servicio prestado; y

b) Que proporcional o cualitativamente se grave en mayor medida a quienes más se benefician (debido a un mayor aprovechamiento) de un determinado servicio, que a quienes obtengan un beneficio menor.

5. *Principio de Equidad.* En lo que a esta cuestión concierne, cabe afirmar que las leyes reguladoras de los Derechos deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los usuarios de los servicios correspondientes. Esta consideración debe referirse fundamentalmente a las cuotas o tarifas conforme a las cuales los derechos se cobran, a fin de señalar que dichas cuotas o tarifas deben ser iguales para quienes reciban servicios análogos y hagan un uso o aprovechamiento idéntico. Dicho en otras palabras, se violaría el principio de equidad si a quien

está recibiendo el mismo tipo de servicio público particular divisible y está haciendo el mismo uso de él, se le cobra por concepto de Derechos una cantidad mayor o menor que la que tengan que pagar otras personas que reciban dicho servicio en condiciones análogas.

Sobre este particular es de gran importancia reiterar que esta noción de igualdad es válida siempre y cuando se trate tanto del mismo servicio como de idéntico aprovechamiento, porque evidentemente las cuotas deben variar cuando el aprovechamiento es desigual, ya que, de no ser así, se vulneraría el diverso principio de proporcionalidad. Por lo tanto, la equidad tributaria opera en el caso específico de los Derechos cuando la ley respectiva otorga a todas las personas que reciben el mismo servicio y que obtienen de él un aprovechamiento idéntico, el mismo tratamiento tanto en materia de tarifas o cuotas principalmente, como en lo relativo a fechas y lugares de pago, sanciones, etc.

Para terminar con esta Sección III, nos parece de interés reproducir el siguiente párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación, que año con año se repetía, y el cual reflejaba con bastante exactitud la esencia de todas estas ideas: "Las cuotas de los derechos serán iguales para quienes reciban servicios análogos y para su determinación se tendrá en cuenta el costo de dichos servicios o el uso que se haga de ellos."

IV. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS Y DERECHOS

Como se ha podido advertir a lo largo del presente capítulo, no obstante que impuestos y Derechos correspondencia debe señalarse que, en términos generales, las principales de dichas diferencias son las siguientes:

1. El Impuesto deriva fundamentalmente de un acto de soberanía del Estado y, por lo tanto, constituye una imposición que da origen a una relación eminentemente unilateral entre el Fisco y el causante. Por el contrario, los Derechos derivan esencialmente de un acto de voluntad del particular, que solicita del Estado la prestación de un servicio público que lo va a beneficiar de manera directa y específica; por lo tanto los Derechos generan una relación de tipo bilateral.
2. Como consecuencia lógica e inmediata de lo anterior, es factible afirmar que mientras los impuestos implican una prestación, es decir, una obligación de dar, los derechos constituyen una contraprestación u obligación recíproca.
3. Dentro de otro orden de ideas debe puntualizarse también que mientras el monto de los impuestos se fija sobre una parte

proporcional del ingreso, utilidad o rendimiento que el contribuyente obtiene como consecuencia de la realización de determinadas actividades económicas, el importe de las tasas o cuotas de los derechos se establece en función del costo del servicio público particular divisible que se preste y en atención al uso o aprovechamiento que de dicho servicio se haga.

4. En tales condiciones también resulta procedente dejar establecido que, mientras los impuestos se causan debido a que el sujeto pasivo, al llevar a cabo sus actividades económicas, se coloca dentro de la hipótesis o supuesto normativo establecido en la ley impositiva, el cobro de los derechos se origina en un acto de voluntad de dicho sujeto pasivo que solicita de la Administración Pública la prestación de un servicio que lo beneficia de manera directa y específica.

5. Finalmente, ratificando lo indicado en el proemio de este capítulo, tenemos que reiterar que, mientras el producto o rendimiento de los impuestos se destina a sufragar el costo de servicios públicos generales indivisibles, el producto o rendimiento de los derechos debe estar destinado a cubrir el costo de los servicios públicos particulares divisibles.

V. CUESTIONARIO

1. Definir lo que debe entenderse por servicio público.

2. ¿Qué es lo que debe entenderse por la llamada noción de "necesidad colectiva de interés general"?

3. De todas las clasificaciones que el Derecho Administrativo nos da sobre el concepto de servicio público, ¿cuál es la única que guarda una relación directa con el concepto y naturaleza jurídica de los Derechos?

4. ¿Cómo se definen los servicios públicos generales indivisibles?

5. ¿Por qué razón se les denomina precisamente "generales e indivisibles"?

6. ¿Cómo se definen los servicios públicos particulares divisibles?

7. Exponer algunos ejemplos de servicios públicos particulares divisibles.

8. ¿Por qué se les denomina precisamente "particulares y divisibles"?

9. ¿Cuál es la finalidad primordial que el Estado persigue con el cobro de los Derechos?

10. Explicar ampliamente, incluso con ejemplos, por qué la primera característica de la definición de Derechos está constituida por las

nociones de bilateralidad y contraprestación.

11. ¿Por qué se afirma que los Derechos, al igual que los impuestos, derivan de un acto de soberanía del Estado?

12. ¿Por qué resultaría injusto que el costo de los servicios particulares divisibles se sufragara a través del pago de los impuestos?

13. ¿En qué consiste el principio sumamente especial al que están sujetos los Derechos y que no le es aplicable a ningún otro crédito fiscal?

14. Explicar el principio constitucional de generalidad en relación con los Derechos.

15. ¿Por qué se afirma que el principio de proporcionalidad en relación con los Derechos presenta una importante variante respecto a lo que debemos entender por proporcionalidad tanto en materia impositiva, en especial, como en materia fiscal, en general?

16. Explicar el principio constitucional de obligatoriedad en relación con los Derechos.

17. Explicar el principio constitucional de equidad en relación con los Derechos.

18. Exponer las cinco diferencias más importantes que existen entre impuestos y Derechos.

BIBLIOGRAFÍA

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo

CAPÍTULO
16

Concepto y Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Especiales o Contribuciones de Mejoras

SUMARIO: I. ANTECEDENTES: "LA TEORÍA DEL INCREMENTO NO GANADO." II. FUNDAMENTO Y JUSTIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES. TESIS CONTRADICTORIAS: PLUSVALÍA VERSUS RECUPERACIÓN DEL COSTO DE LAS OBRAS. III. DEFINICIÓN. IV. PRINCIPIOS. V. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS. VI. CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS. VII. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES E IMPUESTOS. VIII. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y DERECHOS. IX. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.

I. ANTECEDENTES: "LA TEORÍA DEL INCREMENTO NO GANADO"

A fin de que pueda comprenderse adecuadamente lo que es una contribución especial o de mejoras, y el papel que juega dentro de la relación jurídico-tributaria, es necesario efectuar un breve análisis retrospectivo de las circunstancias que le dieron origen. La contribución especial deriva de una tesis desarrollada por destacados economistas ingleses durante el último tercio del Siglo XIX. Dicha tesis es comúnmente conocida dentro de la gran mayoría de los manuales de Economía Política como "La Teoría del Incremento No Ganado" ("Unearned Increment"). Sin pretender entrar en detalles excesivamente técnicos y ajenos por completo a nuestra materia, podemos explicar resumidamente dicha teoría de la siguiente manera:

Cuando un particular adquiere un bien inmueble ubicado en una zona no urbanizada de una ciudad a un precio relativamente bajo, lo hace, por regla general, con el propósito de especular. La especulación consiste en que dicho particular, después de su adquisición, se concreta a esperar a que, debido al inevitable crecimiento de la propia ciudad, el

Estado se vea obligado a llevar a cabo en la zona de ubicación del predio las llamadas obras de urbanización o de infraestructura, como también se les conoce, y que normalmente consisten en pavimentación, construcción de banquetas, atarjeas, redes de suministro de agua potable, alumbrado público, sistema de recolección de basura, vigilancia policial, áreas verdes, etc. Al concluirse estas obras, en forma automática e inmediata el predio de que se trate aumenta de valor, puesto que, comercialmente hablando, siempre tendrán una mayor cotización los inmuebles ubicados en zonas urbanizadas que los que se encuentran en áreas en donde no se disfruta de los servicios citadinos fundamentales. Por consiguiente, después de un determinado período, el particular ha visto incrementarse el valor de su predio sin haber tenido que realizar ninguna erogación, trabajo o esfuerzo para lograrlo; simplemente se ha concretado a dejar que el tiempo transcurra y a que el Estado tenga que cumplir con el ineludible deber de suministrar los correspondientes servicios públicos de urbanización. Por lo tanto, debido a la acción económica y material del Estado, el particular de nuestro ejemplo obtiene un incremento o plusvalía en el valor comercial del inmueble de su propiedad, sin haber hecho absolutamente nada para ganarlos; por eso los economistas ingleses del siglo pasado definieron atinadamente esta situación como la de un "incremento no ganado", puesto que mediante ella se facilita el rápido enriquecimiento

de los adquirentes de predios en zonas semiurbanas, pero susceptibles de urbanización a corto o mediano plazos.

En consecuencia, los autores de esta tesis recomendaron al Estado que gravara fiscalmente esa ganancia rápida y especulativa constituida por el "incremento no ganado". Fue así como en un principio los países anglosajones empezaron a castigar fiscalmente a los propietarios de predios colindantes con las áreas en las que el Estado llevaba a cabo tareas de infraestructura. Posteriormente dicha política tributaria fue adoptada por la gran mayoría de los países del mundo occidental incluyendo desde luego a México, hasta llegar a perfeccionarla a extremos tales que durante los últimos tiempos se ha dado paso a un sentimiento de rechazo generalizado entre la ciudadanía que juzga esta clase de gravámenes como antieconómicos y profundamente injustos.

Pero a reserva de analizar esta última cuestión con mayor detenimiento en etapas subsecuentes del presente capítulo, cabe por el momento dejar establecido que la contribución especial o de mejoras tuvo su origen precisamente en la tesis o teoría económica del "Incremento no Ganado" y que es, a grandes rasgos, una figura jurídico-tributaria destinada a gravar a los propietarios de bienes inmuebles cuyo valor aumenta como consecuencia de las obras de

urbanización y de los servicios públicos generales indivisibles que la autoridad administrativa presta en la zona colindante al lugar de ubicación de dichos inmuebles.

En concordancia con lo anterior, la fracción III del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, define a este ingreso tributario, en los términos siguientes:

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

II. FUNDAMENTO Y JUSTIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES. TESIS CONTRADICTORIAS: PLUSVALÍA VERSUS RECUPERACIÓN DEL COSTO DE LAS OBRAS

De lo expresado hasta este punto puede claramente deducirse que las contribuciones especiales gravan única y exclusivamente el incremento no ganado, es decir, la plusvalía obtenida por los propietarios de inmuebles merced a la acción urbanizadora del Estado. Así ha sucedido en muchos países y en distintas épocas de los siglos pasado y presente. Sin embargo, en oposición a la tesis del "Incremento no Ganado" ha surgido una segunda tendencia que cada día parece cobrar mayor fuerza y la que, en particular, en seguida y adoptada por la Legislación Fiscal Mexicana. Dicha tendencia, aun cuando parte de la misma filosofía social que la "Teoría del Incremento no Ganado", en el sentido de considerar que se justifica ampliamente el gravar fiscalmente a quienes se enriquecen especulando a costa de los servicios y obras que el Estado realiza, varía radicalmente en lo tocante a la forma de cálculo o de determinación de la base gravable. En efecto, mientras los seguidores de la teoría del "Incremento no Ganado" consideran que debe gravarse indefectiblemente la plusvalía, o sea, el aumento en el valor de la propiedad raíz del contribuyente, experimentado como consecuencia de la actividad estatal, la llamada segunda tendencia no se inclina por gravar dicha plusvalía, sino por convertir a las contribuciones especiales en un instrumento al servicio del Fisco para lograr la recuperación del costo de las obras y servicios que beneficiaron a los causantes. A fin de simplificar la cuestión, podemos consignarla en el siguiente cuadro esquemático:

"TESIS DEL INCREMENTO NO GANADO"

OBJETO GRAVABLE: Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.

CONTRIBUYENTES: Todos los propietarios de los inmuebles de referencia.

BASE GRAVABLE: Plusvalía o utilidad obtenida por cada contribuyente en el valor comercial de su predio como consecuencia de las obras y servicios de urbanización.

"TESIS DE LA RECUPERACIÓN DEL COSTO"

OBJETO GRAVABLE: Todos los bienes inmuebles ubicados en la periferia de las obras y servicios de urbanización llevados a cabo por el Estado.

CONTRIBUYENTES: Todos los propietarios de los inmuebles de referencia.

BASE GRAVABLE: Costo de las obras y servicios de urbanización distribuido entre los contribuyentes.

En nuestro concepto la segunda tesis resulta ampliamente criticable pues conduce a situaciones de doble tributación. En efecto, nadie objeta el derecho que al Estado le asiste de gravar a aquellas personas que buscan el fácil enriquecimiento a través de la especulación inmobiliaria. En ese sentido la tesis del "Incremento no Ganado", es impecable, particularmente desde el punto de vista de la justicia distributiva. Pero en cambio, lo que sí nos parece indebido es que la Hacienda Pública

pretenda recuperar el costo de obras y servicios mediante el establecimiento de contribuciones especiales. Vamos a explicarnos: Por regla general los servicios y obras de urbanización constituyen servicios públicos generales indivisibles. Por lo tanto su costo debe ser sufragado con el rendimiento de los impuestos. Sin embargo, si el Fisco, además de emplear sus ingresos impositivos para este propósito, obtiene en contribuciones especiales una cantidad equivalente al costo de las propias obras y servicios, estará indudablemente duplicando la carga impositiva destinada a satisfacer la misma necesidad social. Tomemos el ejemplo —que diariamente se presenta en la Ciudad de México— de un propietario común y corriente que desde la fecha de adquisición de su inmueble paga en forma ininterrumpida el correspondiente impuesto predial. Como es del conocimiento general, este impuesto no se causa por una sola vez o por una sola operación, sino que se cubre bimestre a bimestre a partir de la adquisición de la propiedad raíz y hasta su enajenación, cualquiera que sea el tiempo que transcurra entre ambos hechos. En tales condiciones el propietario de nuestro ejemplo está contribuyendo de manera continua para que el gobierno cuente con los recursos económicos apropiados para llevar a cabo los trabajos de urbanización que el interés colectivo demande. Además debe tomarse en cuenta que el importe del impuesto predial se fija y se aumenta periódicamente con base en el valor más o menos actualizado de las

propiedades que grava. Por consiguiente, quien habitualmente está obligado a pagar este tributo posee el indiscutible derecho de beneficiarse, así sea de manera directa, con todos lo servicios de urbanización que el gobierno de su ciudad lleve a cabo. Ahora bien, volviendo con el propietario de nuestro ejemplo nos encontramos con que después de haber pagado regularmente y durante varios años (lo que necesariamente implica aumentos en la tasa impositiva) el respectivo impuesto predial, se efectúan en una zona vecina a su inmueble diversas obras que indiscutiblemente van a beneficiarlo *directamente*, como pueden ser: repavimentación, alumbrado, regeneración de áreas verdes, etc. Ante esta situación dicho propietario, en principio, considerará que está recibiendo lo que le corresponde a cambio del impuesto predial que ha venido pagando y que tendrá que seguir pagando en el futuro y se sentirá en paz con el Fisco.

Pero cuando reciba las boletas de cobro relativas a las contribuciones especiales derivadas de las obras de referencia, inmediatamente se hará, cuando menos, las siguientes preguntas: ¿Por qué he de cubrir yo parte del costo de estas obras? ¿De qué ha servido el impuesto predial que he pagado y que voy a seguir pagando? ¿Qué caso tiene que yo contribuya a los gastos del gobierno, si cada vez que

hace una obra que me beneficie directamente me la cobra por separado? Preguntas todas estas que tal vez no sean congruentes con determinadas "técnicas-fiscales", pero que muy bien explican el sentir de millones de contribuyentes y su natural hostilidad hacia todo lo que signifique sacrificios económicos para contribuir al sostenimiento del Estado.

En consecuencia, la contribución especial y en particular la llamada "Tesis de la Recuperación del Costo", son objeto de agudas críticas de parte de quienes sostenemos no sólo la inconstitucionalidad, sino la profunda injusticia económica que encierra todo caso de doble tributación.

A pesar de lo anterior, en nuestra legislación fiscal tanto federal como local, encontramos múltiples casos de contribuciones especiales basadas precisamente en la debatida "Tesis de Recuperación del Costo". Así, el Código Financiero del Distrito Federal contiene una figura tributaria a la que denomina "Contribuciones de Mejoras" que constituye un claro otro ejemplo de contribución especial como lo demuestra la transcripción de los siguientes textos legales:

"Art. 24.- Las contribuciones establecidas en este Código, se clasifican en:

"II. Contribuciones de mejoras. Son aquéllas a cargo de personas físicas o morales, privadas

o públicas, cuyos inmuebles se benefician directamente por la realización de obras públicas".

"Art. 191.- Las contribuciones de mejoras con excepción de las previstas en el artículo anterior, se causarán al ponerse en servicio las obras."

"Las autoridades fiscales determinarán el monto de las contribuciones de mejoras atendiendo a la ubicación de los inmuebles en las zonas de beneficio y al porcentaje del costo de la obra que como contribución señalan los artículos 188 y 189, en proporción al valor catastral del inmueble.

"Para los efectos de este Capítulo, el costo de la obra pública comprenderá los gastos directos de la misma y los relativos a su financiamiento. No se considerarán los gastos indirectos erogados por el Distrito Federal, con motivo de la administración, supervisión e inspección de la obra.

"Del valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se disminuirán las aportaciones que efectúen las dependencias o entidades paraestatales, así como las recuperaciones por enajenación de excedentes de inmuebles adquiridos o adjudicados y que no hubiesen sido utilizados en la ejecución de la obra.

"Asimismo los particulares que aporten voluntariamente cantidades en efectivo, en especie o en mano de obra, para la realización de las obras públicas a que se refiere este Capítulo, tendrán derecho a reducir de la cantidad que se determine a su cargo, el monto de dichas aportaciones.

"Para los efectos del párrafo anterior, la autoridad encargada de la realización de la obra, expedirá recibo o constancia que ampare la aportación señalada, quedando facultadas dichas autoridades para determinar, en el caso de aquéllas en especie o mano de obra, su equivalente en numerario."

Por otra parte, nuestra legislación fiscal federal contiene una Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, cuyos tres primeros preceptos, que a continuación se transcriben, no dejan lugar a dudas en cuanto a que el fin perseguido por este ordenamiento legal es el de recuperar el costo de determinadas obras hidráulicas realizadas por el Gobierno Federal:

"ARTÍCULO 1o. Están obligadas al pago de la contribución de mejoras establecida en esta Ley, las personas físicas y las morales que se beneficien de manera directa por las obras públicas de infraestructura hidráulica construidas por la Administración Pública Federal.

Para los efectos de esta Ley se entenderá que las obras públicas a que se refiere el párrafo anterior benefician de manera directa a las personas físicas o morales que puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

Las obras públicas a que se refiere esta Ley son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

ARTÍCULO 2o. El valor de la obra pública comprenderá las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la misma, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos por financiamiento, sin incluir los de administración, supervisión e inspección de la obra.

Al valor que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le disminuirá el monto de las aportaciones voluntarias y las recuperaciones por las enajenaciones de excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieran sido utilizados en la obra.

La documentación relativa al valor de la obra podrá ser consultada por las personas obligadas a pagar la contribución durante un año contado a partir de la fecha en que se ponga en servicio la obra.

ARTÍCULO 3o. Las personas físicas y las morales que se beneficien por una obra pública de

infraestructura hidráulica, pagarán la contribución de mejoras sobre el valor recuperable que será el equivalente al 90% del valor a que se refiere el segundo párrafo del artículo anterior.

Cuando los beneficiarios de la obra, en los términos de esta Ley, sean contribuyentes personas físicas de escasos recursos económicos, el Ejecutivo Federal podrá disminuir el valor recuperable a que se refiere el párrafo anterior.

El valor recuperable, así como las características de las obras deberán darse a conocer en el Diario Oficial de la Federación antes de que se pongan en servicio».

Como claramente puede apreciarse de la simple lectura de los dispositivos legales que se acaban de transcribir, nuestra legislación fiscal vigente, ha aceptado e implantado, con todas sus consecuencias y alcances, la criticada y debatida "Tesis de la Recuperación del Costo". No obstante, antes de formular algunas otras consideraciones complementarias en torno a esta cuestión, preciso es referirnos al concepto, elementos, definición y principios aplicables a la contribución especial o contribución de mejoras.

III. DEFINICIÓN

Con base en todo lo expuesto estimamos que la contribución especial o contribución de mejoras puede ser definida de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización,

gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

Conforme al plan de trabajo que tenemos establecido, procederemos a continuación a analizar esta definición de acuerdo con los diversos elementos que la integran:

1. En primer término nos encontramos con que la contribución especial es una prestación; es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto, aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter esencial de contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen

de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

Por lo tanto, el particular, al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de lo que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos son los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, a veces insistentemente, la ejecución de tal o cual obra de urbanización. Pero no obstante esa circunstancia —cuya evidente existencia no podemos negar— tenemos que reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte, las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulen y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no hayan formulado petición alguna.

2. En segundo lugar debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir, de servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, en adición al apuntado beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades. Tomemos el ejemplo de la pavimentación de una calle acompañada de la construcción de banquetas, atarjeas, ductos y drenajes, así como de la instalación de un moderno servicio de alumbrado público. En este caso todos los habitantes de la ciudad, e inclusive sus visitantes, obtienen un evidente beneficio al poder transitar las veces que lo deseen por una calle urbanizada, cómoda y segura; beneficio que aparece todavía más claro si se le compara con el anterior estado de la misma calle: compuesta de lodo y baches, carente de un trazo preciso, continuamente encharcada por aguas negras, oscura, etc. Pero ese beneficio, por importante que sea para la población, es relativo si se le compara con la ganancia directa e inmediata que van a obtener los dueños de los predios colindantes al incrementarse sustancialmente su valor comercial, merced a la acción urbanizadora del Estado. De ahí que en nuestra definición sostengamos que las contribuciones especiales o de mejoras son prestaciones que se

obtienen con motivo del suministro de servicios públicos generales e indivisibles, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con tal motivo.

3. Otro elemento más de nuestra definición lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto, para causar un tributo o contribución, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos calidades especiales, a saber: la de ser propietario de un bien inmueble y la de que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la Administración Pública.

Aun cuando lo expresado en el párrafo anterior pudiera parecer por demás obvio y simplista, creemos que debe destacarse por tratarse de una característica esencial de las contribuciones especiales que no es aplicable a ningún otro tipo de tributo.

4. Finalmente, tal y como ya quedó debidamente aclarado y explicado en su oportunidad, existen dos métodos o procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras: el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como un instrumento que permita al Estado obtener la recuperación del costo de las obras de urbanización que ejecute. Desde luego, ya explicamos en qué consisten ambos métodos, así como sus ventajas e inconvenientes, por lo que carece de objeto volver a repetir nuestras ideas al respecto.

IV. PRINCIPIOS

A fin de que se comprendan integralmente las características más importantes de la contribución especial o de mejoras, a continuación presentamos un análisis de los principios tributarios que la rigen:

1 . *El cobro de las contribuciones especiales debe encontrarse fundado en una ley.* En torno a este principio creemos que no debe existir duda alguna. La contribución especial o de mejoras es un tributo y como tal está sujeta al Principio de Legalidad que gobierna a todo el Derecho Fiscal; por lo tanto, para su validez normativa, debe encontrarse prevista en una norma jurídica expresamente aplicable al caso y previamente expedida conforme al proceso legislativo que

nuestra Constitución establece.

2. *El cobro debe ser general y su pago obligatorio.* También en esta materia resultan perfectamente aplicables los ya varias veces mencionados Principios de Generalidad y de Obligatoriedad. Así, todos los propietarios de inmuebles localizados dentro del radio de afectación o de beneficio de las respectivas obras de urbanización, están obligados, sin excepciones de ninguna especie, al pago de las contribuciones especiales que resulten a su cargo, en la forma y términos que establezcan la ley correspondiente.

3 . *El monto de la contribución especial o de mejoras debe ser proporcional al incremento no ganado por el sujeto pasivo.* Hemos dejado establecido que el principio fundamental en torno al cual debe estructurarse cualquier tipo de Derecho Fiscal es el de Proporcionalidad o de Justicia, según el cual es obligación de todo ciudadano contribuir al sostenimiento del Estado en función de su respectiva capacidad económica, sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Ahora bien en el caso concreto de la contribución especial o de mejoras, el ingreso del causante está representado precisamente por el "incremento no ganado", es decir, por la plusvalía que experimenta el

inmueble de su propiedad como consecuencia de la acción urbanizadora del Estado. Por lo tanto, para respetar el importante principio de proporcionalidad, el legislador tributario debe fijar el monto de las contribuciones especiales conforme a un porcentaje justo y adecuado a la plusvalía obtenida por el sujeto pasivo. Porcentaje que, en nuestro concepto, bajo ninguna circunstancia debe exceder del 50% de dicha plusvalía, ya que de otra forma se convertiría en confiscatorio y abusivo y, por ende, en injusto y desproporcionado.

Por estas razones consideramos que las contribuciones de mejoras contenidas tanto en el vigente Código Financiero del Distrito Federal, como en la Ley Federal de Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, resultan claramente violatorias del propio principio de proporcionalidad y, en consecuencia, de lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, toda vez que, en los términos de semejante gravamen, no se toma en cuenta para nada el posible ingreso, utilidad o rendimiento constituidos por la plusvalía o "incremento no ganado", sino que por el contrario, lisa y llanamente se pretende recuperar el costo de las obras efectuadas olvidando por completo que, por tratarse de servicios públicos generales e indivisibles, dicho costo debe sufragarse a través del pago de impuestos, en especial del Impuesto Predial que permanentemente

están obligados a cubrir todos los propietarios de bienes inmuebles e ignorando, como se expresó líneas atrás, que todo ciudadano tiene el derecho constitucional de contribuir a los gastos públicos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca la obligación de tributar en función de cantidades arbitraria y unilateralmente fijadas por el Fisco, como es el caso de las contribuciones especiales basadas en el costo líquido de obras decididas, presupuestadas y ejecutadas única y exclusivamente a criterio del Estado.

4 . *Las contribuciones especiales deben ser exigibles hasta la terminación de las correspondientes obras de urbanización y su pago debe efectuarse hacia el futuro.* Este principio hace alusión a un postulado lógico que resulta igualmente aplicable a cualquier criterio que se siga para la determinación del monto de las contribuciones especiales, ya sea el del incremento no ganado o el de la recuperación del costo de las obras. En efecto, en ambos casos no es posible fijar en cantidad líquida el importe de este tributo sino hasta que se conocen o el valor del incremento no ganado o el valor de los trabajos de urbanización ejecutados. De otra suerte se caería en el absurdo —y en la inevitable injusticia— de establecer tributos no en función de ingresos, utilidades o rendimientos, sino atendiendo a simples estimaciones económicas de los recaudadores, lo cual sería contrario a las más elementales nociones de certeza o certidumbre que deben caracterizar a toda relación jurídico-tributaria. Por consiguiente, en todos los casos es necesario esperar a que las obras de que se trate queden debidamente concluidas, a fin de determinar cuál fue la plusvalía alcanzada o, en su caso, cuál fue el costo incurrido, para así estar en condiciones de cuantificar el importe de la contribución a cargo del causante. En este sentido resulta particularmente ilustrativo el artículo 52 de la antigua Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal (actualmente Código Financiero del Distrito Federal) el que en su parte conducente señala lo que a continuación se transcribe:

> "Art. 52. Las contribuciones de mejoras a que se refiere este título se causarán al ponerse en servicio las obras, total o parcialmente y, se pagarán en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha en que se notifique el crédito fiscal correspondiente".

Igualmente ilustrativo resulta el artículo 5o., primer párrafo, de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, que a la letra señala que:

> "Art. 5o. Las contribuciones a que se refiere esta Ley, se causarán al ponerse en servicio las obras públicas total o parcialmente y se pagarán en un plazo de seis meses, contados a partir de la fecha en que se notifique el crédito fiscal".

La obligación legal de cobrar las contribuciones especiales hasta que la obra de que se trate haya sido puesta en servicio, trae aparejado

como lógico corolario el que el pago respectivo tenga que hacerse hacia el futuro, es decir, dividido en diversas exhibiciones periódicas exigibles con posterioridad a la terminación de la propia obra. Esto es lógico y natural, porque este tipo de gravamen generalmente representa una sorpresa inesperada para el sujeto pasivo, el que al no haber participado en la decisión de ejecutar los trabajos de urbanización y al no contar, al menos de acuerdo con la legislación tributaria mexicana, con elementos adecuados para verificar su costo, lo menos a lo que puede aspirar es a que la Hacienda Pública le otorgue un plazo razonable para hacer frente al inevitable sacrificio económico que este gravamen representa.

5. *Las obras de urbanización que constituyen el hecho generador de las contribuciones especiales o de mejoras se llevan a cabo por decisión unilateral de la Administración Pública, independientemente de cualquier solicitud o gestión que al efecto formulen los particulares presuntamente beneficiados.* Este principio toca una cuestión que debe quedar perfectamente aclarada, ya que con frecuencia suele dar lugar a interpretaciones indebidas que pervierten la verdadera naturaleza del crédito fiscal que nos encontramos analizando. En efecto, hay ocasiones en que grupos de particulares, juntas de vecinos, etc. ocurren ante las autoridades competentes en solicitud de que en su colonia o área común de residencia se presten determinados servicios públicos generales e indivisibles, como pavimentación de calles y avenidas, construcción de banquetas, instalación del alumbrado público, de atarjeas y alcantarillas, para no citar sino los casos más frecuentes. Ahora bien, en estas gestiones, algunos especialistas en la materia han querido fundar la existencia de un supuesta relación bilateral que, también supuestamente, refuerza el derecho del Fisco para establecer contribuciones especiales. Sin embargo, la realidad y la propia legislación aplicable demuestran exactamente lo contrario. Es la autoridad administrativa la que a su libre arbitrio y discreción decide qué obras han de ejecutarse, en qué lugar, en qué tiempo y a qué costo; las contribuciones especiales se cobran por igual a quienes hayan solicitado los servicios que a quienes no lo hayan hecho e inclusive a quienes ni siquiera los deseen; y si en determinada ocasión las gestiones de alguna junta de vecinos llegan a coincidir con la decisión administrativa, esto no modifica para nada el carácter unilateral de la decisión, ya que siempre la Administración Pública, en ejercicio de su poder soberano, estará en entera libertad de adoptar la que, a su juicio, resulte la resolución más oportuna.

En síntesis, puede afirmarse que para que se produzca el hecho generador de las contribuciones especiales o de mejoras, en ningún

caso es requisito indispensable que exista una previa solicitud o gestión por parte de los particulares supuestamente interesados, sino tan sólo la facultad discrecional de la autoridad administrativa expresada a través de decisiones adoptadas en forma unilateral.

V. INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS

Mucho se ha discutido en torno a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, toda vez que han sido numerosos los casos de inconformidad de particulares expresadas mediante el correspondiente juicio de amparo. Inconformidades que, por cierto, jamás han dado lugar a la supresión de esta discutida figura jurídico-tributaria. Por el contrario, la misma existe y se multiplica bajo diversas y generalmente erróneas denominaciones, en las distintas legislaciones locales de las Entidades Federativas de la República. ¿A qué obedece esta situación aparentemente contradictoria? Por una parte creemos que se trata de un arbitrio económico al que fácilmente pueden recurrir los siempre debilitados fiscos estatales, a fin de procurarse algunos recursos que hagan un tanto menos deficitarios sus comúnmente raquíticos presupuestos, bajo el pretexto de la permanente necesidad de realizar trabajos de urbanización; por la otra, pensamos en el incontrovertible sentido de la justicia popular que hace que el ciudadano promedio se rebele y proteste de manera especial en contra de este gravamen, por considerarlo a todas luces inequitativo.

En tales condiciones, ¿a quién le asiste la razón? En nuestro concepto, si se desea resolver objetivamente la cuestión, debemos hacerlo atendiendo a la letra y al espíritu de las disposiciones aplicables de nuestra Ley Suprema, con independencia ya sea de los apremios económicos de los Fiscos locales o de la renuencia de los particulares a efectuar este tipo de sacrificio económico. Dentro de este contexto, e insistimos, tratando de ubicar el problema dentro de los límites de la debida imparcialidad académica, consideramos que existen dos importantes argumentos para sustentar la inconstitucionalidad de las contribuciones especiales, a saber:

a) Que se trata de una contribución que da origen a un típico caso de doble tributación inconstitucional; y

b) Que cuando la base gravable está constituida, como sucede en México, por el costo de las obras, automáticamente se rompe con el principio constitucional de proporcionalidad.

Expliquemos ambos argumentos:

1. Como ha quedado establecido, el requisito previo e indispensable

para ser causante de una contribución especial o de mejoras, lo constituye el tener la propiedad de un bien inmueble. Ahora bien, cuando un particular adquiere un predio está obligado a pagar el correspondiente Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. Posteriormente, y durante todo el tiempo que retenga el derecho de propiedad, deberá cubrir en forma bimestral el Impuesto Predial; finalmente, al enajenarlo causará el Impuesto sobre la Renta que básicamente se aplica sobre la diferencia entre el costo de adquisición y el precio de enajenación (salvo pequeños ajustes que atienden al tiempo transcurrido, construcciones y mejoras efectuadas y otros de menor importancia); es decir, exactamente sobre la plusvalía obtenida.

Dejando de lado el llamado Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, que en realidad no grava al derecho de propiedad en sí, sino al acto jurídico que le da origen; estimamos que al respecto puede plantearse la siguiente secuela de orden lógico:

a) El objeto del Impuesto Predial está representado por el derecho de propiedad que el sujeto pasivo ejerce sobre un bien inmueble;

b) Dicho impuesto debe ser enterado permanentemente por el sujeto pasivo mientras retenga el referido derecho de propiedad;

c) Los rendimientos del Impuesto Predial deben ser destinados a sufragar el costo de servicios públicos generales e indivisibles, entre los que destacan, de manera especial, las obras y trabajos de urbanización;

d) No obstante esa circunstancia, cada vez que la autoridad administrativa ejecuta alguna de estas obras o trabajos en un radio cercano al de la ubicación del inmueble, exige de su propietario, en adición al Impuesto Predial, el pago de una contribución especial;

e) Sin embargo, es de hacerse notar que el objeto de la contribución especial viene a ser exactamente el mismo que el del Impuesto Predial: el derecho de propiedad que el sujeto pasivo ejerce sobre un inmueble;

f) A pesar de eso, se argumenta, al menos en el caso de la Legislación Tributaria Mexicana, que como debido a las obras de urbanización el valor comercial del inmueble ha aumentado, es justo que su propietario contribuya a pagar el costo específico de tales obras;

g) Cubiertas, en su caso y por las razones apuntadas, las

contribuciones especiales de que se trate, el sujeto pasivo seguirá estando obligado a continuar pagando periódicamente el Impuesto Predial mientras conserve la propiedad del inmueble;

h) Finalmente, al decidirse a enajenarlo, quedará obligado al pago de un impuesto más: el de la Renta, que esencialmente se calcula sobre la plusvalía por él obtenida entre las fechas de adquisición y de enajenación.

Ahora bien, aplicando todas y cada una de las premisas que anteceden al problema que nos ocupa, podemos dejar establecidas las siguientes conclusiones:

Primera. La doble tributación inconstitucional tiene lugar cuando dos o más sujetos activos imponen dos o más gravámenes sobre el mismo objeto.

Segunda. Tanto el Impuesto Predial como las contribuciones especiales o contribuciones de mejoras inciden sobre idéntico objeto: el derecho de propiedad que el sujeto pasivo ejerce sobre un bien inmueble.

Tercera. Asimismo, el Impuesto Predial y las contribuciones especiales están afectos a un mismo fin: la prestación de servicios públicos generales e indivisibles.

Cuarta. En consecuencia, dan origen a una innegable situación de doble tributación inconstitucional, desde el momento en el que un sujeto activo (los fiscos de las Entidades Federativas en este caso concreto) establece dos gravámenes sobre idéntico objeto.

Quinta. Por otra parte, suponiendo sin conceder que el objeto de las contribuciones especiales, en vez de ser el derecho de propiedad inmobiliaria (lo cual, entre paréntesis, es inaceptable en el caso de México, puesto que como ya se ha visto, este tributo no incide sobre "el incremento no ganado", sino que persigue la recuperación del costo de las obras), lo fuera la plusvalía obtenida por el contribuyente, de cualquier forma se presenta la figura de la doble tributación inconstitucional, en virtud de que dicha plusvalía se grava de nueva cuenta al enajenarse el inmueble a través del Impuesto sobre la Renta, el que, al ser un impuesto de naturaleza federal, exclusivamente ofrece la variante, que no afecta para nada el fondo de la cuestión, de que se trata de una doble tributación provocada por la intervención de dos sujetos activos.

2. Para sustentar el segundo argumento de inconstitucionalidad que

hemos planteado, es necesario tan sólo abundar en algo que ya apuntamos en el curso del presente capítulo, a saber: Todo ciudadano tiene la obligación constitucional, pero también el derecho correlativo, de contribuir a los gastos públicos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca conforme a cantidades unilateral y arbitrariamente fijadas por la autoridad fiscal. En el caso de las contribuciones especiales o de mejoras, dicho ingreso, utilidad o rendimientos, pero nunca conforme a cantidades unilateral y arbitrariamente fijadas por la autoridad fiscal. En el caso de las contribuciones especiales, dicho ingreso, utilidad o rendimiento está representado por la plusvalía o incremento no ganado. De tal manera que cuando este factor no se toma en cuenta para el cálculo del crédito fiscal, sino que se atiende a un elemento por completo diferente que no solamente no constituye para el causante ni un ingreso, ni una utilidad, ni un rendimiento, sino algo por entero ajeno tanto a su voluntad como a su economía, como en la especie lo es el costo de tal o cual obra de urbanización, se le está obligando a cumplir con obligaciones fiscales cuyo monto en cantidad líquida ha sido fijado en forma unilateral y arbitraria por la Hacienda Pública, lo cual, en nuestro concepto, vulnera flagrantemente la letra y el espíritu de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige.

VI. CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORAS

Lo expresado en la sección que antecede acerca de los argumentos que puedan servir de base a la idea de que el tributo que nos encontramos analizando resulta inconstitucional, representan tan sólo la opinión personal del autor, la cual no es compartida, por cierto, por nuestro máximo tribunal, el que en diversas ejecutorias ha sustentado los siguientes criterios:

> "...es cierto que las obras de planificación benefician indirectamente a todos los habitantes de la ciudad, pero también es verdad que además acrecientan el valor de los predios situados dentro del área beneficiada por las obras, que constituye al mismo tiempo el área de imposición. *En consecuencia, no se viola el Artículo 31, fracción IV, constitucional si el gravamen está a cargo solamente de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a toda la población*. Además, tal impuesto no se establece por virtud del beneficio general de las obras, sino sobre la mejoría específica de la propiedad (por lo) que constituye un *gravamen especial* sobre el mejoramiento que reciben los referidos predios y *destinado a contribuir y sufragar* los gastos de obras determinadas. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1971, p.p. 303-304. (Amparo en Revisión 5465/57, promovido por Carlos Belina)."

> "Si bien es verdad que las obras de urbanización son de beneficio colectivo, esto no significa que no tengan utilidad inmediata y directa para los propietarios de las fincas frente a las cuales se realizan tales obras, ya que tratándose, como en la especie, de reconstrucción de banquetas, dichas fincas resultan mejor comunicadas, con independencia del *incremento del valor de los mismos predios por la realización de las citadas obras de*

urbanización. Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1967, p.p. 203-204. (Amparo en Revisión 6566/62, Jeanette Buere Buere)."

"No puede aceptarse el razonamiento en el sentido de que la cooperación es un impuesto que carece de los atributos de proporcionalidad y equidad requeridos por el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, *en virtud de que no se trata de un impuesto*, es decir una prestación en dinero o en especie que el Estado fije unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal (Artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación), *sino de un derecho* o sea una contraprestación requerida por el poder público, en pago de los servicios prestados por él (Artículo 3o. del propio Código Tributario), por lo que la proporcionalidad y equidad del referido precepto fundamental están en relación con la contraprestación que debe efectuar el propio Estado (sic) y no con la contribución general a los gastos públicos a que están obligados los residentes de la República relativos a la Federación, Estados y Municipios. *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, pág. 417. (Amparo en Revisión 1910/65, Catalina Ensástegui Vda. de la O.).

"*La cooperación no constituye, fiscalmente hablando, un impuesto o contribución, sino un derecho o compensación que se obtiene por el mejoramiento que reciben los particulares* con la ejecución de determinadas obras, pues los impuestos o contribuciones se destinan al sostenimiento de los servicios públicos, que el Estado proporciona a la sociedad constantemente y por tiempo indefinido, en tanto que cuando se trata de derechos de cooperación, el costo de la obra que en último análisis mejora a los afectados, se derrama entre los que obtienen el beneficio. En consecuencia, y como los derechos a que se refiere este amparo, se derraman, de acuerdo con los preceptos relativos, entre todos los propietarios o poseedores beneficiados con las obras de urbanización correspondientes, en forma proporcional y equitativa, de acuerdo con las tarifas y costo unitarios correspondientes, es evidente que su reglamentación no adolece de inconstitucionalidad, sino que por el contrario, cumple con los lineamientos

establecidos por la Ley Fundamental. Ejecutoria dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación el día 21 de julio de 1959, en el Amparo en Revisión 2655/52, promovido por María Rufina Parra de Aceves. Ponente, Ministro Rafael Matos Escobedo."

De la lectura de las diversas sentencias que se han transcrito podemos desprender que el criterio más o menos consistente de la Suprema Corte con respecto a esta materia, puede expresarse en los siguientes conceptos:

1. Las contribuciones especiales o de mejoras, desde el punto de vista de la técnica fiscal, no constituyen un impuesto, sino "un gravamen especial... destinado a contribuir y sufragar los gastos de obras determinadas".

2. Las contribuciones especiales o de mejoras son, en realidad, derechos que el causante debe pagar como compensación por el mejoramiento que ha recibido con motivo de la ejecución de determinadas obras de urbanización.

3. Las contribuciones especiales o de mejoras no resultan violatorias del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, "si el gravamen está a cargo solamente de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a toda la población".

4. La proporcionalidad y equidad de las contribuciones especiales o de mejoras "están en relación con la contraprestación que debe efectuar el propio Estado (sic) y no con la contribución general a los gastos públicos a que están obligados los residentes de la República..."

5. Como las contribuciones especiales o de mejoras "se derraman, de acuerdo con los preceptos relativos, entre todos los propietarios o poseedores beneficiados con las obras de urbanización correspondientes, en forma proporcional y equitativa, de acuerdo con las tarifas y costo unitario correspondientes, es evidente que su reglamentación no adolece de inconstitucionalidad..."

Aun cuando aceptamos plenamente el criterio relativo a que el tributo que nos ocupa no puede constituir, desde el punto de vista de la más depurada técnica fiscal, un impuesto, sino un gravamen especial (de ahí que lo correcto sea denominarlo precisamente "Contribución Especial") destinado a la recuperación del costo de determinadas obras de urbanización, en nuestra modesta opinión resultan inaceptables el resto de los argumentos que se sustentan en las ejecutorias transcritas, entre otras, por las siguientes razones:

a) Porque, como lo veremos en la sección VIII del presente capítulo, es por completo indebido pretender atribuir a las contribuciones especiales el carácter de derechos, ya que entre ambas figuras jurídico-tributarias existen diferencias sustanciales;

b) Porque es necesario leer con detenimiento la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, que a la letra dice: "Es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Analizando este precepto supremo desde todos los ángulos posibles, no encontramos en él nada que nos permita concluir, dentro de una sana lógica jurídica, que porque las contribuciones especiales o de mejoras están a cargo de los propietarios de las fincas cercanas a las obras y no a cargo de toda la población, la disposición constitucional de referencia no resulta vulnerada, toda vez que pensamos que la forma de determinar quiénes deben ser los sujetos pasivos, ninguna relación guarda con los principios de proporcionalidad y equidad.

c) Porque la idea expresada por nuestro máximo tribunal en el sentido de que el monto de las contribuciones especiales o de mejoras debe ser proporcional a las tarifas y costos unitarios —fijados además unilateralmente por el Estado— de las obras de urbanización cuyo importe de esta manera se pretende recuperar, es contraria a cualquier

noción de justicia y a lo que la proporcionalidad es en sí: la correcta disposición de las partes con el todo.

En efecto, desde que Adam Smith escribiera "Riqueza de las Naciones", quedó establecido, de manera incontrovertible, que para que un sistema jurídico-tributario sea justo y equitativo, como lo ordena nuestra Carta Magna, la base de cualquier gravamen debe estar constituido por una parte proporcional del ingreso, utilidad o rendimiento percibido por cada contribuyente.

Ahora bien, si dentro de nuestro Derecho Fiscal Positivo el monto de las contribuciones especiales o de mejoras se fijara en función de la plusvalía o incremento no ganado, podría válidamente argumentarse que se está dando cumplimiento a lo que previene la Constitución Federal, pero como eso no sucede, sino que por el contrario, tal y como expresamente lo reconoce la Suprema Corte en las citadas ejecutorias, la base para el cálculo consiste en los costos unitarios de los trabajos de urbanización ejecutados, inevitablemente nos encontramos en presencia de un tributo que se determina en cantidad líquida de acuerdo con sumas presupuestadas, erogadas y exigidas unilateralmente por el Estado. Dicho en otras palabras, el sujeto pasivo de las contribuciones especiales no tributa de acuerdo con su capacidad económica, es decir, en función de un ingreso, de una utilidad o de un rendimiento que pudiera haber obtenido, sino que es obligado a participar en el costo de una obra pública, independientemente del beneficio directo que eventualmente pudiera corresponderle. En síntesis, es sujeto de una exacción no de una contribución.

Por lo tanto, a pesar de los serios y respetables que siempre son los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y aun a riesgo de estar equivocados, insistimos en nuestra postura de que las contribuciones especiales o de mejoras en modo alguno se adecuan al principio constitucional de proporcionalidad y que, por ende, vulneran la letra y el espíritu de la multicitada fracción IV del artículo 31 de nuestra Ley Fundamental.

VII. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES E IMPUESTOS

En principio, los impuestos y las contribuciones especiales o de mejoras poseen características análogas. Así, se asemejan en cuanto a que ambos tributos derivan de un acto de soberanía del Estado, el que unilateralmente los establece, determina, recauda y administra. Por consiguiente, en los dos casos se trata de una prestación. Como acertadamente sostiene Sergio F. de la Garza, en su Derecho

Financiero Mexicano: "...en la contribución de mejora si bien es cierto que el contribuyente experimenta un beneficio económico consistente en el aumento del valor de su propiedad como consecuencia de la realización de la obra pública, ello opera de una manera indirecta, pues la obra pública realizada no pasa a formar parte del patrimonio del contribuyente, de manera que no recibe en sentido estricto ninguna contraprestación del Estado. El pago de la contribución es obligatorio y no voluntario; de suerte que si el contribuyente no lo hace de grado, el Estado procederá a cobrar el crédito coactivamente."[1]

A pesar de todas estas similitudes —acto de soberanía, unilateralidad, ser una prestación y cobro activo— existen importantes diferencias entre los impuestos y las contribuciones especiales o de mejoras, toda vez que de no ser así, no integrarían dos tipos distintos de tributos. ¿Cuáles son esas diferencias? En nuestro concepto, pueden resumirse de la siguiente manera:

1. Tal y como atinadamente se expresa en algunas de las ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia que transcribimos en la sección precedente, el fruto o rendimiento de los impuestos se destina a la prestación de servicios públicos generales e indivisibles, es decir, a todos aquellos servicios que

   de manera global e indiscriminada benefician a la población en general. En cambio, aun cuando las contribuciones especiales o de mejoras también tienen su origen en la prestación de servicios públicos generales e indivisibles, como en este caso, tales servicios benefician directa y específicamente a un determinado número de particulares; el fruto o rendimiento de esta clase de tributos debe aplicarse no al suministro de nuevos servicios generales e indivisibles, sino a la recuperación del costo incurrido con motivo del suministro de los servicios específicos que motivaron su cobro.

2. Por otra parte, mientras que para ser causante de un impuesto basta con realizar el correspondiente supuesto normativo o hecho generador del tributo, para serlo de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien inmueble ubicado dentro del "radio de beneficio" de una obra de urbanización.

3. Asimismo, mientras el importe en cantidad líquida de los impuestos debe fijarse en proporción al ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por el causante, el de las contribuciones especiales o de mejoras se establece en función del costo de trabajos de urbanización presupuestado y ejecutados por el

Estado.

4. Finalmente, y abundando un tanto en la primera diferencia apuntada, cabe señalar que mientras que con los impuestos se persigue sufragar el gasto público global, el Estado, con las contribuciones especiales o de mejoras, al menos dentro del sistema tributario mexicano, sólo persigue la recuperación de los costos de aquellas obras y servicios que, independientemente de que en forma indirecta favorezcan a la ciudadanía en general, han beneficiado especialmente a los sujetos pasivos.

VIII. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y DERECHOS

Existe una creencia generalizada, inclusive entre algunos especialistas de la materia, de que las contribuciones especiales o de mejoras no constituyen un tributo autónomo, sino tan sólo una especie de derechos. Reveladoras de esta corriente son las frases que aparecen consignadas en algunas de las ejecutorias que transcribimos en la sección VI del presente capítulo, en el sentido de que: "(las contribuciones especiales son) un derecho, o sea una contraprestación requerida por el poder público, en pago de servicios prestados por él". O de que: "La cooperación no constituye, fiscalmente hablando, un impuesto o contribución, sino un derecho o compensación que se obtiene por el mejoramiento que reciben los particulares con la ejecución de determinadas obras..."

No obstante, pensamos que esta postura, por respetable que sea, proviene del error de haber pervertido y confundido la naturaleza y origen de las contribuciones especiales o de mejoras que surgieron como un medio de permitir la participación de la Hacienda Pública, y por ende de la comunidad toda, en el lucro excesivo que solían obtener los especuladores de bienes raíces, los que a través de este gravamen vieron limitadas por el interés público sus a veces exorbitantes ganancias, con lo que a la vuelta de varios lustros se ha transformado en un simple arbitrio al servicio del Estado para lograr la fácil recuperación del costo de las obras de urbanización a cuya ejecución, por lo demás, de cualquier manera se encuentra obligado.

Si en la actualidad, y en particular dentro de nuestro sistema tributario, las contribuciones especiales o de mejoras se fijaran con base en la plusvalía o "incremento no ganado", resultaría más claro que se trata de un tributo autónomo y fácilmente diferenciable tanto de los impuestos como de los derechos. Sin embargo, la marcada tendencia hacia la conveniencia de recuperar el costo de las obras, ha dado lugar

a toda esta serie de indebidas confusiones. Pero aun admitiendo esta criticable tendencia, pensamos que es dable encontrar marcadas diferencias entre estas dos clases de tributos, las que permiten resaltar la indudable autonomía, las características propias, de que están revestidas las contribuciones especiales o de mejoras. Veamos pues en qué consisten:

1. En primer término debemos señalar el aspecto que nos parece fundamental dentro de este problema, a saber: que el cobro de los derechos proviene de un acto de voluntad del sujeto pasivo que ocurre por decisión propia ante la autoridad administrativa, espontáneamente y por así convenir a sus intereses, a solicitar la prestación de un servicio. En cambio, en el caso de las contribuciones especiales o de mejoras es el Estado el que unilateralmente, y sin estar legalmente obligado a tomar en cuenta la voluntad o los intereses del sujeto pasivo, decide y ejecuta obras y servicios que dan origen al tributo.
2. Lo anterior nos conduce a precisar una segunda diferencia: que mientras los derechos constituyen, por esencia una contraprestación, las contribuciones especiales o de mejoras son, también por esencia, una prestación. Es decir, resultan dos figuras jurídico-tributarias radicalmente opuestas en cuanto a

   la naturaleza de la obligación a satisfacer por el causante.
3. Dentro de este mismo contexto procede precisar una tercera distinción: que mientras los servicios (particulares divisibles) amparados por los derechos única y exclusivamente benefician al sujeto pasivo; los servicios (generales indivisibles) amparados por las contribuciones especiales o de mejoras benefician al sujeto pasivo de manera directa y específica, pero también a toda la comunidad.
4. Por otra parte, para ser causante de un derecho basta con tener la necesidad o el interés de solicitar y recibir un servicio directo, de variada naturaleza, del Estado. En cambio, como ya se señaló con anterioridad, para convertirse en sujeto de una contribución especial o de mejoras es requisito previo e indispensable poseer el carácter de propietario de un bien inmueble ubicado dentro del "radio de beneficio" de una determinada obra de urbanización.
5. Finalmente, es necesario consignar que, mientras el usuario de los servicios que se cobran a través de derechos no obtiene con tal motivo ninguna plusvalía o incremento patrimonial, el sujeto pasivo de las contribuciones especiales o de mejoras debe encontrarse siempre, y por definición, dentro de esa

hipótesis.

IX. CUESTIONARIO

1. Explicar detalladamente en qué consiste la tesis o teoría económica del "Incremento no Ganado".

2. ¿Qué clase de servicios constituyen habitualmente las obras de urbanización?

3. ¿Qué grava y cómo se cobra el impuesto predial?

4. Señalar si en alguna ley fiscal federal se contempla la existencia de contribuciones especiales o de mejoras.

5. Explicar las diferencias entre las tesis del incremento no ganado y de la recuperación del costo.

6. Explicar por qué se afirma que las contribuciones especiales o de mejoras tienen el carácter esencial de prestación.

7. ¿Qué atributo particular o calidades singulares deben poseer los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras?

8. Explicar por qué las contribuciones especiales o de mejoras deben ser exigibles hasta la terminación de las correspondientes obras de urbanización y por qué su pago debe efectuarse hacia el futuro.

9. Explicar por qué las obras de urbanización que constituyen el hecho generador de las contribuciones especiales o de mejoras se llevan a cabo por decisión unilateral de la Administración Pública, independientemente de cualquier solicitud o gestión que al efecto formulen los particulares presuntamente beneficiados.

10. Explicar por qué a pesar de las numerosas inconformidades interpuestas por los particulares afectados, la figura jurídico-tributaria de la contribución especial o de mejoras tiende a multiplicarse en las diversas legislaciones locales de las Entidades Federativas de la República.

11. Explicar el argumento de inconstitucionalidad de las contribuciones especiales o de mejoras, basado en el caso de la doble tributación.

12. Explicar el argumento de inconstitucionalidad de las contribuciones especiales o de mejoras basado en la ruptura del principio de proporcionalidad.

13. ¿Es correcto el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el tributo que nos ocupa no constituye un impuesto?

14. Explicar las críticas que pueden formularse en torno a los

diversos argumentos utilizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para sostener la constitucionalidad de las contribuciones especiales o de mejoras.

15. Señalar las similitudes existentes entre impuestos y contribuciones especiales o de mejoras.

16. Explicar las principales diferencias entre impuestos y contribuciones especiales o de mejoras.

17. ¿Por qué se afirma que en la actualidad se ha pervertido y confundido la naturaleza y origen de las contribuciones especiales o de mejoras?

18. Explicar las cinco diferencias más importantes entre contribuciones especiales o de mejoras y derechos.

BIBLIOGRAFÍA

Garza, Sergio F. de la
Derecho Financiero Mexicano

Ferguson, J.M.
Historia de la Economía

Margáin Manautou, Emilio

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Roll, Eric
Historia de las Doctrinas Económicas

CAPÍTULO
17

Concepto y Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Accesorias

SUMARIO: **I. DEFINICIÓN. II. RECARGOS. CONCEPTO Y REGLAS PARA SU COBRO. III. MULTAS. CONCEPTO Y REGLAS BÁSICAS PARA SU IMPOSICIÓN. IV. REGLAS COMPLEMENTARIAS PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS. V. LA ACTUALIZACIÓN DE TODO TIPO DE CONTRIBUCIONES. VI. EL DESVÍO DE PODER. VII. HONORARIOS POR NOTIFICACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. CONCEPTO Y REGLAS PARA SU COBRO. VIII. GASTOS DE EJECUCIÓN FISCAL. CONCEPTO Y REGLAS PARA SU COBRO. IX. EL PODER SANCIONADOR DEL FISCO. X. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. DEFINICIÓN

El cuarto tipo de tributo, contribución o ingreso tributario del Estado, está constituido por lo que comúnmente se denomina como "contribuciones accesorias." Sobre este particular es necesario apuntar que no se ha formulado una definición conceptual, propiamente dicha, de lo que es o significa semejante rubro tributario. Tal circunstancia obedece al hecho de que las contribuciones accesorias, como su nombre lo indica, forman parte de los llamados "ingresos tributarios residuales", que el Fisco suele percibir. En efecto, existen determinadas categorías de ingresos que la Hacienda Pública percibe como consecuencia de la relación jurídico-tributaria y que, sin embargo, no son clasificables ni como impuestos, ni como aportaciones de seguridad social, ni como derechos, ni aun como contribuciones especiales; sin que, a mayor abundamiento, exista un medio de agruparlos dentro de una sola categoría o denominación. Además, como veremos a continuación, esta clase de ingresos son de variada naturaleza y características. Por consiguiente la definición que de los mismos se formule tiene por fuerza que ser residual y no conceptual. Dicho en otras palabras, no es posible definir a las contribuciones accesorias utilizando términos genéricos o globales que nos proporcionen una idea abstracta del concepto que queremos expresar, sino que es necesario llevar a cabo tal definición en forma excluyente, es decir, eliminando a los demás

tributos que sí son definibles de manera conceptual para expresar residualmente lo que significa el rubro que vamos a analizar.

Dentro de este contexto nos encontramos con que el último párrafo del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación señala que: "los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución... son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas."

Tomando como punto de apoyo los comentarios que anteceden, pensamos que la forma correcta y apropiada de definir a las contribuciones accesorias es la siguiente: Son contribuciones accesorias los recargos, las multas, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales o de mejoras.

Pensamos que nuestra definición expresa con claridad y precisión lo que dentro de la técnica tributaria debe entenderse por contribuciones accesorias porque mantiene la técnica adecuada de definir a este tributo residualmente y por exclusión, la que, por las razones apuntadas, es la única forma lógica de llevar a cabo esta definición.

II. RECARGOS. CONCEPTO Y REGLAS PARA SU COBRO

Después de haber efectuado la correspondiente definición de contribuciones accesorias, la que como habrá podido advertirse comprende a un término genérico, preciso es referirnos a las más importantes de sus especies. Así, toca en primer lugar hacer alusión al concepto de recargos.

Los recargos tienen, en principio, el mismo origen que la práctica comercial de cobrar intereses al deudor que se ha demorado en el pago de sus obligaciones pecuniarias. Dicho en otras palabras, los recargos derivan del perjuicio que se le causa a un acreedor, en este caso el Fisco, al no cubrírsele a tiempo las sumas a las que tiene derecho, impidiéndole así la libre e inmediata disposición del dinero que se le adeuda y enfrentándolo además a las consecuencias que se derivan de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda que suele ocurrir por el simple transcurso del tiempo.

Dentro de la relación jurídico-tributaria, el Fisco actúa efectivamente como un acreedor, en tanto que el contribuyente o sujeto pasivo asume la calidad de deudor. En tal virtud, a partir de la fecha en que un tributo se torna exigible (es decir, cuando se ha vencido el plazo que las leyes fiscales otorgan para su pago), el Fisco tiene el derecho de recibir de inmediato su importe en cantidad líquida.

Ahora bien, si esto no sucede, es evidente que se le está ocasionando un perjuicio económico, al no permitírsele disponer de las cantidades a las que ya tiene derecho para sufragar los gastos públicos y al exponerlo a que al lograr el cobro respectivo, el dinero que reciba ya no posea el valor o el poder adquisitivo que tenía en la fecha de exigibilidad.

Todo lo anterior ha dado origen a la figura tributaria de los recargos, que constituyen una especie de compensación económica a la que la Hacienda Pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea. Así, tomando en cuenta todos estos elementos, estimamos que los recargos pueden ser definidos de la siguiente manera: Los recargos son una especie de intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.

Los recargos son específicamente regulados por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, de cuyo contenido podemos desprender —además de la confirmación de que los recargos constituyen precisamente la indemnización al Fisco por la falta de pago oportuno de los tributos— los principios o reglas que rigen el cobro de estas contribuciones accesorias. Dichos principios o reglas pueden resumirse y explicarse de la siguiente manera:

1. *Los recargos empiezan a correr a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal respectivo.* En efecto, es requisito indispensable para que se genere el derecho al cobro de recargos, el que se haya vencido el término o plazo que las leyes respectivas otorgan al contribuyente para llevar a cabo el entero de la prestación fiscal a que se encuentra obligado; toda vez que mientras dicho plazo no transcurra, la obligación fiscal ya habrá nacido, pero aún no se habrá vuelto exigible.

2. *La tasa de los recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario.* Hemos dejado establecido que los recargos no son otra cosa que una especie de interés moratorio que los causantes deben cubrir al fisco en concepto de indemnización por la falta de pago oportuno de impuestos, derechos o contribuciones especiales. Por consiguiente, lo lógico es que la tasa respectiva se determine en función de los tipos de interés que rijan en el mercado bancario nacional. Esto último significa que para estos efectos forzosamente debe utilizarse el llamado "costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado

por el Banco de México", el que se toma como punto de partida para que el Congreso de la Unión, a través de una ley, fije anualmente una tasa. Dicha tasa se adiciona automáticamente en un 50% y así se obtiene el monto de los recargos aplicables en cada ejercicio fiscal.

La razón que justifica el que nuestras leyes tributarias hayan seguido este complejo procedimiento para la cuantificación de los recargos, la encontramos en el hecho de que los tipos de interés en el mercado suelen variar continuamente, particularmente en épocas de recesión económica, procesos inflacionarios, devaluaciones monetarias, etc. y por consiguiente resultaría poco realista el pretender establecer dicha tasa de manera permanente en un ordenamiento legal sujeto a vigencia más o menos indeterminada, como lo es, o al menos debe serlo, el Código Fiscal de la Federación. En tales condiciones nuestro legislador ha preferido utilizar una ley de vigencia anual, a fin de contar con la flexibilidad necesaria para ir adecuando la tasa de recargos a las variantes económicas que vaya presentando el mercado bancario del País.

3. *Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir de la exigibilidad y hasta que se efectúe el pago.* En principio se sostiene y se acepta en forma prácticamente unánime, que los recargos, al igual que los intereses, deben cobrarse por cada mes que el deudor permanezca en mora. Sin embargo, nuestro Código Fiscal también considera las llamadas "fracciones de mes", de tal manera que basta con que transcurra un solo día de un mes para que se cause íntegra la correspondiente tasa de recargos. Aun cuando esta disposición lo que persigue es castigar a los contribuyentes remisos, pensamos que peca de falta de equidad, ya que sujeta a idéntico tratamiento a personas colocadas en distintas situaciones, como es el caso, por ejemplo, de quien incurre en un solo día de mora y de quien incurre en 29 días de atraso. Al respecto creemos que lo justo y deseable sería que la tasa mensual de recargos se sujetara a una tabla proporcional, a fin de que su aplicación se fuera efectuando progresivamente hasta llegar al importe total, según el número de días transcurridos. En estas condiciones se respetaría el criterio de la progresividad fiscal, que es a su vez una de las bases de los principios constitucionales de Proporcionalidad y Equidad.

4. *Los recargos no se causan sobre contribuciones accesorias.* De acuerdo con el propio Código Tributario, los recargos se deben calcular sobre el total del tributo pagado extemporáneamente, excluyendo a los propios recargos, a los gastos de ejecución y a las multas por infracción a las disposiciones fiscales. Esta disposición resulta enteramente justa y

lógica, porque si los recargos son una sanción, resultaría absurdo aplicarlos sobre otras sanciones como las enunciadas.

5 . *Los recargos, se causan hasta por cinco años a partir de la respectiva fecha de exigibilidad.*— Esta disposición significa que el correr de los recargos —mes a mes— tiene un límite. Sin embargo, ese límite al tener como tope una cantidad equivalente a los recargos que se causen hasta por cinco años (y en ocasiones hasta por períodos superiores a cinco años en aquellos casos en los que al vencimiento de dicho plazo no hayan caducado las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas, en cuyo caso los recargos se continuarán causando hasta que dichas facultades se extingan) ocasiona, por una parte, el que el monto de los recargos pueda llegar a ser considerablemente superior al de la contribución omitida que les dio origen, y por la otra, a que, de hecho, corran en forma indefinida. Aun cuando esta disposición evidentemente tiene su origen en las crecientes necesidades recaudatorias del Fisco Federal que, en alguna forma tiene que colaborar en la búsqueda de recursos no crediticios (como los consabidos empréstitos que integran nuestra enorme deuda pública tanto interna como externa) que atenúen en lo posible el desmedido déficit presupuestario del Sector Público, la experiencia demuestra que el exceso en el ejercicio del poder sancionador del Fisco a lo único que conduce es a la ruina económica de los negocios de contribuyentes morosos que ante la abrumadora carga de sanciones que se ven forzados a cubrir para regularizar su situación fiscal prefieren optar por cerrarlos o por trasladarlos a otro sitio, cancelando así tanto indispensables fuentes de trabajo como fuentes potenciales de generación de futuras contribuciones. Ahora bien, como pensamos que en épocas de elevado desempleo y creciente subempleo como las que desafortunadamente estamos viviendo, el Fisco no puede darse el lujo de llevar sus potestades sancionadoras al extremo de forzar el cierre sistemático de fuentes de trabajo sólo para satisfacer inmediatas necesidades recaudatorias, esta exagerada tasa límite de recargos a la larga lo único que va a provocar, en el mejor de los casos (ya que en el peor seguramente va a originar "arreglos económicos", léase sobornos, entre los contribuyentes morosos y funcionarios hacendarios de segundo nivel encargados directamente de tareas recaudatorias) es una serie de "campañas de regularización", "convenios con los contribuyentes", "resoluciones especiales", etc., encaminadas a que los contribuyentes remisos cubran sus adeudos fiscales mediante substanciales reducciones de los recargos que se hayan generado a su cargo. Un claro ejemplo de lo anterior lo podemos encontrar en la legislación Fiscal de Colombia que en una época llegó al extremo de fijar como tope máximo para los recargos una cantidad equivalente al

100% de las contribuciones omitidas, con el único resultado de tener que establecer periódicamente "campañas de amnistía fiscal" para inducir a los contribuyentes al pago de impuestos atrasados mediante la reducción casi total de los elevados recargos que se hubieren acumulado.

6 . *Los recargos se causan sobre el importe total de las contribuciones pagadas extemporáneamente, pero incrementado dicho importe en las cantidades que correspondan a la actualización de las propias contribuciones por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, utilizándose para ello un factor basado en el Índice Nacional de Precios al Consumidor.*—Tal y como lo señalamos con anterioridad los recargos son una especie de interés moratorio que tiene por objeto resarcir al Fisco de la pérdida del poder adquisitivo que el dinero experimenta por el transcurso del tiempo, cuando las contribuciones respectivas no son pagadas dentro de los plazos que marcan las disposiciones legales aplicables. Por lo tanto, lo que se persigue con el cobro de recargos es precisamente proteger la recaudación de los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos de los cambios de precios y demás variantes económicas que tienden a reducir el poder adquisitivo de la moneda. De ahí que la tasa de recargos tenga que ser fijada periódicamente para adecuarla

precisamente a estas variantes económicas. Por consiguiente, si a los recargos se les suma la actualización del importe de las contribuciones que les dieron origen por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, es evidente que un mismo ingreso —la contribución original— está siendo gravado con dos créditos fiscales distintos al mismo tiempo: los recargos y el factor de actualización de la propia contribución original. Es decir, estamos en presencia de un típico caso de doble tributación que, como lo hemos venido señalando, es en todas las situaciones en las que se presenta claramente inconstitucional, a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación no se haya pronunciado de manera terminante al respecto. De ahí que no se justifique la introducción de esta regla a través de las modificaciones que se hicieron al Código Fiscal de la Federación con efectos a partir del 1o. de enero de 1990, puesto que es necesario insistir en que los apremios recaudatorios del Fisco nunca justificarán el desconocimiento del orden constitucional que nos rige. A lo que habría que agregar que también desde el punto de vista económico la regla de referencia resulta injustificada ya que en vez de haberse introducido en los años en los que el país experimentó elevadas tasas inflacionarias, se puso en vigor en un época en la que la inflación se encuentra en franco y pronunciado descenso.

III. MULTAS. CONCEPTO Y REGLAS BÁSICAS PARA SU IMPOSICIÓN

Las multas, como segundo tipo de contribuciones accesorias reguladas por nuestra legislación tributaria, pueden definirse sencillamente afirmando que son las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales. Tal y como afirma Margarita Lomelí Cerezo, distinguida Magistrada de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) "(el) elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico... el contenido de la coactividad es, como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la *sanción*, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho..."[1]

En efecto, si el Estado desea un cabal acatamiento a sus normas jurídico-tributarias, necesita contar con un adecuado mecanismo sancionador que implemente el principio de coactividad o coerción a través de un conjunto de sanciones, las que, como atinadamente sostiene Francisco Carnelutti, son aquellas "consecuencias que derivan

de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal."[2]

En términos generales puede decirse que las contribuciones accesorias reguladas por nuestro Derecho Fiscal forman parte o son manifestaciones del poder sancionador de la Hacienda Pública, al tener su origen y explicación precisamente en el incumplimiento de lo que ordenan las normas jurídico-tributarias. Pero en donde más claramente encontramos de manifiesto ese poder sancionador es en el caso de las multas, ya que mientras los recargos, los honorarios por notificación y los gastos de ejecución son consecuencias de ese incumplimiento, las multas constituyen la *sanción directa*, o sea, en palabras de Carnelutti, la consecuencia más desagradable de no ajustarse a lo preceptuado por la Ley impositiva. De ahí la definición que hemos dejado apuntada.

Ahora bien, toda vez que nuestra disciplina gira sustancialmente en torno a cuestiones pecuniarias, las multas tienen por fuerza que ser sanciones única y exclusivamente de carácter económico. Esto último sin prejuzgar el derecho que el Fisco tiene de solicitar del Poder Judicial la aplicación de penalidades corporales a quienes lleven a cabo hechos punibles en materia tributaria y a los cuales nos referiremos en el

Capítulo Décimo Noveno, al hablar del delito de defraudación fiscal. Pero lo que debe quedar muy en claro es que cuando hablamos de multas estamos refiriendo la cuestión solamente a sanciones de tipo económico. De tal manera que, con base en lo expresado en los párrafos precedentes, podemos llegar a la conclusión preliminar de que las multas, dentro del Derecho Fiscal, persiguen un doble objetivo, a saber:

a) Constituir la sanción directa aplicable a todo causante que incumple sus deberes tributarios.

b) Servir como instrumento del poder de coacción o coerción que la Ley otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Partiendo de estas dos premisas tenemos que señalar que, si bien es cierto que la autoridad fiscal está facultada para multar a los contribuyentes incumplidos también lo es que la imposición de tales multas no puede hacerse al capricho o arbitrio de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que ésta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico-constitucional que garantice la preservación, también en esta materia, del tan necesario principio de la legalidad tributaria. Como acertadamente afirma la Magistrada Lomelí Cerezo: "Ello (la potestad sancionadora) no significa, sin embargo, que al ejercitar su potestad sancionadora, la Administración pueda apartarse de las normas constitucionales y legales aplicables, que forman parte del régimen jurídico a que en todo Estado de Derecho se encuentra sometida su actuación..."[3]

Por consiguiente, para la imposición de multas también existe un conjunto de reglas a las que debe subordinarse la actuación del Fisco. Ahora bien, del análisis del Derecho Positivo aplicable puede desprenderse la existencia de dos clases de reglas: las básicas o fundamentales y las complementarias o derivadas. Refirámonos en esta sección al primer grupo:

Primera regla. Tomando como punto de partida el varias veces invocado Principio de Constitucionalidad, nos encontramos con que en la imposición de toda multa deben observarse escrupulosamente los requisitos que al efecto fijan los artículos 16 y 22 de nuestra Carta Magna. Como lo dejamos apuntado en su debida oportunidad, la base de sustentación de todo el orden jurídico-tributario está en la Constitución Federal. Por lo tanto, si una determinada materia aparece expresamente regulada en dicho ordenamiento supremo, nuestra primera obligación debe ser la de analizar prioritariamente esa materia

con estricto apego al mandato constitucional aplicable.

En consecuencia, la primera regla básica debe atender a los correspondientes requisitos constitucionales. Ahora bien, ¿cuáles son esos requisitos? La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de la Justicia Fiscal y Administrativa), en interesante ponencia del en ese entonces Magistrado, licenciado Mariano Azuela Güitrón, los ha resumido admirablemente:

> "Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los Artículos 16 y 22 constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la Justicia Federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos constitucionales citados, se debe concluir que los requisitos son los siguientes:
>
> I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.
>
> II. Que la misma se encuentre debidamente motivada: que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
>
> III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.
>
> IV. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos. (Revisión 60/78. Juicio 9832/77. Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 31 de enero de 1979. Ponente: Magistrado licenciado Mariano Azuela Güitrón.)"

Estimamos que, dada la claridad y corrección de esta importante sentencia, poco o nada queda por explicar. Sin embargo, como se trata de los lineamientos fundamentales del tema que nos encontramos analizando, al estudiar las otras reglas básicas así como las complementarias, volveremos a referirnos a todos y cada uno de los requisitos constitucionales enunciados.

Segunda Regla. Cuando la infracción consista en la evasión u omisión de una prestación fiscal cuyo monto sea susceptible de precisarse en una cantidad líquida, la multa variará entre el 50% y el 75% del importe de dicha prestación actualizada por inflación, pudiendo disminuirse estos límites hasta en un 25% o incrementarse hasta en un 90% más, según se presenten circunstancias atenuantes o agravantes.

Por regla general las infracciones en materia fiscal suelen consistir en evasiones u omisiones impositivas; por lo tanto, el mismo monto de la prestación incumplida sirve de base para el cálculo de la multa correspondiente, dentro de los márgenes que han quedado indicados.

Esto conduce inevitablemente al ejercicio de poderes discrecionales por parte de la autoridad fiscal. Se llaman poderes discrecionales a aquellas facultades conferidas por la ley a un funcionario público para actuar dentro de ciertos márgenes (mínimos y máximos) de acuerdo con su criterio. Sin embargo, la utilización de ese criterio no es ni puede ser absoluta o ilimitada, ya que, como lo veremos al hablar de las reglas complementarias, el propio Código Fiscal se encarga de indicar cuándo y en qué casos específicos procede la aplicación del mínimo o del máximo, o bien, de un monto intermedio, e inclusive cuándo deben ser disminuidos o aumentados, según sea el caso, esos mínimos, máximos o montos intermedios.

Tercera regla. Cuando no pueda precisarse el monto de la prestación fiscal omitida, o bien la infracción por su misma naturaleza no resulte cuantificable, el monto de la multa respectiva debe calcularse conforme a cantidades fijas, entre mínimos y máximos de acuerdo con los criterios normativos que de manera detallada se establecen en los artículos 80, 82, 84, 86, 88, 90 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación.

Desde luego, esta tercera regla vuelve a colocarnos ante la problemática de las llamadas facultades o poderes discrecionales;

cuestión a la que haremos especial referencia al estudiar la primera de las reglas complementarias para la imposición de multas.

Adicionalmente cabe señalar que conforme al artículo 70 del mismo Código Fiscal, el importe de las multas determinadas conforme a cantidades fijas se incrementa trimestralmente con base en factores de actualización derivados del llamado Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México.—Esto último, con el evidente propósito de ir ajustando los importes de las multas que tienen su origen en infracciones no cuantificables, a las circunstancias inflacionarias y de consiguiente depreciación del poder adquisitivo de la moneda que el País ha venido experimentando en los últimos años.

IV. REGLAS COMPLEMENTARIAS PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS

A diferencia del anterior Código Fiscal que contenía once reglas claras y precisas que cumplían con la función de resumir, ampliar y complementar tanto los correspondientes requisitos constitucionales como de fijar los lineamientos para el ejercicio de las varias veces mencionadas facultades discrecionales, el Código actual en forma dispersa consigna algunas reglas complementarias que parecen obedecer más que a una buena técnica jurídica, a simples propósitos

recaudatorios. Sin embargo, como se trata de la legislación aplicable, a continuación presentamos un análisis de las que, a nuestro juicio, son las reglas más importantes:

Primera regla. De acuerdo con el artículo 70 del Código Tributario: "La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

El precepto es claro. El hecho de que se cobre una multa no priva al Fisco del derecho de exigir el pago de las contribuciones omitidas, incluyendo los recargos, gastos de ejecución y demás accesorios que procedan. Es más, ni siquiera el ejercicio de la acción penal como consecuencia de una infracción tributaria, libera al contribuyente de la obligación de pagar multas. A reserva de analizar con posterioridad esta cuestión en forma detallada, aparece como evidente que el poder sancionador del Fisco mexicano se basa en una acumulación de penalidades económicas y corporales, que a la larga sólo puede desembocar en cualquiera de estas dos situaciones: el cierre de negocios y la consecuente fuga de capitales, o bien en una serie de componendas y corruptelas entre funcionarios gubernamentales y contribuyentes incumplidos o de mala fe, que por desgracia abundan en nuestro medio.

Segunda regla. Conforme al artículo 71 del Código Fiscal, se consideran responsables de infracciones a las leyes fiscales las personas que realicen los supuestos normativos que configuren tales infracciones, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. En realidad esta segunda regla sólo se concreta a formular un enunciado de orden lógico, a saber: para resultar sujeto de una multa es necesario colocarse previamente en el supuesto o hipótesis normativa que la ley declara como hecho constitutivo de una infracción en materia fiscal. Se trata de un enunciado tan evidente que no amerita mayor comentario. Sin embargo, es de hacerse notar que este precepto omite aclarar que conforme al diverso artículo 73 del mismo Código (que más adelante analizaremos) bajo determinadas circunstancias el cumplimiento de obligaciones tributarias fuera de los plazos establecidos no da lugar a la imposición de multas, cuando el mismo es espontáneo, es decir, sin que medie visita de inspección o requerimiento por parte de las autoridades hacendarias.

Tercera regla. El segundo párrafo del invocado artículo 71, nos indica que: "cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga". Aun cuando esta regla a simple vista pudiera parecer injusta, en realidad persigue una finalidad eminentemente lógica: evitar que dos o más contribuyentes se pongan de acuerdo para infringir normas tributarias repartiéndose entre sí la carga de la sanción. De permitirse esto último se caería en situaciones de grave inequidad, ya que el infractor solitario resultaría más severamente castigado que aquéllos que actuaran "en equipo". Por eso, con toda razón, nuestro Código Tributario exige que cuando varios sujetos sean solidariamente responsables de una infracción; cada uno de ellos, por separado y en lo individual, debe pagar el total de la multa que se imponga.

Cuarta regla. Dispone en su parte conducente el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, lo que a continuación se transcribe de manera textual:

> "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:
>
> I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
>
> II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendiente a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
>
> III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen."

Esta regla, que impide la aplicación de multas aun cuando existan infracciones, amerita los siguientes comentarios:

1. Como primera hipótesis, esta cuarta regla se refiere a lo que se ha denominado "pago extemporáneo pero espontáneo"; es decir, aquel que tiene lugar fuera de los plazos establecidos en las leyes fiscales, pero que deriva de un acto de libre voluntad del contribuyente, o sea, aquél que no se hace como consecuencia de requerimientos, visitas de inspección o cualquier gestión de notificación o de cobro llevada a cabo por el sujeto activo. Sobre este particular, es interesante citar la siguiente resolución:

> "Desvío de Poder. Existe cuando se fija la sanción máxima no obstante que la infracción la denuncia el propio causante." (Sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, con fecha 5 de julio de 1937, en el Juicio de Nulidad número 7852/937.)

2. Como segunda hipótesis esta regla contempla aquellas situaciones en las que se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o por caso fortuito. A guisa de ejemplo puede citarse el hecho, más o menos frecuente, de aquellos contribuyentes a los que mes a mes se les descuenta de su salario la cantidad correspondiente al Impuesto sobre la Renta y que, sin embargo, incurren involuntariamente en infracción, al retener sus patrones indebidamente esas cantidades para fines particulares, dejando de enterarlas oportunamente al Fisco, como es su obligación. También puede citarse el caso de aquellos contribuyentes cuyos libros y registros fiscales no se encuentran al corriente, debido a que tales documentos se destruyeron a consecuencia de un siniestro. En ambos casos, la existencia de infracciones es obvia, pero también es obvio que las mismas fueron cometidas por lo que en el lenguaje jurídico tradicional se conoce como "causas de fuerza mayor" y/o "casos fortuitos".

3. Asimismo nos parece de importancia destacar que la regla que estamos analizando está inspirada en un encomiable espíritu de justicia, ya que lo que debe sancionarse es el dolo y la mala fe del contribuyente, que no sólo elude el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino que además priva al Erario de los recursos económicos que este último necesita, a veces en forma imperiosa, para satisfacer

necesidades colectivas, y que, a mayor abundamiento, sienta nocivos precedentes que pueden estimular a otros contribuyentes a adoptar conductas parecidas, deteriorando en esa forma el tan necesario sentido de conciencia ciudadana en materia fiscal. Pero así como esta clase de infracciones deben ser castigadas con la severidad que cada caso requiera, las que se cometan por causas de fuerza mayor, por caso fortuito o por haberse cubierto en forma extemporánea, pero espontánea, los tributos, como contrapartida no deben ser objeto de sanción alguna, en atención a la buena fe o inocencia que el contribuyente muestra en tales casos.

Quinta regla. En los términos del último párrafo del citado artículo 73: "siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán exclusivamente a cargo de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes".

Tal y como lo explicamos en su oportunidad, para la validez de

determinados actos jurídicos (compra-ventas de bienes inmuebles, constitución de sociedades mercantiles, algunos tipos de fideicomisos, cálculo de algunos impuestos especiales, etc.), se requiere que los mismos sean pasados ante la fe de un notario o corredor público titulado o bien autorizados por un funcionario hacendario. Ahora bien, esta clase de fedatarios o funcionarios, a cambio de la autoridad que el Estado les confiere, están obligados a cerciorarse del correcto pago de las contribuciones que se deriven de las operaciones que autoricen. De ahí que, como también lo indicamos oportunamente, exista a su cargo una *responsabilidad subsidiaria* en materia fiscal. Por esa razón, esta quinta regla busca sancionar a aquellos fedatarios y/o funcionarios que no desempeñen correctamente la tarea que el propio Estado les ha asignado, reservando para los obligados directos la sola responsabilidad de cubrir las prestaciones fiscales que se hubieran omitido, pero librándolos de cualquier multa, recargo, gasto de ejecución, etc. Este criterio nos parece enteramente lógico, ya que en la mayoría de los casos los particulares ocurren ante los fedatarios públicos e inclusive ante funcionarios del Estado en busca tanto de asesoría y consejo como de protección legal, por considerarlos especialistas en su ramo, y por tanto, si incurren en alguna omisión, las consecuencias de la misma no deben hacerse extensivas a los particulares, sino a los propios federativos o funcionarios en quienes cualquier clase de omisión es menos justificable. Desde luego, el precepto legal que nos ocupa contempla la también lógica excepción de que el federatario o funcionario debe ser relevado de toda culpa cuando demuestre que incurrió en infracción por la "inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes..."

Sexta regla. Un tanto escondida, en el primer párrafo del artículo 75 del Código Fiscal, aparece la muy importante regla de que las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes tributarias, deberán fundar y motivar su resolución.

Esta regla contiene una necesaria reafirmación de los ya apuntados requisitos constitucionales: la motivación y fundamentación legales. Dicho en otras palabras, toda resolución del Fisco que consista en la imposición de una multa debe expresar las circunstancias de hecho constitutivas de la infracción que se castiga y los preceptos legales que sirven de apoyo a la sanción.

En torno a este punto cabe citar los precedentes judiciales.

> "La autoridad debe razonar y determinar en la propia resolución los motivos por los que considera aplicable la sanción en determinada cantidad, aun cuando ésta se encuentre

dentro de los límites mínimo y máximo señalados por la ley, a efecto de justificar su arbitrio." (Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 10 de enero de 1979, dictada en la Revisión número 393/73. Ponente Magistrado licenciado Edmundo Plascencia Gutiérrez.)

"Si en una sentencia que adquiere el carácter de cosa juzgada por no haberse impugnado, se declara la nulidad de una resolución en la que se determina un crédito por omisión de impuestos, debe igualmente declararse la nulidad del proveído que impuso la sanción al tenerse por configurada esa infracción en tanto que como consecuencia de ese fallo carece de motivación." (Resolución de la H. Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, de fecha 20 de septiembre de 1978, dictada en la Revisión 521/76, relativa al Juicio de Nulidad 8016/76. Ponente Magistrado licenciado Mariano Azuela Güitrón.)

Séptima regla. En diversas fracciones del mencionado artículo 75 se señalan las agravantes que, en caso de configurarse, facultan a las autoridades hacendarias para imponer multas por cantidades equivalentes a los máximos autorizados por el propio Código Fiscal. Dichos agravantes pueden resumirse de la siguiente manera: la reincidencia en cometer infracciones; el uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes; utilizar, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero; llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; llevar dos o más libros sociales con distinto contenido; que se destruya, se ordene o se permita la destrucción total o parcial de la contabilidad; que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir con los correspondientes requisitos legales; que se omita el pago de contribuciones recaudadas de terceros; y el que la infracción sea en forma continuada, así como el divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, y que haya sido solicitada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Desde luego, todos los casos enunciados implican situaciones de infracción que deben ser castigadas. Sin embargo, el Código actual, a diferencia del anterior, no da bases para diferenciar cuáles de estos agravantes deben ser sancionados con mayor severidad, pues como lo veremos más adelante, la reducción en el monto de las multas depende más de la oportunidad en el pago que de la gravedad de la infracción cometida. Lo cual es contrario a todo principio de justicia distributiva, puesto que no le causa el mismo agravio al Fisco el contribuyente que microfilma su contabilidad sin cumplir con determinados requisitos, que el que deliberadamente y de mala fe utiliza documentos falsos para fines fiscales o bien lleva un sistema doble de contabilidad con distinto contenido. Esto último viene a reforzar la idea de que el Código Fiscal de la Federación en vigor, se encuentra inspirado más en criterios económicos y de recaudación que en una justa y adecuada técnica jurídica.

Octava regla. Según la fracción V, del artículo 75 que se viene citando, "cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor".

En el Capítulo Octavo dejamos establecido que una de las causas que hacen antieconómico y, por ende, indeseable a un sistema tributario, es la existencia de penalidades excesivas que acaban por arruinar a los contribuyentes y que privan tanto al fisco en particular, como a la sociedad en general, de los beneficios que pudieran derivarse de la inversión de sus capitales. Por consiguiente esta octava regla complementaria constituye un leve indicio de que el legislador mexicano ha tomado en cuenta algunas de las enseñanzas del célebre economista inglés. En efecto a través de esta disposición se atenúa lo que se ha dado en llamar "acumulación de sanciones" y que tiende a producir nocivos efectos en el patrimonio de los contribuyentes. Por lo tanto, cuando como consecuencia de un mismo acto o de una misma omisión se cometan varios tipos de infracción, la autoridad hacendaria debe aplicar la multa que corresponda a la infracción más grave, absteniéndose de sancionar las restantes violaciones legales.

Novena regla. En los artículos 75, fracción VI, 76 y 78, se fijan las bases para el ejercicio de las facultades discrecionales otorgadas a las autoridades fiscales para determinar el monto de las multas a imponer a los contribuyentes-infractores. A continuación presentamos un resumen de dichas bases:

1. En caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se le notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Es de hacerse notar que esta reducción no procede en el caso de infracciones cometidas en materia aduanal o en casos de errores aritméticos en el entero de contribuciones.

2. Tratándose de infracciones que se traduzcan en omisiones impositivas o tributarias, que se descubran, como sucede en la casi totalidad de los casos, como consecuencia del ejercicio por parte de las autoridades fiscales de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:

a) El 40% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague conjuntamente con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones que omitió.

b) Del 55% al 75% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Décima regla. Conforme al artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes bases:

1. Se aumentarán:

a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido, o cuando la infracción fuere de carácter continuo;

b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes que fueron mencionados con anterioridad: hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes: utilizar sin tener derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para efectos fiscales; llevar dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido; destruir u ordenar la destrucción total o parcial de la contabilidad; y microfilmar documentos sin cumplir con los requisitos legales respectivos;

c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas de terceros y no enteradas al Fisco, cuando la infracción tenga su origen en la falta de entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de terceros.

2. Se disminuirán de un 20% a un 25% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando la infracción consista en la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de tercero, siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva.

Del análisis de la novena y décima reglas complementarias para la imposición de multas, se desprenden los siguientes comentarios.

El Código Fiscal que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, establecía tres elementos básicos para cuantificar las multas: la importancia de la infracción, *las condiciones económicas del contribuyente*, y la conveniencia de destruir prácticas establecidas (casos de reincidencia).

El Código actual ignora por completo las condiciones económicas en

las que el contribuyente-infractor pueda encontrarse y aunque atiende a la importancia de la infracción y a los casos de reincidencia, su principal preocupación se centra en la prontitud con la que las multas sean pagadas. Aparece bastante claro que el espíritu rector de estas disposiciones no es el de justicia sino el que deriva de un simple ánimo recaudatorio. Esto último inevitablemente tendrá que conducir a situaciones contrarias al principio constitucional de equidad, ya que existe la posibilidad de que dos contribuyentes que cometan el mismo tipo de infracción sean objeto de un trato discriminatorio debido a su distinta capacidad económica, o bien por hacer o no hacer uso de los correspondientes medios de defensa legal. En efecto, como en principio el monto de las multas depende de la oportunidad en su pago —aunque después dicho monto pueda incrementarse en función de la gravedad de la infracción— resulta que quien, por poseer una mayor disponibilidad de recursos económicos o por abstenerse de interponer algún recurso o medio de defensa legal, pagará una multa de menor cuantía que quien o no cuente con liquidez económica inmediata o bien decida interponer el medio de defensa que proceda y el fallo respectivo sea adverso para sus intereses. Pongamos un ejemplo: Dos contribuyentes cometen infracciones relacionadas con la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de terceros. Evidentemente se trata del mismo tipo de infracción; por consiguiente deberían ser sancionadas con idéntica severidad. Sin embargo, el primer contribuyente paga las contribuciones omitidas conjuntamente con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita, por lo tanto deberá cubrir una multa equivalente al 100% de dichas contribuciones omitidas (50% por pronto pago más otro 50% por la gravedad de la infracción). En cambio, el segundo contribuyente, ya sea por carecer de recursos económicos de inmediata disponibilidad o por haber intentado sin éxito los correspondientes medios de defensa legal, paga fuera de los plazos en los que el Fisco otorga "descuentos". En tales condiciones, se hará acreedor a una multa equivalente al 125% de la contribución omitida (75% que es la multa aplicable en todos los casos en los que no haya pronto pago, más 50% por la gravedad de la infracción).

Como puede advertirse, el Código Fiscal no toma en cuenta para nada las condiciones económicas del contribuyente y además busca desalentar la interposición de los recursos y medios de defensa legal que él mismo establece (no debe olvidarse que en adición a este problema el contribuyente que recurre a remedios jurisdiccionales y obtiene resultados adversos debe seguir pagando recargos durante todo el tiempo que dure la tramitación de las instancias respectivas por un período de cinco años); todo ello en un afán recaudatorio que parece

derivar de una ingente necesidad por parte del Estado de procurarse recursos económicos rápidamente. Sin embargo, al regular esta delicada cuestión, con dicho afán recaudatorio los autores del actual Código Fiscal olvidaron por completo el principio de equidad —que en esencia consiste, tal y como se señaló en su oportunidad, en que todos los sujetos de la misma ley fiscal que se coloquen en idéntico supuesto normativo deben ser objeto del mismo tratamiento sin discriminaciones ni distingos de ninguna especie— que consagra la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, que como Ley Suprema nos rige.

A mayor abundamiento de lo anterior, cabe señalar que éste es el sistema sancionador que comúnmente se conoce como de "multas fijas", porque el monto de la sanción pecuniaria no depende, tal y como se señaló con anterioridad, ni de la gravedad de la infracción ni de las condiciones económicas del contribuyente como lo exigía el Código Fiscal de 1966, sino tan sólo de la aplicación de porcentajes fijos y determinados sobre el monto de una omisión o evasión tributaria.

Ahora bien en la jurisprudencia que se identifica bajo el número 10/1995, sentada con fecha 20 de junio de 1995, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha declarado de manera definitiva la inconstitucionalidad de esta clase de multas, por considerar que son

violatorias de lo dispuesto tanto en la fracción IV del artículo 31 constitucional como en el artículo 22 del mismo ordenamiento supremo, toda vez que al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Así, el texto de dicha jurisprudencia es el siguiente:

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. —Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Amparo en revisión 2071/93.—Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V.—24 de abril de 1995.—Unanimidad de once votos.— Ponente: Juventino V. Castro y Castro.— Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93.—Club 202, S.A. de C.V.—22 de mayo de 1995.— Unanimidad de nueve votos.—Ponente: Juan Díaz Romero.—Secretaria: Angélica Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94.—Amado Ugarte Loyola.—22 de mayo de 1995.— Unanimidad de nueve votos.—Ponente: Juan Díaz Romero.— Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94.—Jovita González Santana.—22 de mayo de 1995.— Unanimidad de nueve votos.—Ponente: Juan Díaz Romero.— Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94.—Comerkin, S.A. de C.V.—29 de mayo de 1995.—Unanimidad de nueve votos.—Ponente: Mariano Azuela Güitrón.— Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones, Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla.—México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.

Es de hacerse notar que esta jurisprudencia no ha traído como resultado el que se modifique el método de imposición de multas previsto en el Código Fiscal de la Federación, para eliminar las reglas economicistas y recaudatorias que han prevalecido desde 1982 y retornar al sistema jurídico que preveía el Código Fiscal de 1966, en el sentido de que las multas se fijaran tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva, y los demás elementos que permitan individualizar la imposición de cada sanción.

Sin embargo, es de esperarse que en un futuro no demasiado lejano nuestro Código Tributario tendrá que adaptarse a lo resuelto por el máximo tribunal de la República, ya que de lo contrario un buen número de multas fiscales serán declaradas inconstitucionales a través de la interposición, por parte de los afectados, del correspondiente juicio de amparo.

V. LA ACTUALIZACIÓN DE TODO TIPO DE CONTRIBUCIONES

De acuerdo con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación: "El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes."

Dejando de lado el pobrísimo uso que esta disposición legal hace de

la lengua castellana al hablar de la "actualización de lo que se deba actualizar" (defecto por demás común en la mayor parte de nuestra más reciente legislación tributaria), es evidente que la misma introduce, a partir del 1o. de enero de 1991, una nueva —e inusitada— figura tributaria: la actualización, por, inflación, de todo tipo de contribuciones. Debe aclararse que no se trata de una idea enteramente nueva. Países que han vivido décadas de elevadas tasas inflacionarias como Argentina y Brasil, no han tenido otro recurso que el de "indexar" sus economías, ajustando precios, salarios e impuestos a los índices (de ahí la palabra "indexar") de inflación que mes a mes determinan los respectivos Bancos Centrales.

La medida, en principio, es entendible en países cuyas tasas inflacionarias superan, por regla general y durante períodos prolongados, el 100%, como mínimo, de inflación anual. Después de todo las economías disparatadas producen necesariamente medidas disparatadas.

Sin embargo, en el caso de México la justificación de esta reforma tributaria es mucho más discutible. Dejamos establecido en líneas atrás que la existencia de los recargos como típica contribución accesoria se justifica ampliamente en virtud de que los mismos tienen como

finalidad resarcir al fisco de la pérdida de poder adquisitivo que la moneda sufre con el transcurso del tiempo —precisamente como resultado directo de los incrementos en los índices de precios—, cuando las contribuciones principales (impuestos, derechos y contribuciones de mejoras) no son pagadas en tiempo.

Asimismo dejamos establecido que los recargos por su misma naturaleza nos llevan al principio fundamental de que el Fisco no puede imponer recargos sobre contribuciones accesorias. Es decir, que no se puede cobrar recargos sobre recargos, o bien recargos sobre multas, ya que de procederse de esa manera el Fisco estaría obligando a los contribuyentes a pagarle cantidades en exceso de la contribución originalmente causada actualizada con los recargos generados durante el tiempo en el que permaneció insoluta, violando así el ya analizado Principio de Proporcionalidad que consagra la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República.

Por si lo anterior no fuera suficiente, a partir del ejercicio fiscal de 2004, se adicionó el siguiente párrafo al invocado artículo 17-A de nuestro Código Tributario: "Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor

desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización se llevará a cabo a partir del mes de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el período comprendido desde el mes en el que éstas se actualizaron por última vez y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del período entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación."

Es a todas luces evidente que esta complicada fórmula de actualización de contribuciones por inflación resulta violatoria del principio constitucional de legalidad en materia fiscal, toda vez que determinados elementos para la determinación de las contribuciones en cantidad líquida, como lo son todos los que se relacionan con la propia actualización, no están fijados en la ley aplicable, en este caso el Código Fiscal de la Federación, de manera cierta; toda vez que, por el contrario, quedan al arbitrio de autoridades administrativas que carecen de facultades para legislar, como el Banco Central o Banco de México que es el que calcula, determina y publica el Índice Nacional de Precios al Consumidor y el Servicio de Administración Tributaria, que es un mero órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y al que se le reserva la potestad de realizar las correspondientes operaciones aritméticas y además la de publicar sus resultados en el Diario Oficial de la Federación.

Dentro de este contexto pensamos que resulta injustificada la introducción en nuestro medio tributario de esta singular figura de la "actualización de contribuciones" porque tiene exactamente el mismo origen y el mismo fin que los recargos: proteger al Fisco de las posibles pérdidas pecunarias derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad.

Al duplicar en esa forma su poder sancionador el Fisco Federal está llevando a los contribuyentes no sólo remisos sino también a los que de toda buena fe impugnan a través de los medios de defensa legal a su alcance una resolución de la autoridad hacendaria que consideran legalmente infundada y que por un criterio interpretativo del juzgador

acaban perdiendo en definitiva el juicio respectivo, a una situación económicamente imposible; puesto que en estos casos deberán cubrir a dicho Fisco Federal las siguientes prestaciones:

1. La contribución originalmente omitida.

2. Los recargos aplicables a dicha contribución.

3. La multa impuesta por la omisión de la contribución original.

4. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización, en función del Indice Nacional de Precios al Consumidor, a la contribución originalmente omitida.

5. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización a los recargos causados.

6. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización a la multa impuesta.

7. El importe resultante de la aplicación del factor de actualización a los gastos de ejecución.

Si tratáramos de resumir todo lo anterior en una fórmula, la misma resultaría así:

Contribución + factor de actualización + recargos + factor de actualización + multa + factor de actualización + gastos de ejecución + factor de actualización.

Pero no sólo desde el punto de vista económico es injustificada la introducción de este factor. También desde la necesaria perspectiva jurídico-constitucional nos encontramos ante una situación insostenible. En efecto, tal y como quedó señalado en el Capítulo 11 de la presente obra, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejecutoria dictada con fecha 19 de marzo de 1985 en el Amparo en revisión 8993/83 claramente estableció que: "cuando el presupuesto objetivo del hecho imponible lo es gravar el cumplimiento de una obligación tributaria... se falta al principio de justicia tributaria. Es in-aceptable que un impuesto sea el presupuesto objetivo de otro impuesto; que lo que es el resultado, se torne en presupuesto; que una sobreposición interminable de impuestos pueda ser inconstitucional a pesar de su intrínseca injusticia por desnaturalizar la esencia misma del impuesto y sus finalidades."

Aplicando lo anterior al caso que nos ocupa pensamos que resulta

obvio que el varias veces mencionado factor de actualización —que en el fondo no es sino otra contribución accesoria— al tener como presupuesto objetivo a cualquier otra contribución, incluyendo de manera especial a los impuestos, recargos y multas, origina una sobreposición interminable de tributos como lo demuestra la fórmula que estructuramos líneas atrás. Esta sobreposición, como atinadamente lo ha resuelto el Máximo Tribunal de la República es contraria al principio de la justicia tributaria porque la acumulación de gravámenes sobre el mismo objeto ocasiona que los contribuyentes afectados por esta situación tengan que soportar un sacrificio fiscal que excede sus respectivas capacidades económicas, vulnerándose así el tan necesario principio de la proporcionalidad, o justicia, en la tributación que deriva directamente de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Todo lo anterior tiende a llevarnos, una vez más, a la misma conclusión que nos hemos visto forzados a exponer en otras Secciones de este Capítulo: que por lo menos en los últimos diez años la tan necesaria reforma estructural de nuestro sistema tributario ha venido siendo aplazada en función de ingentes necesidades recaudatorias. Así, el llamado factor de actualización podrá ser antieconómico, injusto y hasta inconstitucional; pero a cambio le proporciona al Fisco Federal ingresos adicionales que castigan al contribuyente en la misma medida

en la que el gobierno al que tiene la obligación constitucional de sostener es incapaz de combatir o reducir la inflación.

VI. EL DESVÍO DE PODER

Como el lector habrá podido advertir, en varios de los precedentes judiciales que hemos venido citando se utiliza repetidamente la expresión "desvío de poder". En tales condiciones se impone que procedamos a explicar lo que este concepto significa. En su acepción más sencilla, el desvío de poder consiste en la imposición de sanciones en contravención a lo que disponen las diversas reglas que sobre el particular hemos venido analizando. Dicho en otras palabras, se trata de un ejercicio desviado e incorrecto de los poderes discrecionales que las leyes otorgan a las autoridades fiscales para aplicar multas. Repitiendo lo expresado en páginas precedentes, si bien es cierto que el Fisco está facultado para multar a los contribuyentes incumplidos, también lo es que la imposición de tales multas no puede hacerse al arbitrio o capricho de la autoridad que sanciona, sino que es indispensable que ésta ciña su actuación al correspondiente marco jurídico-constitucional que garantice la preservación del principio de la legalidad tributaria.

Por lo tanto, cada vez que la autoridad hacendaria aplique una

multa sin observar los ya estudiados requisitos constitucionales o violando cualesquiera de las disposiciones complementarias, también ya analizadas, incurrirá, inevitablemente, en desvío de poder.

Por supuesto, al estar vinculado al ejercicio de facultades discrecionales, el desvío de poder es una figura privativa del Derecho Fiscal y del Derecho Administrativo en el área específica del poder sancionador de la Administración Pública. Como atinadamente lo ha establecido el Tribunal Fiscal en una de sus sentencias:

> "Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones, porque es ahí en donde la necesidad del acatamiento de las reglas implícitas antes dichas aparece con claridad en el derecho tributario mexicano, puesto que en la materia de los impuestos las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos de las leyes." (Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, correspondiente al Tercer Trimestre de 1957, página 179.)

Abundando en estos conceptos, la doctora Margarita Lomelí Cerezo sostiene: "Ciertamente podría darse un ejemplo de desvío de poder clásico si se sanciona la infracción en forma extremadamente severa, no en vista del interés público que existe en la represión de las transgresiones a las leyes fiscales, sino por razones diversas, tales como animosidad personal o intereses políticos..."[4]

En síntesis, puede sostenerse que el desvío de poder se presenta en cada ocasión en que el poder sancionador del Fisco no se ajusta, por cualquier motivo, a alguna de las reglas, ya sea básicas o complementarias, que constituyen, en su conjunto, el marco jurídico que norma la imposición de multas dentro del Derecho Fiscal Mexicano.

VII. HONORARIOS POR NOTIFICACIÓN DE CRÉDITO FISCALES. CONCEPTO Y REGLAS PARA SU COBRO

El tercer tipo de tributos accesorios que contempló hasta 1997 nuestra legislación tributaria está representado por los llamados "Honorarios por Notificación de Créditos", los que pueden definirse como aquellas cantidades que el Fisco cobra a los contribuyentes que no han cubierto oportunamente los tributos que adeudan, por el solo hecho de requerirles, por escrito y de manera personal, el cumplimiento de sus obligaciones.

Tal y como lo señalamos en su debida oportunidad, la relación jurídico-tributaria parte de una premisa de buena fe: dejar en libertad al sujeto pasivo para declarar y enterar las prestaciones fiscales que le correspondan, espontáneamente y dentro de los plazos que la ley marque en cada caso. Ahora bien, cuando tal espontaneidad no se presenta, entra en acción el poder sancionador del Fisco, el que, por

regla general, se caracteriza por la aplicación de una serie de consecuencias económicas al contribuyente remiso, que forman parte de la coactividad o coercibilidad inherente a toda norma fiscal. Una de esas consecuencias está constituida precisamente por el cobro de Honorarios por Notificación de Créditos, los que, se insiste, estriban en la cantidad que se carga al contribuyente por el solo hecho de darle a conocer la situación de exigibilidad de las prestaciones que adeuda a la Hacienda Pública.

Establecido lo anterior, es necesario hacer una breve referencia a las principales reglas que rigen el cobro de esta clase de contribuciones accesorias:

1. El adeudo fiscal de que se trate debe encontrarse vencido, es decir, debe haberse iniciado el período de su exigibilidad.

2. La notificación respectiva debe formularse por escrito y darse a conocer al interesado de manera personal, en su domicilio o a través de comparecencia ante una oficina exactora.

3. Si el interesado no se encontrare en su domicilio, deberá dejársele un citatorio para que espere al notificador el día hábil siguiente. Si la persona a quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio, o bien con el vecino más cercano.

4. Tratándose de personas morales las diligencias de notificación deben entenderse con el representante legal de las mismas.

Es conveniente tomar muy en cuenta que el incumplimiento de *cualesquiera* de las formalidades enunciadas, trae como consecuencia la nulidad de la notificación respectiva. Esto último debe ser destacado en virtud de que es muy común que los notificadores adscritos a las oficinas de Hacienda, con el aparente objeto de ahorrar tiempo, practiquen esta clase de diligencias sin dejar el citatorio previo, o bien tratándose de personas morales, no las atiendan con el correspondiente representante legal.

5. El monto de este tipo de honorarios debe ser proporcional al importe del tributo que se notifique. Esto último nos parece enteramente lógico, ya que como estos honorarios se cargan, en última instancia, al contribuyente, éste tiene derecho, también en esta materia, a que se respete en su beneficio el principio constitucional de proporcionalidad.

Es importante señalar que a partir de 1997 los honorarios por

notificación de créditos fiscales fueron eliminados del Código Fiscal de la Federación como contribuciones accesorias, por considerarse que duplicaban los gastos de ejecución fiscal, ya que, en el fondo, obedecen a la misma situación y razón de Derecho. No obstante lo anterior, he querido mantener vigente la presente Sección de este capítulo, en atención a que las tendencias recaudatorias del Fisco Federal que año con año se renuevan, rescatando inclusive tributos que en el pasado fueron derogados, y acumulando impuesto sobre impuestos como sucede en casi todos los casos de los impuestos especiales sobre producción y servicios que gravosamente se acumulan sobre el impuesto al valor agregado, permite suponer que, tarde o temprano, se tenderá a rescatar esta figura partiendo del supuesto —favorable a los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública— de que la notificación de un crédito fiscal y la realización del procedimiento de ejecución son, desde el punto de vista estrictamente procesal, dos momentos distintos que pueden dar origen al cobro de dos contribuciones accesorias diferentes, tal y como ocurrió en el pasado.

VIII. GASTOS DE EJECUCIÓN FISCAL. CONCEPTO Y REGLAS PARA SU COBRO

El procedimiento de ejecución fiscal o procedimiento económico-coactivo, como también se le conoce, consiste en el embargo y remate de bienes propiedad de un contribuyente en cantidad suficiente para cubrir las prestaciones tributarias que adeude y respecto de las cuales ya le haya sido formalmente notificado el respectivo requerimiento de pago. Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al Fisco de las erogaciones en que haya incurrido con motivo de esas diligencias de embargo y remate. En consecuencia, este cuarto tipo de contribuciones accesorias representa también una sanción por violación a las leyes fiscales.

En cuanto a los principios que rigen su cobro, pueden señalarse los siguientes:

1. La ejecución fiscal presupone la exigibilidad del tributo. Así, el artículo 145 de nuestro Código Tributario señala en su primer párrafo que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."

2. La iniciación del procedimiento de ejecución presupone también la previa notificación y requerimiento de pago del crédito que se ha vuelto exigible.

3. Los gastos de ejecución, de acuerdo con lo que establece el

Reglamento respectivo, comprenden los siguientes conceptos:

a) Los honorarios de los ejecutores, de los depositarios y de los peritos;

b) Los gastos de impresión y publicación de convocatorias;

c) Los de transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados;

d) Los demás que, con el carácter de extraordinarios, eroguen las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento administrativo de ejecución.

4. En caso de remate el cobro de los gastos de ejecución, por tratarse en realidad de un mero reembolso, es preferente al de cualquier otra prestación tributaria. En efecto, dispone el artículo 148 del Código Fiscal, en su parte conducente que:

> "Art. 148. El producto obtenido... se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:
>
> I. Los gastos de ejecución.
>
> II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
>
> III. Las aportaciones de seguridad social.
>
> IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
>
> V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales."

5. Como corolario de las reglas anteriores, puede llegarse a la conclusión de que los tributos o contribuciones consisten en obligaciones que, esencialmente, llevan aparejada ejecución automática, esto es, que pueden hacerse efectivos por el mismo acreedor sin necesidad de recurrir a un procedimiento de tipo judicial; toda vez que, vencido el plazo legal para el pago de un tributo, el Fisco simplemente requiere de pago al causante por un término preciso, transcurrido el cual, y de no presentarse el entero correspondiente, sin mayor trámite embarga y remata bienes propiedad del contribuyente remiso. De ahí su denominación alterna de "procedimiento económico-coactivo", ya que a través del mismo el contribuyente incumplido se ve coaccionado para atender sus deberes tributarios bajo la amenaza, en caso contrario, de sufrir severos perjuicios económicos.

IX. EL PODER SANCIONADOR DEL FISCO

El estudio que hemos efectuado a lo largo del presente capítulo de las contribuciones accesorias como "ingresos tributarios residuales", nos ha permitido apreciar el poder sancionador del Fisco mexicano. Poder sancionador que, en principio, y dentro de este contexto específico, aparece exclusivamente limitado al aspecto económico. No obstante se trata de un poder formidable y necesario. Formidable por la acumulación de sanciones: recargos, multas y gastos de ejecución fiscal; y necesario, porque si la coerción o coacción es un elemento indispensable para obtener el debido acatamiento a cualquier norma jurídica, en el caso de las tributarias dicho elemento se convierte en vital para que el Estado no se vea privado injustificadamente de los recursos que necesita para la oportuna atención de las necesidades colectivas de interés general.

Por esa razón el Derecho Fiscal ha tenido que crear su propio catálogo de sanciones. Como afirma el jurista argentino Dino Jarach: "Las infracciones fiscales y las sanciones penales correspondientes constituyen una materia sujeta a un régimen legal particular y, salvo algunas excepciones, no están previstas en el Código Penal; tampoco las leyes respectivas hacen remisión, salvo algunas excepciones, a dicho Código... Esta afirmación general, que atribuye al derecho penal fiscal un carácter especial diferenciado del derecho penal, común,

coincide con la experiencia jurídica de la mayoría de los países..."[5]

Dentro de otro orden de ideas, se han discutido y se siguen discutiendo las ventajas y desventajas de las dos alternativas con las que el Fisco cuenta para el ejercicio de su potestad sancionadora: la económica y la corporal. Dicho en otras palabras: ¿Qué es más conveniente, establecer multas reducidas pero penalidades corporales (cárcel) para los evasores fiscales, o por el contrario, aplicar cuantiosas sanciones económicas dejando los castigos corporales únicamente para casos extremos?

La escuela del Derecho Tributario Anglosajón se inclina abiertamente por la primera alternativa. Así, pueden citarse los casos de las legislaciones norteamericana y sueca, que sancionan la evasión fiscal con severas penas de prisión procurando en cambio reducir a su mínima expresión las consecuencias de tipo económico. En estos países prevalece el criterio de que hay que evitar a toda costa el cierre de fuentes de riqueza (a lo cual la acumulación de sanciones económicas generalmente conduce), castigando en cambio personalmente a los infractores. Con esto se obtiene el doble beneficio de mantener operando, independientemente de sus fallas fiscales, a entidades productivas y de sentar saludables ejemplos para el resto de la

ciudadanía.

En el caso de México, si bien es cierto que en el Código Fiscal de la Federación se tipifican diversos delitos tributarios cuyas penas oscilan entre los tres días y los doce años de prisión, lo cierto es que las autoridades hacendarias, por *regla general,* suelen inclinarse hacia las sanciones económicas, haciendo uso de la acción penal solamente en circunstancias verdaderamente excepcionales. Esta manera de proceder ha sido fuertemente criticada por quienes inspirados en el sistema Anglosajón, piensan que hay que preservar, antes que nada, las fuentes generadoras de empleo y tributos.

Semejante crítica resulta, a primera vista, acertada, particularmente si se toman en cuenta los graves efectos que sobre la economía de cualquier contribuyente puede llegar a tener la acumulación de sanciones económicas que hemos venido analizando. En efecto, cualquier contribuyente que en México, por cualquier circunstancia, omita el pago oportuno de sus impuestos, queda, por ley, expuesto a las siguientes penalidades pecuniarias:

a) Al pago de los impuestos omitidos;

b) A cubrir los recargos que procedan hasta por una cantidad

equivalente a los recargos causados a lo largo de un período hasta de 5 años, contados a partir de la correspondiente fecha de exigibilidad;

c) A liquidar multas equivalentes hasta un 125% de lo omitido;

d) Al reembolso de los correspondientes gastos de ejecución; y

e) Al pago de las cantidades que resulten de aplicar el ya analizado "factor de actualización" a todas las contribuciones anteriores.

Así, un sujeto pasivo que omite, por ejemplo, un millón de pesos en impuestos, puede resultar obligado por el cobro de las diversas contribuciones accesorias que se le cargan al descubrirse su omisión, a tener que pagar más de tres o cuatro millones de pesos para regularizar su situación fiscal. Este ejemplo, que desde luego contempla la potestad sancionadora del Fisco mexicano llevada a su máxima expresión, asusta con frecuencia a los partidarios de la tesis Anglosajona. No obstante, pensamos que tal preocupación resulta exagerada si atendemos a las propias realidades económicas del País. Expliquémonos:

En años recientes la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha optado por el ejercicio de la acción penal en algunos casos en los que

por el elevado monto de los intereses en juego, se ha estimado indispensable poner un claro límite a los abusos de ciertos causantes. En cada una de dichas ocasiones el resultado ha sido claramente favorable para los intereses del Fisco, toda vez que se han propiciado verdaderas campañas de regularización de infractores deseosos de evitarse cualquier tipo de relaciones con la justicia penal. Sin embargo, y a pesar de lo anterior, pensamos que si nuestras autoridades fiscales hicieran de estos ejemplos correctivos una regla, el resultado, a la larga, sería contraproducente. En efecto, la reciente historia económica de nuestro País muestra innumerables ejemplos de fabulosas fugas de capitales al extranjero originadas por las causas más variadas: rumores de devaluaciones monetarias, el creciente intervencionismo del Estado en la economía, ataques —hasta ahora más bien verbales— de funcionarios públicos y líderes políticos en contra de la empresa privada, etc. Todas estas causas, a pesar de su variedad, obedecen a un común denominador: el temor a acciones radicales por parte del gobierno.

Por consiguiente, si el Fisco recurriera frecuentemente a la aplicación de castigos corporales, acabaría por provocar una colosal fuga de divisas, agravando con ello, en forma innecesaria a nuestro juicio, uno de los males endémicos de la economía nacional.

Ahora bien, no se crea que este fenómeno es propio y exclusivo de nuestro País. Por el contrario, la existencia de los llamados "paraísos fiscales" (*tax heavens*) como Mónaco, Liechtenstein, Bahamas, Curacao, Hong Kong, Isla del Gran Caimán, etcétera, se debe tanto a los elevados impuestos como a los serios castigos corporales previstos en las legislaciones tributarias de la gran mayoría de los países del sistema anglosajón, los que inducen a los ciudadanos pudientes a recurrir a la protección de esos mini-estados, en donde encuentran no sólo un clima propicio para sus inversiones, sino, en especial, tratamientos fiscales sumamente benignos que contrastan con la severidad que experimentan en sus naciones de origen. De ahí que la postura del Fisco mexicano no nos parezca tan incorrecta a fin de cuentas, puesto que al combinar prudentemente estos dos tipos de poderes sancionadores, a cambio del eventual cierre de algunos centros de producción, evita ese atávico mal mayor que es la fuga de divisas.

El breve análisis que hemos efectuado de estos trascendentales factores económicos pone de relieve el papel tan importante que las contribuciones accesorias juegan dentro del moderno Derecho Fiscal.

X. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué la definición de las contribuciones accesorias tiene por

fuerza que ser residual y no conceptual?

2. Explicar los factores de tipo mercantil que han dado origen a la figura tributaria de los recargos.

3. Explicar detalladamente los principios o reglas que rijen el cobro de recargos.

4. ¿Qué clase de sanciones son las multas?

5. ¿Cuál es el doble objetivo que las multas persiguen dentro del Derecho Fiscal?

6. Explicar en detalle las reglas básicas o fundamentales para la imposición de multas.

7. ¿Por qué los poderes discrecionales para imponer multas no deben considerarse como absolutos e ilimitados?

8. Efectuar una explicación acompañada de un análisis crítico de las que hemos denominado "reglas complementarias para la imposición de multas" y que aparecen consignadas en el Código Fiscal de la Federación.

9. ¿Por qué el desvío de poder es una figura privativa del Derecho Fiscal y del Derecho Administrativo?

10. Explicar, apoyándose en los correspondientes fundamentos legales, las reglas para el cobro de honorarios por notificación de créditos.

11. ¿Por qué el cobro de los gastos de ejecución es preferente en caso de remate?

12. ¿Por qué se sostiene que los tributos o contribuciones consisten en obligaciones que, esencialmente, llevan aparejada ejecución automática?

13. Explicar en qué consiste la actualización de todo tipo de contribuciones y sus efectos tanto desde el punto de vista económico como constitucional.

14. Explicar cómo opera el poder sancionador del Fisco en los países pertenecientes a la escuela Anglosajona del Derecho Tributario.

15. Explicar cómo ha venido ejerciendo el fisco mexicano su poder sancionador. En su concepto, ¿es correcta la postura adoptada?

BIBLIOGRAFÍA

Jarach, Dino
Curso Superior de Derecho Tributario.

Lomelí Cerezo, Margarita
El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda Época; números 1 a 6. Agosto de 1978 - julio de 1979.

CAPÍTULO

18

Concepto y Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Al Comercio Exterior

SUMARIO: **I. INTRODUCCIÓN. II. CONCEPTOS BÁSICOS. III. IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR. IV. VALORACIÓN ADUANERA. V. REGÍMENES ADUANEROS. VI. FRANJAS FRONTERIZAS. VII. LA INFRACCIÓN Y EL DELITO DE CONTRABANDO. VIII. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. INTRODUCCIÓN

El propósito de este Capítulo es el de efectuar un análisis general de las principales disposiciones legales aplicables en materia de contribuciones al comercio exterior. Se trata de un tema que en los últimos años ha vuelto a cobrar una importancia trascendental dentro

de la política no sólo fiscal sino fundamentalmente comercial del Estado Mexicano. Históricamente el impuesto de importación ha constituido una de las principales fuentes de ingresos tributarios del Gobierno Mexicano. Es más, puede asegurarse que durante gran parte del Siglo XIX representó, en términos absolutos, el principal ingreso de la Hacienda Pública.

A partir de la política de apertura comercial iniciada en el año de 1988, que vino a consolidarse con la entrada en vigor el 1o. de enero de 1994, del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica celebrado entre México, los Estados Unidos de América y Canadá, las operaciones de comercio exterior llevadas a cabo por nuestro país se han incrementado considerablemente, en particular en lo referente a las importaciones de toda clase de bienes y servicios, después de un período de más de 40 años de proteccionismo industrial, durante el cual se prohibió o condicionó severamente, la importación de un importante número de productos de origen extranjero.

Se afirma que en la actualidad se está viviendo un proceso de globalización de los mercados internacionales que obliga a todas la naciones que deseen participar en dicho proceso a mantenerse actualizadas en los continuos avances tecnológicos y en sus

aplicaciones a la industria en general y a la producción de bienes de consumo en especial. Esto último trae como resultado que las naciones que deseen incorporarse a dicho proceso, tengan que celebrar pactos, seguir políticas y expedir leyes que eliminen las barreras al comercio internacional, supriman políticas proteccionistas de la industria nacional y lleven a cabo un proceso paulatino pero constante de desgravación de importaciones.

Todo lo anterior está teniendo un efecto significativo en la legislación aplicable a las contribuciones al comercio exterior, puesto que no es posible, dentro de este nuevo clima de apertura comercial, mantener vigentes las estructuras legales que durante muchos años caracterizaron la posición del Gobierno Mexicano frente a las operaciones del comercio internacional. En efecto, durante más de 40 años, México mantuvo una política definida de proteccionismo industrial que tuvo como objeto principal el fomentar el desarrollo de una industria nacional propia que sustituyera las importaciones del mayor número posible de productos de origen extranjero. Evidentemente esta política sólo pudo implementarse mediante la imposición de barreras arancelarias que a través de la prohibición de determinadas importaciones, la sujeción de la gran mayoría de las mismas al pago de elevados impuestos aduaneros y el condicionamiento de esta clase de

operaciones al otorgamiento de permisos de importación de muy difícil obtención, desalentaron la introducción de productos extranjeros al mercado nacional, con el fin de proteger el desarrollo de una industria propia que, de no haber contado con dicha protección, no habría podido enfrentar la competencia de manufacturas extranjeras.

Tal y como se señaló con anterioridad, esta política cambió radicalmente a partir del año de 1988. En efecto, a partir de ese momento se ha considerado, con cierta razón, que el proteccionismo industrial si bien es cierto que dio origen a una industria nacional que sustituyó algún tipo de importaciones, también lo es que dicha industria nacional, se caracterizó por manufacturar artículos de mediana calidad y de precios elevados, lo que no sólo perjudicó al consumidor nacional sino que condenó a México al atraso tecnológico.

Ante esta situación se opta por el camino inverso. Es decir, se busca que a través de la apertura comercial el productor nacional se vuelva más eficiente, en cuanto a calidad y precios, al tener que competir en su propio mercado con mercancías procedentes del extranjero, y que al mismo tiempo México se incorpore al mencionado proceso de globalización de los mercados internacionales, mediante la libre recepción de los avances tecnológicos que se vayan presentando en las

naciones más industrializadas del mundo.

Para lograr lo anterior, resultaba indispensable efectuar una profunda transformación de la legislación en materia de contribuciones al comercio exterior, toda vez que dichas contribuciones pueden manejarse tanto como un instrumento del proteccionismo industrial, o bien como un medio de fomentar la apertura comercial a través de los procesos legales que se han dado en llamar de desgravación de importaciones y exportaciones.

Por lo tanto, a lo largo del presente Capítulo efectuaremos un análisis de los principales aspectos de las disposiciones legales que, dentro del apuntado clima de apertura comercial, regulan los gravámenes a las crecientes y cada día más importantes operaciones de comercio exterior.

En cierto sentido en este Capítulo desarrollaremos un breve tratado de Derecho Aduanero, considerando que el Derecho Aduanero, como una rama especializada del Derecho Fiscal, se caracteriza por estar integrado por el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan las operaciones y los gravámenes federales al comercio internacional.

II. CONCEPTOS BÁSICOS

En virtud de que las contribuciones al comercio exterior están directamente relacionadas con el régimen fiscal aplicable a las operaciones de importación y de exportación de toda clase de bienes y productos, tradicionalmente se ha considerado que forman parte integrante del llamado Derecho Aduanero, el que, a su vez, puede decirse que es una rama especial y, en ciertos aspectos, verdaderamente especializada del Derecho Fiscal.

Por las características propias de una rama especializada, el Derecho Aduanero posee un lenguaje técnico propio, conforme al cual diversas palabras y conceptos tienen connotaciones jurídicas propias que ameritan una explicación adecuada. Dicho en otras palabras, no es posible interiorizarse en el complejo mundo de las contribuciones al comercio exterior, sin antes entender el significado preciso de los términos que comúnmente se emplean en esta rama del Derecho para regular normativamente las operaciones mercantiles que la misma comprende.

De ahí que sea necesario, en primer término, efectuar una breve referencia y un breve análisis del significado jurídico de los conceptos básicos, que comúnmente se emplean en el Derecho Aduanero. Para tal efecto, por razones de orden práctico, es necesario basarse en lo que establece la Ley Aduanera en vigor. Por lo tanto, tomando como punto de partida lo que dicha Ley dispone y aclarando y mejorando, en la medida de lo posible las respectivas disposiciones legales, debe señalarse que los siguientes son los conceptos básicos e indispensables para entender en qué consiste el régimen fiscal aplicable a las contribuciones al comercio exterior, los cuales tienen los significados y las connotaciones jurídicas que también se expresan.

1. Mercancías.— Para efectos aduaneros todos los productos, artículos y cualesquiera otros bienes de cualquier índole o naturaleza, que sean susceptibles de importarse a territorio de la República Mexicana o de exportarse desde dicho territorio, reciben la denominación común y genérica de "mercancías".

Dentro de este contexto, las mercancías van a constituir el objeto sobre el cual recaen todas las operaciones aduaneras a las que más adelante haremos referencia. De ahí que en lo que a esta materia se refiere, invariablemente deberá emplearse esta denominación, en vez de utilizar términos de uso común como productos, mercaderías, bienes o efectos, ya que al encontrarse incorporada a la Ley Aduanera, la citada denominación de "mercancías", es la única que tiene un

significado jurídico propio y adecuado para la debida identificación de las operaciones de importación y exportación, que son las que gravan las contribuciones al comercio exterior.

2. Despacho.— Se entiende por despacho aduanero el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo que, de acuerdo con los diferentes regímenes aduaneros que más adelante se analizarán, deben realizar en la aduana también llamada del despacho, las autoridades fiscales y los consignatarios o destinatarios en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales.

Como puede advertirse, el "Despacho Aduanero" está constituido por todos los trámites que legalmente deben realizarse para poder llevar a cabo las operaciones de importación y exportación de mercancías. Trámites que, por razones obvias, deben ser efectuados por los directamente interesados. Es decir, por los importadores o exportadores, así como, en su caso, por sus agentes y apoderados aduanales, que son las personas autorizadas por las autoridades fiscales para llevar a cabo, a nombre de terceros, el despacho de las mercancías de importación o exportación. Desde luego, dichos agentes y apoderados aduanales deben reunir una serie de requisitos y condiciones que generalmente se fijan por las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para poder intervenir en la realización de los propios despachos aduaneros.

Es importante destacar, particularmente para el caso de las operaciones de importación, que sólo mediante la realización de todos los actos y formalidades que integran el Despacho Aduanero, se puede acreditar la legal estancia en el país de mercancías de origen extranjero; toda vez que, en caso contrario, quien llegare a tener en su poder mercancías de esta naturaleza sin poder demostrar que satisfizo plenamente el respectivo Despacho Aduanero de importación, cometerá un contrabando, el cual, tal y como más adelante se verá, puede dar origen a la imposición de sanciones tanto económicas como corporales, ya que, a juicio de la autoridad hacendaria, el contrabando puede ser indistintamente calificado como infracción administrativa o como delito.

3. Aduana del Despacho.— La Aduana del Despacho es el recinto fiscal, es decir, la dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autorizada para llevar a cabo todos los actos y formalidades que integran el despacho de las mercancías tanto de importación como de exportación. Desde luego, se trata de una dependencia oficial que forma parte del Fisco Federal.

Existen diversos tipos de aduanas, dependiendo del tráfico a través del cual las mercancías arriban o salen del territorio nacional. Así, las llamadas aduanas fronterizas se ocupan del despacho de las operaciones de comercio exterior que al realizarse por tráfico terrestre, arriban a o salen del propio territorio nacional a través de las líneas o demarcaciones fronterizas que nuestro país tiene con las naciones vecinas, principalmente con los Estados Unidos de América.

Dentro de este contexto, las llamadas "Aduanas Marítimas", son las que se encargan del despacho de las mercancías que arriban a o salen de los puertos mexicanos habilitados para el tráfico naviero internacional, tanto en las costas del Golfo de México como en las del Océano Pacífico, que forman parte integrante del territorio nacional.

> Por su parte, las llamadas "Aduanas Aeroportuarias" son las que se encuentran establecidas en todas aquellas ciudades del país que cuentan con aeropuertos internacionales, siendo su misión la de encargarse del despacho de todas las importaciones y exportaciones que se realizan a través del trafico aéreo.

También es importante señalar que, con el objeto de facilitar el creciente tráfico de mercancías de importación y exportación, que nuestro país ha experimentado en los últimos años como consecuencia de la política de apertura comercial y de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica celebrado con los Estados Unidos y Canadá, ha sido necesario habilitar y desarrollar las llamadas "Aduanas Interiores", que se establecen en diversas ciudades de la República que se encuentran ubicadas en el interior del territorio nacional y que, por lo tanto, no son ni fronteras ni puertos. En esta forma cuando, por ejemplo, determinadas mercancías de importación vienen consignadas a una aduana interior, en la aduana de arribo a territorio nacional, la que generalmente es una aduana fronteriza o marítima, la mercancía respectiva simplemente se protege con sellos oficiales colocados en lugares estratégicos de los contenedores en los que las propias mercancías se transporten, y se remiten a la aduana interior que corresponda, la que llevará a cabo en forma directa todos los actos y formalidades que integran el Despacho Aduanero. En esta forma, las aduanas interiores contribuyen a desahogar el tráfico a veces verdaderamente explosivo, que se da en algunas aduanas fronterizas y marítimas, como por ejemplo la de Nuevo Laredo, Tamaulipas, y la del Puerto de Veracruz.

Como puede advertirse, la aduana del despacho va a jugar un papel determinante dentro del régimen fiscal aplicable a las contribuciones al comercio exterior, toda vez que dentro de los actos y formalidades que integran el Despacho Aduanero, se encuentran, por supuesto, los relativos a la determinación, cálculo, liquidación y pago de las propias

contribuciones al comercio exterior. De ahí que las Aduanas del Despacho en su carácter de recintos fiscales, actúen en todos los casos como oficinas administradoras y recaudadoras del Fisco Federal.

4. Pedimento de Importación o Exportación.— Los llamados "Pedimentos" están constituidos por las formas oficiales aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deben contener los datos referentes al régimen aduanero al que se pretendan destinar las mercancías de importación o exportación, así como todos los elementos necesarios para la determinación y pago de las contribuciones al comercio exterior.

La importancia del pedimento en materia aduanera es similar a la que poseen las llamadas "Declaraciones de Impuestos", que como se sabe son las formas oficiales que se utilizan para el pago de las más importantes de las contribuciones federales como el impuesto sobre la renta, el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto al valor agregado, etcétera.

Los pedimentos, para poder surtir el efecto deseado de lograr la determinación y cálculo de las contribuciones al comercio exterior, y de permitir al mismo tiempo el despacho de las mercancías, deben incluir la documentación necesaria que permita la realización de las finalidades antes indicadas.

Así por ejemplo, en operaciones de importación al pedimento que, en estos casos, se denomina "Pedimento de Importación", se deben acompañar por el interesado o por su agente aduanal, los siguientes documentos:

a) La factura comercial que haya expedido el proveedor extranjero de las mercancías que se deseen importar; la cual, tal y como lo veremos más adelante, está sujeta a un procedimiento especial de revisión, comúnmente conocido como de "Valoración Aduanera", que tiende evitar los llamados fenómenos de "Subvaloración", que en el pasado dieron origen a acuerdos entre las partes interesadas, que sólo tenían por objeto reducir significativamente el valor para efectos aduaneros de las mercancías, con el objeto de que los impuestos de importación que tuvieran que pagarse resultaran los más bajos posibles;

b) El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o la guía en tráfico aéreo ambos revalidados por la empresa transportista;

c) En su caso, los documentos que comprueben la obtención de los llamados "Permisos de Importación", que suelen exigirse respecto de las llamadas "Mercancías Restringidas", que son

aquellas que sólo pueden importarse bajo determinadas condiciones y previa autorización de la autoridad administrativa competente, como es el caso de armas, explosivos, determinados productos vegetales y animales, y otros más que sería largo enumerar aquí;

d) La comprobación del origen y de la procedencia de la mercancía extranjera cuando corresponda. Esto último es aplicable solamente a aquellos productos que estén sujetos al pago de las llamadas cuotas compensatorias provisionales o definitivas, que generalmente son las que se aplican a aquellas mercancías procedentes de países que llevan a cabo prácticas desleales de comercio internacional, y los que mediante procedimientos ilegales y en ocasiones inhumanos, suelen abaratar los precios de sus mercancías con el objeto de desplazar de su propio mercado a los productores nacionales de otros países. Tal es el caso de las cuotas compensatorias que a partir del año de 1993, el Gobierno Mexicano impuso a un conjunto de mercancías procedentes de la República Popular China, entre las que destacaron artículos textiles, ropa, calzado, juguetes y ciertos productos químicos, cuyos precios internacionales son artificialmente bajos, ya que la mano de obra que en ese país se emplea tiene su origen en la labor de personas

(normalmente delincuentes y disidentes políticos), que están sometidas a un régimen de trabajo que mucho se asemeja al de la antigua esclavitud; y

e) En su caso, el documento en el que conste la garantía que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinadas operaciones, como es el caso de aquellas que se sujeten al régimen de importación temporal, que más adelante será analizado.

Por otra parte, en lo que respecta a las operaciones de exportación, el pedimento, que para estos casos se denomina "Pedimento de Exportación", sólo requiere de que se le anexen la factura que exprese el valor de las mercancías, y los documentos que comprueben el cumplimiento de requisitos especiales, en aquellos casos en los que se pretenda exportar mercancías sujetas a permisos especiales, como sucede cuando se pretende extraer de territorio nacional metales preciosos.

Como puede advertirse, los pedimentos tienen como finalidad básica la de constituir los documentos oficiales que acreditan de manera fehaciente el debido despacho de las mercancías de importación y exportación; y tratándose de las primeras, sirven además para

comprobar la legal estancia en el país de las propias mercancías, lo cual a su vez, permite que muchas de dichas mercancías se puedan comercializar libremente en territorio nacional y, en general, destinarse al fin para el cual se efectuó la importación respectiva.

Es importante señalar que en la gran mayoría de los casos los pedimentos son formulados por un agente aduanal contratado por el importador o exportador de que se trate. Ahora bien, como el agente aduanal debe ser un experto en la materia, que actúa no solamente como representante del importador o exportador, sino también como auxiliar de la autoridad hacendaria, la Ley Aduanera establece que los agentes aduanales serán responsables de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de las contribuciones causadas, así como del cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de restricciones o regulaciones rijan para dichas mercancías.

Es decir, para estos efectos el agente aduanal asume una responsabilidad solidaria con el contribuyente directo que es el importador o exportador de que se trate, similar a la que, por ejemplo, deben asumir en los términos del Código Fiscal de la Federación, los fedatarios y funcionarios públicos que autoricen documentos en los que

se consignen operaciones generadoras de créditos fiscales.

De ahí que para poderse desempeñar como agente aduanal sea requisito indispensable el contar con una "Patente" expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que la otorga única y exclusivamente a aquellas personas que reúnan determinados requisitos de preparación, capacidad, experiencia y honorabilidad en el medio aduanero. Dicho en otras palabras, en este medio el agente aduanal queda colocado en una posición similar en cuanto a facultades y responsabilidades, a la que corresponde para otro tipo de contribuciones que no forman parte del régimen del comercio exterior, a los Notarios y Corredores Públicos.

5. Reconocimiento Aduanero.— El reconocimiento aduanero consiste en el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, para allegarse elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado en el pedimento correspondiente, respecto de los siguientes conceptos:

a) Las unidades de medida, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía;

b) La descripción, naturaleza, estado, origen y demás

características de las mercancías; y

c) Los datos que permitan la identificación de las mercancías.

El reconocimiento es llevado a cabo en la aduana del despacho por las autoridades aduaneras. Por regla general, se practica un solo reconocimiento tanto en operaciones de importación o exportación. Sin embargo, en caso de que los interesados o su agente aduanal no estén conformes con el resultado del reconocimiento pueden solicitar la práctica de lo que se denomina un segundo reconocimiento, para cuyo efecto debe recurrirse a los servicios de los llamados "Dictaminadores Aduaneros", que son personas también autorizadas para estos efectos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que reúnen los correspondientes requisitos de capacidad, experiencia y probidad.

Al igual que los agentes aduanales los dictaminadores aduaneros serán responsables de las irregularidades que cometan en los dictámenes que al respecto elaboren. Es decir, en estos casos la autoridad aduanera, además de los contribuyentes directos, que son los importadores o exportadores de que se trate, cuenta con dos responsables solidarios: el agente aduanal en lo que respecta a la formulación del pedimento, y el dictaminador aduanero en lo que toca al segundo reconocimiento.

Ahora bien, cuando como consecuencia del reconocimiento aduanero, ya sea que se practique un solo reconocimiento o que se recurra a la mencionada figura del segundo reconocimiento, las autoridades aduaneras tengan conocimiento o determinen cualquier irregularidad, la misma se hará constar en el acta circunstanciada que para el efecto se levante.

Por regla general, las irregularidades que en estos casos suelen determinarse, consisten en la inexacta clasificación arancelaria por diferencias de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, o bien por errores en la determinación de las contribuciones que se considere se hayan causado.

En estos casos, el acta que se levante puede dar origen a que en forma posterior la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emita una resolución liquidatoria por virtud de la cual determine a cargo de los interesados el cobro de las diferencias que, a su juicio, resulten en materia de contribuciones al comercio exterior, más los recargos de ley y una multa que puede llegar a ser hasta del 150% de las contribuciones que se consideren omitidas. Desde luego, a los gravámenes anteriores debe adicionarse la figura de la llamada

actualización de contribuciones que, en su momento, fue ampliamente explicada.

En caso de que los interesados así lo consideren necesario en contra de esta resolución liquidatoria pueden hacer valer, dentro de los respectivos plazos legales, los medios de defensa que establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, tanto en materia de recursos administrativos ante la propia autoridad fiscal, como en lo tocante al llamado juicio de nulidad que se sigue ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuyas sentencias posteriormente pueden ser revisadas, en última instancia, por los tribunales competentes del Poder Judicial de la Federación que, para estos casos, son los Tribunales Colegiados de Circuito, y en circunstancias muy especiales, estrictamente relacionadas con cuestiones de inconstitucionalidad de leyes y reglamentos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

6. Entrega de Mercancías.— Una vez que se han satisfecho todos los actos y formalidades propias de cada despacho aduanero, y se han pagado las contribuciones al comercio exterior que resulten, la aduana del despacho hará entrega a los interesados o a sus representantes, de las mercancías importadas o exportadas, a fin de que puedan disponer libremente de las mismas de acuerdo con el régimen al que estuvieren destinadas. Particularmente, en el caso de importaciones definitivas, las mercancías de que se trate pueden ser retiradas del recinto fiscal e introducidas a territorio nacional para su libre utilización y comercialización.

Es de hacerse notar, que en aquellos casos en los que resulten diferencias de contribuciones a cargo del importador o del exportador como consecuencia del correspondiente reconocimiento aduanero, o bien en determinados regímenes especiales como el de importación temporal, para poder efectuar el retiro de las mercancías del recinto de la aduana del despacho, deben garantizarse, a satisfacción de la autoridad aduanera, las diferencias de contribuciones que se hayan determinado. Por exigencia legal, la garantía debe ser otorgada en alguna de las formas previstas en el Código Fiscal de la Federación, siendo la más usual el otorgamiento de una fianza expedida por compañía autorizada.

El análisis que hemos efectuado de los conceptos básicos del Derecho Aduanero, nos ha permitido también y al mismo tiempo, conocer la forma en la que se desarrolla el trámite de las operaciones de importación y exportación de mercancías hasta su total conclusión.

Por lo tanto, consideramos que mediante el estudio de estos conceptos básicos se pueden llegar a conocer los elementos fundamentales del procedimiento aduanero, de acuerdo tanto con las normas jurídicas, como con las prácticas fiscales, que en esta materia rigen en México.

7. Recinto Fiscal.— Se define como aquel lugar en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, su fiscalización y el despacho aduanero de las mismas.

8. Recinto Fiscalizado.— Consiste en el inmueble en el que determinados particulares prestan los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías sujetas a operaciones de comercio exterior, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

9. Retención de Mercancías.— La Ley Aduanera otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público facultades especiales para suspender la libre circulación de mercancías de procedencia extranjera, cuando exista una resolución administrativa o judicial en materia de propiedad industrial o de propiedad intelectual. En estos casos, la autoridad aduanera deberá poner las mercancías de que se trate a

disposición de las autoridades correspondientes en el lugar que éstas señalen.

Esta disposición, claramente encaminada a fortalecer la protección de las patentes y marcas y de los derechos de autor, encuentra su origen en el Tratado de Libre Comercio de Norteamérica celebrado entre México, Estados Unidos y Canadá, que entró en vigor el día 1o. de enero de 1994, y el que, entre sus múltiples disposiciones, contiene un capítulo especialmente dedicado a la protección de los derechos de propiedad tanto industrial como intelectual con registros internacionales, y que frecuentemente son invadidos, mediante toda clase de productos de imitación, en México. En los términos de estas disposiciones de la Ley Aduanera, también las mercancías extranjeras de imitación, que en su mayor parte suelen provenir de la República Popular China, quedan sujetas a aseguramiento aduanero a petición de las autoridades, tanto administrativas como judiciales, que tengan competencia en las indicadas materias de propiedad industrial e intelectual.

III. IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR

En lo que a esta cuestión se refiere, debe señalarse que en los últimos años con motivo de la política de apertura comercial que ha

seguido el Gobierno Mexicano y de la firma y entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, se ha observado un desgravamiento importante en lo que a las contribuciones al comercio exterior se refiere, que contrasta de manera notable con las elevadas tarifas arancelarias y las restricciones claramente proteccionistas de la industria nacional, que estuvieron vigentes por lo menos hasta 1988.

Dentro de este contexto, en la actualidad básicamente existen dos contribuciones al comercio exterior: el impuesto general de importación y el impuesto general de exportación. A lo que debe de agregarse, que tratándose de operaciones de importación, en adición al impuesto general antes mencionado, también se causa el impuesto al valor agregado, por disposición expresa de la ley respectiva, generándose así, también en esta materia, el negativo fenómeno de la doble tributación, al resultar gravado un mismo objeto, en este caso las mercancías de importación, por dos impuestos federales distintos.

En el Capítulo respectivo analizamos tanto los efectos económicos desfavorables como la inconstitucionalidad de la doble tributación, por lo que carece de objeto insistir en este Capítulo en una cuestión que ya fue estudiada con anterioridad.

Ahora bien, para los efectos de la determinación de los impuestos

general a la importación y general a la exportación, existen dos leyes fiscales especiales, denominadas respectivamente Ley del Impuesto General de Importación y Ley del Impuesto General de Exportación.

En estas leyes se contiene una clasificación tarifaria de prácticamente la totalidad de las mercancías susceptibles de importarse a y de exportarse desde el territorio nacional. Cada mercancía se encuentra identificada mediante un concepto que se denomina "Fracción Arancelaria", el que se expresa a través de una clave contenida en una combinación de números y letras. Cada fracción arancelaria incluye además una descripción pormenorizada de la mercancía de que se trate, así como la respectiva tasa, cuota o tarifa, la que generalmente se fija en razón de un determinado porcentaje sobre el valor de la mercancía que se importe o que se exporte.

Como sería materialmente imposible incorporar en estas leyes a la totalidad de las mercancías que pueden ser objeto de importación o de exportación, ya que la dinámica del comercio exterior, particularmente en épocas de apertura comercial y de globalización económica como las que se dan en la actualidad, no lo permite, existen también las llamadas fracciones arancelarias de carácter genérico o residual, que establecen una tarifa general aplicable a todas las mercancías de una

determinada clase que, por cualquier motivo, no hubieran quedado comprendidas dentro de las fracciones arancelarias específicas. En esa forma la importación o exportación de mercancías que no cuenten con una clasificación arancelaria propia, se sujeta a estas fracciones genéricas o residuales que, por regla general, deben contener una tarifa impositiva promediada con relación a las tarifas aplicables al grupo de mercancías con el que guarden mayor similitud.

Sobre este particular, debe señalarse que la expedición, reforma y adición de las Leyes de los Impuestos Generales a la Importación y a la Exportación, particularmente en lo que se refiere a la continua modificación y actualización de las fracciones arancelarias, se lleva a cabo mediante la expedición de los llamados "Decretos-Delegados". Es decir, en esta materia el Presidente de la República ejerce las facultades extraordinarias para legislar que, por mandato del segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, le delega el Congreso de la Unión. En el Segundo Capitulo de esta obra, al tratar lo relativo a las Fuentes Formales del Derecho Fiscal, hicimos el análisis y la crítica respectiva a esta enmienda constitucional, por lo que en obvio de repeticiones innecesarias, remitimos al lector a dicho capítulo.

En relación con este tema, debe también señalarse que generalmente las controversias legales en materia aduanera tienen su origen en la aplicación a casos concretos de las mencionadas fracciones arancelarias, toda vez que por la composición de algunos productos, en un buen número de ocasiones resulta sumamente difícil determinar su naturaleza y sus características, lo cual da origen a dudas y conflictos sobre la aplicación de determinadas fracciones arancelarias, tanto específicas como residuales. Dada la naturaleza técnica de estos problemas, los mismos suelen quedar definitivamente resueltos a través de dictámenes periciales practicados en el curso de los procedimientos de defensa legal que los afectados suelen hacer valer, y los que, tal y como lo vimos con anterioridad, pueden consistir en recursos administrativos ante la propia autoridad hacendaria y en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Reiterándose que estos medios de defensa se tramitan en los términos previstos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la que, en esta materia, es supletoria de la Ley Aduanera.

Por otra parte, debe también señalarse que tienen el carácter de obligados directos al pago de los impuestos al comercio exterior, las personas físicas y las morales que introduzcan mercancías al territorio

nacional o las extraigan del mismo.

Para estos efectos, la Ley Aduanera considera que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

a) El propietario o el tenedor de las mercancías;

b) El remitente en exportación o el destinatario en importación;

c) El mandante, por los actos que haya autorizado; y

d) Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes o en general los conductores de los mismos, en los casos de bultos sobrantes o faltantes en importación, respecto de los consignados en los manifiestos o guías de carga.

De igual manera cuando las mercancías importadas se hayan enajenado en recinto aduanero, el adquirente de las mercancías asume las obligaciones derivadas de la importación, y el enajenante tendrá el carácter de responsable solidario.

En este último caso, se contempla una situación especial que suele presentarse dentro de la práctica mercantil, consistente en que algún empresario adquiera mercancías que aún no han completado el trámite del despacho aduanero y que, por consiguiente, aún se encuentran dentro del recinto de la aduana del despacho. Tanto las disposiciones reglamentarias como las resoluciones generales dictadas al respecto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, permiten que, mediante el cumplimiento de ciertas condiciones, este tipo de transacciones mercantiles puedan llevarse a cabo, en cuyo caso el adquirente se subroga en todas las obligaciones aduaneras a cargo del enajenante, el que, sin embargo, se mantiene como responsable solidario.

Finalmente, debe señalarse que en adición a los casos antes indicados de contribuyentes directos y responsables solidarios de los impuestos al comercio exterior, subsisten las responsabilidades solidarias o subsidiarias, como también las llama la doctrina tributaria, a cargo de agentes y dictaminadores aduanales, que fueron mencionadas con anterioridad.

IV. VALORACIÓN ADUANERA

Una cuestión que cobra especial importancia dentro del régimen fiscal de las contribuciones al comercio exterior, es el relativo a la determinación del valor de las mercancías, toda vez que es con base en dicho valor que se hace el cálculo de los impuestos correspondientes. Tal y como se dijo con anterioridad, los impuestos al comercio exterior se determinan con base en fracciones arancelarias a las que

corresponde una determinada tarifa porcentual, que se aplica sobre el valor de las propias mercancías.

En tales condiciones, la recaudación de estos tributos federales dependerá en gran medida de una correcta y justa valuación de las propias mercancías, que tome en consideración el precio que efectivamente se pagó por las mismas. Esta situación es particularmente sensible tratándose de operaciones de importación, ya que en el pasado se observaron los anteriormente mencionados fenómenos de "subfacturación" o "subvaluación", por virtud de los cuales el proveedor extranjero y el importador nacional se ponían de acuerdo para establecer un precio o valor de factura significativamente bajo con el único propósito de reducir, al máximo de lo posible, el costo fiscal derivado del pago del impuesto general de importación.

Ante esta situación que se convirtió en una verdadera práctica del comercio internacional, a partir del año 1979 las autoridades aduaneras mexicanas empezaron a tomar una serie de medidas encaminadas a que el impuesto general de importación se determinara sobre el valor real de las mercancías importadas, eliminando el valor de factura que la experiencia demostró que, en la gran mayoría de las operaciones, no correspondía al verdadero valor de mercado. Así, el 1o. de enero de

1979, entró en vigor la Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación, que por primera vez trató de sentar las bases para la solución de este complejo problema.

Al entrar en vigor con fecha 1o. de abril de 1996, la Ley Aduanera que rige en la actualidad, se introdujo un capítulo especial destinado a fijar las reglas con base en las cuales debe determinarse la base gravable del impuesto general de importación. Independientemente de la terminología utilizada por la Ley, la realidad es que, en el fondo, se trata de un capítulo sobre valoración aduanera.

La materia es sumamente compleja porque el dinamismo del comercio internacional provoca continuas fluctuaciones en los precios de mercado de las mercancías. A lo anterior, es necesario agregar que en ocasiones existen vínculos de carácter económico entre importadores y proveedores extranjeros que traen como resultado el que se vendan mercancías a precios preferenciales, que no necesariamente coinciden con los precios que rigen en el libre mercado, cuando las operaciones se llevan a cabo entre un comprador y un vendedor que son independientes el uno del otro. Así, cuando dos empresas mantienen relaciones accionarias o relaciones de matriz-subsidiaria, o comparten acuerdos tecnológicos, o a través de distintos

mecanismos legales una de ellas ejerce facultades de control o de decisión sobre la administración y las operaciones de la otra, se suelen presentar situaciones en las que el verdadero valor de las mercancías de importación tiende a ocultarse, y por consiguiente, el cálculo del impuesto general a la importación va a resultar especialmente bajo, perjudicándose indebidamente los intereses del Fisco Federal.

En otras ocasiones, el proveedor extranjero y el importador nacional suelen ponerse de acuerdo para que a través de un sistema de comisiones y mediaciones mercantiles, se reduzca artificialmente el precio de las mercancías respectivas, generándose así el consiguiente ahorro en el pago del propio impuesto general a la importación.

Esta situación se ha vuelto particularmente crítica a partir del establecimiento de la política de apertura comercial, puesto que al disminuirse en forma significativa las cuotas de las fracciones arancelarias para eliminar barreras al comercio internacional, dicha desgravación combinada con las estrategias comerciales antes mencionadas, puede llegar a implicar una reducción muy sustancial en la recaudación de este impuesto, que tradicionalmente ha sido una fuente muy importante de ingresos tributarios para el Gobierno Mexicano. Recuérdese que durante el siglo pasado, y en especial

durante el período que va de la consumación de la independencia nacional a la consolidación del programa de reforma económica emprendido por el gobierno del Presidente Porfirio Díaz y que cubre un período aproximado de setenta años que, en términos generales, va de 1821 a 1890, prácticamente la única fuente segura de ingresos de la que dispuso el Gobierno Mexicano, fue el producto de la recaudación del impuesto de importación, particularmente del que se llevaba a cabo a través de la aduana marítima de Veracruz. Tan es así, que cada vez que alguna potencia extranjera, Francia, España, Inglaterra o los Estados Unidos de América, formulaba cualquier reclamación, real o ficticia, en contra del Gobierno Mexicano en turno, su primera medida era la de apoderarse militarmente del Puerto de Veracruz, para de esa manera cortarle al Gobierno Nacional su principal fuente de sustento económico y forzarlo así a aceptar condiciones que fueron desde exageradas reclamaciones económicas (Francia, Inglaterra y España) hasta la cesión de más de la mitad del territorio que originalmente y por tradición histórica le correspondía a México (Estados Unidos de América).

Ante esta situación, ha constituido una preocupación muy importante de la Hacienda Pública Federal, la de que el impuesto general a la importación no pierda el papel prominente que ha venido

desempeñando dentro del régimen general de la recaudación tributaria; y si bien es cierto, que las actuales condiciones económicas obligan a una casi total apertura comercial y a la consiguiente eliminación o reducción de barreras y tarifas arancelarias, esto último no justifica, ni puede justificar, el que en adición a lo anterior, se reduzcan artificialmente los valores de las mercancías de importación.

De ahí que la vigente Ley Aduanera haya tenido que implementar un mecanismo extraordinariamente complejo y, en ocasiones subjetivo, para establecer las reglas conforme a las cuales debe efectuarse la valoración de las mercancías de importación.

Para este efecto la Ley Aduanera, dispone que la base gravable del impuesto general de importación, es el valor en aduana de las mercancías; en la inteligencia, de que por valor en aduana se entiende lo que la propia Ley define como "Valor de Transacción".

En términos generales, puede decirse que el valor de transacción corresponde a lo que en la práctica del comercio internacional comúnmente se conoce como "arms length price", que no es otra cosa que el precio libre de mercado que para cada mercancía convienen, con base en las leyes de la oferta y la demanda que en un momento dado prevalezcan, un vendedor y un comprador totalmente independientes el

uno del otro.

Dentro de este contexto, la Ley Aduanera señala que el valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

1. Los elementos que a continuación se mencionan en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:

   a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

   b) El costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se considere que forma un todo con las mercancías de que se trate;

   c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

   d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como carga, descarga y manipulación en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías.

2. El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y

servicios, siempre que el importador de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:

a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;

c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

d) Trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional, que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

3. Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.

4. El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización anterior de las mercancías importadas que se revierta directa o indirectamente al vendedor.

En concordancia con lo anterior, también se señala que influirá en la valoración de las mercancías de importación, la existencia de cualquier vinculación entre el proveedor extranjero y el importador nacional. Para estos efectos, la Ley Aduanera considera que existe vinculación entre estas partes, en los siguientes casos:

(i) Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra;

(ii) Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;

(iii) Si tienen una relación de patrón y trabajador;

(iv) Si una de las partes tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas;

(v) Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;

(vi) Si ambas partes están controladas directa o indirectamente

por una tercera persona;

(vii) Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; y

(viii) Si son de la misma familia.

A pesar de todas las reglas y criterios que se acaban de mencionar, la realidad de las operaciones aduaneras y las continuas fluctuaciones en cuanto a producción, novedades tecnológicas y precios, tanto a la alza como a la baja, a que está sujeto en la actualidad el comercio internacional, hacen que con frecuencia no sea posible determinar con exactitud el valor de transacción de determinadas mercancías de importación. Para estos casos, la Ley Aduanera contempla lo que se denominan procedimientos alternativos de valuación, los que en términos generales, tienen por objeto fijar la base gravable del impuesto general de importación aplicable a aquellas mercancías cuyo valor de transacción no pueda determinarse.

Dentro de este contexto, la ley que se analiza establece que para estos casos la autoridad aduanera debe recurrir al valor de precio unitario de venta de mercancías idénticas o similares a las que, al ser objeto del despacho aduanero, no se les haya podido determinar el correspondiente valor de transacción.

Ahora bien, para lograr lo anterior la Ley Aduanera establece que la valoración debe efectuarse conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales, y sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional.

A pesar de que la intención de la ley es clara, en cuanto a que la autoridad encargada del despacho aduanero en estos casos debe recurrir a criterios razonables y flexibles, la práctica demuestra que esto rara vez se logra, ya que al hablar de "flexibilidad y razonabilidad", la misma ley implícitamente está propiciando la subjetividad de la autoridad aduanera. Es decir, está permitiendo que la determinación de la base gravable se lleve a cabo no con apego a principios jurídicamente establecidos y, por consiguiente, objetivos; sino al criterio y arbitrio discrecional de la propia autoridad recaudadora. Esto último, tal y como lo hemos venido señalando a lo largo de la presente obra, es totalmente inadmisible en materia tributaria, la que al regirse por normas de interpretación estricta de la ley no debe permitir, en sana lógica jurídica, que la aplicación de sus disposiciones quede al arbitrio subjetivo de la autoridad hacendaria. Sobre este particular, debe recordarse lo señalado por Adam Smith, en el sentido de que cuando se incurren en este tipo de prácticas fiscales se atenta contra la buena economía tanto de los contribuyentes como de la Hacienda Pública,

puesto que se deja de tributar conforme a la ley para hacerlo al capricho de los recaudadores.

De ahí que en la práctica aduanera esta disposición se haya traducido en la elaboración de catálogos o manuales que en forma interna manejan las autoridades aduaneras y que, hasta donde tenemos entendido, no se han hecho del dominio público. En tales documentos se procura mantener una relación actualizada de todas las mercancías susceptibles de importarse a territorio nacional con sus respectivos valores de transacción, actualizados en la medida en la que lo permiten las fluctuaciones del comercio internacional.

Así, cuando no es posible determinar el valor de transacción de las mercancías de importación, la autoridad aduanera recurre a estas listas o catálogos en busca de la mercancía o mercancías que más se puedan asimilar a las que estén siendo objeto del despacho aduanero, para fijar en estas condiciones el respectivo valor de transacción, aduciendo que en realidad se está utilizando un procedimiento alternativo de valoración.

Esta solución por supuesto no es perfecta, aunque sí es eminentemente práctica. No permite una valoración flexible y razonada como lo exige la Ley Aduanera, pero en cambio permite agilizar el

procedimiento del despacho aduanero, evitando las demoras que pudieran derivarse de un procedimiento específico de valoración que sólo daría origen a interminables discusiones entre la aduana del despacho, el agente aduanal y el importador.

Como puede advertirse, la valoración aduanera es probablemente el procedimiento más complejo que se presenta dentro del régimen de las contribuciones al comercio exterior. Desde nuestro punto de vista, su complejidad radica en el hecho de que siempre ha resultado extraordinariamente difícil fijar la base gravable, puesto que el método tradicional del valor de factura o valor declarado en aduana coloca a la autoridad fiscal prácticamente a merced de lo que el importador quiera o le convenga manifestar, lo que inevitablemente trae como resultado que la recaudación de esta clase de contribuciones tienda a ser mucho menor de lo que debiera ser. Por consiguiente, la ley ha tenido que buscar otro tipo de mecanismos que, en la medida de lo posible, permitan conocer con exactitud el valor real de las mercancías de importación. Esto último no es ni puede ser una tarea sencilla, porque tal y como lo hemos venido señalando, cada operación de comercio exterior tiene características propias y está influida por una serie de factores que, en cada caso, dependen de las relaciones existentes entre el proveedor extranjero y el importador nacional, que pueden ser

múltiples y variadas.

De ahí que sin tratarse de una solución perfecta, los mecanismos de valoración aduanera que se acaban de exponer constituyan, de cualquier manera, un avance en esta delicada materia, encaminado a procurar la determinación, con la mayor precisión que las circunstancias permiten, de la base gravable del impuesto general de importación.

V. REGÍMENES ADUANEROS

Otra de las cuestiones básicas dentro del sistema de las contribuciones al comercio exterior está representada por los distintos regímenes aduaneros a los que pueden quedar sujetas las mercancías tanto de importación como de exportación, de acuerdo a los diversos destinos y usos que pretendan darles los interesados.

Sobre este particular, debe señalarse que la existencia de estos distintos regímenes trae consecuencias fiscales diversas, puesto que el monto de la recaudación de las contribuciones respectivas y la definitividad o no de dicha recaudación, van a depender precisamente del régimen aduanero al que se haya recurrido.

De acuerdo con lo que establece la Ley Aduanera existen los siguientes regímenes: **Definitivos, Temporales, de Depósito Fiscal, de Tránsito de Mercancías, y de Elaboración, Transformación o Reparación en Recinto Fiscalizado.**

Tal y como se señaló con anterioridad, los seis regímenes aduaneros que se acaban de mencionar son aplicables, por regla general, tanto a operaciones de importación como a operaciones de exportación; aun cuando ciertos regímenes como el de depósito fiscal o el de tránsito de mercancías, tengan más bien un efecto neutro que implica el que no necesariamente estén asociados a una operación inmediata y directa de importación o exportación.

Formulada la aclaración anterior, y con el objeto de que el lector pueda tener una información general acerca de esta cuestión, a continuación efectuaremos un breve análisis de todos y cada uno de estos regímenes aduaneros:

1. Definitivos.— Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado. En tanto que por exportación definitiva, debe entenderse la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo

ilimitado.

Por regla general la importación o exportación definitivas, suelen ser el régimen aduanero que con mayor frecuencia se utiliza, ya que es el que verdaderamente permite lograr los fines propios del comercio exterior.

En el caso de las importaciones definitivas el importador debe tener especial cuidado en conservar toda la documentación relacionada con el despacho aduanero durante el plazo de 10 años que marca el Código Fiscal de la Federación, ya que de lo contrario puede presumirse que incurrió en una situación de infracción o delito de contrabando. En efecto, la única forma de acreditar la tenencia de mercancía extranjera en territorio nacional es a través de la exhibición de la correspondiente documentación aduanera. De lo contrario, la autoridad fiscal está legalmente facultada para considerar que el origen de dicha mercancía obedece a un acto de contrabando.

Esta situación es particularmente sensible en aquellos casos en los que la importación definitiva se lleva a cabo con el propósito de revender o comercializar las mercancías importadas en territorio nacional. En estos casos, el importador que efectúa la comercialización está obligado a incluir en la factura de venta el número del pedimento

de importación bajo cuyo amparo se efectuó la importación definitiva, así como la fecha en la que dicho pedimento haya sido registrado ante la aduana del despacho, cuyo lugar de ubicación también deberá indicarse. Inclusive, a través de acuerdos administrativos que no están incorporados a la Ley Aduanera, también se exige que en los empaques o envases de las mercancías de importación se indique el nombre, denominación social y número o clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes que lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del importador, debiéndose señalar además el domicilio que tenga registrado para efectos fiscales. También se exige que se proporcionen el nombre o denominación social y el domicilio del proveedor extranjero, teniéndose además que indicar el contenido neto y, en su caso, la unidad o unidades de medición que permitan conocer el volumen y características de la mercancía importada.

Sobre esto último, cabe señalar que en realidad la única obligación legal cuando se comercializan mercancías de importación, es la de anotar en la factura de venta el número y fecha del pedimento de importación y la aduana del despacho. Sin embargo, en la práctica la autoridad aduanera a través de simples acuerdos administrativos, cuya validez legal es por demás discutible como lo analizamos con anterioridad en esta misma obra, ha propiciado que prácticamente

todas las mercancías de importación definitiva que se comercializan en territorio nacional contengan invariablemente todos los datos que quedaron señalados con anterioridad. Desde luego pensamos que se trata de una medida correcta porque ante la problemática de la apertura comercial que en forma verdaderamente indiscriminada ha tenido lugar en nuestro país en los últimos años, es necesario que existan controles más severos sobre el tráfico comercial que dentro del territorio nacional se efectúa diariamente respecto de volúmenes crecientes de mercancías de importación. No obstante, también pensamos que lo idóneo sería que este tipo de disposiciones se elevaran al rango de normas jurídicas, con el objeto de que puedan llegar a tener la debida fuerza legal, y de que no sean objeto de cuestionamiento al provenir de meros acuerdos administrativos dictados por autoridades que constitucionalmente carecen de facultades para legislar. Esto último resulta particularmente delicado para la autoridad aduanera, ya que al surgir algún conflicto que tenga que dirimirse ante los tribunales federales competentes, el importador afectado puede siempre argumentar con éxito que las obligaciones que en esta materia le está imponiendo la autoridad aduanera carecen de sustento legal.

Pero independientemente de lo anterior, la conclusión más importante a la que puede llegarse en lo que a este régimen en particular se refiere, es la de que tanto el importador definitivo como los adquirentes de mercancías de importación comercializadas en territorio nacional deben conservar dentro del indicado plazo de 10 años, tanto la documentación como la información del respectivo despacho aduanero, de tal manera que en todo momento se pueda comprobar el origen, la procedencia y, muy especialmente, la legal estancia en el país de la mercancía de que se trate.

2. Régimen Temporal.— Se entiende por importación temporal, la entrada al país de mercancías de origen o de procedencia extranjera para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, o se sujeten a procesos de elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

La temporalidad varía según el tipo de mercancías de que se trate. Así, para citar algunos ejemplos, la Ley Aduanera permite la importación temporal de remolques hasta por un mes, la importación de vehículos de prueba hasta por un año, y la importación temporal de aviones, helicópteros, embarcaciones y carros de ferrocarril hasta por veinte años. Es decir, dependiendo de la clase de mercancía que se importe y del fin específico al que vaya a destinarse en territorio

nacional, variará la temporalidad concedida.

La regla general en importaciones temporales es la de que las mercancías deben retornar al extranjero en el mismo estado físico en el que hayan sido importadas. Sin embargo, esta regla general tiene una importante excepción, consistente en que las empresas maquiladoras que cuenten con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como las empresas con programas de exportación autorizados por las Secretarías de Economía y de Hacienda y Crédito Público, pueden efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a procesos de elaboración, transformación o reparación.

Como se sabe la industria maquiladora constituye una importante fuente de trabajo en territorio nacional, particularmente en la zona fronteriza norte de la República Mexicana, puesto que permite que empresas extranjeras aprovechen la mano de obra disponible en el país para llevar a cabo procesos productivos cuyo costo de manufactura resultaría mucho más elevado de efectuarse en sus países de origen. Esto último debido al bajo costo de la propia mano de obra mexicana. Dentro de este contexto, y atendiendo a nuestras realidades económicas y sociales, las empresas maquiladoras representan una

serie de beneficios para México, entre los que destacan: la generación de empleo; la reversión de problemas migratorios; la inversión en plantas productivas; el pago de impuestos; y, la capacitación y entrenamiento de personal mexicano. De ahí que la Ley Aduanera les otorgue este tratamiento preferencial al permitirles introducir a territorio nacional, bajo el régimen de importación temporal, las mercancías que requieran elaborar, transformar o reparar, exceptuándolas de la regla general de que deben retornar al extranjero en el mismo estado físico en el que fueron importadas.

También se asimilan a este tratamiento las empresas nacionales que cuenten con programas de exportación autorizados, puesto que se trata de empresas a las que el Estado debe fomentar, ya que son generadoras de divisas. En tal virtud, como para competir exitosamente en los mercados internacionales es necesario contar con insumos de importación, a esta clase de empresas se les permite también la importación temporal de las mercancías que deban ser transformadas, elaboradas o reparadas con arreglo a los respectivos programas de exportación.

El principal efecto del régimen de importación temporal es el de que no existe obligación legal alguna de pagar las contribuciones al

comercio exterior. Es decir, se trata de operaciones aduaneras que no causan ningún tipo de gravámenes fiscales. Sin embargo, para garantizar la obligación de que las mercancías importadas temporalmente retornarán al extranjero dentro de la temporalidad concedida, se exige que el importador garantice el importe total de las contribuciones al comercio exterior y sus accesorios (posibles recargos y actualización de contribuciones) a entera satisfacción de la aduana del despacho, y como si se tratara de una importación definitiva. De esa manera, si las mercancías no retornan al extranjero dentro de la temporalidad concedida o no se cumple cualquier otra condición a la que la propia importación hubiere estado sujeta, la autoridad fiscal simplemente hace efectiva la garantía otorgada, y el importador, a fin de cuentas, incurre en la misma responsabilidad económica, en la que habría incurrido si hubiere llevado a cabo una operación definitiva.

Por regla general la garantía consiste en el otorgamiento de una fianza expedida por compañía autorizada, la cual debe ser renovada anualmente adicionando el monto de la propia garantía con los recargos y la actualización de contribuciones que se vayan acumulando. Esto último es particularmente importante cuando se trate de importaciones temporales a largo plazo como las que se mencionaron con anterioridad en materia de aviones, helicópteros, embarcaciones y carros de ferrocarril. No obstante, en algunos casos puede recurrirse a otras formas de garantía del interés fiscal como el depósito de dinero, el embargo precautorio sobre determinados bienes, la garantía de un tercero, etc.; aunque, se insiste, en que la forma más común y también la más aconsejable para estos casos, es la del otorgamiento de una fianza de compañía autorizada.

En torno a este régimen temporal de importación, resulta conveniente mencionar las siguientes reglas:

a) Cuando no se puedan retornar al extranjero las mercancías importadas temporalmente por alguna causa de fuerza mayor como daños o averías, a fin de evitar las correspondientes responsabilidades de carácter legal o económico, los importadores pueden solicitar de la autoridad aduanera el permiso necesario para llevar a cabo la destrucción de dichas mercancías, la que, en todos los casos, debe ser verificada por la propia autoridad, para que proceda la cancelación definitiva de la garantía otorgada al efectuarse la importación temporal; y

b) Las empresas con programas de exportación a las que nos referimos con anterioridad, pueden ser autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cambiar el

régimen de importación temporal a importación definitiva de aquellas mercancías consistentes en bienes de activo fijo, que hayan introducido al país temporalmente del extranjero. En la inteligencia de que se entiende por bienes de activo fijo, aquellas mercancías que se utilizan permanentemente en los procesos productivos como maquinaria, equipo y herramientas y las que por su misma naturaleza no son susceptibles de elaborarse o transformarse. En estos casos, al obtenerse la autorización respectiva, deben pagarse las correspondientes contribuciones al comercio exterior como si se tratara de una importación definitiva, aun cuando por tratarse de empresas exportadoras, se suelen otorgar ciertas facilidades, como la de que, por ejemplo, en casos especiales no se cobran los recargos y actualización de contribuciones que se hubieren generado entre la fecha de la importación temporal y la fecha en la que se autorice el cambio de régimen a importación definitiva. Esto último, con el evidente propósito de otorgar un estímulo fiscal a empresas generadoras de divisas.

Finalmente y en lo que a este régimen se refiere, cabe señalar que la exportación temporal también se permite respecto de mercancías que deben retornar al país en el mismo estado físico en el que fueron exportadas, o bien respecto de aquellas que se envíen al extranjero

para sujetarse a procesos de transformación, elaboración o reparación.

Por regla general, las exportaciones temporales se dan con mucho menor frecuencia que las importaciones temporales, y normalmente se llevan a cabo respecto de mercancías que inicialmente fueron importadas al país en forma definitiva y que, por alguna razón, principalmente reparaciones e incorporación de mejoras a maquinaria y equipo, deben retornar al extranjero.

Al igual que en el caso de las importaciones temporales, en las exportaciones temporales no se causan las contribuciones al comercio exterior, pero debe garantizarse su importe para el caso de que las mercancías no retornen al territorio nacional dentro de la temporalidad concedida, o no se cumplan oportunamente las condiciones a las que hubiere quedado sujeta la exportación temporal de que se trate.

3. Depósito Fiscal.— El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras. El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos a la importación o a la exportación, así

como las cuotas compensatorias que procedan.

Para que las mercancías en depósito fiscal puedan retirarse del lugar de almacenamiento debe llevarse a cabo el correspondiente despacho aduanero. Es decir, debe efectuarse la importación o exportación definitiva o retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional cuando los beneficiarios se desistan de este régimen. Dicho en otras palabras, el depósito fiscal es una especie de régimen provisional que permite tener almacenadas en territorio nacional determinadas mercancías de importación o exportación, cuyo despacho aduanero ya se ha efectuado parcialmente, desde el momento mismo en el que el depósito fiscal sólo se autoriza cuando sean determinados por la aduana de entrada los impuestos al comercio exterior que correspondan.

¿Cuál es el objeto de este régimen?

En principio, el mismo podría parecer ilógico, puesto que, por ejemplo en importaciones, las mercancías arriban a una aduana de entrada que determina el monto del impuesto general de importación a pagar, pero en vez de concluir con el despacho aduanero las remite a un almacén general de depósito en el que permanecerán hasta que se complete el despacho. Es decir, después de permanecer almacenadas

durante un tiempo determinado, las mercancías son retiradas, mediante el pago de los impuestos de importación que haya determinado la aduana de entrada y dando cumplimiento a las demás formalidades que correspondan al régimen aduanero que se hubiere elegido. O sea, que puede afirmarse que el régimen de depósito fiscal implica una operación de importación o exportación provisional de mercancías.

No obstante, este régimen tiene una razón eminentemente práctica de ser. En efecto, en múltiples ocasiones quien importa mercancías con el único fin de comercializarlas en territorio nacional tiene que almacenarlas mientras encuentra un comprador o inclusive mientras concluye sus negociaciones mercantiles con uno o varios posibles compradores. No debe perderse de vista que también las operaciones del comercio exterior se rigen por el llamado “costo de oportunidad”, que permite adquirir en los mercados internacionales determinadas mercancías en condiciones favorables, que aun cuando no se tengan colocadas en ese momento en territorio nacional, por las condiciones y las variantes propias del mercado, posteriormente pueden llegar a colocarse ventajosamente, particularmente en lo que a precio de venta se refiere. De ahí que muchos comerciantes decidan adquirir mercancías de procedencia extranjera, internarlas a territorio nacional y almacenarlas por tiempo indeterminado, para venderlas en el

momento que resulte más conveniente para sus intereses.

Por esta razón se ha establecido el régimen de depósito fiscal que permite la introducción a territorio nacional de mercancías extranjeras difiriendo el pago de los impuestos al comercio exterior, mientras dichas mercancías se venden o se comercializan. Desde luego, una vez que son vendidas se retiran del almacén general de depósito, mediante el pago de los impuestos correspondientes y dando cumplimiento a las demás formalidades propias del despacho aduanero; siendo de hacerse notar que por regla general, quien efectúa este pago de impuestos y cumplimiento de formalidades no es el importador original sino quien en territorio nacional haya adquirido las propias mercancías. Inclusive, para facilitar este tipo de transacciones, la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, faculta a los almacenes generales de depósito para que expidan al importador original un documento denominado "Certificado de Depósito", al cual dicha ley le atribuye el carácter específico de título de crédito, lo que legalmente permite que pueda ser transmitido a terceras personas mediante su endoso y entrega. En estas condiciones, cualquier endosatario en propiedad de un certificado de depósito, sin que tenga que intervenir el importador original, puede presentarse ante el respectivo almacén general de depósito, y mediante la exhibición del certificado endosado a su nombre, está en posibilidad legal de retirar las mercancías de que se trate efectuando el pago de los correspondientes impuestos y dando cumplimiento a las formalidades propias del despacho aduanero. Dicho en otras palabras, el régimen del depósito fiscal sólo busca facilitar el libre comercio en territorio nacional de las mercancías de importación, por lo que debe considerársele como un instrumento indispensable del sistema de apertura comercial iniciado en México a partir del año de 1988.

Lo mismo puede decirse sobre determinadas operaciones de exportación, respecto de las cuales el exportador coloca sus mercancías en depósito fiscal para estar preparado, para completar el despacho de la exportación en el momento en el que las condiciones del mercado internacional lo hagan más aconsejable.

Un ejemplo de cómo opera el régimen aduanero del depósito fiscal, lo encontramos en las llamadas "Tiendas Libres de Impuestos" (duty free shops) que se localizan en los distintos aeropuertos internacionales del país, siendo, por razones obvias, la más importante la del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México. En estas tiendas se venden a los pasajeros de vuelos internacionales mercancías de origen extranjero sin el pago de impuestos al comercio exterior, siempre y

cuando dichos pasajeros comprueben que van a salir del país y que van a llevar consigo las mercancías que hubieren adquirido en las propias tiendas.

Pues bien, el régimen jurídico al que se encuentran sujetas las mercancías que se expenden en este tipo de establecimientos, desde que ingresan a territorio nacional hasta que son adquiridas por pasajeros que van a viajar al extranjero, es precisamente el de depósito fiscal, con la salvedad de que al retirarse las mercancías de las tiendas no hay necesidad de pagar los impuestos al comercio exterior ni de efectuar las formalidades propias del despacho aduanero, como sucede en los casos de mercancías depositadas en almacenes generales de depósito.

4. Tránsito de Mercancías.— El régimen de tránsito consiste en el traslado de una a otra aduana nacionales de las mercancías que se encuentren bajo control fiscal, y respecto de las cuales se esté llevando a cabo una operación de importación o exportación.

Tal y como lo señalamos con anterioridad, este régimen ha contribuido a descongestionar el trafico en las aduanas fronterizas y marítimas que, en ocasiones llega a ser verdaderamente abrumador, permitiendo la creación de las llamadas aduanas interiores, que como

su nombre lo indica se establecen en distintos puntos del interior del territorio nacional, para de esa forma coadyuvar a que el despacho aduanero se agilice. Así, para no citar sino algunos ejemplos representativos encontramos importantes aduanas interiores en las ciudades de Monterrey, Guadalajara, Querétaro y Puebla.

Bajo este régimen la aduana de entrada, la que tal y como se acaba de indicar, es generalmente una aduana fronteriza o marítima, envía las mercancías de procedencia extranjera a la aduana interior que se encargará de efectuar el despacho dando origen a que durante el traslado las mercancías respectivas se encuentren en tránsito.

Como comentario adicional, cabe señalar que con el objeto de evitar malos manejos y posibles actos de contrabando, mientras se encuentren en tránsito las mercancías deben protegerse mediante la colocación de sellos oficiales en los envases o contenedores respectivos, los cuales sólo pueden ser abiertos o rotos por la aduana del despacho.

5. Elaboración, Transformación o Reparación en Recinto Fiscalizado.— Este régimen consiste en la introducción de mercancías a recintos que fueron autorizados por la autoridad aduanera y que pueden consistir en las propias fábricas o instalaciones industriales del interesado, para el efecto de que en los mismos se lleve a cabo la

elaboración, transformación o reparación de las mismas mercancías para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas.

Al respecto, no cabe hacer mayor comentario puesto que se trata de una variante del ya analizado régimen de importación temporal establecido para empresas maquiladoras o exportadoras, consistiendo dicha variante en el hecho de que en estos casos los interesados no requieren de un permiso o autorización especial de las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de Economía, sino tan sólo de una autorización directa de parte de la propia autoridad aduanera. Por lo tanto, se trata de operaciones que sólo se autorizan en casos sumamente especiales y cuando los interesados demuestren ampliamente la necesidad de que se les autorice esta modalidad del régimen de importación temporal.

Al igual que en las importaciones temporales, en estos casos no se causan las contribuciones al comercio exterior, aunque el importe de las mismas sí debe garantizarse en la forma y términos que quedaron indicados con anterioridad.

VI. FRANJAS FRONTERIZAS

Nuestra legislación aduanera permite que por acuerdo de las Secretarías de Economía y de Hacienda y Crédito Público se eximan del pago de los impuestos y contribuciones al comercio exterior, las importaciones de prácticamente todo tipo de mercancías que estén destinadas a las llamadas zonas libres y franjas fronterizas.

Esta exención de impuestos es general y, tal y como se señaló con anterioridad, comprende prácticamente a todas las mercancías de cualquier clase o naturaleza, que del extranjero sean susceptibles de importarse a dichas zonas libres y franjas fronterizas. Sin embargo, la Ley Aduanera establece, como casos de excepción, que las bebidas alcohólicas, la cerveza, el tabaco labrado en cigarrillos o puros y los caballos de carrera, causarán los impuestos a la importación sin reducción alguna, cuando se importen a las mencionadas zonas libres o franjas fronterizas.

Como puede advertirse, estas zonas y franjas disfrutan en materia aduanera de un régimen especial y, en ciertos sentidos, privilegiado, puesto que para toda clase de efectos prácticos se manejan como zonas libres de impuestos y contribuciones al comercio exterior.

Ahora bien, este régimen especial tiene una poderosa razón de ser. En efecto, si no se establecieran estas facilidades arancelarias principalmente en las poblaciones que están ubicadas en la franja

fronteriza norte de la República Mexicana, las posibilidades de desarrollar un comercio y una economía propia en dichas poblaciones, serían prácticamente nulas; puesto que con la vecindad de los Estados Unidos de América que, como se sabe es el principal centro de producción y de consumo en el mundo, a los habitantes de esas poblaciones les bastaría con cruzar diariamente la línea fronteriza para abastecerse del lado norteamericano de toda clase de bienes, artículos y servicios. Ante esta situación, la única forma en la que las poblaciones fronterizas pueden desarrollar una economía propia ante la inevitable necesidad geográfica de tener que convivir de manera directa con la economía más avanzada del mundo, es permitiéndoles un tratamiento arancelario preferencial que permita la comercialización y el consumo de todo tipo de mercancías de importación sin el pago de los impuestos al comercio exterior; ya que en esa forma, al eliminarse la carga arancelaria, los precios de venta de las mercancías de importación se vuelven competitivos con los que prevalezcan en las ciudades que se encuentran ubicadas en el lado norteamericano de la frontera.

Por esa razón desde hace muchos años el Gobierno Federal ha permitido la existencia de este régimen fiscal especial en las franjas fronterizas y ha autorizado la desgravación de prácticamente cualquier mercancía que se importe a dichas franjas, con las contadas y ya mencionadas excepciones de las bebidas alcohólicas, la cerveza, el tabaco labrado y los caballos de carreras.

La extensión territorial de estas franquicias aduaneras comprende un radio de 20 kilómetros. En el caso de las poblaciones fronterizas la franja de 20 kilómetros corre paralela a la línea divisoria internacional.

La Ley Aduanera establece que las mercancías de procedencia extranjera introducidas a una zona libre o franja fronteriza podrán introducirse posteriormente al resto del territorio nacional, mediante la presentación del respectivo pedimento de importación, y cubriendo las contribuciones que correspondan y, en su caso, las cuotas compensatorias, siempre que se cumpla con las medidas de control que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Entre esas medidas de control, la más importante está constituida por el establecimiento de puntos de revisión aduanera en lugares que se encuentran a una distancia aproximada de 20 kilómetros de la línea divisoria internacional. Es decir, estos puntos de revisión se localizan cerca de los límites de cada franja fronteriza. El propósito de los mismos es el de que las mercancías que vayan a introducirse al resto del territorio nacional se sujeten a las formalidades propias del

despacho aduanero y al pago de las contribuciones al comercio exterior que correspondan, bajo los regímenes de importación definitiva o temporal, en los casos en lo que esto último proceda.

Cuando la introducción al resto del territorio nacional se lleva a cabo por la vía aérea, en los aeropuertos de las ciudades fronterizas existen también puntos de revisión aduanera, en los que se sigue exactamente el mismo procedimiento aplicable a todas las importaciones que se efectúan por la vía aeroportuaria.

Es de hacerse notar que al abandonar las franjas fronterizas, los ciudadanos mexicanos gozan también de la llamada "franquicia de pasajero" aplicable a todos los viajeros internacionales que retornen a la República Mexicana. Dicha franquicia consiste en permitir la introducción libre de impuestos de los artículos personales del pasajero de acuerdo a la naturaleza y a la duración de su viaje, así como ciertos artículos adicionales de uso personal y de regalo dentro de un límite de valor que generalmente se fija en dólares de los Estados Unidos de América, y cuyo monto varían con relativa frecuencia las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a las condiciones económicas que vayan prevaleciendo en el país.

La creación de este régimen fiscal especial ha permitido el desarrollo económico de importantes regiones de la República que, de otra suerte, habrían quedado condenadas a la marginación y al atraso económico.

Un claro ejemplo de lo anterior lo constituye la ciudad de Tijuana, Baja California, que durante muchos años constituyó un centro de vicio y de prostitución, cuyos principales ingresos estaban representados por las cuotas que se cobraban a extranjeros por permitirles que se divorciaran en ese lugar sin dar cumplimiento a ningún tipo de requisitos ni de formalidades legales, al grado de que resulta penoso recordar que a esta actividad se le llegó a conocer en el extranjero como la industria de los "divorcios al vapor". Al crearse el régimen aduanero especial de las franjas fronterizas, la ciudad de Tijuana, por su cercanía con el Estado más rico de la Unión Americana, empezó a desarrollar un dinámico comercio —controlado además por inversionistas mexicanos— que le permitió competir exitosamente con el comercio norteamericano, ya que se caracteriza por la importación a esa franja fronteriza no sólo de mercancías norteamericanas para consumo nacional, sino también de mercancías procedentes de los principales centros comerciales de Europa y del Lejano Oriente, que al introducirse a dicha zona libre de impuestos, compiten ventajosamente en precio con mercancías similares que se venden en el Estado

norteamericano de California. En esa forma, no solamente se logra retener a un número importante de consumidores nacionales, sino también atraer a los consumidores norteamericanos.

Gracias a este régimen aduanero Tijuana es ahora una ciudad completamente distinta que, en muchos aspectos, se está transformando en una ciudad dinámica y moderna, que al mismo tiempo se esfuerza por retener su identidad mexicana. Sin bien es cierto que enfrenta graves problemas sociales y de servicios públicos en determinadas áreas, que tienen principalmente su origen en el hecho de que es el principal punto de tránsito de las corrientes migratorias que desde México y Centro América pretenden introducirse ilegalmente a territorio norteamericano en busca de cualquier clase de empleos, también lo es que presenta un panorama completamente distinto y mucho más alentador del que ofrecía hace aproximadamente 40 años.

Con motivo de la entrada en vigor del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, algunas autoridades de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial plantearon la posibilidad de que se eliminara el régimen de las franjas fronterizas para facilitar, aún más, la apertura comercial con los Estados Unidos y Canadá. Esta situación llegó a preocupar profundamente a los residentes y comerciantes de la frontera

norte de nuestro país, ya que podía llegar a significar serios problemas de supervivencia económica al tener que enfrentar, sin protecciones arancelarias, una competencia directa con productores y distribuidores que operan en una economía mucho más desarrollada que la nuestra.

A catorce años de la entrada en vigor de dicho Tratado Internacional, la experiencia ha demostrado que México no se encuentra preparado para enfrentar una situación de competencia comercial directa, principalmente con los Estados Unidos de América. Hasta la fecha lo que se anunció como un instrumento que traería grandes beneficios y oportunidades a nuestro país, se ha traducido en una fuente permanente de problemas; puesto que al propiciar una apertura comercial indiscriminada, las exportaciones mexicanas, por razones evidentes, han alcanzado volúmenes muy inferiores a las importaciones que se han hecho de productos norteamericanos. El efecto de esta disparidad, como era de esperarse, se ha reflejado en un déficit muy pronunciado en nuestra balanza comercial o balanza de pagos en cuenta corriente con el exterior. Déficit que se tradujo primero en un agotamiento de las reservas monetarias y, posteriormente, en una grave devaluación de la moneda nacional. Por consiguiente, las circunstancias actuales parecen indicar que sería otro grave error económico el suprimir las mencionadas franjas fronterizas,

puesto que a todos los males que ya está padeciendo la economía mexicana, y que son directamente atribuibles a las decisiones tomadas tanto por el Gobierno que rigió los destinos de México de 1988 a 1994, como por el actual Gobierno Federal, vendría a sumarse la supresión de las fuentes propias de vida de importantes ciudades del país como Tijuana, Baja California, Ciudad Juárez, Chihuahua, Matamoros, Tamaulipas, para no citar sino a los ejemplos más representativos.

Las mismas autoridades que negociaron y firmaron el Tratado de Libre Comercio de Norteamérica y que, dentro de semejante contexto, propusieron la eliminación de las franjas fronterizas, demostraron en el corto tiempo en el que tuvieron a su cargo los asuntos hacendarios de nuestro país, no sólo una grave incompetencia, sino además un profundo desconocimiento de las realidades económicas de México y de su posición en el ámbito internacional. Por lo tanto, es de esperarse que las nuevas autoridades hacendarias tomen en consideración las graves experiencias que se han tenido que vivir a partir del mes de diciembre de 1994, y entiendan que el establecimiento de un régimen aduanero especial para las franjas fronterizas tuvo una razón muy importante de ser que, en gran medida, ha permitido el rescate económico de importantes ciudades del país, que de otra suerte seguirían en la marginación y el atraso.

De ahí que propongamos que mientras nuestro país no se encuentre en situación de competir en igualdad de condiciones con sus principales socios comerciales —Estados Unidos y Canadá— sea preferible mantener en vigor las prudentes decisiones de estabilidad económica que fueron tomadas hace muchos años por gobiernos anteriores, que pretender eliminarlas, precipitadamente y sin ponerse a reflexionar en las limitadas realidades económicas de nuestro país, simplemente porque mediante un proceso de imitación extralógica se trate de imponernos conceptos tecnocráticos que no derivan de la observación de la realidad nacional, sino que fueron adquiridos en universidades extranjeras y/o sugeridos por asesores extranjeros.

VII. LA INFRACCIÓN Y EL DELITO DE CONTRABANDO

Aun cuanto en materia aduanera existe también todo un régimen de infracciones y de delitos, con el consiguiente acompañamiento de un catálogo de sanciones económicas y de penas corporales, nos parece aconsejable hacer referencia solamente a lo que tradicionalmente ha sido considerado como la principal infracción y el principal delito en esta materia, comúnmente conocido como contrabando.

Sobre este particular debe señalarse que la Ley Aduanera por una parte, y el Código Fiscal de la Federación por la otra, incurren en un

tratamiento contradictorio de esta figura, que no sólo demuestra una absoluta carencia de técnica jurídica, sino también la intención deliberada de crear un clima de incertidumbre jurídica para los contribuyentes, que favorezca los poderes recaudatorios y persecutorios del Fisco Federal.

Para explicar lo anterior, es necesario hacer referencia a las disposiciones legales aplicables. Así, la Ley Aduanera, en su parte medular, dispone que comete la infracción de contrabando, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos o, en su caso, de las cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de la autoridad competente o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites del Despacho Aduanero o sin cumplir otros requisitos o regulaciones no arancelarias por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria o los relativos a normas, etiquetas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquier otra regulación.

III. Cuando su importación o exportación esté prohibida.

IV. Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.

V. Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres o franjas fronterizas al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores; o cuando se extraigan dichas mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello.

La infracción de contrabando se sanciona con multas que pueden fluctuar entre medio tanto (50%) y un tanto y medio (150%) del valor declarado o del valor comercial de las mercancías. Además, cuando se trate del contrabando de mercancías cuya importación o exportación estén prohibidas, dichas mercancías pasarán a ser propiedad del Fisco Federal.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación señala que comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

Asimismo dicho Código Fiscal aclara que también comete el delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres o franjas fronterizas al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Por si lo anterior no fuera suficiente, el Código Tributario contempla una serie de hipótesis de "presunción de comisión del delito de contrabando", que no son otra cosa que casos de contrabando específico sancionables con las mismas penas aplicables a este delito fiscal. Entre esas "presunciones" destacan las siguientes: el que se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite su legal estancia en territorio nacional; la introducción de mercancías extranjeras por lugares no autorizados para el despacho aduanero; la

realización de importaciones temporales sin contar con programas de maquila o de exportación aprobados por las autoridades competentes; el no retorno al extranjero de mercancía importada temporalmente al amparo de los programas de referencia; y algunos otros casos relacionados con la aplicación, vigencia y terminación de los indicados programas de maquila o de exportación.

El delito de contrabando se sanciona con pena de prisión de tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta $798,230.00 M.N. respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta $1'197,340.00 M.N. Se sanciona con prisión de tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de $798,230.00 M.N., respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de $1'197,340.00 M.N.; y se sanciona con pena de prisión de tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando el contribuyente con el objeto de obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal, señale en el pedimento (de importación o exportación) el nombre, la denominación o razón social, domicilio fiscal o la clave del

Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior; o bien el propio contribuyente presente o haya presentado ante las autoridades aduaneras documentación falsa que acompañe al pedimento o factura. Tratándose de mercancías de tráfico prohibido la pena de prisión es de tres a nueve años.

De la simple lectura de las disposiciones legales que se acaban de resumir, se desprende que las hipótesis normativas de comisión de la infracción de contrabando son prácticamente idénticas a las de la comisión del delito de contrabando. Dicho en otras palabras, no parece existir una diferencia jurídica de fondo entre lo que debe considerarse como infracción y lo que debe considerarse como delito, en el caso del contrabando.

Ante esta situación, se presenta inevitablemente la inquietud de conocer cuándo uno o varios actos de la misma naturaleza son calificados como infracción y cuándo como delito. O bien, si existe la posibilidad de que el mismo acto de contrabando pueda ser doblemente sancionado acumulando las penalidades pecuniarias derivadas de la infracción a las penas corporales propias del delito.

Sobre este particular, cabe señalar que no existe ninguna disposición legal, ni mucho menos criterio alguno de las autoridades fiscales, que permitan diferenciar de manera objetiva cuándo se está en presencia de una infracción de contrabando y cuándo se comete el delito de contrabando. Ante la falta de esta diferenciación, la que creemos que es deliberada, la única explicación posible consiste en señalar que la calificación de un mismo acto o conducta como infracción o delito de contrabando, queda al arbitrio discrecional de la autoridad aduanera, la que, a su criterio e inclusive conveniencia, puede aplicar indistintamente las disposiciones de la Ley Aduanera (infracción), o las del Código Fiscal de la Federación (delito). Es más, existen numerosos casos en los que se ha recurrido a la aplicación de ambos ordenamientos legales, de tal manera que quienes han sido acusados de contrabando en estos casos, no sólo han sufrido la pérdida de su libertad personal, sino también la imposición de multas equivalentes al 150% de las contribuciones al comercio exterior omitidas, así como la pérdida de las respectivas mercancías en favor del fisco federal.

Desde luego, lo anterior no sólo fortalece sino facilita el ejercicio de las facultades recaudatorias y persecutorias de las autoridades hacendarias, las que, según les parezca apropiado, están en entera libertad de castigar el mismo acto de contrabando con diferentes tipos de sanciones y penalidades.

No obstante, esta situación resulta también profundamente antijurídica y contraria a las garantías individuales de aplicación estricta de la ley y de seguridad jurídica, que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es decir, las disposiciones que se comentan, contenidas tanto en la Ley Aduanera como en el Código Fiscal de la Federación, son claramente inconstitucionales, desde el momento mismo en el que permiten la aplicación a hechos idénticos o similares de dos penalidades sustancialmente diferentes; creando con ello un régimen total de inseguridad jurídica, puesto que la persona que es acusada de cometer un acto de contrabando, no sabe a ciencia cierta cuáles van a ser las consecuencias jurídicas de su acción, lo que trae como resultado que la imposición de las penalidades respectivas no provengan de la aplicación de una ley clara y objetiva como lo manda la Constitución Federal, sino del criterio y prácticamente de la buena o mala voluntad de la autoridad administrativa. Parafraseando al gran clásico de la Economía Política y del Derecho Fiscal, Adam Smith, tenemos que decir que también en este caso el contribuyente no se encuentra bajo el imperio de la ley sino al capricho de los recaudadores de impuestos.

Por su parte la garantía de legalidad resulta vulnerada, en atención a que el acto de molestia que sufre el acusado de contrabando no se

castiga a través de la aplicación de una ley anterior que sea la única que de manera directa y objetiva castigue la conducta respectiva, sino que existen dos leyes distintas que sancionan con diferentes grados de severidad el mismo hecho o conducta, presentándose además el riesgo de que se castigue dos veces, mediante una acumulación de sanciones pecuniarias y corporales, ese mismo hecho o conducta.

Dentro de este contexto, no es posible sostener que se está acatando el principio de legalidad, toda vez que dicho principio, por mandato constitucional, exige que todo acto de molestia llevado a cabo por una autoridad y en perjuicio de algún particular, funde y motive la causa del respectivo procedimiento en una norma jurídica que sea específicamente aplicable al caso concreto de que se trate, con exclusión de todas las demás. Por consiguiente, cuando para un mismo caso se expiden dos normas jurídicas distintas que contienen sanciones y penalidades también distintas, el estado de incertidumbre jurídica que de semejante situación se deriva resulta abiertamente inconstitucional, ya que puede dar origen tanto a una indebida acumulación de penalidades sobre el mismo hecho, o a que dos conductas idénticas o similares se sancionen con distinto grado de severidad.

Por lo tanto, si efectivamente es cierto que para el futuro inmediato

de México se desea contar con un régimen tributario sencillo y equitativo, resulta indispensable que estas disposiciones tanto contradictorias como acumulativas de la Ley Aduanera y del Código Fiscal de la Federación, se modifiquen radicalmente, no sólo para eliminar la contradicción jurídica que presentan, sino también para que solamente tipifiquen como delito de contrabando aquellas conductas que impliquen el introducir al país o extraer de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones al comercio exterior que correspondan, sin permiso de autoridad competente cuando sea necesario este requisito, o bien de importación o exportación prohibida, siempre y cuando estos actos o conductas se lleven a cabo mediante el uso de engaños o el aprovechamiento de errores, y con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico indebido en perjuicio del Fisco Federal. Dicho en otras palabras, no es posible tipificar un delito de tipo patrimonial como el que nos ocupa, mediante una simple enumeración de hechos, sino que es requisito jurídico indispensable el que se establezca el necesario nexo causal entre los propios hechos y la conducta dolosa del sujeto. Precisamente en ese nexo causal debe radicar la diferencia entre una simple infracción administrativa y un delito, que es lo que, a su vez, permite diferenciar lo que debe ser la imposición de meras sanciones económicas, de lo que debe ser la aplicación de penalidades de tipo corporal.

Si en la Ley Aduanera (eliminando al mismo tiempo toda disposición que al respecto pudiere haber en el Código Fiscal de la Federación, por no ser la ley fiscal especial aplicable al caso) no se establece esta necesaria distinción, entonces seguirá existiendo la posibilidad de que contraviniendo las normas más elementales de la seguridad jurídica, las autoridades aduaneras califiquen y castiguen como delito de contrabando simples hechos u omisiones en los que no exista la intención o voluntad deliberada del sujeto de evadir el cumplimiento de las obligaciones aduaneras a su cargo, como pueden ser los casos de falta de algún documento o formalidad en la realización del despacho aduanero, del retiro erróneo de mercancías de recintos fiscales o fiscalizados o inclusive de inexactas clasificaciones arancelarias.

En la forma en la que en la actualidad aparecen redactadas las disposiciones legales que se han venido analizando, cualquiera de los hechos que se acaban de señalar, a pesar de que no impliquen una intención dolosa o deliberada del sujeto, pueden ser calificados indistintamente y a criterio y conveniencia de la autoridad fiscal, como infracción o delito de contrabando o como ambos; lo cual entraña una grave situación de incertidumbre para el contribuyente y de desconocimiento de las garantías individuales que consagra el artículo 16 de la Constitución General de la República.

Mientras esta importante reforma legislativa no se efectúe, las disposiciones legales en vigor en materia de infracción y delito de contrabando, tendrán que seguir siendo consideradas como inconstitucionales y como propiciadoras de actos arbitrarios por parte de las autoridades hacendarias.

VIII. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué se dice que el Derecho Aduanero es una rama altamente especializada del Derecho Fiscal?

2. Explicar los conceptos de Mercancías, Despacho Aduanero y Reconocimiento Aduanero.

3. Explicar las características y diferencias entre las Aduanas Fronterizas, las Marítimas, las Aeroportuarias y las Interiores.

4. Explicar en qué consisten el primer y el segundo Reconocimiento Aduaneros.

5. Explicar las semejanzas y diferencias entre los agentes aduanales y los dictaminadores aduaneros.

6. Explicar qué medios de defensa legal proceden al surgir cualquier tipo de controversias con motivo del reconocimiento aduanero.

7. Detallar los documentos que deben ser anexados a los pedimentos de importación.

8. ¿En qué casos se requiere garantizar el interés fiscal al efectuarse la entrega de las mercancías con motivo de la conclusión del Despacho Aduanero?

9. Explicar el concepto de Fracción Arancelaria.

10. ¿Quiénes son los sujetos pasivos de los impuestos al comercio exterior?

11. ¿Cuál es la finalidad de la valoración aduanera?

12. ¿Por qué para efectos de valoración aduanera no se toman en consideración ni el valor de factura ni el valor declarado en aduana de las mercancías de importación?

13. ¿Qué se entiende por “valor de transacción” para efectos de la valoración aduanera?

14. ¿Qué cargos deben ser tomados en consideración para la determinación del valor de transacción?

15. ¿En qué consiste y en qué casos se considera que existe vinculación entre el proveedor extranjero y el importador nacional, para efectos de la valoración aduanera de las mercancías de

importación?

16. ¿En qué consisten los procedimientos alternativos de valoración aduanera y cómo se manejan en la práctica?

17. ¿Por qué se puede afirmar que los procedimientos de valoración aduanera resultan a fin de cuentas subjetivos?

18. ¿Cuáles son los requisitos legales y administrativos que deben cumplirse para acreditar la legal estancia en el país de las mercancías de importación definitiva; y qué validez legal tienen los llamados requisitos administrativos?

19. ¿Por qué se dice que el único régimen aduanero a través del cual verdaderamente se cumplen los propósitos del comercio exterior es el definitivo?

20. Explicar en qué consisten y a quiénes se aplican los regímenes aduaneros de importación temporal de mercancías sujetas a procesos de elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.

21. Explicar en qué consisten las responsabilidades legales en las que pueden llegar a incurrir los contribuyentes que no retornen al extranjero las mercancías importadas temporalmente dentro de la temporalidad que les hubiere sido concedida.

22. Señalar los casos especiales y las disposiciones aplicables a esos casos, en los que se permite que las mercancías no retornen al extranjero dentro de la temporalidad concedida, o bien que las importaciones temporales se transformen en definitivas.

23. ¿En qué consiste y qué finalidades persigue el régimen aduanero del depósito fiscal?

24. ¿Cuáles son las características legales y los propósitos comerciales de los Certificados de Depósito que expiden los almacenes generales de depósito respecto de operaciones llevadas a cabo bajo el régimen aduanero del depósito fiscal?

25. ¿Cuál es la protección legal aplicable a las mercancías que se encuentran en tránsito aduanero?

26. ¿Qué requisitos legales se deben satisfacer para poderse acoger al régimen aduanero de marinas turísticas y campamentos de casas rodantes?

27. ¿Por qué se dice que el régimen aduanero de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado es una simple variante de un régimen de importación temporal?

28. Explicar en qué consisten las zonas libres y franjas fronterizas y los beneficios económicos que de dicho régimen se derivan.

29. ¿Cuáles son las mercancías que al introducirse a las zonas libres y franjas fronterizas causan el impuesto general de importación?

30. Explicar en qué consisten la llamada "franquicia de pasajero" y las llamadas "tiendas aeroportuarias libres de impuestos".

31. ¿Por qué sería un grave error económico suprimir las zonas libres y franjas fronterizas?

32. ¿Por qué se sostiene que no existe una diferencia jurídica de fondo entre la infracción y el delito de contrabando?

33. ¿En qué forma se pueden llegar a aplicar por la autoridad fiscal las sanciones pecuniarias y las penalidades corporales que están legalmente previstas para la infracción y el delito de contrabando?

34. ¿Por qué se sostiene que son inconstitucionales las disposiciones contenidas en la Ley Aduanera y en el Código Fiscal de la Federación en materia de infracción y delito de contrabando?

35. ¿Qué reforma legal se sugiere para que desaparezcan los problemas de inconstitucionalidad y de incertidumbre jurídica que se presentan en las disposiciones actualmente en vigor en materia de infracción y delito de contrabando?

BIBLIOGRAFÍA

En atención a la naturaleza ampliamente especializada del Derecho Aduanero y a lo reciente de la gran mayoría de las normas jurídicas que lo integran, no fue posible localizar bibliografía adecuada y pertinente a los diversos temas que se tratan en este Capítulo. Inclusive la jurisprudencia existente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación está referida al antiguo Código Aduanero, que tiene prácticamente dos décadas de haber dejado de estar en vigor. Por lo tanto, y a fin de no saturar al lector con referencias bibliográficas que serían poco aplicables a los temas tratados, el autor ha preferido que este Capítulo sea el fruto de su investigación personal y de sus experiencias profesionales en la materia.

CAPÍTULO
19

El Delito de la Defraudación Fiscal

SUMARIO: **I. ANTECEDENTES. II. DEFINICIÓN GENÉRICA. III. COMENTARIOS A LA DEFINICIÓN GENÉRICA DEL DELITO. IV. DEFRAUDACIÓN ESPECÍFICA. V. LAVADO DE DINERO Y PARAÍSO FISCALES. VI. DECLARACIÓN DE DIVISAS. VII. REQUISITOS PROCEDIMENTALES. VIII. EVALUACIÓN Y COMENTARIOS. IX. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. ANTECEDENTES

Estrechamente vinculado con las cuestiones que se acaban de analizar en el Capítulo inmediatamente precedente que trata precisamente del ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria, aparece el problema relativo a la regulación jurídica del llamado delito de defraudación fiscal, el que al haber sido recientemente objeto de especial atención y aplicación por parte de las autoridades fiscales y penales competentes, amerita un análisis por separado.

A pesar de que este delito —específicamente de carácter fiscal y, por lo tanto, clasificable bajo el rubro de los delitos especiales— se introdujo por vez primera en nuestro medio acompañado de graves penalidades corporales (3 meses a 9 años de prisión) desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Fiscal, la realidad es que su aplicación efectiva a casos concretos se había dejado prácticamente en suspenso, en virtud de que la Hacienda Pública durante muchos años consideró que, en el mejor de los casos, el fraude al Fisco debía ser reprimido tan sólo con sanciones administrativas; y en la peor de las hipótesis que bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o con la celebración de un convenio especial entre el inculpado y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por virtud del cual se depurará la situación fiscal del propio inculpado y se garantizara el interés del Fisco, para que procediera automáticamente

el desistimiento de la correspondiente acción penal, cuando se hubiera llegado a este extremo.

Sin embargo, en tiempos recientes esta política —que obedeció a ciertos criterios de prudente racionalidad entre los que destaca el hecho de que es preferible, después de un conveniente escarmiento, dejar a un contribuyente libre, produciendo y con mejores deseos de cumplir, ahora sí, correctamente con sus obligaciones fiscales, que mantener preso, improductivo y lógicamente resentido con la autoridad fiscal, a un ciudadano que, en otras condiciones, seguiría siendo económicamente activo— ha sufrido cambios sustanciales. Así, a partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad, utilizándolo no sólo como un instrumento eficaz de recaudación tributaria sino también como un medio de reprimir conductas que se consideran contrarias al equilibrio de las finanzas públicas e injustas para los contribuyentes cumplidos.

De ahí que nos parezca de importancia efectuar un análisis de los principales aspectos regulatorios del delito de defraudación fiscal que se derivan del Código Fiscal de la Federación en vigor, ya que si bien es cierto que al Fisco le asiste el pleno derecho de reprimir con toda severidad las conductas fraudulentas que le deparen serios perjuicios económicos, también lo es que, en especial en esta materia, el ciudadano que puede verse afectado en su libertad personal, su honra y en su reputación de negocios o profesional, igualmente tiene derecho a que se le respeten las garantías de legalidad y audiencia consagradas por la Constitución General de la República.

Dentro de este contexto, veamos cuáles son las principales características normativas del discutido delito de defraudación fiscal.

II. DEFINICIÓN GENÉRICA

Según el artículo 108 del Código Tributario vigente: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal."

Esta definición, que por cierto dista mucho de ser original pues repite casi palabra por palabra el texto del artículo 270 de nuestro primer Código Fiscal Federal, adicionado a dicho ordenamiento mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 30 de diciembre de 1948, nos permite, sin embargo, explicar con cierta claridad las principales características de esta figura jurídico-

tributaria:

1. El delito de defraudación fiscal es, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa. Es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encauza su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal.

Dentro de este contexto el delito que se analiza se tipifica por medio de una conducta dolosa (engaños o aprovechamiento de errores) que trae como resultado un beneficio económico ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho) como consecuencia directa de la lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el interés del Fisco Federal en recaudar correcta y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos.

2. Desde otro ángulo, el delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. En cambio, existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiere encontrarse la autoridad fiscal.

3. De modo que sintetizando los conceptos anteriores, consideramos que, para su mejor comprensión, este ilícito tributario puede explicarse dividiéndolo en los siguientes elementos normativos:

a. Conducta dolosa del contribuyente manifestada a través de engaños o del aprovechamiento de errores;

b. Nexo causal directo y anticipado por el contribuyente: la obtención de un beneficio económico ilegítimo consistente en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido; y

c. Lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el derecho del Fisco Federal de recaudar en debida forma las cantidades destinadas, a través del gasto público, a cubrir el

costo de la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

En adición a lo anterior, cabe señalar que el delito de defraudación fiscal será calificado cuando ésta se origine por usar documentos falsos; omitir, expedir comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos; manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan; y asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

Esta calificación del delito, que trae como resultado el que la pena que corresponda se aumente en una mitad, permite contar con una tipificación un tanto más apropiada, puesto que la determinación de la conducta dolosa del sujeto queda vinculada a hechos u omisiones de carácter objetivo, que deben ser acreditados por la autoridad acusadora tanto al momento de formular la querella penal como en el curso del respectivo procedimiento judicial.

III. COMENTARIOS A LA DEFINICIÓN GENÉRICA DEL DELITO

El principal comentario que puede formularse en relación con esta figura delictiva de carácter específicamente tributario, tiene que ser en

el sentido de que el concepto contenido en el primer párrafo del artículo 108 del Código Fiscal, es demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo cualquier hecho, conducta o circunstancia que el Fisco estime lesiva para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal.

Esto último lejos de resultar exagerado se ve confirmado por las penalidades que establece dicho precepto legal: prisión de 3 meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de $1’113,190.00 M.N., prisión de 2 a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1’113,190.00 M.N., pero no de $1’669,780.00 M.N.; y prisión de 3 a 9 años cuando el monto de lo defraudado fuera mayor de $1’669,780.00 M.N. Es decir, cualquier omisión total o parcial de alguna contribución por cualquier cantidad, puede constituir un caso de defraudación fiscal y, en consecuencia, puede dar origen a la aplicación de las sanciones corporales antes mencionadas.

Por si lo anterior no fuera suficiente, con efectos a partir del día 1o. de enero de 1999, se modificó el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, para calificar como delito grave la defraudación fiscal, de tal manera que dicho delito resulta equiparable a ofensas

sociales tan graves como el homicidio por culpa grave, el terrorismo, el sabotaje, la piratería, el genocidio, la corrupción de menores, la violación, el secuestro, el asalto en carreteras o caminos, la extorsión, el tráfico de indocumentados y la comisión de delitos en contra de la salud. Es decir, quien omite el pago de contribuciones y su conducta es calificada como delictiva, no tiene el derecho elemental de salir en libertad bajo fianza para preparar adecuadamente su defensa, la que las más de las veces tiene que basarse en complicados tecnicismos jurídicos que se derivan de la forma compleja, confusa y contradictoria con arreglo a la cual aparecen redactadas la gran mayoría de las leyes fiscales.

Dentro de este contexto, al defraudador fiscal se le equipara con los delincuentes más peligrosos que la sociedad es capaz de producir, y se le trata de mantener segregado como si constituyera un verdadero peligro social.

Esta disposición es contraria a las normas más elementales del Derecho Penal de Corte Liberal, que es el que supuestamente prevalece o debiera prevalecer en México, que gradúa la imposición de las penas en función de la peligrosidad de los delincuentes. En esta forma, los acusados de la comisión de delitos de carácter patrimonial normalmente

tienen el derecho de salir en libertad bajo fianza y/o el derecho de que sus respectivos procesos penales se den por terminados, cuando se lleva a cabo la reparación del daño patrimonial o económico que hubieren causado. En México la intención parece ser la de mantener en prisión a las personas acusadas del delito de defraudación fiscal, aun en el caso en el que hubieren pagado o garantizado los créditos fiscales que hubieren dado origen a la acusación penal.

Semejante manera de proceder, que equivale a las prácticas del tristemente célebre Tribunal de la Santa Inquisición que en México fue abolido desde la consumación de la independencia nacional, a lo único a lo que puede conducir es a la generación de un efecto claramente antieconómico, además de acentuar el cada día más marcado descontento empresarial hacia las disposiciones, criterios y prácticas de los recaudadores de impuestos. En efecto, si a un contribuyente que —deliberadamente o por problemas de interpretación de las complejas y sofisticadas leyes fiscales— incurre en la comisión de un delito y se le permite que salga en libertad una vez que ha garantizado satisfactoriamente el monto de su omisión contributiva, o bien ha pagado el crédito fiscal que se hubiere determinado a su cargo, se reintegrará a la sociedad a seguir realizando actividades productivas que, después de la experiencia que le tocó vivir, con toda seguridad

serán generadoras de nuevos impuestos y contribuciones. Así, se habrán realizado precisamente las finalidades que se persiguen con el establecimiento de esta clase de delitos fiscales. Sin embargo, si a pesar de la disposición del contribuyente de garantizar o de pagar lo que adeuda al Fisco Federal, de cualquier manera se le mantiene en prisión, entonces su negocio dejará de producir, desempleará al personal que tenga contratado y generará una actitud de odio hacia la clase gobernante. En pocas palabras se transformará en un resentido improductivo y, en palabras de Adam Smith, retirará el beneficio que la sociedad podría seguir devengando de la inversión de sus capitales productivos.

La injusticia de esta disposición se advierte en el hecho de que los culpables de delitos cometidos en el ejercicio de funciones públicas no son sancionados con la misma severidad, lo cual conduce a una situación verdaderamente perversa que podría expresarse diciendo que mientras los que son acusados de no pagar correctamente sus impuestos y contribuciones quedan condenados a permanecer en la cárcel por el tiempo de las condenas respectivas, los acusados de apropiarse y de disponer en su beneficio de los fondos públicos, es decir, del producto de los impuestos que pagan los ciudadanos y las empresas, pueden alcanzar el beneficio de la libertad bajo fianza e

inclusive obtener su inmediata libertad mediante el simple expediente de llevar a cabo la reparación del daño económico causado.

Por consiguiente, es a todas luces evidente que los afanes recaudatorios del Fisco Federal lo han llevado a extremos que tienden a volver todavía más arbitrario e impopular el criticado sistema de procuración y administración de justicia que México padece. Implacable con los ciudadanos comunes y corrientes, pero flexible y dadivoso con quienes cuentan con algún tipo de protección oficial.

La defraudación fiscal como delito de corte patrimonial no tiene por qué quedar comprendida dentro de los casos de delitos que afecten de manera importante valores fundamentales de la sociedad, desde el momento mismo en el que se trata de delitos cuyos principales efectos y consecuencias quedan automáticamente subsanados cuando se garantizan o se pagan las prestaciones económicas adeudadas y, por consiguiente, ameritan todos los beneficios en materia de libertad caucional y de libertad provisional que las leyes penales otorgan a quienes pueden seguir viviendo en sociedad sin constituir ningún peligro para sus semejantes.

De ahí que esta disposición tenga que ser severamente criticada, porque los apremios presupuestales del Gobierno Federal —que por

principio de cuentas ni siquiera son causados por los contribuyentes, sino por el mal manejo del crédito público y del endeudamiento interno y externo por parte del propio Gobierno Federal— no deben ser resueltos a través de medidas inquisitoriales cuyo fin último puede ser el desaliento de las actividades productivas y una inconformidad generalizada entre los sectores más productivos de la economía formal del país.

Si a lo anterior agregamos que los elementos esenciales que integran el tipo delictivo: el engaño y el aprovechamiento de errores, al devenir en una conducta típicamente dolosa obligan al inculpado a probar un hecho negativo: la ausencia de dolo; tendremos que concluir que cualquier contribuyente que por cualquier motivo o circunstancia omita el pago total o parcial de alguna contribución o reciba una devolución de impuestos o un estímulo fiscal cuya procedencia se encuentre en duda, es sujeto potencial, prácticamente a elección del Fisco, de un proceso penal por la comisión de este delito. Proceso en el que sus posibilidades de una buena defensa legal son por demás escasas, ya que todo abogado litigante sabe perfectamente bien que no hay nada más difícil de probar que un hecho negativo. Máxime cuando dicho hecho negativo está expresado en la ley mediante conceptos subjetivos (como los de engaño y aprovechamiento de errores) cuya

interpretación queda enteramente al arbitrio del juzgador.

Desde luego, se entiende el afán del legislador de sancionar severamente las conductas deliberadamente encaminadas a la evasión fiscal, en un país en el que como México, además de no existir una conciencia generalizada acerca de la importancia de tributar correctamente, en los últimos años ha florecido una riquísima economía subterránea (muchas veces vinculada con actividades delictivas, como el tráfico de estupefacientes) que ha operado al margen por completo de cualquier tipo de controles fiscales, colocándose así en una injusta situación de privilegio frente a los contribuyentes tradicionalmente sujetos a la potestad de la Hacienda Pública, como los asalariados, un número importante de profesionistas, los industriales y los comerciantes establecidos, en su gran mayoría.

Sin embargo, esto último por indeseable que se considere, no otorga derecho al legislador ordinario para desconocer las garantías del debido proceso legal que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal. En efecto, al corresponder en este caso al contribuyente inculpado una difícil carga de la prueba, para toda clase de efectos prácticos se le está presumiendo culpable de antemano, a menos de que en alguna forma logre demostrar su inocencia, es decir, la ausencia

de dolo; lo cual, insistimos, es extremadamente difícil de probar y a fin de cuentas queda totalmente al arbitrio subjetivo de quien vaya a juzgar el caso de que se trate. En tal virtud, la regulación normativa del delito de defraudación fiscal viola el viejo principio liberal, recogido por nuestra Carta Magna, de que a todo acusado se le debe presumir inocente mientras no se demuestre lo contrario.

Al respecto pensamos que todas estas críticas —constructivas y de buena fe— y en especial el posible otorgamiento de amparos por violación directa al varias veces invocado artículo 14 Constitucional por parte de la Justicia Federal a futuros acusados de este delito, podrían evitarse si se eliminara del Código Fiscal esta definición genérica y se siguiera un criterio casuístico como el que, tal y como lo veremos a continuación, ya existe en los artículos 109, 110 y 111, del mismo ordenamiento tributario. Los que caso por caso en forma concreta y hasta redundante señalan hechos específicos que se estiman constitutivos de delitos fiscales. Creemos que ese debe ser el camino correcto, a fin de evitar situaciones de incertidumbre jurídica que, como la Historia del Derecho Positivo lo demuestra, siempre han sido propicias a la arbitrariedad y al abuso de poder que, por fuerza, proviene de la misma.

IV. DEFRAUDACIÓN ESPECÍFICA

Aunque resultaría por demás extenso efectuar un análisis detallado de todos los casos de defraudación específica que contempla el Código Fiscal de la Federación, en una obra que sólo pretende ser una introducción al estudio de las cuestiones fundamentales del Derecho Fiscal Mexicano, pensamos que este Capítulo por lo menos debe incluir un análisis de los principales tipos delictivos específicamente regulados por nuestra legislación tributaria.

Dentro de este contexto nos parece conveniente llevar a cabo un estudio casuístico —como casuística es la ley aplicable— de las siguientes hipótesis de defraudación fiscal específica contenidas en los artículos 109, 111 y 115-Bis del varias veces mencionado Código Fiscal:

1. Artículo 109, fracción I. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, o en su ejercicio fiscal realice erogaciones superiores a los ingresos declarados sin comprobar la discrepancia.

Esta primera hipótesis de defraudación específica da lugar a diversos comentarios:

a. Por principio de cuentas debe analizarse si en realidad se trata de un caso especial de defraudación fiscal o si, por el contrario, estamos en presencia de un delito fiscal autónomo. Esta distinción dista mucho de ser académica, puesto que las consecuencias prácticas pueden llegar a variar enormemente. En efecto, si se considera que se trata de una defraudación específica para la configuración del delito será requisito indispensable que la declaración de ingresos menores a los realmente obtenidos o el efectuar deducciones falsas tengan un nexo causal directo con una conducta dolosa de parte del contribuyente inculpado; es decir, deben provenir de una serie de maniobras, artificios o engaños deliberadamente dirigidos a la omisión total o parcial de una contribución.

Por otra parte, si se considera que se trata de un delito autónomo, entonces tendría que concluirse que cualquier omisión de ingresos, por cualquier monto, o el tomar cualquier deducción falsa, también por cualquier cantidad, da lugar a la aplicación de las mismas penas del delito de defraudación fiscal, sin que para ello resulte necesario probar la existencia de una conducta dolosa por parte del inculpado.

Dentro de un criterio de hermenéutica jurídica (es decir, de interpretación conjunta y racional de todas las normas que integran un determinado sistema de leyes) pensamos que debe concluirse que en virtud de que el Código Fiscal establece para este caso en particular las mismas penas del delito de defraudación genérica, para que la omisión de ingresos gravables y/o el tomar deducciones falsas y/o realizar erogaciones superiores a las declaradas, se conviertan en delitos, es requisito indispensable que se vinculen a una conducta dolosa del contribuyente inculpado.

Sin embargo, el citado Código Fiscal no aclara (como debiera hacerlo al formar parte fundamental de una rama del Derecho cuyas normas quedan sujetas a un sistema de interpretación estricta) esta delicada cuestión, y deja a determinados contribuyentes que por problemas de interpretación de las por demás complejas leyes fiscales —en especial la Ley del Impuesto sobre la Renta— incurren, sin ánimo de dolo, en omisiones de ingresos o en la aplicación de deducciones que posteriormente la autoridad fiscal rechaza, expuestos tanto a la discrecionalidad y posible arbitrariedad de la propia autoridad fiscal como a la subjetividad del juzgador.

b. El Código Fiscal en forma, a nuestro juicio, totalmente indebida

no aclara lo que debe entenderse por "deducciones falsas" creando con ello una clara situación de incertidumbre jurídica en perjuicio, desde luego, de los contribuyentes. En efecto, la experiencia demuestra que con gran frecuencia la autoridad fiscal emite resoluciones rechazando un buen número de deducciones, en especial en materia del Impuesto sobre la Renta; resoluciones que posteriormente son dejadas sin efectos por los Tribunales competentes, en virtud de que en un elevado número de casos la procedencia o improcedencia de deducciones para efectos fiscales es un problema esencialmente de interpretación jurídica, en el que resulta extremadamente difícil demostrar la posible exis-tencia de una conducta dolosa.

Por consiguiente, si se desea obrar con un espíritu de equidad el Código Fiscal tendría que aclarar que por "deducciones falsas" debe entenderse única y exclusivamente aquellas que se refieran a operaciones inexistentes o simuladas y que pretendan ampararse con documentos falsos o con documentos expedidos por personas, físicas o morales, cuya existencia no pueda demostrarse fehacientemente. De esta manera la sanción penal sólo se aplicaría a quienes efectiva y deliberadamente llevaran a cabo maquinaciones y artificios con ánimo de dolo y con el único objeto de eludir o disminuir las cargas tributarias que legalmente les correspondan. Ahora bien, mientras esta necesaria

aclaración legislativa no se formule, al igual que en el caso de los ingresos omitidos, cualquier deducción, así derive de meros problemas interpretativos de la ley aplicable, que sea rechazada por las autoridades fiscales corre el riesgo de ser calificada de "falsa" y el contribuyente que, inclusive, sin intención dolosa la haya tomado, el de que a criterio de la propia autoridad fiscal pueda ser acusado de la comisión del delito que nos ocupa.

Con efectos a partir del 1o. de enero de 1996, fue adicionado el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que se aplicarán las mismas penas que las previstas para el delito de defraudación fiscal, a quienes incurran en las siguientes conductas:

a) A las personas físicas que en un ejercicio fiscal realicen erogaciones superiores a sus ingresos declarados, siempre y cuando las percepciones respectivas deriven de honorarios, dividendos, prestación de servicios personales independientes o de la realización de actividades empresariales; y

b) A quienes resulten responsables por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio, dejando a la vez de pagar la contribución correspondiente.

Como puede advertirse, estas adiciones simplemente se concretan a añadir otros tipos delictivos en materia de defraudación fiscal, pero sin preocuparse por corregir las graves deficiencias jurídicas que, de origen, contiene la tipificación respectiva. Sobre este particular, es necesario insistir en que no es válido, dentro de un sistema de impartición de justicia penal de corte liberal como el que consagra nuestra Constitución Federal, tipificar delitos patrimoniales mediante expresiones carentes de técnica y de contenido jurídicos como las que aparecen en nuestro Código Tributario, cuando se hace referencia a que "se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal" o a que "se equipara al delito de defraudación fiscal", determinados hechos o conductas.

En efecto, la tipificación del delito de defraudación fiscal requiere que, para que a un presunto culpable se le prive de su libertad personal, se demuestre la existencia del llamado "nexo causal" que acredite no sólo la realización de la conducta penada sino el que dicha conducta haya sido llevada a cabo mediante la utilización de engaños o el aprovechamiento de errores. En el presente caso, para que jurídicamente se considere cometido el delito de defraudación fiscal no basta con que alguien realice erogaciones superiores a sus ingresos declarados en un ejercicio, o sea responsable por omitir presentar por

más de doce meses la declaración de un ejercicio (toda vez que estas simples conductas a lo único que deberían dar derecho al fisco federal es a la determinación, liquidación y cobro de las correspondientes diferencias impositivas con sus accesorios legales); sino que es requisito indispensable que dichas conductas vayan acompañadas del actuar doloso del sujeto. Es decir, que se lleven a cabo mediante el uso de engaños o el aprovechamiento de errores, debidamente comprobados.

Dentro de este riguroso criterio jurídico —que es precisamente el que debe utilizarse en materias que involucran al patrimonio y a la libertad personal de los interesados como es el caso del Derecho Fiscal y del Derecho Penal—, cualquier conducta que pretenda incluirse dentro del tipo delictivo de la defraudación fiscal necesariamente tiene que contemplar la existencia del invocado nexo causal. De otra suerte, se propicia la arbitrariedad en el actuar de la autoridad, y el consiguiente desconocimiento de las garantías individuales que consagra la Constitución General de la República.

Dentro de este contexto, si verdaderamente se desea reformar el Capítulo del Código Fiscal de la Federación relativo a los delitos fiscales, para que en esta delicada materia rija el principio constitucional de la

equidad tributaria, conductas como las que se acaban de señalar, introducidas como nuevos tipos delictivos a partir de 1996, deben ser reguladas como casos específicos de defraudación fiscal y no, como indebidamente se ha venido haciendo, como hechos o conductas equiparables o asimilables a la defraudación fiscal, toda vez que esto último pone en tela de juicio el que también en estos casos —que son equiparables o asimilables a la defraudación fiscal pero que no constituyen defraudación fiscal por sí mismos— para privar a alguien de su libertad se requiera demostrar la existencia del varias veces mencionado nexo causal. A mi entender, esto último impide que haya certeza en la aplicación de una Ley que toca materias tan delicadas como la afectación de la libertad corporal de los gobernados.

2. Artículo 109, fracción II. "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado."

En lo que a este caso se refiere pensamos que no debe haber discusión alguna en cuanto a que se trata de un delito cuya comisión tiene necesariamente que derivar de una conducta dolosa del

inculpado, independientemente de que lo aclare o no el Código Fiscal. Es más se trata de lo que la doctrina del Derecho Penal ha definido con gran precisión como un delito de "comisión por omisión" en el que es prácticamente imposible encontrar circunstancias atenuantes o excluyentes de responsabilidad.

En efecto, tal y como lo explicamos en el Capítulo VII de la presente obra al analizar lo relativo a los sujetos pasivos obligado solidario y obligado subsidiariamente o por sustitución, existen determinadas personas —ya sea simples particulares o bien fedatarios y funcionarios públicos— a quienes la ley les impone la obligación de retener en la fuente determinadas contribuciones, las que deben enterar al Fisco dentro de los plazos que la misma ley marca. Tal es el caso de los patrones que deben retener a sus trabajadores y empleados el impuesto por salarios, de las sociedades mercantiles que deben retener a sus accionistas el impuesto sobre dividendos o utilidades distribuidas, de los Notarios Públicos que están obligados a retener a las partes que intervengan en una operación de compraventa inmobiliaria el impuesto sobre adquisición de inmuebles, y otros más que sería demasiado largo enumerar aquí. Para mayor información al respecto remitimos al lector a las Secciones V y VI del mencionado Capítulo VII de este libro.

Dentro de semejante contexto consideramos que esta figura delictiva queda impecablemente tipificada en el Código Fiscal al no requerir de nexo causal expreso con la conducta dolosa del inculpado toda vez que la misma implica, como sostiene en la página 133 de su excelente trabajo monográfico intitulado "El Delito de Defraudación Fiscal" (Ediciones Botas.—México, 1962) el autor Abdón Hernández Esparza, "un no hacer del sujeto activo a pesar de existir un deber de obrar como lo es enterar a las autoridades fiscales las cantidades retenidas de los causantes."

El contribuyente que no paga al Fisco el importe de las contribuciones que por ley tiene que recaudar de terceros está disponiendo en su favor, y desde luego con pleno conocimiento de causa, de cantidades que no lo pertenecen, lo cual en cualquier sistema de Derecho Penal constituye un delito que invariablemente se castiga con penalidades corporales. De ahí que en este caso en particular la tipificación del delito resulte evidente, puesto que una conducta deliberadamente encaminada a disponer en beneficio propio de contribuciones recaudadas de terceros además de ser obviamente dolosa, difícilmente puede llegar a presentar atenuantes y, mucho menos, excluyentes de responsabilidad.

3. Artículo 109, fracción III. "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal."

En nuestra opinión este supuesto delictivo por la ausencia de una regulación normativa adecuada y suficiente carece de la debida fundamentación legal, por lo que de aplicarse de manera estricta puede conducir a situaciones verdaderamente absurdas. En efecto, para que proceda el otorgamiento de subsidios o estímulos fiscales es necesario que el contribuyente acredite ante la autoridad hacendaria que corresponda que, en los términos de las disposiciones legales aplicables, efectivamente tiene derecho a recibir esta clase de beneficios que, a mayor abundamiento, generalmente sólo se otorgan con propósitos de fomento industrial. Consecuentemente estos beneficios invariablemente derivan de una resolución fiscal favorable para un particular que únicamente se expide cuando se ha comprobado a satisfacción del Fisco que el interesado reúne todos y cada uno de los respectivos requisitos legales. Si posteriormente el Fisco decide revocar esa resolución favorable porque considera que, a fin de cuentas, el contribuyente interesado no tiene derecho a ella, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 36 del mismo Código Fiscal, tiene que seguir un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal

manera que hasta en tanto no se obtenga la correspondiente sentencia definitiva a favor del Fisco Federal, el subsidio o estímulo de que se trate seguirá surtiendo plenos efectos legales.

Ahora bien, ¿esto significa que paralelamente se puede seguir un proceso penal en contra del contribuyente que se hubiere beneficiado del subsidio o estímulo que la autoridad hacendaria por motivos subsecuentes al otorgamiento del propio beneficio, ahora considera que no tiene derecho al mismo? Dicho en otras palabras, ¿es jurídicamente posible configurar la comisión de un delito cuando el elemento esencial de la conducta —el haber obtenido un beneficio sin derecho— tiene que ser legalmente calificado y juzgado por los tribunales competentes a través de un proceso que no es de carácter penal?

La respuesta a ambas preguntas tiene que ser negativa, puesto que en un Estado de Derecho nadie puede ser privado de la libertad a menos que se compruebe, fuera de toda duda razonable, que llevó a cabo una conducta que encuadra exactamente dentro de lo que la ley aplicable define como un tipo delictivo. Pero cuando esa conducta tiene que ser previamente calificada por un tribunal que no es del fuero penal, hasta que no cause estado la respectiva sentencia definitiva, jurídicamente hablando no hay base alguna para iniciar una acción penal.

No obstante lo anterior, el Código Fiscal, sin entrar en mayores aclaraciones, enuncia en términos sumamente generales el tipo delictivo, poniendo así su aplicación en manos de la discrecionalidad de la autoridad fiscal y de la subjetividad del juzgador penal.

Al respecto pensamos que si se desea proceder con equidad en esta materia y evitar, al mismo tiempo, que el Código Fiscal de la Federación entre en abierta contradicción con sus propias disposiciones, resulta indispensable una reforma legislativa que sujete la aplicación de este tipo delictivo a las siguientes condiciones:

a. A que el tribunal competente (ya sea el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un Tribunal Colegiado de Circuito o la Suprema Corte de Justicia de la Nación) dicte sentencia firme determinando que el contribuyente no tiene derecho a disfrutar del subsidio o estímulo de que se trate, como resultado de un juicio iniciado por las autoridades fiscales en los términos establecidos por el artículo 36 del propio Código Tributario; y
b. A que con arreglo a dicha sentencia firme se demuestre que

existen elementos objetivos que acrediten de manera fehaciente que para obtener el referido subsidio o estímulo el contribuyente inculpado recurrió en forma deliberada a la realización de maniobras, artificios y simulaciones, o al aprovechamiento de errores del Fisco.

De no incluirse estas dos condiciones fundamentales, a nuestro juicio, la tipificación legal de este delito seguirá siendo incompleta y, por ende, dará lugar a aplicaciones discrecionales y subjetivas que, con gran frecuencia, suelen ser sinónimo de arbitrariedad.

4. Artículo 109 fracción IV. "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal."

A nuestro juicio la introducción de este tipo delictivo, por cierto con efectos a partir del 1o. de enero de 1990 y con una modificación que, a partir del 1o. de enero de 1998, sustituyó el concepto de "dos o más actos relacionados entre ellos" por el de "simulación de uno o más actos o contratos", resulta redundante y carente de técnica jurídica. En efecto, si consideramos que en el citado artículo 109 se regulan situaciones de defraudación específica, es evidente que resulta innecesario incluir en este precepto legal un concepto genérico que, a mayor abundamiento, ya aparece consignado en el diverso artículo 108. En nuestra opinión, el simular uno o más actos o contratos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal equivale a poner con otras palabras lo que ya se definió previamente como obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

Por lo tanto, resulta difícil de comprender que las reformas a las leyes tributarias en vez de subsanar deficiencias de regulación jurídica y violaciones directas a la Constitución se utilicen para reiterar conceptos que fueron precisados con anterioridad. Máxime cuando parece ocioso abundar en la tipificación de un delito que desde un principio quedó planteado en términos demasiado amplios.

5. Artículo 111, fracción I. "Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien: I. Omita presentar las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios fiscales."

En virtud de que esta conducta ilícita se castiga con una penalidad considerablemente menor a la de los delitos que se acaban de analizar y los que, en una u otra forma, pueden ser considerados como

asimilables a la defraudación genérica, tenemos que concluir que en lo que a este precepto legal se refiere estamos en presencia de un delito fiscal autónomo clasificable dentro de la categoría de los delitos de "comisión por omisión", en atención a que la conducta pasiva del contribuyente presupone la intención deliberada de sustraerse del cumplimiento de sus obligaciones tributarias con el objeto de omitir el pago de contribuciones a su cargo.

Aunque lo anterior resulta claro, no podemos dejar de formular una severa crítica a la introducción de esta figura delictiva por la inconsistencia jurídica a la que da origen. El legislador tributario en su afán de castigar todas las posibles situaciones que eventualmente pudieren conducir a la defraudación fiscal ha llevado la técnica casuística a extremos que nos parecen francamente ilógicos. En efecto, quien declara ingresos menores a los realmente obtenidos de conformidad con lo que dispone la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal puede hacerse acreedor a una pena máxima de 9 años de prisión. En cambio conforme al precepto que se analiza quien no presenta las declaraciones para efectos fiscales a que estuviere obligado durante dos o más ejercicios y, en consecuencia, no sólo declara ingresos menores a los que en realidad obtuvo sino simplemente no declara ningún tipo de ingresos tan sólo es sancionable con una penalidad máxima de 3 años de prisión. Es decir, con una tercera parte de la pena aplicable a quien sí haya declarado ingresos menores a los realmente obtenidos que de cualquier manera presentó sus declaraciones de impuestos y de cualquier manera manifestó ingresos fiscalmente gravables. Es más, el contribuyente que se encuentra en esta última situación en alguna forma está facilitando la labor fiscalizadora de la Hacienda Pública puesto que al presentar declaraciones y manifestar ingresos gravables cuenta con registros de sus operaciones que pueden servir de base para la determinación de omisiones impositivas. Por el contrario, quien no presenta las correspondientes declaraciones fiscales carece, desde luego, de cualquier tipo de registros contables de sus operaciones e ingresos y, consecuentemente, dificulta enormemente la tarea de liquidar el importe de las contribuciones que realmente omitió.

Inclusive se llega al absurdo de que el contribuyente que deja pasar un ejercicio sin presentar las declaraciones que por ley le correspondan no se hace acreedor a ningún tipo de sanción corporal aun cuando omita el pago de todos los impuestos que correspondan a ese ejercicio, puesto que el tipo delictivo que nos ocupa y el que debe ser aplicado conforme a un régimen de interpretación estricta y exacta hace referencia específica a "dos o más ejercicios fiscales."

Todo esto nos conduce a la conclusión de que si bien la técnica casuística es la más adecuada para la regulación normativa de los casos de defraudación fiscal, el legislador debe abstenerse de abusar de ella ya que los excesos regulatorios no sólo terminan en el absurdo sino llevan a la inequidad entendida como la falta de aplicación de la justicia a un caso concreto.

Hemos querido mantener vigente en esta obra la crítica que antecede, porque demuestra que, así sea con bastante retraso, el legislador ordinario tomó en consideración las críticas vertidas al respecto, y así a partir del 1o. de enero de 1998, fue derogada esta fracción I del artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, en lo que constituye un tardío reconocimiento de las críticas que al respecto se formularon en varias ediciones anteriores de esta misma obra.

6. Artículo 111 fracciones II, III y VI. "Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

> II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferente contenido.
>
> III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente, los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
>
> VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código."

Hemos querido agrupar estas tres fracciones dentro del mismo subtema, en virtud de que poseen características bastante similares, desde el momento mismo en el que las tres presuponen la existencia de un conjunto de maquinaciones, artificios, trampas y engaños que están deliberada y premeditadamente dirigidos a la omisión total o parcial del pago de una o varias contribuciones, o bien a la obtención de un beneficio económico indebido mediante la divulgación de información de la que se tenga conocimiento con motivo del ejercicio de facultades de comprobación fiscal respecto de terceros con los que el sujeto del delito haya tenido o tenga cualquier tipo de relaciones. Dicho en otras palabras, se trata de tipos delictivos en los que la existencia de una conducta dolosa resulta por demás evidente.

A pesar de que cuentan con todas las características que son propias y específicas de la defraudación fiscal, desde un punto de vista estrictamente jurídico estas dos figuras delictivas no pueden ser consideradas como asimilables a la defraudación tributaria en general, en virtud de que están sujetas a una penalidad corporal curiosamente

menor lo cual, por razones obvias, tiene que llevarnos a una nueva crítica.

En efecto, el llevar a cabo un conjunto de maquinaciones dolosas como el célebre "doble juego de libros o sistemas de contabilidad" o como la alteración o destrucción de los sistemas y registros contables o como el divulgar información confidencial, sólo puede traer como resultado (nexo causal) el que el contribuyente, o bien consigne en sus declaraciones para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos con el propósito doloso de omitir determinadas contribuciones a su cargo, o bien divulgue información confidencial para obtener un beneficio económico indebido, lo cual implica que, a fin de cuentas, a través de estas conductas se cometa el ilícito previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal y al que corresponde una pena corporal considerablemente mayor a la que se establece para estas conductas en el artículo 111.

Por lo tanto, nadie puede discutir que estos tres casos representan tipos innegables de defraudación fiscal específica. No obstante, por razones que por completo escapan a nuestra comprensión, el legislador tributario decidió regularlos por separado y sujetarlos a una sanción considerablemente menor. Lo que, en la práctica, indudablemente va a

ocasionar una gran cantidad de problemas interpretativos al coexistir en los artículos 108 y 109 fracción I por una parte, y 111 fracciones II, III y VI por la otra, del mismo Código Fiscal de la Federación, delitos prácticamente idénticos pero con penalidades substancialmente diferentes.

7. Artículo 111, fracción IV. "Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien: IV. Determine pérdidas con falsedad."

La simple lectura de esta fracción nos hace recordar la atinada expresión del antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal don Manuel Rivera Silva, contenida en su obra: "Los Delitos Fiscales Comentados" en el sentido de que, "el legislador prefirió ser redundante a ser omiso".

Pero en este caso en particular la redundancia lleva a la contradicción. En efecto la única forma lógica en la que un contribuyente puede llegar a determinar pérdidas con falsedad es declarando ingresos menores a los realmente obtenidos y/o tomando deducciones falsas y/o beneficiándose sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal; ya que sólo a través de estas maniobras es posible lograr ilícitamente en un determinado ejercicio fiscal que las erogaciones deducibles sean superiores a los ingresos acumulables e incurrir así en una situación de pérdida fiscal.

Por lo tanto, la lógica parece indicar que si el legislador deseaba ser redundante pero no contradictorio esta fracción debió formar parte del artículo 109 del Código Fiscal, en vez de haberse añadido, sin técnica legislativa alguna, al 111 del mismo ordenamiento tributario puesto que al establecer este último precepto una sanción considerablemente menor que la prevista en el diverso 109 para las conductas con las que la determinación de "pérdidas con falsedad" necesariamente debe tener un evidente nexo causal, de nueva cuenta nos encontramos con un tipo delictivo cuya aplicación práctica va a originar serios problemas interpretativos.

8. Artículo 109 fracción V. "Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: V. Sea responsable por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente."

Este tipo delictivo en principio pudiera parecer exagerado o injusto, puesto que tiende a castigar severamente hechos que pueden consistir en una mera omisión y hasta en un simple olvido. Sin embargo, la experiencia profesional demuestra que esta adición legislativa, vigente a partir del 1o. de enero de 1991 con una pequeña reforma en cuanto al período de omisión en la presentación de la declaración de que se trate, con efectos a partir del 1o. de enero de 1998, tuvo una poderosa razón de ser. En efecto, en el medio de los especuladores inmobiliarios es muy común dejar inactivas, en una especie de "limbo fiscal", a ciertas compañías propietarias de inmuebles que mediante el simple transcurso del tiempo subirán considerablemente de valor, las que mientras esto último no suceda no presentan declaraciones de impuestos pero tampoco son liquidadas. Al cabo de varios años cuando aparece un comprador de los inmuebles que ofrece al especulador la realización de ganancias sustanciales, las compañías "se reactivan fiscalmente" presentando con recargos todas las declaraciones omitidas pero al mismo tiempo "inflando ingresos" a través de una serie de maniobras contables con el propósito deliberado de reducir y, de ser posible, de eliminar para efectos fiscales la verdadera utilidad en la venta de los inmuebles. De tal manera que el especulador, a fin de cuentas, obtiene una significativa ganancia con un mínimo costo fiscal. Así se han hecho muchas ahora "respetables fortunas" en nuestro país.

Dentro de semejante contexto, la introducción de este tipo delictivo nos parece acertada. En el futuro los especuladores que traten de recurrir a este tipo de maniobras correrán indudablemente el riesgo de que al haber incurrido en moras de más de doce meses en la

presentación de las respectivas declaraciones de impuestos, sus "reactivaciones fiscales" sean tipificadas como delitos y sus jugosas utilidades tengan que ser destinadas a su defensa penal.

Tan sólo, para evitar arbitrariedades en perjuicio de contribuyentes remisos pero de buena fe, sería de desearse que hubiera una vinculación más precisa entre este tipo de figuras delictivas y la definición genérica del delito de defraudación fiscal contenida en el artículo 108 de nuestro Código Tributario. Es decir, que en vez de emplearse expresiones vagas y carentes de técnica jurídica como "será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal" o "se impondrá sanción a quien" se estableciera con la debida claridad que todos y cada uno de los tipos delictivos especiales que hemos venido analizando constituyen casos de defraudación fiscal específica sujetos para la correspondiente tipificación de las conductas presuntamente delictivas a la realización de las hipótesis normativas previstas en el propio artículo 108.

En esta forma, todos estos actos u omisiones sólo serían penalmente sancionables cuando deriven del uso de engaños o del aprovechamiento de errores, satisfaciéndose así el principio fundamental de todo Derecho Penal de corte liberal y, por ende,

avanzado, de que para la configuración de todo delito debe existir una lesión deliberada del bien o valor jurídicamente protegido.

V. LAVADO DE DINERO Y PARAÍSOS FISCALES

El artículo 400 Bis del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común, y para toda la República en Materia de Fuero Federal, establece una figura delictiva íntimamente relacionada con la materia fiscal (al grado de que en el pasado estuvo contemplada en el Código Fiscal de la Federación), encaminada a sancionar severamente ciertas maniobras financieras que recientemente se han venido implementando a gran escala y a nivel internacional con el fin de procurar una supuesta explicación legítima a voluminosas cantidades de dinero procedentes de actividades ilícitas, en especial del tráfico de estupefacientes.

En su parte medular, el precepto legal invocado señala que se impondrá pena de 5 a 15 años de prisión y de 1 000 a 5 000 días de salario mínimo general de multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier

naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

Dicho precepto legal señala además que la misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas anteriores, sin perjuicio de los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente; y que dicha pena se aumentará en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

De igual manera el precepto legal al que se viene haciendo referencia indica que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos antes

enunciados, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

En relación con este precepto legal pueden formularse los siguientes comentarios:

1. Aun cuando se trata de un delito federal del orden común, y no de un caso especial de defraudación fiscal como en un principio, en mi opinión equivocadamente, se abordó esta cuestión al incorporarla al Código Fiscal de la Federación, de cualquier manera este ilícito guarda una estrecha vinculación con la materia tributaria, toda vez que quien lleva a cabo una serie de conductas con el propósito deliberado de encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de determinados recursos, derechos o bienes, evidentemente está eludiendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de las operaciones de adquisición y/o transmisión de dichos recursos, derechos o bienes. En efecto, un simple análisis de este tipo delictivo demuestra que en el mismo se reúnen todos los elementos del fraude al fisco: una serie de maniobras financieras deliberadamente encaminadas, a través del engaño y del posible aprovechamiento de errores, a ocultar o a disfrazar el origen y propiedad de los recursos,

derechos o bienes provenientes de alguna actividad ilícita con el fin anticipado por el sujeto de evadir el pago de contribuciones o créditos fiscales (nexo causal).

2. Desde un punto de vista crítico debe señalarse que la tipificación de este delito adolece de una inconsistencia que se deriva del hecho de que al describirse las operaciones financieras que constituyen los presupuestos del hecho delictivo, no se hace referencia expresa a determinados tipos de fideicomisos anónimos (internacionalmente conocidos como "blind trusts"), que en la práctica se utilizan con gran frecuencia no sólo para transferir fondos de un país a otro sino, principalmente, para ocultar el origen y la propiedad de los mismos. Si el propósito que se persigue con el establecimiento de este delito es combatir lo que en lenguaje común y siguiendo la muy en boga expresión anglosajona, se denomina "lavado de dinero" (money laundering) la inclusión expresa de esta clase de operaciones financieras resulta indispensable. Es más, si se revisa la legislación tributaria de, por ejemplo, las Islas Caimán y la de otros países que compiten por el dudoso mercado de los llamados paraísos fiscales (y entre los que sorprendentemente figuran naciones que aparentemente tenían una sólida reputación financiera, como el Ducado de Luxemburgo, Austria y Uruguay[*]) se advertirá que son pródigas en el establecimiento y reglamentación de diversas clases de fideicomisos secretos mediante los cuales, en muchos casos, se logra desvanecer el origen y la propiedad de importantes bienes raíces, acciones de corporaciones internacionales y elevadas sumas de dinero, derivadas de actividades ilícitas. De ahí que a pesar del grado de dificultad que representa descubrir, tipificar y sancionar conductas de esta naturaleza, se deba dar el primer paso en el combate de estos hechos incluyendo a los fideicomisos anónimos dentro de los supuestos normativos de este delito en particular.

3. Subsanando las deficiencias de técnica jurídica que eran notorias en la tipificación de esta figura delictiva cuando la misma formaba parte del Código Fiscal de la Federación, el texto legal que se analiza, en forma por demás correcta, define lo que debe entenderse por el sistema financiero, ya que de otra forma ciertas entidades que operan como organizaciones auxiliares o complementarias de dicho sistema, y respecto de las cuales la experiencia demuestra que pueden llegar a ser canales o conductos para la realización de esta clase de maniobras financieras, podrían ampararse contra la aplicación de las correspondientes consecuencias legales, con el argumento de que ellas no forman parte del sistema financiero propiamente dicho. Por esa razón, el invocado precepto legal establece que el sistema financiero se

encuentra integrado por las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario. Es decir, se incluyen a todas las entidades que directa o indirectamente pueden participar en transacciones de esta naturaleza.

Por otra parte, y en relación con el tema de los llamados paraísos fiscales, a partir del 1o. de enero de 1997, y mediante una adición al artículo 111 del Código Fiscal de la Federación, se establece que se impondrá sanción de 3 meses a 3 años de prisión a quien sea responsable de omitir la presentación por más de 3 meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones, también denominadas regímenes fiscales preferentes.

Esta disposición que se vincula con una serie de reglas que al respecto contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta, pretende, por vez

primera en la Historia de México, combatir de manera directa las operaciones que desde hace muchos años determinadas personas y empresas que poseen posiciones privilegiadas en el mundo de los negocios y, en ocasiones, también en el de la política, realizan con el propósito deliberado de eludir o disminuir las cargas tributarias que, bajo otras condiciones, tendrían que asumir en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

En el pasado la Ley del Impuesto sobre la Renta recurrió a una "lista negra" de países a los que consideró "paraísos fiscales". Más adelante se hace referencia a la última de esas listas. Sin embargo, como en las mismas fue necesario incluir a países que tradicionalmente nunca habían sido considerados como "paraísos fiscales" —tal es el caso de la República de Irlanda, Uruguay y Austria— pero que crearon para inversiones de no residentes en los respectivos territorios nacionales, regímenes fiscales privilegiados, posteriormente se optó por crear una capítulo denominado "de los regímenes fiscales preferentes", en el que quedan comprendidos todos aquellos sistemas tributarios extranjeros que mantengan tasas del impuesto sobre la renta inferiores al 75% del ISR que se causa y paga en México. Estimamos que este criterio es mucho más práctico, toda vez que en la lucha por la captación de capitales que cotidianamente se presenta en los mercados

internacionales resultarán cada vez más difícil regular esta compleja cuestión mediante listas anuales en las que no es posible captar movimientos financieros y fiscales que día con día se presentan con mayor dinamismo. De ahí que una regla general en materia de tasas impositivas aplicables resulte mucho más práctica y eficiente.

Los paraísos fiscales generalmente se establecen en lugares de escasa población, como islas, o bien en países de bajo desarrollo económico, con el objeto de atraer capitales generados en naciones de mediano o elevado desarrollo económico con el incentivo de una baja tributación. Dichos paraísos fiscales dan origen a lo que podría denominarse como una competencia desleal de carácter internacional, puesto que propician la fuga de capitales en las naciones en donde los mismos se generaron gracias a las condiciones económicas, políticas y sociales que los gobiernos de esas naciones fueron capaces de crear, para trasladarse a otros lugares en los que no existe ni actividad productiva ni generación de riqueza, sino tan solo una red de captación de recursos de otros países basada en niveles sumamente bajos, y por ende atractivos, de imposición.

Al actuar así, los paraísos fiscales privan a las naciones en donde se generaron esos recursos, de fuentes muy importantes de recaudación fiscal que, de otra suerte, podrían ser utilizadas para una mejor satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, para una mejor redistribución del ingreso nacional y para continuar manteniendo las condiciones económicas, políticas y sociales que, en primer lugar, permitieron la generación de los recursos que, sin costo fiscal alguno, se desvían hacia los multimencionados paraísos fiscales.

La legislación que expiden los llamados paraísos fiscales permite que a través de corporaciones mercantiles domiciliadas en los mismos, de fideicomisos secretos y de determinados fondos de inversión, un buen número de transacciones internacionales se canalicen por su conducto, reduciendo significativamente la carga tributaria que las partes interesadas habrían tenido que asumir de haber declarado dichas transacciones en los países en donde se generaron los bienes y servicios objeto de las mismas. Un ejemplo de lo anterior, está constituido por un mecanismo sumamente sofisticado de facturación que permite que operaciones de comercio exterior se lleven a cabo por conducto de supuestos intermediarios o distribuidores que no son otra cosa que compañías creadas para tal propósito en algún paraíso fiscal; de tal manera que aun cuando el vendedor y el comprador residan en países de media o elevada tributación, la mayor parte del producto de la transacción queda en poder de la entidad intermediaria ubicada en el

paraíso fiscal, desde donde resulta relativamente sencillo ocultar el origen de los recursos de que se trate, desviándolos hacia fondos de inversión generalmente vinculados con fideicomisos anónimos.

Con base en lo anterior, las operaciones realizadas a través de paraísos fiscales ofrecen, en términos generales, un doble beneficio:

a) Permiten la realización de un conjunto muy variado de operaciones que suelen involucrar pagos de remuneraciones personales, de dividendos, de regalías, de intereses, de utilidades de empresas y de personas físicas, de ventas de exportación y de transferencias bancarias, para no citar sino los ejemplos más importantes, a un costo fiscal prácticamente nulo o sumamente bajo que, además, contrasta notablemente con las cargas tributarias que se tendrían que asumir en los países en los que se ubican las respectivas fuentes de riqueza; y

b) Permiten ocultar el origen, localización, destino y aplicación no sólo de los recursos derivados de las operaciones anteriormente mencionadas sino de los bienes adquiridos con dichos recursos. Así, por ejemplo un buen número de propiedades inmobiliarias de elevado valor, así como de acciones y otros valores emitidos por grandes empresas internacionales, se operan a través de fideicomisos secretos

constituidos en paraísos fiscales.

Ante esta situación, resulta positivo que la legislación fiscal mexicana lleve a cabo un esfuerzo por detectar esta clase de operaciones en su fuente. Es decir, tratando de controlarlas en el lugar en el que se originan las mismas, mediante la obligación de presentar las correspondientes declaraciones informativas de las inversiones que se efectúen en o a través de paraísos fiscales, bajo la pena, en caso de incumplimiento, de la aplicación de sanciones penales.

Desde luego la lucha para combatir esta clase de prácticas —que a cambio de beneficiar a unos cuantos perjudican seriamente la recaudación fiscal en un país que, como México, está urgido de contar cada día con mayores recursos tributarios que permitan tanto una mejor y más eficiente satisfacción de las necesidades colectivas, como una más equitativa redistribución del ingreso nacional— no va a resultar sencilla, puesto que se tendrá que enfrentar a sistemas no sólo fiscales sino fundamentalmente financieros, que tienen muchos años de experiencia y que además tienen a su disposición sistemas sumamente sofisticados de transferencia de capitales y de protección legal a nivel internacional. Sin embargo, se trata de una lucha que es necesario enfrentar; por lo que la reforma legislativa que se comenta debe

considerarse como el primer paso en la dirección adecuada.

Por otra parte, y como información complementaria de lo anterior, resulta de interés mencionar la lista de los lugares que la Ley del Impuesto sobre la Renta anteriormente consideró como paraísos fiscales, y a los que identifica con la ingeniosa denominación de jurisdicciones de baja imposición fiscal o de regímenes fiscales preferentes. Dicha lista es como sigue:

Albania, Andorra, Anguilla, Antigua, Antillas Holandesas, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belice, Bermuda, Bolivia, Botswana, Brunei, Cabo Verde, Camerún, Campione, Chipre, Costa de Marfil, Costa Rica, Djibouti, El Salvador, Emiratos Árabes Unidos, Gabón, Gibraltar, Grenada, Guam, Guatemala, Guernsey, Guinea, Honduras, Hong Kong, Isla Anguilla, Isla Channel, Isla del Hombre, Isla Norfolk, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Marshall, Islas Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Jamaica, Jersey, Kiribati, Kuwait, Labuan, Líbano, Liberia, Libia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Madeira, Maldivas, Marruecos, Mónaco, Montserrat, Nauru, Nevis, Nicaragua, Omán, Panamá, Paraguay, Patau, Polinesia Francesa, Puerto Rico, Quatar, República de Namibia, República Dominicana, Samoa del Oeste, San Kitts, San Marino, San Vicente y las Granadinas, Senegal, Seychelles,

Sri Lanka, Sudáfrica, Swazilandia, Tonga, Tuvalu, Uruguay, Vanuatu, Venezuela, Zaire, Zimbabwe.

Como puede advertirse, la lista incluye tanto a una serie de países que tradicionalmente han sido considerados como paraísos fiscales, como a algunas naciones respecto de las cuales aparentemente su inclusión podría resultar sorprendente, como Uruguay y Sudáfrica, para no citar sino a los dos ejemplos más representativos. No obstante, no debe perderse de vista que en esta materia es preferible pecar de detallista que de parco, ya que la lucha internacional por la captación de capitales suele ser despiadada y, por lo tanto, en muchas ocasiones, no conoce límites ni respeta supuestos prestigios financieros.

VI. DECLARACIÓN DE DIVISAS

Con efectos a partir del día 1o. de enero de 1994, se adiciona un último párrafo al artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, para tipificar como delito fiscal otra conducta tradicionalmente relacionada con lo que se ha dado en llamar el "lavado de dinero". Es de hacerse notar que este párrafo se reformó con efectos al 1o. de enero de 2002.

Así dicho párrafo reformado establece lo que a continuación se transcribe de manera textual:

"La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del Fisco Federal; excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos."

Este precepto legal amerita los siguientes comentarios:

1. Se incorpora a nuestro Derecho Fiscal una figura que tradicionalmente ha sido utilizada en la legislación aduanera de los Estados Unidos de América. Por lo tanto, existen elementos para considerar que, en alguna medida, esta disposición es un reflejo de la promulgación del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta.

2. Literalmente se utiliza en el Código Fiscal la expresión "treinta mil dólares de los Estados Unidos de América", a pesar de que de conformidad con las disposiciones aplicables de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos y del Código de Comercio en vigor para la República Mexicana, la moneda extranjera no tiene curso legal en México y debe ser tratada como una mercancía más. Al parecer, los redactores del precepto legal que se comenta no recurrieron a la técnica jurídica apropiada; ya que de haberlo hecho así el límite respectivo lo habrían fijado en moneda nacional.

3. La disposición es de carácter francamente confiscatorio y, por ende, debe estimarse como violatoria de la garantía individual que consagra el primer párrafo del artículo 22 de la Constitución General de la República, puesto que permite que el excedente de las divisas no declaradas pase a ser propiedad del Fisco Federal en caso de que la autoridad competente dicte sentencia condenatoria respecto de la comisión de este delito fiscal.

El comentario anterior se apoya en las siguientes consideraciones:

a) La redacción del precepto es poco afortunada, toda vez que parece indicar que basta con que alguien no formule su declaración de divisas para que el delito se considere cometido, y en consecuencia, el excedente no declarado pase a ser propiedad del Fisco Federal, al

dictarse la respectiva sentencia condenatoria. Al respecto, debe estimarse que se está pretendiendo sancionar con penalidades excesivas y violatorias del orden constitucional el incumplimiento de simples requisitos de carácter formal. De ahí que consideremos que, en sana lógica jurídica, debió haberse establecido que las respectivas penalidades corporales y pecuniarias sólo se aplicarán en caso de que la autoridad judicial competente dicte sentencia condenatoria e inapelable vinculando el excedente de divisas no declaradas con la comisión de determinados delitos, como los de defraudación fiscal, lavado de dinero y contra la salud (tráfico de estupefacientes). En esta forma, se surtiría la hipótesis prevista en el segundo párrafo del invocado artículo 22 constitucional y se eliminaría el vicio de inconstitucionalidad que hemos venido apuntando.

b) En concordancia con lo anterior, debió haberse previsto tal y como sucede en la legislación aduanera de los Estados Unidos de América, que la simple falta de declaración de divisas no asociada a la comisión de ningún delito, debe constituir tan sólo una infracción sancionable con una multa administrativa, que debe fluctuar entre el 10% y el 30% de la cantidad no declarada, tomando en cuenta, para la imposición de la multa respectiva, la gravedad de la infracción, la condición económica del infractor y el que se trate o no de un caso de reincidencia.

De otra forma esta disposición, a pesar de perseguir, en términos generales, una finalidad positiva, tiene que ser catalogada dentro de las penas inusitadas y trascendentales que prohíbe la Constitución que nos rige y en la que debe sustentarse nuestro Estado de Derecho.

VII. REQUISITOS PROCEDIMENTALES

La tipificación y sanción del delito de defraudación fiscal en cualquiera de las modalidades que se han venido analizando requiere desde luego de todo un proceso legal que posee características tanto fiscales como penales. Dados los alcances y propósitos de la presente obra resultaría impropio efectuar aquí un análisis detallado de dicho proceso. Sin embargo, a fin de complementar razonablemente este tema, nos parece conveniente hacer referencia a tres requisitos de carácter procedimental que, en nuestra opinión, son esenciales para la mejor comprensión de esta figura delictiva: la formulación de querella por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la no procedencia del beneficio de la libertad provisional para el inculpado y el sobreseimiento del proceso penal por pago o garantía del interés fiscal.

Estudiemos estos tres requisitos por separado:

1. *Querella.*—De acuerdo con lo que dispone el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, para proceder penalmente por el delito de defraudación tributaria es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule la correspondiente querella. Con arreglo al tercer párrafo del propio precepto normativo en la querella o durante la tramitación del proceso respectivo pero en todo caso antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, dicha Secretaría deberá, cuando sea posible, cuantificar los daños y perjuicios sufridos por el Fisco Federal, a fin de que el juzgador esté en condiciones de determinar la sanción corporal que proceda.

El requisito de formulación de la querella significa que el delito de defraudación fiscal sólo puede perseguirse a petición expresa de la parte agraviada, es decir, de la autoridad hacendaria competente. En esto se diferencia del delito de fraude previsto en el Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, el que generalmente se persigue de oficio por el Ministerio Público, bastando por ello con la sola presentación de la correspondiente denuncia de los hechos que se estimen como ilícitos.

No obstante, pensamos que el criterio seguido en este punto por el

Código Fiscal es el correcto dadas las circunstancias. En efecto, tal y como lo señalamos con anterioridad, la definición normativa tanto de la defraudación tributaria genérica como la de la específica están planteadas en términos tan amplios que prácticamente cualquier conducta que el Fisco considere lesiva para sus intereses o cualquier omisión de ingresos gravables pueden ser encuadradas dentro de este tipo delictivo. En tales condiciones, el requerimiento de la formulación de querella previa por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para fines prácticos, actúa como una especie de filtro que permite que la compleja —y costosa— maquinaria de la justicia penal sólo se ponga en movimiento cuando, a juicio de la propia autoridad hacendaria, por la cuantía del asunto o por la gravedad de la conducta dolosa del contribuyente inculpado, o bien por ambas cosas, se justifique el ejercicio de la acción penal.

Por supuesto esta situación dista mucho de ser ideal porque, a fin de cuentas, el decidir cuándo, cómo y a quién se va a sancionar penalmente queda al criterio subjetivo y hasta personal, de la autoridad tributaria. No obstante, mientras no se precisen con mayor rigor y congruencia jurídicas estos tipos delictivos, pensamos que la existencia del requisito procedimental que se acaba de estudiar está ampliamente justificada.

2 . *Procedencia del beneficio de la libertad provisional para el inculpado.*— Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 20 de julio de 1992, se reformaron los artículos 92 del Código Fiscal de la Federación, y 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, con el objeto de atenuar las injustas disposiciones que entraron en vigor el 8 de enero de 1991, y que tuvieron por objeto privar del beneficio de la libertad provisional a los procesados por diversos tipos de delitos fiscales, incluyendo de manera especial el de defraudación tributaria.

Injustas disposiciones que dieron origen a enérgicas protestas por parte de importantes sectores de contribuyentes, ya que mientras se privaba de este beneficio a los inculpados en la comisión de delitos fiscales, a los autores de otros delitos patrimoniales, como los de peculado y enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos, sí se les seguía concediendo esta prerrogativa. Lo que dio origen a que en la sexta y séptima ediciones de esta obra comentáramos que semejante situación propiciaba un claro caso de injusticia y de arbitrariedad, puesto que quien produce y paga impuestos si por alguna omisión tributaria, real o presunta, era acusado de la comisión del delito de defraudación fiscal debía permanecer en la cárcel hasta que demostrara su inocencia o cumpliera su condena. En tanto que, quien se aprovechaba de un cargo público para robarse el producto de los impuestos, es decir, de los recursos que el pueblo mexicano deposita en manos de su Gobierno para la satisfacción de necesidades colectivas de interés general, tenía el derecho de lograr la libertad provisional.

A partir del 21 de julio de 1992, esta situación negativa ha cambiado para permitir que los procesados por el delito de defraudación fiscal y por delitos fiscales, en general, puedan solicitar su libertad provisional, que concederá el Juez de Distrito que conozca de los asuntos respectivos en resolución, motivada y fundada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se garantice la reparación del daño, debiéndose fijar la caución con base en lo que establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que analizaremos más adelante;

b) Que la concesión de la libertad no constituya un grave peligro social;

c) Que no exista riesgo fundado de que el inculpado pueda sustraerse a la acción de la justicia; y

d) Que no se trate de personas que por ser reincidentes o haber

mostrado habitualidad, la concesión de la libertad haga presumir fundadamente que evadirán la acción de la justicia.

En concordancia con lo anterior, y siempre que se cumplan los requisitos que se acaban de enumerar, el invocado artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que cuando proceda la libertad caucional, inmediatamente que se solicite deberá ser decretada en la misma pieza de autos, es decir, en la misma resolución que dicte el juez de la causa sobre la petición del inculpado.

No obstante lo anterior, debe tenerse muy presente lo que disponen los párrafos cuarto y quinto del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, los que por su importancia para este tema, se transcriben a continuación de manera textual:

"En los delitos fiscales en que sea necesario querella o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querella o declaratoria. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que

hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los término de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal."

"En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción."

De lo anteriormente transcrito se desprende lo siguiente:

(i) Al presentar ante la autoridad competente la querella o declaratoria que debe dar inicio a un procedimiento penal en materia fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe formular una cuantificación del daño o del perjuicio que el Fisco Federal haya sufrido como consecuencia de la conducta que se estime delictiva.— A nuestro entender esta aclaración es de gran importancia porque anteriormente dicha cuantificación podía ser entregada hasta antes de que el Ministerio Público Federal formulara conclusiones en la primera instancia del proceso penal, lo que ocasionaba que los inculpados permanecieran largos períodos privados de su libertad personal sin conocer siquiera el monto de lo defraudado o evadido;

(ii) El monto de la caución que debe entregar el procesado para lograr el beneficio de la libertad provisional, tiene que incluir no sólo la cuantificación del daño o del perjuicio que haya formulado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino también las contribuciones adeudadas materia de la conducta que se pretende tipificar como delictiva, incluyendo su actualización y recargos, determinados por la propia autoridad fiscal.— Desde nuestro punto de vista, esto último puede dar origen a que el monto de la caución incluya en forma duplicada el importe de las contribuciones, ya que dicho importe tendrá necesariamente que ser el que se tome como base para la cuantificación del daño o perjuicio;

(iii) Las cantidades antes mencionadas sólo servirán para lograr la libertad provisional dentro del proceso penal. Por lo tanto, en forma independiente se tendrá que llevar a cabo la determinación del adeudo estrictamente fiscal y su manera de pago o garantía, dentro del procedimiento administrativo de ejecución fiscal;

(iv) Existe la posibilidad de que se reduzca por la autoridad judicial la caución, pero solamente en el caso de que se haya pagado o garantizado el propio crédito fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y eso solamente hasta en un 50%; lo cual, en nuestra opinión, va a conducir a situaciones en las que a pesar de haber quedado satisfecho el interés fiscal, de cualquier forma los procesados tendrán que volver a garantizar dicho interés ya satisfecho, exclusivamente para propósitos de lograr su libertad provisional.

A fin de ilustrar lo anterior a continuación se muestra en un cuadro esquemático, el efecto que tendría en una omisión impositiva de $ 100.00 cometida cuatro años atrás cuyo autor resultare procesado por la presunta comisión del delito de defraudación fiscal, la aplicación de las reglas que se acaban de enunciar:

Caución penal:		
Daño cuantificado		$ 100.00
Adeudo actualizado:		
Impuesto		100.00
Actualización (suponiendo 10% anual)		46.40
Recargos (72%)		105.41
	Total	351.81
Reducción máxima (20%)		(70.36)
	Caución neta	281.45
Garantía del interés fiscal:		
Impuesto y actualización		146.40
Recargos pasados		105.41
Recargos de doce meses siguientes (18%)		26.35
	Garantía Fiscal	278.16
Total a garantizar		$ 559.61

Fuente: Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.—Comisión Fiscal y Comisión de Investigación Fiscal.—Evento de Armonización y Simplificación Fiscal, 5 de agosto de 1992.

Como puede advertirse en este ejemplo, el contribuyente tendría que garantizar casi seis tantos del monto de las contribuciones que hubiesen sido objeto de la acción penal, lo cual en algunos casos podría originar imposibilidad en el otorgamiento de la caución y, por consiguiente, la imposibilidad de lograr la libertad provisional por la carencia de recursos económicos suficientes para garantizar hasta por esas seis veces una sola omisión fiscal.

Si bien es cierto que esta reforma cambia una tendencia negativa que en los últimos años había convertido al ejercicio de la acción penal en materia fiscal en un procedimiento verdaderamente inquisitorio, también lo es que para lograr los objetivos de la verdadera justicia de corte liberal, que es la única que debe prevalecer en un Estado de Derecho, debió haberse dejado en libertad a la autoridad judicial para que, tal y como sucede con otro tipo de delitos, fijara a su entero arbitrio y en ejercicio de la libertad de jurisdicción que constitucionalmente le corresponde la caución aplicable en cada caso, inclusive sin relación al monto de las contribuciones sino a la importancia del delito y a los antecedentes del acusado; debiéndose eliminar la participación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el proceso penal a partir de la presentación de la querella o declaratoria, a fin de que dicho proceso sea seguido, como constitucionalmente corresponde, por el Ministerio Público Federal ante órganos independientes del Poder Judicial.

Inclusive el invocado artículo 92 resulta violatorio de la garantía individual que consagra el artículo 20 constitucional, que no permite que nadie que no sea el juez de la causa fije el monto de la caución y que exige que dicho monto debe ser asequible para el inculpado.

3 . *Sobreseimiento.*—Dispone el invocado artículo 92 del Código Fiscal, que los procesos por el delito de defraudación fiscal, "se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales quedan garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera".

Puesta la cuestión en términos sumamente generales —toda vez que ésta no es una obra de Derecho Procesal— sobreseer un juicio significa dejarlo sin efectos, dándolo así por terminado, para toda clase de fines prácticos, debido a la falta de algún requisito legal de procedencia. Desde el punto de vista etimológico e histórico, sobreseer quiere decir literalmente "sentarse sobre"; y se aplica a la Ciencia del Derecho en virtud de la antigua práctica consuetudinaria de algunos jueces de sentarse sobre los documentos de aquellos juicios que consideraban improcedentes por la falta de un determinado requisito.

Ahora bien, aplicando lo anterior a nuestra materia nos encontramos con que cuando la autoridad hacendaria solicita que se sobresea un proceso penal por el delito de defraudación fiscal, el mismo debe darse por terminado de inmediato al dejar de existir el requisito fundamental de procedencia; es decir, el interés de la parte agraviada, titular del indispensable derecho de querella, de que se aplique la correspondiente penalidad corporal al caso concreto de que se trate por haber quedado satisfechas o garantizadas en su caso, las prestaciones fiscales adeudadas por el contribuyente inculpado.

En otras palabras, en esta hipótesis el pago equivale a la liberación de la responsabilidad penal. Sin embargo, no se piense que se trata de algo automático e inmediato. Por el contrario estamos en presencia de una típica facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda que, como tal, queda al arbitrio de dicha Secretaría ejercitar o no ejercitar. Así, para que se otorgue el sobreseimiento del proceso penal se requiere que se reúnan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a. Que el contribuyente procesado pague las contribuciones originadas por los hechos que se le imputen con sus correspondientes recargos y multas, o bien que garantice todas estas prestaciones fiscales a satisfacción de la autoridad hacendaria querellante.

b. Que la petición de sobreseimiento se haga por la Secretaría de

Hacienda en cualquier etapa procesal anterior a la formulación de conclusiones por parte del Ministerio Público Federal, lo que normalmente ocurre en forma previa al momento en el que se turna el expediente relativo al juez de la causa para que dicte la sentencia respectiva; y

c. Que la petición de sobreseimiento se formule discrecionalmente por la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; lo cual, en la realidad quiere decir que a pesar de que el contribuyente procesado haya pagado o haya garantizado todas las prestaciones tributarias que hayan dado origen al propio proceso penal, si la Secretaría así lo decide, insistimos, a su libre arbitrio, el propio proceso penal seguirá adelante y, eventualmente, al inculpado se le aplicarán las penalidades corporales que procedan, no obstante el pago o garantía del interés fiscal.

Esto último nos parece incorrecto (salvo en los casos en los que la defraudación fiscal esté directamente vinculada con la comisión de otros delitos no fiscales como el tráfico de estupefacientes) en virtud de que el fin último del Fisco debe ser el de recaudar la mayor cantidad posible de tributos; no el de mantener a determinados evasores en la cárcel. Quien defrauda al Fisco lo hace por consideraciones meramente económicas y por vicios por demás comunes en la naturaleza humana: avaricia, egoísmo, falta de solidaridad social, presunción de inteligencia, inclinación a seguir malos consejos y otros similares. Sin embargo, salvo excepciones, no se trata de peligrosos delincuentes que forzosamente tengan que ser segregados del resto de la sociedad como sucede en los casos de homicidas, violadores o narcotraficantes. Por consiguiente, cubierto o garantizado a satisfacción del Fisco el adeudo económico el sobreseimiento del proceso penal, y la consecuente puesta en libertad del contribuyente inculpado, deberían ser, en nuestra opinión, automáticos e inmediatos.

El ejercicio de la acción penal en materia tributaria debe manejarse en forma selectiva y como un último recurso tanto para reprimir prácticas notoriamente dolosas como para sentar saludables ejemplos para el resto de los contribuyentes. Si se abusa de esta alternativa en vez de optimizarse la recaudación —lo que evidentemente se logra cuando se siguen criterios selectivos y ejemplificadores— se corre el riesgo de provocar un temor generalizado que conduzca a la desinversión y a la fuga de capitales, o bien a que la gran mayoría de los contribuyentes que sean objeto de revisiones fiscales, ante el temor de que las mismas desemboquen en procesos penales, recurran al soborno como medio de solución de sus problemas, agravando así un

mal endémico que dista mucho de haber sido erradicado de nuestro medio. En cualquiera de estos casos el efecto final en la recaudación fiscal acabará siendo negativo.

Por otra parte queremos insistir en el hecho de que resulta mucho más conveniente desde el punto de vista tanto económico como social dejar en libertad al evasor que ya regularizó su situación fiscal a fin de que, después de haber pasado por una amarga experiencia, siga produciendo y tributando, ahora sí, con corrección. De lo contrario, el Fisco y la sociedad nada ganarán manteniendo improductivo a un ciudadano que posee el potencial necesario para volver a ser económicamente activo, y el que a mayor abundamiento experimentará un enorme resentimiento contra la autoridad establecida al seguir estando privado de su libertad a pesar de haber pagado todas las prestaciones tributarias originadas por los hechos en los que se basó la acción penal ejercitada en su contra.

De ahí que consideremos que por todas estas razones debe estudiarse la conveniencia de modificar el Código Fiscal de la Federación, a fin de que en el mismo se establezcan los mecanismos legales necesarios para que el contribuyente que como consecuencia del proceso penal que se le hubiere seguido pague o garantice a satisfacción de la Hacienda Pública todos los créditos fiscales que adeude, cuente con la certeza jurídica de que como resultado directo de la regularización de su situación recobrará su libertad. En esta forma se logrará el doble objetivo de fortalecer la recaudación tributaria y de no privar a la sociedad de los esfuerzos de un ciudadano económicamente activo, respetando al mismo tiempo lo que establecen los artículos 16 y 20 de la Constitución Federal.

VIII. EVALUACIÓN Y COMENTARIOS

Aun cuando a lo largo de este Capítulo hemos formulado una serie de comentarios acerca de la forma en la que nuestra legislación tributaria tipifica el delito de defraudación fiscal, nos parece conveniente concluirlo con una breve evaluación de sus principales aspectos.

La falta de una conciencia social que eduque al ciudadano en la convicción de que el bienestar comunitario depende en gran medida del correcto y oportuno cumplimiento de todas y cada una de sus obligaciones tributarias ha hecho de la evasión fiscal una práctica más o menos común y corriente y hasta digna de aplauso en algunos medios. A esto último, en estricta justicia, es necesario agregar que la deficiente prestación de los servicios públicos tradicionalmente ha

debilitado la autoridad moral del Gobierno para exigir de la ciudadanía que tribute en debida forma.

Por consiguiente, un cambio significativo en la actitud del Fisco buscando corregir males endémicos y sentar saludables ejemplos para el futuro, tiene por fuerza que provocar desconcierto, inconformidad y reacciones negativas de parte de los contribuyentes afectados, que van desde la amenaza de cancelar proyectos de inversión hasta la consabida fuga de capitales. Esto sin mencionar un obvio crecimiento en la tendencia de tratar de "parar" revisiones fiscales a través del inevitable soborno.

Este contexto obliga a replantear el contenido, la estructura jurídica y los criterios de aplicación del delito de defraudación fiscal a fin de que la utilización de esta figura por parte del Fisco Federal opere como lo que debe ser: un eficaz instrumento recaudatorio —correctivo y ejemplificador— encuadrado dentro de un marco jurídico congruente y fundado en los postulados constitucionales respectivos, en especial en las garantías individuales de audiencia, debido proceso legal y legalidad.

Por lo tanto, pensamos que no está por demás formular las siguientes recomendaciones:

1. Nos parece necesario que el delito se tipifique con mayor precisión siguiendo criterios casuísticos expresados en los términos más exactos que sea posible. Los actuales artículos 108,109 y 111 del Código Fiscal en un afán por sancionar todas las posibles conductas delictuosas no sólo caen en la redundancia que es un claro indicador de la ausencia de una buena técnica legislativa sino que incurren en graves contradicciones que tienen que conducir a serios problemas interpretativos cuando se trate de juzgar casos concretos; siendo la más grave, desde luego, la que se da entre la fracción I del artículo 109 por una parte, y las fracciones I, II y III del artículo 111 por la otra, que regulan bajo distintos tipos delictivos conductas claramente vinculadas entre sí sujetándolas a penalidades radicalmente distintas.

Además debe reiterarse la necesidad de que se establezca una vinculación directa entre el concepto de defraudación genérica contenido en el artículo 108 del código invocado y los diversos tipos de defraudación específica que se regulan en los artículos subsecuentes eliminando expresiones carentes de técnica jurídica como las de "será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal", o "se impondrá sanción a quien", con el fin de que quede clara y objetivamente previsto que todas y cada una de las conductas penadas con este delito deben tener como supuesto normativo el uso de

engaños o el aprovechamiento de errores y contar al mismo tiempo con el indispensable nexo causal directo y anticipado por el contribuyente consistente en la obtención de un beneficio económico indebido con perjuicio del Fisco Federal.

2. El artículo 400-Bis del Código Penal Federal, que al ir dirigido básicamente contra quienes se dedican al tráfico de estupefacientes y contra quienes colaboran con ellos mediante una serie de maniobras de intermediación financiera deliberadamente dirigidas a "justificar" el origen del dinero y a ocultar tanto dicho origen como la identidad de su verdadero propietario, representa una adición indispensable a nuestra legislación fiscal dado el entorno social, político, internacional y hasta militar que ha provocado esta nefasta actividad. Sin embargo al integrarse a un régimen jurídico que proviene de un Estado de Derecho, debe reunir todos los elementos propios del principio de certeza jurídica a fin de nulificar de antemano posibles —y obvios— elementos de defensa legal para los inculpados. Por esa razón pensamos que es indebido que no se precise lo que debe entenderse por "actividad ilícita" cuando se tipifica la conducta de los autores del delito; y que en cambio sí se exija que la actividad ilícita haya sido calificada como tal "por las autoridades o tribunales competentes" cuando se trata de los coautores, es decir, de quienes formando parte

de entidades financieras lleven a cabo, por orden y cuenta de los propios autores del delito, las maniobras financieras cuya represión se persigue.

Al respecto, pensamos que esta abierta contradicción pone en tela de juicio la constitucionalidad de esta necesaria disposición legal y, en tal virtud, puede llegar a entorpecer el ejercicio de la acción penal por parte del Fisco Federal.

3. Finalmente por las razones que en su momento apuntamos nos permitimos recomendar que se revisen las reglas que permiten al inculpado obtener su libertad provisional, toda vez que dichas reglas conducen a situaciones en las que se tiene que garantizar hasta por seis veces el monto original de lo presuntamente defraudado, y privan además al juez de la causa y al Ministerio Público Federal de las libertades procesales que la Constitución General de la República les otorga, al obligarlos a fijar el monto de la caución respectiva no con arreglo a su propio arbitrio y criterio, sino con base en las cantidades y procedimientos que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que una vez presentada la correspondiente querella o declaratoria, no cuenta con fundamentos constitucionales para seguir interviniendo en un proceso penal que debe ser llevado a cabo de

manera independiente por los órganos competentes del Poder Judicial Federal.

Esta revisión se torna particularmente urgente en virtud del precedente sentado con fecha 22 de enero de 2002 por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se señala que: "No puede afirmarse que sea el Juez el que, con base en constancias que acreditan un embargo precautorio o aseguramiento de bienes en favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, determine que el interés fiscal está garantizado. No hay duda que es a la autoridad tributaria a la que corresponde determinar si, A SU GUSTO, dichos bienes pueden garantizar el crédito fiscal... Es de concluirse que el requisito de procedencia de beneficios a que alude el Código Fiscal de la Federación, relativo a que deberá comprobarse que los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda, precisa de la manifestación de dicha autoridad en este sentido."

Resulta verdaderamente inaudito que el Máximo Tribunal de la República limite en esa forma la libertad de jurisdicción y la independencia de criterio que, por mandato constitucional, corresponden a los órganos del Poder Judicial de la Federación, que son

los únicos que están jurídicamente capacitados para resolver sobre la procedencia o improcedencia de los beneficios que deben concederse a los procesados por un delito fiscal. A mayor abundamiento de lo anterior, también me parece inaudito que la Suprema Corte de Justicia de la Nación viole con tan escasa técnica jurídica, el principio de igualdad de las partes en el proceso, al sujetar la libertad del inculpado no al criterio imparcial de un Juez o Tribunal independiente, sino AL GUSTO (expresión que por cierto no tiene ninguna connotación jurídica y es hasta indigna de una resolución del Tribunal Supremo) de una de las partes en dicho proceso, como en estos casos lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que actúa como querellante (es decir, como parte acusadora) y, en ocasiones, como coadyuvante del Ministerio Público Federal.

En esencia este precedente significa que la libertad del acusado en un proceso penal en materia fiscal depende "del gusto" de la acusadora y no del criterio imparcial del Juez o del Tribunal que llevan la causa respectiva, lo que da lugar a que el precedente en cuestión resulte además violatorio de las garantías de audiencia y del debido proceso legal que consagra el artículo 14 constitucional como derecho individual de todo gobernado, puesto que su situación jurídica no queda al arbitrio del órgano jurisdiccional que lo está juzgando sino a merced del criterio

discrecional de la autoridad administrativa que lo está acusando. De ahí la necesidad no solamente de contar con normas jurídicas precisas y claras al respecto, sino de que en futuras ejecutorias el Máximo Tribunal de la República, tal y como lo ha hecho en numerosas ocasiones, rectifique este arbitrario criterio y restaure al Poder Judicial de la Federación al ámbito de libertad jurisdiccional que debe corresponderle en todos los casos que sean sometidos a su consideración, incluyendo de manera especial los de naturaleza fiscal.

IX. CUESTIONARIO

1. Explicar los antecedentes legislativos del delito de defraudación fiscal.

2. Analizar el concepto de defraudación fiscal genérica.

3. Explicar los principales casos de defraudación fiscal específica.

4. Explicar qué es lo que debe entenderse, aplicado desde luego a la materia fiscal, por "delitos de comisión por omisión".

5. Explicar en qué consiste y qué consecuencias se derivan de la contradicción que se da entre diversos tipos delictivos vinculados entre sí pero que el Código Fiscal de la Federación regula por separado y sujeta a penalidades corporales radicalmente distintas.

6. Explicar el contenido y las finalidades que se persiguen con la introducción del artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

7. Explicar los problemas de inconstitucionalidad que pueden llegar a presentarse con la aplicación del artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

8. Explicar en qué consiste el requisito procedimental de la querella de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

9. Explicar todos y cada uno de los requisitos y condiciones que deben presentarse para que proceda el sobreseimiento de un proceso penal por el delito de defraudación fiscal.

10. Efectuar un análisis crítico de la forma en la que el Código Fiscal de la Federación regula la posibilidad de que se sobresea, bajo ciertas condiciones, un proceso penal por el delito de defraudación fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Hernández Esparza, Abdón
El Delito de Defraudación Fiscal.

Rivera Silva, Manuel
Los Delitos Fiscales Comentados.

TÍTULO IV

●

CAPÍTULO

20

Clasificación de los Tributos o Contribuciones

SUMARIO: **I. OBJETO. II. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL: A. Directos e Indirectos; B. Reales y Personales; C. Generales y Especiales; D. Específicos y Ad-Valorem. III. CLASIFICACIÓN MODERNA: A. Impuestos sobre Bienes y Servicios. B. Impuestos sobre los Ingresos y la Riqueza. IV. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. OBJETO

En el presente capítulo analizaremos brevemente dos de las principales clasificaciones de los tributos o contribuciones, con el objeto de proporcionar algunos datos complementarios acerca de su

naturaleza jurídica y del papel que desempeñan en su carácter de ingresos tributarios del Fisco.

Desde luego, han sido múltiples y variadas las clasificaciones que de los tributos o contribuciones se han llevado a cabo. Sin embargo, siguiendo nuestro propósito de no abrumar al lector con excesivas definiciones, teorías y clasificaciones, hemos decidido exponer únicamente las dos que, a nuestro juicio, poseen mayor relevancia.

La primera de ellas hemos dado en llamarla "tradicional", en atención a que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia suelen emplear los especialistas en la materia. En tanto que la segunda la hemos denominado "moderna", porque se basa en las ideas de Harold M. Sommers, distinguido profesor de la Universidad de Chicago, que es la Institución que en los últimos años ha desarrollado la escuela del pensamiento económico que más ha influido en la evolución de esta Ciencia a nivel mundial.

El estudio de la clasificación o clasificaciones de los tributos o contribuciones (en especial de los impuestos) constituye, en esencia, una forma de apreciar las diversas categorías de tributos que, en un momento dado, puede llegar a contemplar la legislación hacendaria, en función de la variedad de fuentes gravables que suele ofrecer la economía de un país. Como afirma Margáin Manautou: "Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desee establecer..."[1]

II. CLASIFICACIÓN TRADICIONAL

En términos generales existe un consenso entre los más destacados autores, en el sentido de considerar que los principales tributos o contribuciones deben clasificarse de la siguiente manera:

A. Directos e Indirectos

Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas; en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, como atinadamente sostiene el mismo Margáin Manautou: "En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por

tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: *que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos..."*[2]

En tales condiciones pensamos que lo correcto es afirmar que los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.

Como ejemplo de los primeros, podemos citar al Impuesto sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México.

Por otra parte, el caso típico de un tributo indirecto lo tenemos en el Impuesto al Valor Agregado, el que invariablemente ha obedecido a esta clasificación no sólo en México, sino en todos los países en donde se ha establecido, toda vez que tiene por objeto gravar una serie de operaciones de consumo como pueden ser, entre otras: la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

De modo que, resumiendo nuestras ideas en torno a esta clasificación, podemos señalar que, mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos; los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.

B. Reales y Personales

Por contribuciones o tributos "reales" se entienden aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona —física o moral — y una cosa o un bien. Se les llama "reales" debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real, en especial el de propiedad. Así, el ejemplo clásico lo encontramos en el impuesto predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar, bimestralmente, a la Tesorería del Distrito Federal.

Por otra parte, por tributos personales debemos entender todos aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos

obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura, ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera), a los que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales. En ese sentido, la gran mayoría de los tributos establecidos por nuestro Derecho Fiscal tienen el carácter de personales, ya que, salvo verdaderas excepciones, como es el caso del impuesto predial o el de las contribuciones especiales o de mejoras (analizadas con detalle en el Capítulo Décimo Quinto de la presente obra), el propósito de toda contribución es, precisamente, el de incidir sobre los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos de las personas.

C. Generales y Especiales

Esta tercera clasificación tradicional es, quizá, la de más fácil comprensión, debido a su extraordinaria sencillez. Así, se afirma que por tributos generales entendemos aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica. Como ejemplos de los primeros podemos citar el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. En efecto, en términos generales el Impuesto sobre la Renta grava varios tipos de actividades económicas: las industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca llevadas a cabo por sociedades mercantiles; las de desarrollo de trabajos personales subordinados o independientes realizados por personas físicas, la obtención de ingresos por enajenación de bienes, por conceder el uso o goce temporal de bienes, etc. No obstante, estas actividades obedecen a común denominador: derivan de ingresos o rendimientos percibidos por personas físicas y/o morales.

Por su parte, el Impuesto al Valor Agregado, tal y como lo dejamos señalado en párrafos precedentes, grava diversas clases de operaciones (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, e importación de bienes o servicios) que, a su vez, son susceptibles de agruparse también bajo un denominador común: actos de consumo.

Finalmente, entre los casos de tributos especiales podemos mencionar a todos aquellos que gravan en forma exclusiva a una sola actividad económica, como los derechos por uso de aeropuertos, las contribuciones por mejoras, el impuesto sobre adquisición de inmuebles, etc.

D. Específicos y Ad-Valorem

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los *ad-valorem*, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado. Se trata de gravámenes que, dentro de nuestro medio, únicamente aparecen previstos en la Legislación Aduanera, ya que ésta, dada la naturaleza de las operaciones de importación y exportación, grava básicamente mercancías, las que preferentemente deben valorarse en función de sus medidas y dimensiones, o bien en atención a su valor o precio. A fin de que esta clasificación se comprenda mejor, tomemos un ejemplo de la Tarifa del Impuesto General de Importación, vigente al 30 de abril de 1982:

Fracción	NOMENCLATURA	Unidad para la Aplicación	*Ad Valorem*
90.24A009	Termostatos automáticos para el control de la temperatura del aire, con dispositivos de seguridad para falla de flama..... Precio oficial kg. B $ 457.00	kg. B	40%

Como puede apreciarse, para el cálculo de los impuestos de importación se suelen combinar o sumar estas dos clases de contribuciones, las que en vez de resultar contradictorias, deben manejarse conjuntamente. Así, en el ejemplo que nos ocupa, para llegar a la correspondiente determinación en cantidad líquida, es necesario pesar la mercancía (termostatos automáticos), multiplicar los kilogramos brutos que resulten (impuesto específico) por la cantidad de $ 457.00 y al resultado adicionarle la cuota *ad-valorem* que será en este caso una cantidad equivalente al 40% del precio de factura del producto.

Aun cuando algunos tratadistas sostienen que los tributos *ad-valorem* suelen ser más justos que los específicos, porque el valor o precio es una referencia objetiva, en tanto que las dimensiones y medidas son más bien aparentes y engañosas, la realidad es que, al menos en nuestra práctica hacendaria, no existe tal oposición, ya que es un criterio uniformemente aceptado el de que una justa valoración aduanera sólo se logra a través de la adecuada combinación de las cuotas específica y *ad-valorem.*

III. CLASIFICACIÓN MODERNA

Para la exposición de este subtema hemos escogido algunos de los principios económicos desarrollados, en forma más o menos reciente,

por el destacado profesor de la Universidad de Chicago, Harold M. Sommers, en su conocida obra "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional", por considerar que en ellos se reflejan tanto el sentir como las perspectivas de las actuales corrientes de la Ciencia Económica en torno al papel que los tributos o contribuciones (en especial los impuestos) deben jugar como instrumentos de planeación en las modernas finanzas públicas, generalmente acosadas por problemas de recesión, inflación, devaluación y desempleo.

Dentro de este orden de ideas, la clasificación de Sommers no busca preponderantemente destacar las características más importantes de tal o cual tipo de tributo o contribución, sino más bien señalar los impactos o efectos que su establecimiento puede llegar a ocasionar en la Economía Nacional, toda vez que este distinguido autor se muestra más preocupado por los efectos de un impuesto y su cadena de derivaciones que por explicar su naturaleza. De modo que, partiendo de estas premisas, desarrollaremos a continuación algunas de las ideas de mayor trascendencia que sobre este particular nos presenta uno de los precursores de la llamada "escuela del monetarismo económico"; la que, si bien ha sido duramente criticada y debatida —normalmente por gentes de escasa preparación y capacidad intelectual para opinar sobre esta delicada materia—, ha ejercido, sin lugar a dudas, una influencia determinante en las modernas Finanzas Públicas.

Para Sommers existen cuatro clases fundamentales de impuestos: sobre bienes, sobre servicios, sobre ingresos y sobre riquezas; y del manejo que de los mismos se haga por el legislador hacendario dependerá tanto la justicia de la imposición como el efecto económico neto en el Erario Público. Además de dicho manejo dependerá, en cierta medida, el que influyan decisivamente en fenómenos tales como la inflación y la recesión, o bien el que colaboren al bienestar general como "multiplicadores" de la economía. Veamos un poco más en detalle estas cuestiones:

A. Impuestos sobre Bienes y Servicios

Esta clase de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo cuyo típico ejemplo está representado por el controvertido Impuesto al Valor Agregado.

En opinión de Sommers, la cual compartimos plenamente, esta clase de impuestos constituyen los verdaderos tributos indirectos y, por lo tanto, participan de todas sus características negativas: son injustos

desde el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos (muchos de ellos inevitables o necesarios) que llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios, los que, al elevarse como una necesaria compensación, dan paso a la llamada "espiral inflacionaria", que no es otra cosa que una carrera desaforada entre precios y salarios. Pero a pesar de todas sus desventajas, los impuestos indirectos suelen tener a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del Erario Público: incrementan en forma casi inmediata la recaudación. De ahí que, pese a las justificadas críticas que se les pueden formular, cuenten en la actualidad, y posiblemente en el futuro cercano, con gran aceptación por parte de los gobiernos.

Los comentarios que al respecto expresa Sommers son tan claros y lógicos que no ameritan mayor comentario o explicación:

> "Para el financiero los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de éstos puede alcanzar a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil, si no imposible, imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos y para el ministro de Hacienda que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, este tipo de impuestos es de primordial importancia. Son también mucho más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas. Esto en algunas ocasiones tiende a promover la extravagancia. Es inconveniente mantener cierto equilibrio entre impuestos directos e indirectos. La imposición indirecta, por lo tanto, impide una concentración exclusiva en los impuestos directos más importantes y conserva la regla de oro de que las recaudaciones del Estado deben tener una base lo más amplia posible. Un impuesto muy fuerte, directo o indirecto, en cualquier punto o puntos hará que exista una fuerte tendencia a la evasión y a una interferencia perjudicial a la industria.
>
> "Pero ésta no puede ser una respuesta completa, pues ya hemos visto que existen muchas desventajas en los impuestos sobre las mercancías. ¿Por qué, entonces, fue tan extendido el uso de la imposición indirecta en la primera parte de este siglo? Puede ser que una teoría del regateo que precede a la imposición del gravamen o una teoría sobre presión ejercida por grupos

explicara el empleo de la imposición regresiva. En la discusión entre el público y el gobierno que precede al establecimiento de un impuesto, el voto del consumidor es de muy poca importancia, especialmente si se toma en cuenta la posibilidad de que ese voto pueda ser usado en forma poco inteligente (por lo que se refiere a la política fiscal), debido a lo relativamente callado y poco doloroso del impuesto sobre las mercancías.

"¿Continuará esta tendencia? Parece inevitable que así suceda. Puede ser verdad que a largo plazo no es posible silenciar la convicción del hombre común de que los impuestos deben de ser pagados por los individuos de acuerdo con su riqueza, pero desgraciadamente nosotros vivimos a corto plazo. Y en el corto plazo la convicción del hombre común no ha tenido éxito en impedir la imposición de gravámenes regresivos durante el muy largo tiempo que ha pasado desde que por primera vez un impuesto regresivo, cualquiera que haya sido, fue establecido. La medida en que se usan los impuestos regresivos puede variar con las fluctuaciones de la actividad económica y con el estado de la defensa nacional, pero no hay razón alguna para creer que estos impuestos pueden desaparecer en su totalidad por innecesarios."[3]

B. Impuestos sobre los Ingresos y la Riqueza

En lo tocante a esta clase de tributos, Sommers hace referencia a aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Considera, con justa razón, que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no sólo se ajustan al principio clásico de proporcionalidad, sino que no producen, por regla general, los efectos inflacionarios que son característicos de los impuestos sobre mercancías y servicios. Los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, al no recaer a fin de cuentas sobre el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida. Por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias o riquezas de cada persona, inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar así a que el que más posea tribute en mayor medida; no existiendo, en consecuencia, esa injusta igualdad propia de los impuestos al consumo, los que originan que todo aquél que adquiera mercancías o reciba la prestación de un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo independientemente de su mayor o menor capacidad económica. Como afirma nuestro autor:

"Los impuestos sobre ingresos y la riqueza pueden hacerse

> progresivos en forma más rápida y efectiva que los impuestos sobre las mercancías. Por lo tanto, al primer tipo de impuestos usualmente se les asocia con una mayor redistribución de la riqueza y el ingreso. Es curioso que aún en la aristocracia de Platón encontremos una ley que especifica que cualquier individuo que adquiera cuatro veces más riqueza que el promedio de sus conciudadanos debe ceder al Estado el exceso de su capital. Aún más, con respecto a este punto, debemos recordar que la restricción del ingreso y de la riqueza aparece frecuentemente en algunas proposiciones tendientes a prevenir la desocupación. En años recientes, Keynes sostuvo que la redistribución de la riqueza y del ingreso tenderá a incrementar la propensión a consumir y, por lo tanto, tendrá a la larga efectos favorables sobre la producción y el empleo."[4]

Dentro de nuestro Derecho Fiscal, destaca como un impuesto a la riqueza el Impuesto sobre la Renta, el que al incidir sobre utilidades y rendimientos y al operar a base de tarifas progresivas, tiende hacia la ansiada meta de la redistribución del ingreso nacional. No obstante tan loables finalidades, no es posible apreciarlas en el Impuesto al Valor Agregado, el que, como típico impuesto indirecto, está destinado a gravar actos de consumo, no con propósitos de justicia tributaria, sino con la finalidad menos altruista, pero más pragmática, de procurar al

Erario Federal, así sea a costa de agudos problemas inflacionarios, ingresos rápidos y abundantes. De ahí que Sommers sostenga que las economías de las modernas Haciendas Públicas se debaten en una lucha de impuestos indirectos versus impuestos directos, es decir, entre la necesidad económica y la justicia tributaria. Lucha en la que, por cierto, la primera facción está —a pesar de inconformidades y protestas— muy lejos de pensar en batirse en retirada.

IV. CUESTIONARIO

1. ¿Por qué se habla de una clasificación tradicional y de otra moderna de los tributos o contribuciones?

2. ¿Qué importancia reviste el estudio de la clasificación de los tributos o contribuciones?

3. ¿Qué distinción se formulaba, hasta hace algunos años, para diferenciar a los tributos directos de los indirectos?

4. ¿Por qué en la actualidad se considera tal distinción como incorrecta?

5. ¿Por qué el impuesto sobre la renta constituye un tributo directo?

6. ¿Por qué se afirma que el Impuesto al Valor Agregado es, en

todos los casos, un tributo indirecto?

7. ¿Por qué reciben la denominación de "reales" las contribuciones que obedecen a esta clasificación?

8. ¿Por qué se afirma que la mayoría de los tributos establecidos por nuestro Derecho Fiscal Positivo tienen el carácter de personales?

9. ¿Por qué se cita al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado como ejemplos de tributos generales?

10. Explicar la diferencia entre los tributos especiales y los específicos.

11. Explicar cómo debe calcularse el impuesto general de importación aplicando las cuotas específicas y ad-valorem.

12. ¿Por qué se dice que dentro de nuestro medio hacendario no existe oposición alguna entre los tributos específicos y los ad- valorem?

13. ¿Cuál es la preocupación preponderante que expresa Harold. M. Sommers al clasificar los impuestos?

14. ¿Cuántas clases de impuestos existen, en opinión de Sommers y en qué sentidos pueden llegar a influir en la economía general de un país?

15. ¿Qué clase de tributos constituyen los impuestos sobre bienes y servicios y qué características negativas poseen?

16. ¿Por qué los impuestos indirectos cuentan con gran aceptación por parte de los gobiernos?

17. ¿Cuáles son las principales características y efectos de los impuestos sobre los ingresos y la riqueza?

BIBLIOGRAFÍA

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Sommers, Harold M.
Finanzas Públicas e Ingreso Nacional

CAPÍTULO
21

Los Efectos de los Tributos o Contribuciones

SUMARIO: **I. INTRODUCCIÓN. II. EFECTOS POSITIVOS Y EFECTOS NEGATIVOS. III. LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL. IV. LA REMOCIÓN. V. EFECTOS POSITIVOS. VI. LA PERCUSIÓN DEL IMPUESTO. VII. LA PROTRASLACIÓN. VIII. LA RETROTRASLACIÓN. IX. LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO. X. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. INTRODUCCIÓN

A lo largo del presente capítulo nos proponemos estudiar los diversos efectos, particularmente de carácter económico, que el establecimiento, cobro o falta de cobro, recaudación y administración de

los tributos traen aparejados, con el objeto de explicar las reacciones y comportamientos usuales no sólo de los contribuyentes directamente afectados, sino también de la Economía de un país en general. Desde luego, nuestro análisis va a estar enfocado preponderantemente hacia el estudio de los efectos de los impuestos, en atención a que éstos constituyen el tributo por excelencia ya que su establecimiento y cobro son los que, por regla general, suelen desencadenar importantes reacciones económicas en la vida de las naciones. Formuladas estas aclaraciones preliminares, procedamos al estudio detallado de este interesante problema:

Ante todo debe partirse de un supuesto: La naturaleza jurídica de la obligación tributaria. Como lo hemos venido señalando, los tratadistas de Derecho Fiscal, siguiendo en cierto sentido nociones de tipo civilista, la definen comúnmente como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado como Fisco, y con el carácter de sujeto activo, exige de un administrado denominado sujeto pasivo el pago de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. De lo anterior resulta evidente que la relación u obligación tributaria debe tener una causa de fondo. No basta con pensar que el Fisco se encuentra legalmente facultado para obligar a los gobernados al cumplimiento de determinadas prestaciones, sino que es necesario ir más allá; buscar el

porqué.

Ahora bien, el fundamento de toda la legislación administrativa, e inclusive de la existencia misma de la Administración Pública como el Poder Ejecutivo del Estado, radica en los principios del servicio público y del interés general. De tal manera que para convertir en realidades prácticas y tangibles semejantes principios, el Fisco debe contar con recursos materiales. En otras palabras, debe poseer una base económica y financiera. Desde luego, como ya vimos, el Estado tiene al alcance de su mano poderosos medios de acción; bienes patrimoniales, empréstitos, emisión de bonos, etcétera. Pero no son suficientes. Si los servicios públicos y las actividades de interés general se presentan como tareas de gran magnitud, los recursos económicos para atenderlas deben guardar una proporción directa. En otra forma, la Administración no gobernaría, sino que quedaría reducida a un mero órgano contemplativo y, en el peor de los casos, a una estructura inútil.

Partiendo de tales premisas se puede concluir que la esencia de los recursos económicos del Estado debe provenir de quienes resultan beneficiados con su actividad. Si en última instancia han sido los hombres los creadores de la organización estatal, con el definido propósito de contar con un órgano que resuelva los problemas

colectivos, es incontestable que deben ser ellos los primeros obligados a contribuir al sostenimiento del mismo. Por tanto, es precisamente en esa relación *Gobernado-Estado-Fisco-Servicio Público*, en donde encontramos el por qué de la exigencia legal de prestaciones en favor de la Administración activa y a cargo de los particulares, tal y como lo explicamos en nuestro Capítulo Primero, al exponer la tesis del "Beneficio Equivalente" desarrollada por el tratadista inglés Hugh Dalton.

La primera consecuencia, y quizá la más importante que podemos derivar de la obligación tributaria, es el pago de los impuestos. Resultaría ocioso insistir en un tema ya expuesto como lo es el dar una definición de impuesto. Es preferible preguntarse: ¿Cómo se crea un impuesto? ¿Qué finalidad persigue?

En cuanto a la creación no existe problema alguno. Opera el principio de legalidad. No puede haber tributo sin una ley previa que lo establezca. La fracción IV del artículo 34 constitucional resulta tajante al respecto. Debe contribuirse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Sin embargo, es en la segunda interrogante en donde se plantea el problema. Ante todo, el legislador, al crear un impuesto y al establecer tributos en general, persigue diversas

finalidades. Trata, en primer término, de proporcionarle al Fisco los recursos materiales que éste requiere, en ocasiones de manera apremiante. Pero para lograr tal propósito debe considerar otras circunstancias: la capacidad económica de la fuente generadora de ingresos que resultará gravada; la reacción de los sujetos pasivos, su mentalidad y su grado de inclinación a la evasión impositiva; el impacto que el nuevo impuesto causará dentro de la economía nacional.

Semejantes elementos deben manejarse con sumo cuidado, a fin de lograr una relación tributaria sana y armónica. No puede perderse de vista que, a pesar de todo, el pago de tributos es un sacrificio para los gobernados que les orilla, en múltiples ocasiones, a idear formas de evasión y hasta de fraude fiscal, particularmente en países en donde la conciencia cívica no se encuentra debidamente fortalecida. En tales condiciones, un tributo mal planeado o establecido en una época inadecuada, puede encontrar un sentimiento de rechazo general, dejando de rendir los frutos que de él esperaban las autoridades fiscales. Por otra parte, resulta aconsejable evitar el establecimiento de tributos en forma intempestiva. Los causantes nunca han sido afectos a las sorpresas impositivas, y su reacción suele ser desfavorable.

Por lo expuesto, el tema de la determinación de los efectos de los tributos o contribuciones (principalmente de los impuestos) se presenta como una cuestión de gran interés dentro del desarrollo general del Derecho Fiscal; ya que si de antemano se precisan las reglas relativas a las reacciones que el establecimiento y cobro de los impuestos producen, el legislador estará en aptitud de efectuar los planteamientos jurídicos necesarios, con el objeto de lograr las finalidades concretas perseguidas en la formulación de cada tributo. Asimismo, se encontrará en condiciones de prever que el sujeto señalado como causante o contribuyente será quien efectivamente llegue a enterarlo, puesto que no puede dejar de pensarse que la repercusión o traslación, independientemente de ser una técnica y una práctica fiscal, es en algunas circunstancias un verdadero caso de falta de equidad. Lo cual implica una contravención constitucional, desde luego, pero también una injusticia social.

II. EFECTOS POSITIVOS Y EFECTOS NEGATIVOS

Una vez creado legislativamente el impuesto, y en su caso debidamente reglamentado por el Ejecutivo, conteniendo sus elementos constitutivos —contribuyentes, fuente de ingresos gravada, hechos generadores, tasa, cuota o tarifas fecha y forma de entero, requisitos y sanciones— crea una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la Ley respectiva. Por su parte, el Fisco

adquiere el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para su eficiente recaudación. Es a partir de ese momento cuando el impuesto empieza a surtir sus efectos.

La consecuencia inmediata parece ser el pago de una prestación en beneficio del Erario. Sin embargo, no es posible considerar la cuestión en términos tan sencillos. La hipótesis normativa de los impuestos toma como ámbito personal de aplicación a una pluralidad indeterminada de sujetos. En otras palabras, se está en presencia de una disposición de carácter general, que tiene como origen y destino a una colectividad que se estima productora de recursos económicos. A su vez esta colectividad de destinatarios integra un núcleo social en el que campean los más variados y contradictorios intereses personales, monetarios y hasta políticos. De tal manera que la reacción de los causantes frente a las cargas impositivas, en modo alguno revela uniformidad. Ante tal situación, deben contemplarse dos tipos diversos de efectos: negativos y positivos; cuyas consecuencias lógicamente se traducen en la falta de pago o bien, en el pago mismo.

Ahora bien, un adecuado análisis de semejantes efectos puede servir de pauta para planear la determinación y recaudación impositiva, así como para conocer algunas de las causas de la evasión tributaria.

Por otra parte, desde el punto de vista del contribuyente, permite evaluar la vigencia práctica de los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, cuyos alcances deben respetarse si se desea crear una conciencia cívica en los administrados con relación a sus obligaciones ante el Fisco.

Desde un punto de vista eminentemente pragmático, estimamos como efectos negativos de los tributos o contribuciones a la evasión y al fraude fiscal, que son las formas típicas de rechazo a las cargas tributarias. Sin embargo, debe analizarse con sumo cuidado, por las consecuencias regresivas que podría acarrear a la economía nacional, un tercer efecto negativo: la remoción. Caso de inactividad de fuentes generadoras de ingresos por abstención, no sancionable ni controlable.

Asimismo, estimamos como efectos positivos la incidencia y pago de los impuestos; contemplando la incidencia simple o incidencia con traslación o repercusión con sus dos manifestaciones: la protraslación y la retrotraslación.

III. LA EVASIÓN Y EL FRAUDE FISCAL

La distinción entre evasión impositiva y fraude fiscal, es, en principio, por demás sutil, ya que puede afirmarse que en el fondo se

trata de una misma situación: la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir. El clásico efecto negativo. Sin embargo, atendiendo a la acepción terminológica de ambos conceptos, resulta factible hacer una distinción. Según el distinguido penalista mexicano Francisco González de la Vega, "conforme a su noción doctrinaria penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o derechos ajenos."[1] Definición corroborada por el Código Fiscal de la Federación, que considera que existe el delito de defraudación fiscal, cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución. Por otra parte, el Maestro Emilio Margáin en su "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", considera la evasión como "sustracción ilegal al pago."[2] Aun cuando el autor citado en último término no entra en mayores consideraciones al respecto, e inclusive parece establecer una equiparación entre evasión y fraude fiscal, con base en lo asentado en los párrafos precedentes puede ahondarse en la cuestión planteada, estableciéndose en consecuencia la diferenciación entre estos conceptos.

La evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión. Es decir, el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material. Esta situación se presenta con mayor frecuencia de lo que pudiera pensarse y, por tanto, debe analizarse por separado del fraude fiscal. A nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y, por ende, al convertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. Desde luego, el argumento predilecto para calificar estos casos consiste en reiterar el viejo principio jurídico de que la ignorancia de la Ley no excusa su cumplimiento. Sin embargo, a nada conduce un criterio de tipo draconiano. La postura que debe adoptar el legislador es aquella que tienda a procurar el mayor volumen posible de ingresos al Fisco; y dentro de tal tesitura se encuentra obligado a proporcionar al contribuyente los elementos necesarios para el cabal conocimiento de sus obligaciones tributarias.

En modo alguno puede eludirse un comentario obligado. Mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de causantes de buena fe, que por falta de los conocimientos adecuados, acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales. Otro caso bastante frecuente

de evasión suele presentarse cuando el causante, debido a sus exiguos ingresos, y también quizá a sus crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal. Esta circunstancia puede vincularse estrechamente a la analizada en los párrafos precedentes, ya que su causa debe buscarse más que en las elevadas tasas o cuotas del impuesto, en los gastos extraordinarios que la contratación de personas capacitadas que auxilien al contribuyente en el cumplimiento satisfactorio que sus deberes impositivos implica. De tal manera que al monto de los impuestos deben sumarse las erogaciones realizadas para poder cubrirlos en debida forma. Lo cual, en múltiples ocasiones, representa un gasto que se encuentra más allá de las posibilidades económicas de muchos particulares.

Por otra parte, el fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de dolo y mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio al Erario, a través del tortuoso camino del engaño. Un defraudador fiscal es un individuo deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en un envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente de tentaciones negativas.

En tales condiciones, el legislador, al establecer un impuesto, necesita prever las perspectivas de defraudación, a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación proporcional y real del tributo. En materia fiscal lo correcto es legislar para la realidad económica y social que se está viviendo. A muy pocos gobernados les agrada vivir al margen de la Ley y solamente recurren a este expediente cuando consideran que un impuesto es exagerado o inequitativo en comparación con las cargas que gravitan sobre otros sectores de la población.

¿Cuáles son en concreto las razones que explican la existencia del fraude fiscal? A decir verdad, puede afirmarse que cada impuesto específico posee causas también específicas. Tomemos un ejemplo: el contrabando. Actividad que ante su inusitada proliferación, algún autor ha definido como “industria”. Para comprender su origen y desarrollo, se requiere de manera imprescindible analizar la naturaleza y efectos de los impuestos de que deriva. Generalmente suele definirse el contrabando como la introducción o extracción a y de un país de mercancías y efectos, sin cubrir los impuestos de importación o de

exportación correspondientes. Desde luego, son bastante escasos los contrabandos en forma pasiva o por omisión. De ahí que tengamos que ubicarlo como un ejemplo claro de defraudación impositiva. Inclusive, el Código Fiscal lo tipifica como delito.

El contrabandista debe correr riesgos y realizar gastos. Para introducir o extraer las mercancías de un país no tiene sino dos alternativas: emplear rutas excusadas, generalmente al amparo de la noche, ocultándose del resguardo aduanal; o bien, aprovechar desviaciones en el personal burocrático. Además, no puede vender su mercancía a comerciantes establecidos, sino que tiene que entrar en tratos con adquirentes poco escrupulosos que van a exigirle considerables rebajas en el precio. Si a pesar de todo lo anterior la ganancia obtenida le resulta redituable, fundamentalmente si la compara con los ingresos que percibiría en caso de cubrir normalmente los impuestos aduaneros correspondientes, debe resolverse el problema considerando en primer término que la situación de la productividad nacional está propiciando el contrabando y que solamente mediante una reforma impositiva que adecue los impuestos de importación y de exportación a las posibilidades efectivas del mercado nacional, podrá llegarse a una solución positiva.

Generalizando, es posible señalar tres causas fundamentales como propiciadoras del contrabando:

a) Las importaciones prohibidas;

b) Las elevadas tarifas aduanales; y,

c) La necesidad de previos permisos de importación de difícil obtención.

Todo lo anterior puede resumirse en un criterio básico: la política gubernamental de protección a la industria nacional. Se piensa con cierto grado de razón que no es posible lograr un verdadero desarrollo industrial si de antemano se está condenando a enfrentar una competencia desventajosa con productos extranjeros. En tales condiciones, cuando un productor se encuentra en posibilidad de manufacturar artículos de importación, debe estimulársele a fin de lograr, con su actividad industrial, una reducción en la fuga de divisas. Sin embargo, tal tipo de estímulos deben manejarse con sumo cuidado, en virtud de que si el productor nacional carece de la capacidad suficiente para elaborar el artículo de que se trate dentro de las normas generales de calidad, en el volumen suficiente para cubrir su demanda en el mercado y a precios competitivos, el cierre de las fronteras como medida de protección y estímulo sólo será una invitación al

contrabando. Por otra parte, la política de sujeción de las importaciones a previos permisos de difícil obtención, independientemente del incentivo hacia el contrabando que la misma representa, puede dar cabida a lamentables inmoralidades administrativas, de las que, en última instancia, el más perjudicado suele ser el comerciante y el industrial nacional.

Resumiendo las ideas anteriores, es lícito pensar que el contrabando como "industria" debe ser combatido con relación a los factores que lo ocasionan. Las medidas preventivas de vigilancia y las fuertes sanciones económicas o corporales jamás darán los resultados apetecidos. Cuando el deseo de lucro o la simple necesidad de determinados artículos actúan como poderosos alicientes, el ingenio suele agudizarse. Ante tal situación, las importaciones y exportaciones deben regularse de acuerdo con el verdadero grado de desarrollo económico de cada país. En otras palabras, las altas tarifas arancelarias, las prohibiciones y los permisos previos, deben operar sobre aquellos productos que existan en el mercado nacional en volúmenes, calidad y precios aceptables. O bien, respecto de materias primas y recursos naturales no renovables; puesto que en ese caso el contrabando por sí solo desaparece, ya que a ningún consumidor le interesa adquirir mercancía ilegal, si puede conseguirla en su propio país sin mayor problema.

Se ha observado que cuando algún gobierno suprime determinadas prohibiciones o reduce las tarifas aduanales, el contrabando disminuye sensiblemente y los productos de manufactura nacional tienden a elevar su nivel de calidad y a bajar de precio. En un mercado de libre concurrencia, la competencia resulta indispensable y los precios y costos se regulan por sí mismos, sin necesidad de intervención gubernamental. Podrá argumentarse en contra, que la presencia de artículos extranjeros frena y retarda el desarrollo industrial y las perspectivas de progreso. Pero si a fin de cuentas la producción es insuficiente e inadecuada, el contrabando aparece como una competencia subterránea, desleal y en ocasiones incontrolable. Es preferible dar la cara al problema que tratar de dominar situaciones contingentes.

Además, debe tenerse en consideración que la base de todo desarrollo industrial se encuentra en la tecnología. No basta con manufacturar un producto. Es necesario estar al tanto de las revoluciones técnicas que el mismo vaya sufriendo, a fin de no contar con una industria aislada y obsoleta. Y para ello, el intercambio comercial a nivel internacional es imprescindible. "...si hoy hubiera otro

André Malraux no sería con el heroísmo de los combates de Teruel con lo que haría vibrar el alma de una generación, sino con la lucha fabulosa por la conquista de la metalurgia o feroz, por la dominación del universo mental de los circuitos integrados."[3]

Pero bien, hemos dicho que el contrabando es tan sólo un ejemplo de fraude fiscal y a través del mismo hemos pretendido demostrar que cada impuesto suele tener causas específicas que provocan efectos negativos. Ahora cabe preguntarse si de manera genérica pueden fijarse causas concretas de defraudación impositiva. Es decir, ¿qué es lo que inclina a los contribuyentes a realizar diversos tipos de maniobras para eludir el cumplimiento de las cargas tributarias? En realidad, una cuestión de tal magnitud no puede agotarse dentro de los límites de este capítulo. Los factores de defraudación son múltiples y variados, y por lo general, responden a la naturaleza intrínseca de cada legislación fiscal. Sin embargo, queremos hacer alusión a tres causas que, a nuestro juicio, resumen el problema y lo individualizan:

a) Las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que tributa;

b) La inmoralidad administrativa; y

c) La falta de conciencia ciudadana y, por ende, de escrúpulos por parte de los contribuyentes.

Analicémoslas por separado:

A. Por principio de cuentas tenemos que partir de nuestra idea primitiva. El legislador no puede desentenderse de la realidad económica, política y social para la que va a legislar. El fundamento de todo sistema impositivo debe ubicarse en el ingreso real del núcleo social que resultará gravado, así como en el porcentaje progresivo del alza del costo de la vida. Es una cuestión muy vieja; pero antes de hablar del incremento en el ingreso per cápita, hay que evaluar el aumento en el costo y precio de los satisfactores de consumo necesario.

La masa de la población se enfrenta a un complejo mundo de necesidades materiales que, en ocasiones, por emergencias, exigencias sociales o por simple descuido o falta de previsión, suelen exceder en mucho los límites presupuestados. Máxime en países en donde el gasto familiar gravita, por regla general, sobre una sola persona. Por otra parte, la etapa de transición de comunidades agrícolas a sociedades pre-industriales ocasiona desajustes de diversa índole, entre los que destacan la demanda creciente de nuevas fuentes de trabajo y el consiguiente desempleo. La lucha por la vida acaba por convertirse en

batalla.

Desde luego, las etapas del subdesarrollo y de transición hacia la industrialización se presentan siempre cargadas de problemas, siendo el de mayores consecuencias la inequitativa distribución de la riqueza nacional, lo que origina que las cargas tributarias recaigan sobre un sector de la población. Circunstancia que aun cuando es, en esencia, de justicia elemental, trae aparejados problemas políticos. Baste recordar que en el antiguo Derecho Constitucional Inglés, el derecho de voto y la posibilidad de ocupar los puestos públicos estaba reservada a los rentistas con determinados ingresos anuales, ya que se consideraba que si en ellos descansaba primordialmente el sostén económico del Estado, los asuntos públicos debían estar exclusivamente a su cargo. Sistema que por cierto pretendieron implantar en México las llamadas "Siete Leyes Constitucionales" de 1836.

Evidentemente, lo que debe prevalecer en el ánimo del legislador moderno, por encima de cualquier otro tipo de consideraciones, es una profunda convicción democrática, ajena a cualquier idea discriminatoria. Pero no puede dejar de advertirse que si una o varias clases sociales van a actuar como principal fuente generadora de ingresos, en un momento dado pretenderán exigir determinados

privilegios a cambio de su cooperación.

Con base en este cúmulo de factores circunstanciales, el legislador deberá proceder a la creación de impuestos y a la determinación de las tasas respectivas. Es ahí en donde las palabras, muy sencillas, del constituyente mexicano de 1916-1917, posiblemente no integrado por especialistas en materia fiscal, pero sí dotados de una envidiable visión social, cobran especial significación. Las leyes tributarias deben ser proporcionales y equitativas.

Como ya vimos, definir los conceptos de proporcionalidad y equidad ha sido siempre una ardua tarea para los fiscalistas. En realidad los mismos implican más que una definición conceptual o terminológica, una noción inmanente, palpable y tangible, que se advierte y se siente en las reacciones del propio grupo social afectado, que rechaza aquellas cargas carentes de justicia y que no se encuentran referidas a la generalidad de la población. Por ejemplo, cuando se establece un impuesto notoriamente desproporcionado a la capacidad económica de la fuente gravada, la reacción de los causantes es automática: procuran encontrar los medios de evadir el tributo. Antes que las obligaciones públicas están las necesidades personales y familiares. El particular debe comer, vestir y mantener en condiciones idóneas sus elementos

de trabajo, porque todo ello le garantiza un mínimo de subsistencia y si el cumplimiento de sus obligaciones tributarias le va a privar de algunos de esos medios, inmediatamente buscará el modo de defraudar al Fisco.

Por otra parte, la elevación o modificación de las tasas impositivas tendrá que ser acorde no sólo con el aumento real del ingreso de los administrados, sino con el debatido y, al parecer, incontrolable problema del alza del costo de la vida. De nada sirve un aumento de impuestos so pretexto de que el volumen de ingresos de las fuentes generadoras de tributos se ha incrementado, si dicho incremento es menor que el del precio de los satisfactores de consumo necesario y que el de las materias primas fundamentales para la industria. Sobre esas bases, los impuestos vienen a ser un factor más que contribuye al encarecimiento de la vida y quien no tenía el ánimo de eludirlos, puede convertirse en un nuevo defraudador.

Asimismo, el gravar de manera preponderante a determinada o a determinadas clases sociales, acarrea una infinidad de problemas que el legislador tiene que evaluar cuidadosamente. Desde luego, las personas con mayores ingresos deben ser, proporcionalmente, las que aporten mayores recursos económicos al Erario. Sin embargo, los impuestos a través de tarifas progresivas necesariamente deberán incidir sobre la generalidad de la población. En caso contrario, los sectores gravados pretenderán a cambio determinados privilegios por parte del poder público, que al serles negados les orilla a la defraudación.

Las anteriores circunstancias constituyen importantes factores hacia cuyo contenido el legislador debe mirar con atención, si desea planear un sistema impositivo que rinda al Erario óptimos beneficios económicos.

B. Por lo que toca a la inmoralidad administrativa como segunda causa de defraudación impositiva, en primer término cabe señalar que la misma puede operar en dos niveles: a) dentro de la recaudación tributaria y b) durante la aplicación del producto de los impuestos a gastos públicos y a las actividades de interés general.

Ante todo, debe precisarse que el problema de la inmoralidad escapa del ámbito de acción del legislador para situarse dentro de la esfera de la Administración Pública, la que debe vigilar estrictamente el comportamiento de su personal, procurando emplear a personas de solvencia moral cuyos salarios decorosos garanticen una sana actitud. Desde luego, la inmoralidad administrativa surte efectos negativos por razón de imagen. El particular pierde respeto hacia sus autoridades y

no se siente moralmente obligado a proporcionarles sostén económico. Es una norma generalmente aceptada que mientras más muestras de honestidad da un gobierno, mayor es el temor de los administrados de faltar a sus deberes tributarios.

La inmortalidad burocrática durante la etapa recaudatoria proviene fundamentalmente de los bajos emolumentos percibidos por el personal hacendario y del empleo de sistemas anticuados que ocasionan dilaciones, molestias y vejaciones a los causantes. Crea costumbres sumamente perniciosas y hábitos perjudiciales al Erario. Si el particular sabe que mediante determinadas prestaciones eludirá el pago de los impuestos y los engorrosos trámites que su entero implican, perderá toda noción de sus deberes públicos ante el ahorro y la comodidad. Además, su conciencia estará tranquila al suponer, con razón, que es el propio personal gubernamental el que está propiciando los fraudes tributarios. Si por el contrario, tiene que relacionarse con un cuerpo de recaudadores capaces y conscientes de su deber, que llevan a cabo su cometido a través de una organización eficiente que le proporciona los elementos necesarios para enterar sus impuestos de manera rápida y cómoda, lo pensará dos veces antes de colocarse al margen de la Ley. Asimismo, la ausencia de debilidades en el personal hacendario constituirá un freno para el contribuyente con intenciones negativas.

Por otra parte, la Administración Pública debe poner especial empeño en destinar las sumas recaudadas a la atención de los servicios públicos. La doctrina inglesa ha considerado que el fundamento de la percepción de los tributos por parte del Estado se encuentra en el beneficio equivalente que los contribuyentes obtienen al disfrutar de los servicios públicos costeados por sus impuestos. De tal manera que si el pueblo observa despilfarro en las erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y enérgicamente se negará a pagar sus impuestos, tratando de eludirlos por cuantos medios tenga a su alcance, inspirado en el sentimiento muy humano de que es preferible enriquecerse por cuenta propia, que contribuir con su trabajo al injustificado beneficio de unos cuantos. En cambio, el manejo escrupuloso de los fondos públicos traducido en constantes obras de servicio colectivo, fortalece la conciencia ciudadana y hace ver al causante la conveniencia de pagar correctamente sus impuestos.

C. La tercera causa señalada, en gran parte tiene como antecedente, origen y explicación, lo apuntado respecto a la inmoralidad administrativa, ya que existe una verdadera relación dialéctica entre este elemento negativo y la falta de conciencia

ciudadana. Sin embargo, para no incurrir en repeticiones innecesarias, tenemos que analizarla en forma aislada y con relación a diversos factores no provenientes en forma directa de las desviaciones burocráticas.

En términos generales, la falta de conciencia ciudadana, descontados otros elementos ya estudiados como la ignorancia, falta de recursos, alza en el costo de la vida, malos ejemplos gubernamentales, etc., debe ubicarse en aquel sector de la población integrada por gente inescrupulosa que encuentra especial deleite en transgredir la Ley. En ningún país falta esta clase de personas que sin principios de tipo moral o ético, dedican sus mejores esfuerzos a defraudar al Fisco.

Para controlar este efecto negativo, el único medio idóneo estriba en la imposición de sanciones cuyo rigor prevenga y reprima semejantes conductas antisociales. Sin embargo, dicho poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible, a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a contribuyentes de buena fe.

IV. LA REMOCIÓN

Se ha considerado tradicionalmente a la remoción como una forma lícita de eludir el pago de los impuestos, en virtud de que se presenta cuando el contribuyente, al no poder cubrir las cargas fiscales, opta por dejar de realizar las actividades gravadas. Generalmente se tipifica por el cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo, o bien por el traslado de dichos centros económicos a otras regiones o países cuyo sistema tributario resulte tolerable. Entre sus consecuencias más graves pueden señalarse el desempleo y la fuga de capitales, con el consiguiente retroceso en el desarrollo nacional. Se trata de un fenómeno económico que el Estado no puede controlar en forma directa, ya que en un orden democrático resulta imposible obligar a alguien a realizar actividades gravadas por las leyes fiscales, en atención a que en ese caso se violaría la garantía individual universalmente consagrada de la libertad de trabajo, comercio e industria.

La presencia de la remoción dentro de un sistema tributario implica necesariamente un problema cuya magnitud en un momento dado puede resultar funesta para la economía nacional. Es un índice claro y preciso de desajustes entre la visión del legislador y la realidad social. Las normas fiscales agobian al contribuyente y provocan literalmente su huida de las actividades productivas. ¿Pueden precisarse las causas concretas de semejante fenómeno? En realidad, cada legislación posee

circunstancias específicas sobre las cuales suele operar la remoción. Sin embargo, siguiendo nuestro plan general de trabajo, vamos a esbozar, tentativamente, tres causas que estimamos como ejemplificativas de esta cuestión:

a) Las altas tarifas impositivas;

b) La mala política hacendaria; y

c) La insuficiencia de capitales de inversión.

A. Por lo que se refiere a la primera causa apuntada, la misma debe considerarse como la más lógica y por desgracia, también como la más frecuente. No hay que olvidar que el particular que se dedica a la realización de actividades económicas lo hace con el único fin de obtener el mayor número posible de ganancias. El origen de la Economía se encuentra en el afán del hombre de proveerse y de proveer a su familia de los satisfactores necesarios para subsistir. De nada le sirve generar ingresos si éstos no van a dejarle una utilidad razonable, que le permita vivir con más o menos decoro. Tampoco debe perderse de vista que cualquier actividad económica requiere de gastos, inversiones, reinversiones, reservas y ahorros. En tales condiciones, el legislador, al gravar una fuente productiva, tiene que evaluar la forma

y proporción en que el impuesto incrementará los gastos contra el ingreso global, disminuyendo en consecuencia la ganancia. Si considerando el impuesto, la ganancia no es redituable, o si bien, para convertirla en redituable es necesario suprimir inversiones o reservas que a la larga afectarán desfavorablemente las perspectivas de progreso del contribuyente, se habrá dado paso irremediablemente a la remoción.

Frente a estas circunstancias, el legislador debe fijar las tarifas tributarias después de un minucioso estudio de la situación económica real de la fuente que va a gravar, de tal manera que el impuesto incida en forma razonable sobre la verdadera utilidad del administrado. Por esta razón, resulta peligroso establecer tributos sobre ingresos en vez de rendimientos, como lo ha demostrado hasta la saciedad el Impuesto al Valor Agregado en todos los países donde se aplica.

Por otra parte, todo impuesto debe contener un sistema de deducciones que impida que se convierta en un gasto más que represente la gota por la que se derramó el vaso. No puede considerarse correcto prohibir o diferir la deducción de gastos efectivos y necesarios bajo el pretexto de incrementar los ingresos del Erario, ya que dicho efecto es un alivio pasajero que puede esfumarse al

desequilibrarse a la larga el presupuesto de los causantes.

La remoción provoca atraso económico, desempleo, cierre de fuentes de trabajo, fuga de capitales y resentimiento en contra de las autoridades. Por tanto, tales efectos negativos deben evitarse, atacando el mal de raíz en cuanto a sus orígenes; es decir, adecuando la legislación fiscal a la situación económica del país.

B. Otro factor que afecta sensiblemente la estabilidad financiera de los contribuyentes frente a las cargas fiscales, está constituido por una política por parte de las autoridades hacendarias, que al tratar de garantizar el fiel cumplimiento de las obligaciones tributarias, no hace sino desvirtuar la finalidad de las mismas, creando fricciones y costos adicionales. Dicha política puede englobarse dentro de lo que Adam Smith llama las visitas y fiscalizaciones odiosas por parte de los recaudadores, que hacen objeto al causante de vejaciones innecesarias, presiones e incomodidades.

De acuerdo con lo sostenido por este distinguido tratadista, semejante política de recaudación convierte en antieconómico un impuesto. Es decir, ocasiona la disminución de los ingresos obtenidos por el Erario. Desde luego, es aconsejable que el Fisco procure cerciorarse a través de medios idóneos del exacto entero de los

impuestos. Sin embargo, dicha circunstancia debe estimarse dentro de la proporción debida. De otra manera se da paso a la arbitrariedad, a las exacciones por parte de los recaudadores y finalmente, a la depresión económica en el patrimonio de los causantes, así como a la pérdida de su ánimo y voluntad para continuar realizando actividades productivas. Si las visitas de inspección se transforman en verdaderos procesos inquisitoriales, en los cuales los inspectores tienen como consigna localizar irregularidades en la negociación visitada, independientemente de que éstas existan o no, resulta indudable que tal política se encuentra indebidamente orientada.

El propósito de toda legislación fiscal es el de procurarle al Erario la mayor cantidad de ingresos posibles para la atención y desarrollo de las actividades estatales. Ahora bien, no necesariamente las altas tarifas impositivas o los procedimientos de vigilancia y de fiscalización van a dar semejantes resultados. Son múltiples los ejemplos de contribuyentes que han sufrido una visita de inspección y que, ante el cúmulo de irregularidades señaladas en la misma, algunas reales pero otras ficticias que dan origen a la determinación de liquidaciones adicionales de impuestos y al pago de fuertes sanciones, prefieren cerrar su negociación a tener que soportar cargas fiscales que implican la ruina económica.

Ante tal situación, la política del Fisco debe operar dentro de un marco de estricta imparcialidad. Descubriendo y sancionando a los verdaderos evasores, pero evitando las injusticias, las amenazas al causante, las intimidaciones que en ocasiones suelen ser verdaderamente grotescas, y particularmente las vejaciones. El abuso del poder jamás contribuirá a fortalecer la conciencia ciudadana y el respeto hacia las autoridades.

C. El tercer elemento que hemos invocado como causa de la remoción opera, en cierto sentido, fuera del ámbito de control de los órganos del gobierno, ya que más bien se trata de una característica propia de sistemas económicos poco avanzados.

Es evidente que toda actividad productiva, dentro del mundo moderno, requiere invariablemente de empréstitos y de alivios de tipo económico. En ocasiones el comerciante o el industrial necesitan de auxilios monetarios que les permitan ampliar sus actividades para posteriormente lograr las ganancias deseadas. Pero cuando los capitales de inversión resultan insuficientes o el interés conforme al cual operan los coloca lejos del alcance del comerciante e industrial medio, las perspectivas de desarrollo económico a largo plazo tienden a desaparecer, provocándose el consiguiente cierre de fuentes de trabajo

y la desocupación.

Desde luego, esta circunstancia opera dentro del estricto marco de las relaciones económicas de cada nación y obedece fundamentalmente a factores derivados del problema de la libre concurrencia o de la excesiva intervención del gobierno en la economía. Sin embargo, el Estado debe hacer frente a este problema, con el objeto de mantener un desarrollo comercial e industrial estable y uniforme a través de la regulación del crédito, mediante el control de la libre-concurrencia y restringiendo su intervención exclusivamente a los sectores básicos de la economía, con el objeto de evitar el enriquecimiento excesivo de un sector de la población y el endeudamiento progresivo del resto de la misma, ya que en caso contrario, al sobrevenir el cierre de comercios e industrias, el propio Estado será el primero en resentir sus consecuencias.

V. EFECTOS POSITIVOS

Hemos analizado las causas por las cuales los administrados se niegan a pagar sus impuestos. Ahora toca hacer referencia a los problemas que regularmente suelen presentarse cuando los tributos son cubiertos. En primer término cabe señalar que el pago correcto de los impuestos representa un signo alentador de progreso dentro de las

comunidades, que el Fisco debe estimular y mantener a través de una política de acercamiento y comprensión hacia los contribuyentes. El pago de impuestos es una obligación, pero también un ingreso seguro y necesario para el Estado, que éste tiene que garantizar en debida forma.

Ahora bien, cuando los impuestos son cubiertos normalmente, en principio el Fisco no enfrenta mayor dificultad, puesto que la finalidad buscada ha sido alcanzada. Sin embargo, el pago de impuestos da lugar a una serie de relaciones económicas entre los gobernados que pueden desembocar en un alza general del costo de la vida y desencadenar temibles efectos inflacionarios. Cuando el legislador crea un impuesto, persigue básicamente gravar una determinada actividad productiva, tratando de que el mismo incida sobre los rendimientos de un sector de la población. ¿Pero, son los sujetos señalados en la Ley Tributaria como causantes, quienes efectivamente pagan los impuestos? Desde un punto de vista simplista así parece ser. La persona señalada por la Ley como sujeto pasivo de la obligación tributaria presenta su declaración y entera el impuesto respectivo ante la oficina recaudadora. Aparentemente sobre ella incidió el gravamen. Pero analizada la cuestión en relación con el complejo mundo de las actividades comerciales e industriales, ¿qué garantía tiene el Estado de que el

sujeto pasivo no incrementa el precio de los artículos que elabora a fin de compensar el costo del impuesto? ¿Qué seguridad existe de que no redujo el personal a su servicio? ¿De que no suspendió determinadas prestaciones de servicios? Es decir, de que, por una parte, cubrió un impuesto mayor pero por la otra encareció un producto, fomentó el desempleo o canceló otro tipo de actividades económicas que también constituyen fuentes de impuestos. Es en este punto en donde se presenta el principal efecto positivo de la relación tributaria: la traslación o repercusión. Fenómeno fiscal que Harold M. Sommers define como "El proceso por medio del cual se forza a otra persona a pagarlo (el impuesto)".[4]

Lo anterior nos hace pensar que el impuesto, una vez enterado, sigue un verdadero camino que va repercutiendo incesantemente por todos los ámbitos de la economía nacional. Camino que lo lleva en diversos sentidos ya sea hacia un punto final de incidencia o hacia un círculo vicioso, pero que afecta poderosamente todo tipo de relaciones industriales, comerciales y de consumo, frente a las cuales los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad quedan relegados a un segundo término, provocándose así el principio de injusticia social que su desconocimiento implica. Recorramos dicho camino.

VI. LA PERCUSIÓN DEL IMPUESTO

Siguiendo el criterio de Sommers, la primera etapa del camino se encuentra en el punto donde la Ley impone la exacción. A esto se le denomina la *Percusión del Impuesto*, y deviene de la lógica misma de la obligación tributaria. En efecto, toda ley fiscal tiene como elemento esencial y constitutivo el señalamiento del causante o causantes. Salvo casos excepcionales, propiciados por tributos realmente dirigidos al consumidor como el Impuesto al Valor Agregado, la Ley no prejuzga sobre las posibilidades de traslación, concretándose a especificar los sujetos pasivos, obligado directo y obligado solidario, así como los plazos y forma de entero. En tales condiciones, la percusión del impuesto se presenta cuando el causante gravado por el legislador ocurre a pagarlo.

Dentro de un sistema tributario económicamente sano, llegar a este punto representa un ideal, puesto que positivamente se está afectando la fuente de ingresos que se desea gravar. Se individualiza al contribuyente y puede apreciarse válidamente el impacto genérico sobre la economía nacional, lo que indudablemente mantiene un control adecuado sobre los imponderables que suelen impedir una correcta planeación fiscal hacia el futuro. ¿Existen posibilidades de alcanzar semejante ideal de percusión? O empleando otras palabras, ¿es factible

lograr una coincidencia entre la percusión y la incidencia del impuesto? En principio el tributo continúa su camino, es decir, como regla general operan la traslación y el conjunto de relaciones económicas que la misma engendra. Sin embargo, en algunas ocasiones el contribuyente no tiene necesidad de repercutir la carga del gravamen y en consecuencia el proceso se detiene, lográndose la finalidad contenida en la legislación. Esta circunstancia, absolutamente positiva, puede presentarse cuando los rendimientos gravados no se ven disminuidos hasta un límite antieconómico por los impuestos y cuando además el control de precios por parte del Estado y la presión de una auténtica competencia en el mercado, impiden que se repercuta la carga fiscal en la clase consumidora. Además, un correcto sistema legislativo de deducción de gastos reales y necesarios contribuye poderosamente al logro de tal finalidad. Por el contrario, la existencia de mercados monopolizados, la falta de control gubernamental sobre los precios de los artículos y particularmente la presencia de impuestos que inciden sobre ingresos sin admitir deducciones, propician el proceso traslativo con todas sus implicaciones.

Por lo anterior resulta factible concluir, tomando en consideración por otra parte los factores de egoísmo material y de ambición creciente que privan en el mundo actual, que la percusión es tan sólo el punto de

inicio en el que eventualmente suele incidir el impuesto, pero que como regla de aplicación sirve de base para el fenómeno de la traslación, ya que el obligado directo, en ocasiones presionado por factores numéricos y en otras por conveniencia personal, trata de que sean otros los que en última instancia soporten las cargas fiscales.

Ante todo la traslación puede implicar una verdadera cadena, ya que el tercero que ha recibido el gravamen del obligado directo, a su vez lo repercute en otra persona diferente y así sucesivamente. De tal manera que la misma va a operar en diversos sentidos, reflejándose de manera genérica en la totalidad del desenvolvimiento económico.

Resumiendo el problema, cabe destacar que la doctrina ha considerado uniformemente dos formas clásicas de traslación: la protraslación y la retrotraslación. Ellas constituyen dos importantes senderos que recorre el impuesto en su camino.

VII. LA PROTRASLACIÓN

De acuerdo con lo expuesto por Harold Sommers, la protraslación es una forma de traslación de impuestos que consiste en incrementar el precio de los bienes y servicios.[5]

El comerciante o industrial añade al precio de venta al público el monto de los impuestos que paga convirtiendo al consumidor en el verdadero destinatario de los mismos.

Desde luego, es la forma más injusta, aun cuando la más frecuente de repercusión. Su principal efecto es el encarecimiento de la vida en perjuicio de la clase consumidora, compuesta por la gran mayoría de la población de un país. En ocasiones la protraslación llega a convertirse en un medio de generar utilidades netas sin pago de impuestos y sin violar la ley, pero en perjuicio del sector más numeroso del conglomerado social.

En realidad, la protraslación se rige por las leyes de la oferta y la demanda, ya que las condiciones del mercado son las que inducen al comerciante e industrial a repercutir sus impuestos ante las necesidades del público consumidor.

Por otra parte, la protraslación da lugar al llamado "impuesto en cascada", ya que permite una sucesión de repercusiones que inciden sobre las diversas etapas de la producción. Así, el fabricante traslada el impuesto a los distribuidores, éstos a su vez a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste, finalmente, en el consumidor. Al ir operando este procedimiento, el Fisco pierde todo

control, e inclusive interés, puesto que ya percibió el ingreso previsto en la Ley tributaria y la cuestión queda al amparo de necesidades e intereses de tipo económico. Ahora bien, cada uno de los causantes que intervienen en la derrama en cascada, comercia con base en un costo determinado que incorpora al precio del artículo y al cual debe sumar el monto del impuesto repercutido. De tal manera que, cuando el producto llega a manos del público consumidor, su precio se ha incrementado quizá insensiblemente por la suma de costos e impuesto trasladado.

Lo anterior no hace sino confirmar nuestra idea inicial en el sentido de que la protraslación se presenta como un serio problema que agrava el encarecimiento de la vida, puesto que al no ser cubiertos los impuestos por los verdaderos causantes, cuyos ingresos o rendimientos el legislador pretendió afectar, inciden sobre otros sectores de la población, sujetos al pago de otros impuestos directos, rompiéndose así de manera tajante los principios de generalidad, justicia, uniformidad, proporcionalidad y equidad que Adam Smith preconizara desde el siglo XVIII, como elementales para cualquier sistema fiscal basado en el mutuo respeto entre gobernantes y gobernados.

VIII. LA RETROTRASLACIÓN

El segundo sendero que los impuestos pueden tomar en su camino a través de la economía de un país, está constituido por la retrotraslación, la que, de acuerdo con lo sustentado por Harold M. Sommers en su obra Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, consiste en pagar menos por los bienes y servicios.

Es necesario hacer una distinción entre percusión y retrotraslación, ya que ambas técnicas fiscales suelen dar lugar a confusiones. En la percusión, el causante señalado por la ley tributaria como obligado directo cubre el impuesto, deduciendo su importe de los ingresos o rendimientos obtenidos. En tanto que en la retrotraslación, el fabricante absorbe impuestos destinados a trabajadores y consumidores, generalmente por exigencias del propio mercado o por presiones de tipo oficial.

Indudablemente, la retrotraslación como forma de repercusión resulta más benigna que la protraslación, puesto que en última instancia no recae sobre la clase consumidora, sino que afecta a un sector que cuenta con mayores elementos de defensa. El peligro de la misma radica en el hecho de que los fabricantes, al ver reducidos los precios de los artículos que elaboran, y en consecuencia sus ingresos y utilidades, pueden elevar los de otro tipo de artículos, o bien disminuir sus volúmenes y costos, dejando de tributar por otros conceptos y

ocasionando desocupación. Sin embargo, la retrotraslación puede llegar a representar un medio de control gubernamental sobre ciertas presiones inflacionarias. Existen numerosos ejemplos de impuestos destinados a gravar a los trabajadores o a la clase consumidora, o que por su propia naturaleza son susceptibles de "derramarse en cascada", que por exigencias estatales el industrial o comerciante se ve forzado a absorber, impidiéndose así la consecuente elevación de salarios, precios, y en cierta medida, el crecimiento de la llamada "espiral inflacionaria". Esta política que en ocasiones ha sido denunciada como un signo desalentador del creciente intervencionismo del Estado en la economía privada, si se maneja en forma adecuada y prudente, puede rendir óptimos resultados en beneficio de los sectores mayoritarios de la población.

IX. LA INCIDENCIA DEL IMPUESTO

La fase final en el camino que los impuestos siguen como consecuencia de la repercusión, se ha denominado comúnmente por la doctrina, como la incidencia del impuesto. En términos generales suele definírsele como el lugar de descanso del impuesto, que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravamen a otro tercero. En principio puede decirse que la incidencia es susceptible de presentarse en cualquiera de

las fases que hemos analizado como efectos positivos que los tributos producen al ser debidamente cubiertos. Sin embargo, algunos autores sostienen que no es fácil precisar en forma definitiva en quién incide un impuesto, particularmente en los casos de protraslación y de retrotraslación.

En efecto, si se analizan con cuidado dichas circunstancias, es factible advertir que el proceso traslativo de los impuestos puede dar lugar a un círculo vicioso que incesantemente tiende a elevar el costo de la vida. Contemplada la cuestión en sus dos ángulos, la premisa anterior, en principio, resulta absolutamente cierta. Así por ejemplo, en el caso de la retrotraslación, el comerciante o el industrial que se ha visto forzado a absorber un impuesto destinado a incidir sobre la clase consumidora, buscará compensar el monto del mismo con cargo a los precios de otros artículos a cuya fabricación o venta se dedique, o bien tratará de reducir costos dejando de realizar algún otro tipo de actividades, o en el peor de los casos, disminuyendo el nivel de calidad del artículo de que se trate. En tales condiciones, aunque aparentemente ha operado la retrotraslación, en realidad el impuesto está incidiendo sobre una gran cantidad de factores que suelen resultar bastante variables, como pueden serlo el propio personal del comerciante o industrial, sus proveedores, el Fisco mismo, o

paradójicamente, el público consumidor al que se trató de proteger, el que se ve necesariamente afectado cuando se elevan los precios de otros artículos distintos del que ocasionó la retrotraslación o cuando disminuye la calidad del producto gravado.

Por otra parte, en el caso de la protraslación, tampoco es fácil determinar con precisión en quién descansa en definitiva la carga del tributo. Aparentemente, puede decirse que cuando se cobra más por los bienes y servicios, es la clase consumidora la que va a soportar el impuesto correspondiente. Sin embargo, esta clase mayoritaria de la población puede reaccionar solicitando aumentos de salarios y mejores prestaciones, que necesariamente van a afectar a los organismos públicos o privados, que se ven obligados a otorgarlos, incidiendo en última instancia la carga tributaria inclusive sobre las propias fuentes creadoras del impuesto.

Ante tal situación, puede pensarse que la incidencia del impuesto es un concepto teórico que dentro de la realidad no puede apreciarse con exactitud, en virtud de que el proceso económico se presenta en forma continua e ininterrumpida originando una verdadera circulación indefinida y divergente de las cargas tributarias. Esta, inclusive, parece ser la conclusión a la que llegan tratadistas como Sommers y Margáin Manautou.

Desde nuestro punto de vista, dicha conclusión resulta en términos generales satisfactoria, pues no hace sino reflejar un fenómeno que se presenta dentro de la moderna vida económica y financiera; pero profundizando la cuestión un poco más, pensamos que es factible establecer reglas fijas de incidencia, particularmente en el caso de la protraslación. En primer término, podemos señalar que existen algunos casos en los cuales la percusión y la incidencia del impuesto coinciden. Circunstancia que, como ha quedado asentada en párrafos anteriores, debe representar el ideal de todo sistema tributario, puesto que implica la realización del propósito perseguido por el legislador, ya que el sujeto señalado en la Ley Tributaria como causante del impuesto, es quien realmente lo cubre al Fisco.

Este tipo de coincidencia suele presentarse en aquellos impuestos que, a más de encontrarse debidamente planeados, gravan de una manera proporcional la utilidad o ganancia generada por el contribuyente, de tal manera que a pesar del gravamen, éste conserva un margen de beneficio personal redituable y atractivo, que opera como un freno para la traslación, ya que comercialmente el mantenimiento de precios en el mercado dentro de un nivel estable es una garantía de

éxito.

Pero contemplando la cuestión dentro de la escueta realidad económica y social de nuestros días, tenemos que concluir que la coincidencia entre percusión e incidencia no viene a ser sino la clásica golondrina que no hace verano, ya que las constantes y crecientes necesidades materiales de la economía moderna han llegado a establecer como una regla inevitable del Derecho Fiscal, la de que en esencia no existe ningún impuesto que no sea repercutible.

Ahora bien, visto el problema desde el ángulo de la retrotraslación, es lícito pensar que es en este aspecto en donde resulta más difícil precisar la incidencia definitiva de los impuestos. En efecto, el comerciante o el industrial, cuando absorben un tributo legislativamente destinado a gravar a la clase consumidora, tienen a su favor una serie de elementos y de circunstancias que les permiten repercutir la carga fiscal absorbida, ya que la operación en el mercado, sobre todo si la misma se canaliza a largo plazo, insensiblemente va presentando oportunidades de compensar razonablemente, y en ocasiones con un genuino margen de utilidad, los impuestos retrotrasladados.

No puede desconocerse el hecho de que durante algún tiempo la

retrotraslación ocasione pérdidas al comercio o a la industria, pero por la misma naturaleza de semejantes actividades tiene que pensarse que las pérdidas no pueden ser acumulativas, sino que, por el contrario, deben compensarse con futuras ganancias, puesto que si el impuesto retrotrasladado no es susceptible de hacerse incidir en definitiva en otros factores dentro del proceso económico o dentro del proceso de consumo, se dará paso irremisiblemente a la remoción.

Finalmente, analizada la cuestión desde el ángulo de la protraslación, la misma presenta caracteres que nos hacen concluir que es precisamente en ese aspecto en el que puede precisarse la regla general de incidencia. Al respecto hemos señalado en párrafos precedentes que la protraslación actúa básicamente al cobrarse más por los bienes y servicios y que la reacción que puede producirse en la clase consumidora como destinataria de la misma es la de exigir a cambio del alza de tributos, un incremento en los salarios. Sin embargo, no es ningún secreto que los salarios no crecen en la misma proporción que los precios. Una realidad económica que no puede desconocerse es el encarecimiento progresivo e indefinido de los costos de los satisfactores necesarios, complementarios y superfluos que la vida cotidiana exige.

Desde luego, frente a dicha alza, el incremento de las percepciones

en beneficio de la población se presenta en forma definitivamente desproporcionada. Para la mayoría de los habitantes de un Estado moderno, mientras los gastos se desarrollan en forma vertiginosa, los ingresos aumentan con una lentitud desesperante. En tales condiciones, al no existir la debida proporción entre el importe de los satisfactores y el incremento de los salarios, la protraslación hace incidir en definitiva la carga del gravamen en el público consumidor.

La conclusión anterior es incontestable, ya que si los precios y los emolumentos se desarrollaran en forma paralela, nadie se preocuparía de hablar del encarecimiento de la vida y la protraslación como fenómeno fiscal resultaría una simple materia de laboratorio doctrinario y no una realidad social.

Lo expuesto nos permite fijar como conclusión definitiva en este tema, que la incidencia de los impuestos actúa básicamente a través de la protraslación sobre la mayoría de la población, representada por el público consumidor, ya que de las tres etapas analizadas, la protraslación constituye la técnica de repercusión que usualmente opera en la vida diaria de las modernas sociedades industriales o en vías de serlo. Lo cual indudablemente nos sirve de base para localizar el punto final de descanso de los impuestos. Pero cabe preguntarse: ¿nos sirve también para localizar la vigencia efectiva y cotidiana de los principios y garantías de equidad y de proporcionalidad?

X. CUESTIONARIO

1. ¿En qué sentido influye la tesis del "Beneficio Equivalente" en el tema que se analiza en este capítulo?

2. ¿Qué elementos debe manejar el legislador con sumo cuidado al establecer un tributo?

3. ¿A partir de qué momento un impuesto empieza a surtir sus efectos?

4. ¿Debido a qué factores no revela uniformidad la reacción de los causantes ante las cargas impositivas?

5. Explicar las principales causas de la evasión fiscal.

6. Explicar el delito de contrabando como un ejemplo típico del fraude fiscal.

7. ¿Por qué se afirma que cada impuesto suele tener causas específicas que provocan efectos negativos?

8. Explicar las tres causas generales que explican el problema de la defraudación impositiva.

9. ¿Cuáles son las consecuencias más graves de la remoción?

10. ¿Por qué la remoción no puede ser controlada en forma directa por el Estado?

11. Explicar tres causas explicativas del fenómeno de la remoción.

12. ¿Por qué se afirma que no siempre los sujetos señalados en la ley tributaria como causantes, son quienes efectivamente pagan los impuestos?

13. ¿Por qué se considera que la percusión representa el ideal de un sistema fiscal económicamente sano?

14. ¿Por qué se dice que la protraslación es la forma más injusta, aun cuando la más frecuente, de traslación?

15. ¿En qué consiste el llamado "impuesto en cascada"?

16. Explicar las diferencias entre percusión y retrotraslación.

17. Explicar las ventajas y desventajas de la retrotraslación.

18. ¿Por qué se sostiene que no es fácil precisar en forma definitiva en quién incide un impuesto?

19. ¿Por qué el principio que nos dice que en realidad no existe ningún impuesto que no sea repercutible, se ha convertido en una regla general del Derecho Fiscal?

20. ¿En qué casos la retrotraslación podría dar paso a la remoción?

21. ¿Por qué se sostiene que la protraslación permite precisar la regla general de incidencia de un tributo?

BIBLIOGRAFÍA

González de la Vega, Francisco
Derecho Penal Mexicano

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Servan Scheiber, Jean Jacques
El Desafío Americano

Sommers, Harold M.
Finanzas Públicas e Ingreso Nacional

CAPÍTULO
22

La Exención en el Pago de los Tributos o Contribuciones

SUMARIO: **I. DEFINICIÓN. II. CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCIÓN. III. DISTINCIÓN ENTRE EXENCIONES Y SUBSIDIOS. IV. CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES Y DE LOS SUBSIDIOS. V. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. DEFINICIÓN

La exención en el pago de los tributos o contribuciones se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.[1]

Como puede advertirse, la exención viene a ser una situación de excepción a la regla general de causación de los tributos. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de la Federación (actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) en la sentencia dictada con motivo del juicio de nulidad número 6582/47, en cuya parte conducente se señala que: "Las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto."

Al analizarse esta cuestión debe partirse de la premisa establecida, a través del ya analizado principio de generalidad, en el sentido de que todas aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley Tributaria o lleven a cabo los hechos generadores de una contribución, están obligadas a pagarla en la forma y términos que establezca la propia Ley Tributaria. Sin embargo y a pesar de lo anterior, por razones diversas se ha considerado conveniente crear la figura de la exención, que implica un caso aislado y especial de excepción al propio principio de generalidad.

Partiendo de estas ideas preliminares, procedamos a analizar los elementos de la definición que hemos propuesto:

1. En primer lugar, la exención es una figura jurídico-tributaria.

Con esto queremos decir que, por una parte, las exenciones se presentan dentro del marco de la relación tributaria, es decir, dentro de aquel vínculo por virtud del cual un sujeto pasivo denominado causante o contribuyente está obligado a cubrir determinadas prestaciones pecuniarias o en especie a un sujeto activo denominado Fisco; y por la otra, que al derivar de esa relación jurídico-tributaria, las exenciones sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una ley.

En efecto, si de acuerdo con el principio de la legalidad tributaria, ningún ciudadano está obligado a pagar al Fisco más que aquellos tributos que previa y expresamente aparezcan previstos en una ley aplicable, lo lógico es que las excepciones a la regla general de causación de los propios tributos, tengan que encontrarse previstas también en una norma jurídica, ya que de lo contrario se rompería con el principio de certeza o certidumbre y se daría paso a la arbitrariedad o al favoritismo.

Por consiguiente, cuando afirmamos que la exención es una figura jurídico-tributaria, estamos queriendo decir que se trata de una institución fiscal que siempre debe encontrarse perfectamente establecida y regulada por normas jurídicas.

2. El principal efecto de la exención es el de eliminar de la regla general de causación determinados hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables. Tal y como lo apuntamos en párrafos precedentes, la exención constituye un caso de excepción al principio de generalidad. Dicho en otras palabras, a través de esta figura se dejan de gravar situaciones de contribuyentes que se han colocado dentro de las correspondientes hipótesis normativas, o que han llevado a cabo los hechos generadores de algún tributo o contribución. Se trata de personas que en razón de su actividad, deberían encontrarse gravadas por las leyes fiscales en forma idéntica a como se encuentra gravado el resto de la ciudadanía. Sin embargo, el legislador tributario, por diversas razones que analizaremos posteriormente, decide introducir ciertas normas jurídicas en las que a ciertos contribuyentes, a pesar de que su situación coincida con la del causante ordinario, se les elimina de la regla general de causación, otorgándoseles así un evidente beneficio económico.

De modo que, resumiendo nuestras ideas al respecto, podemos señalar que el efecto más importante de la exención es el de eliminar del régimen general de causación y mediante ciertas normas jurídicas, algunas situaciones o hechos que de otra forma serían generadores de tributos o contribuciones.

3. Dejamos establecido que a través de la exención, lo que se persigue es otorgar a determinadas personas un evidente beneficio económico. Esto último resulta bastante obvio, ya que desde el momento mismo en que, a diferencia de otros ciudadanos y empresas, a los exentos se les elimina de la regla general de causación, automáticamente se les está colocando en una situación de privilegio. Es muy importante destacar esto último porque en las exenciones no se está perdonando a determinados contribuyentes la obligación de pagar tributos, sino que se les está eximiendo de la misma, lo cual implica una situación diferente, ya que mientras el perdón es un acto gracioso, la exención, como apuntamos líneas atrás, es un privilegio.

Ahora bien, ¿por qué se otorga a ciertas personas este importante privilegio económico? Si partimos de la tesis que hemos venido sosteniendo desde el Capítulo Primero de esta obra, en el sentido de que es deber de todos los ciudadanos aportar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos a través de la relación jurídico-tributaria para procurarle al Estado los recursos económicos que necesita, a veces en forma apremiante, para la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, tendremos forzosamente que llegar a la conclusión de que sólo por muy importantes razones el legislador fiscal debe crear exenciones.

Tomando en cuenta lo anterior, señalamos en nuestra definición que tres son las principales de esas razones, y que consiste en: razones de equidad, de conveniencia y de política económica. Expliquemos en qué consisten:

A. *Razones de Equidad.* Como lo señalamos en el Capítulo Octavo de este libro, al analizar el correspondiente principio constitucional, la equidad consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto. Dicho en otras palabras, la equidad significa tratar en forma igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales. Vinculando estas nociones con el diverso principio constitucional de proporcionalidad, inevitablemente llegamos a la conclusión de que cada ciudadano debe contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica. Así, quienes más ganan deben pagar, cualitativa o proporcionalmente, una mayor cantidad de impuestos que quienes menos ganan. Sin embargo, existen personas cuyos ingresos equivalen al mínimo de subsistencia y para las cuales el tener que pagar tributos las colocaría en una posición de absoluta desigualdad en relación con el resto de los contribuyentes, ya que para ellas, el pagar algún impuesto les significaría obtener un ingreso, en términos netos, inferior al mínimo de subsistencia. En esas condiciones, tradicionalmente la Legislación Fiscal mexicana ha declarado exentas de impuesto —principalmente en el

ramo del Impuesto sobre la Renta— a todas aquellas personas que perciben el salario mínimo, ya que de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que se considera como el mínimo de subsistencia.

Evidentemente, en estos casos lo que busca el legislador tributario es mantener un principio general de equidad dentro del ámbito fiscal, reconociendo la situación de desigualdad en la que se encuentran las personas que exclusivamente perciben el salario mínimo. Así, en estos casos, la exención opera más que como un privilegio, como un instrumento de justicia social y distributiva.

B . *Razones de Conveniencia.* Dentro de la variada gama de exenciones que contempla nuestra Legislación Fiscal, nos encontramos con que se ha eliminado de la regla general de causación a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias. Tal es el caso de los partidos políticos, de los sindicatos, de las comunidades agrarias, de las sociedades cooperativas, de las instituciones educativas, asistenciales, científicas, deportivas y culturales, así como de otras similares. En estos casos se ha tomado en cuenta que, por regla general, se trata de

organismos no lucrativos que llevan a cabo tareas de evidente beneficio colectivo que el Estado debe proteger y estimular. Evidentemente, una de las formas de hacerlo es eliminándolos de la regla general de causación tributaria, a fin de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos al desarrollo de esas tareas que al propio gobierno le ha parecido conveniente fomentar.

C. *Razones de Política Económica.* Uno de los principales problemas de nuestro país está constituido por la inevitable transición de lo que una vez fue una sociedad agrícola hacia lo que pretende ser una sociedad industrializada y de consumo. Se trata del típico esquema económico de los países en vías de desarrollo. Ahora bien, la transformación de una economía tradicionalmente basada en la agricultura hacia etapas superiores del desarrollo industrial demanda una gran cantidad de esfuerzos, inversiones y sacrificios económicos. Por eso el gobierno mexicano, desde hace varios años, ha venido propiciando la creación de los llamados “paquetes de estímulos fiscales”, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante exenciones. Así, a partir del año de 1953, en el que entró en vigor la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, y hasta la fecha, ha prevalecido en nuestro país todo un régimen jurídico de exenciones y subsidios encaminado a fomentar y desarrollar diversos aspectos del

proceso de industrialización que México se ha trazado como meta. Entre estos aspectos destacan: el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes de consumo y artículos manufacturados, la inversión en bienes de capital, la creación de empresas en las áreas geográficas de menor desarrollo económico relativo, la generación creciente de empleos y otros de naturaleza similar.

Todas esas exenciones, que por su volumen y su importancia representan para el Fisco un importante sacrificio económico que afecta la realización de programas sociales, y para los industriales un indiscutible beneficio económico, han estado inspiradas en una sola razón: la política económica del Estado encaminada a promover y consolidar el desarrollo industrial del país.

II. CONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCIÓN

Dispone en su parte conducente el primer párrafo del Artículo 28 constitucional que:

> "Art. 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes."

Comentando este texto legal, Margáin Manautou opina lo siguiente:

> "De dicho precepto se puede desprender, de inmediato, que todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor son inconstitucionales. Sin embargo, no es así. En efecto, el citado Artículo 28 constitucional se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que, al ser violadas en perjuicio de un particular, pueden dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal. Esta interpretación ha sido acogida por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación. En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentran incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado Artículo 28 constitucional."[2]

La opinión transcrita no deja lugar a dudas en cuanto a la constitucionalidad de las exenciones y los subsidios. Además sirve de guía para entender en qué "términos y condiciones" las leyes ordinarias deben prohibir las exenciones de impuestos. En efecto, tal y como quedó señalado con anterioridad las exenciones constituyen un privilegio para determinados contribuyentes que a través de las mismas

ven eliminados de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones que bajo otras circunstancias quedarían fiscalmente gravadas. Por lo tanto para evitar privilegios indebidos y discriminatorios las exenciones y por ende los subsidios deben encontrarse establecidos a través de normas jurídicas que reúnan los requisitos fundamentales de generalidad, abstracción e impersonalidad, de tal manera que no se otorguen para favorecer a tal o cual persona o para beneficiar a tal o cual situación sino que se instituyan mediante disposiciones normativas de carácter general que puedan aplicarse indistintamente a todas aquellas personas por igual que cumplan con las condiciones previstas en las propias disposiciones normativas.

Por cierto es de hacerse notar que el texto vigente del primer párrafo del Artículo 28 constitucional fue modificado hasta el año de 1983, ya que anteriormente prohibía las exenciones de impuestos (y por ende los subsidios) de manera total. Esta reforma, tardía si se toma en consideración que la legislación fiscal de fomento industrial tiene en México una antigüedad promedio de 40 años, vino a satisfacer las críticas de quienes insistimos (por ejemplo a través de la primera edición de este mismo libro) en que mientras no se adecuara el citado texto constitucional a los requerimientos actuales, en principio y en estricto derecho todas las exenciones y los subsidios serían inconstitucionales.

Afortunadamente con la reforma de referencia este problema de inconstitucionalidad ha dejado de existir y el importante régimen de los incentivos fiscales —indispensable dentro del complejo proceso de industrialización del país— ha quedado incorporado de pleno derecho a nuestro sistema jurídico.

III. DISTINCIÓN ENTRE EXENCIONES Y SUBSIDIOS

Si se lleva a cabo una somera revisión de los diversos ordenamientos legales que integran la llamada Legislación de Fomento Industrial, se advertirá que en los mismos indistintamente se habla de exenciones y de subsidios. Por lo tanto, es necesario efectuar la distinción correspondiente. En principio tenemos que señalar que estamos en presencia de dos figuras jurídico-tributarias de naturaleza similar, ya que ambas están encaminadas a eliminar a determinadas personas de la regla general de causación de los tributos. Sin embargo, deben ser diferenciadas de la siguiente manera:

La exención se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general de causación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que

pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se les está exceptuando. Así, las exenciones que por razones de equidad o de conveniencia se otorgan a quienes solamente perciben el salario mínimo, a los partidos políticos, a los sindicatos, a las instituciones educativas, etc., caen dentro de esta categoría, toda vez que a estas personas y entidades no sólo se les exceptúa de la regla general de causación, sino que el beneficio económico que tal excepción trae aparejado, implica además el no tener que pagar cantidad alguna por concepto de los tributos o contribuciones que quedan comprendidas dentro de las propias exenciones.

En cambio, en el caso de los subsidios, la eliminación de la regla general de causación es solamente parcial. Dicho en otras palabras, se reduce la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad. Así, los principales subsidios que han sido establecidos por razones de política económica han consistido en meras reducciones de impuestos. Para citar algunos ejemplos, podemos señalar el caso del Decreto de Descentralización Industrial y Desarrollo Regional publicado en el Diario Oficial de fecha 20 de julio de 1972, en cuyos términos se otorgaron subsidios hasta por el 70% de los impuestos de importación correspondientes a la maquinaria y equipo introducidos al país para ser instalados en plantas industriales ubicadas en las áreas geográficas de menor desarrollo económico relativo; o el caso de los llamados Certificados de Promoción Fiscal que a partir del año de 1980, y dentro de los diversos ordenamientos legales que integran el llamado Plan Nacional de Desarrollo Industrial, se otorgaron a empresas que invirtieran en bienes de capital, ampliaciones industriales y generación de empleos en zonas de desarrollo. Estos certificados consistieron esencialmente en bonos compensables contra impuestos federales cuyo importe se fijó atendiendo a determinados índices porcentuales en relación con las inversiones realizadas y con la ubicación de las plantas industriales de las empresas beneficiadas. Por consiguiente, el efecto de los mismos consistió en reducir el importe de los impuestos federales a pagar en los años en que se llevaron a cabo dichas inversiones.

Como puede advertirse, el subsidio en realidad viene a ser una variante de la exención, que podríamos explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una eliminación total de la regla general de causación de los tributos, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial.

IV. CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES Y DE LOS SUBSIDIOS

Tal como quedó claramente expresado en el subtema inmediato anterior, los subsidios son en realidad una simple variante de las

exenciones. Por lo tanto, a fin de contar con una mayor información en torno a estos temas, es conveniente referirnos a los más importantes criterios de clasificación de estas figuras jurídico-tributarias. Para tal efecto nos basaremos en las ideas expresadas por el distinguido tratadista y profesor universitario Emilio Margáin Manautou, en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. De acuerdo con lo que manifiesta este autor, las exenciones y los subsidios son susceptibles de clasificarse en las siguientes categorías:

1. *Objetivos y Subjetivos.* Las exenciones y los subsidios de carácter objetivo son aquellos que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica (posible hecho generador del tributo o contribución) que se desea beneficiar. Dentro de esta categoría encontramos todas aquellas exenciones y subsidios basados en elementos objetivos, como pueden ser los estímulos e incentivos otorgados a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria.

En cambio, las exenciones y los subsidios de carácter subjetivo son aquellos que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Tal es el caso, por ejemplo, de las

exenciones que comúnmente se han venido otorgando a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales. En estas hipótesis, para el otorgamiento del beneficio fiscal, la ley toma en cuenta las principales características o cualidades del sujeto, es decir, de la institución, y considera conveniente que al tratarse de entidades no lucrativas y destinadas al fomento y a la atención de actividades socialmente necesarias, debe eximírseles de la regla general de causación.

2 . *Permanentes y Transitorios.* Las exenciones y subsidios permanentes son aquellos que están en vigor por tiempo indefinido o sea que subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga. Así por ejemplo, se puede considerar como una exención permanente la que la Ley del Impuesto sobre la Renta ha venido otorgando a quienes perciben el salario mínimo. Esta exención se ha mantenido durante muchos años y se estima que permanecerá en vigor indefinidamente, mientras no cambie la política del Fisco mexicano en torno a esta cuestión.

En cambio, las exenciones y los subsidios transitorios son aquellos en los que el propio ordenamiento legal que los establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor. En estos casos, el

beneficiario sabe de antemano y a ciencia cierta cuánto tiempo va a disfrutar del beneficio económico. Tal fue el caso de los diversos subsidios contemplados en la anteriormente mencionada Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, la que de manera específica asignaba períodos de cinco, diez y quince años de duración a los distintos tipos de incentivos fiscales que contenía.

3. *Absolutos y Relativos.* Al llegar a esta clasificación, resulta válido afirmar que las exenciones caen por regla general dentro de la categoría de absolutas, mientras que los subsidios quedan comprendidos dentro de la categoría de relativos. Esto obedece a la principal diferencia que, como señalamos con anterioridad, existe entre estas dos figuras tributarias.

Por consiguiente podemos afirmar que las exenciones son absolutas porque, en términos generales, no solamente representan para su beneficiario una eliminación total de las cargas económicas, sino también la supresión de las llamadas obligaciones fiscales secundarias, como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones de impuestos, etc.

En cambio los subsidios son relativos, porque, en primer lugar, no eliminan totalmente la carga tributaria, sino que tan sólo la reducen

porcentualmente y en segundo término, porque no suprimen las obligaciones fiscales secundarias, ya que, por ejemplo, una empresa que disfruta de algún subsidio sigue estando obligada a mantener sus libros y registros contables, a presentar declaraciones de impuestos, a manifestar sus operaciones para efectos fiscales y en general a cumplir con todas las obligaciones de cualquier contribuyente ordinario.

V. CUESTIONARIO

1. ¿Qué relación existe entre el Principio de Generalidad y la figura de la exención?

2. ¿Por qué se afirma que de no ser la exención una figura jurídico-tributaria, se rompería con el principio de certeza o certidumbre y se daría paso a la arbitrariedad o al favoritismo?

3. ¿Equivale la exención a un perdón en el pago de los tributos o contribuciones?

4. Explicar en qué consisten las razones por las que el legislador fiscal crea exenciones.

5. ¿Por qué razón las personas que perciben el salario mínimo se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta?

6. ¿Cuál ha sido el objetivo de los llamados "paquetes de estímulos

fiscales”?

7. En tu opinión, el otorgamiento de exenciones y subsidios a la industria, ¿afecta o no afecta a la realización de programas gubernamentales de beneficio social?

8. En tu opinión, ¿cuál debe ser la interpretación que debe darse al texto del Artículo 28 constitucional, que establece que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá exención de impuestos?

9. En tu opinión, ¿es correcta la interpretación que el licenciado Emilio Margáin Manautou lleva a cabo del problema que se menciona en la pregunta inmediata anterior?

10. ¿Por qué al hablarse de exenciones y subsidios se dice que estamos en presencia de dos figuras jurídico-tributarias de naturaleza similar?

11. ¿Cuál es la principal característica de los subsidios?

12. Citar algunos ejemplos concretos de subsidios.

13. Explicar con ejemplos, la clasificación de las exenciones y los subsidios en objetivos y subjetivos.

14. Explicar con ejemplos, la clasificación de las exenciones y los subsidios en permanentes y transitorios.

15. Explicar con ejemplos, la clasificación de las exenciones y los subsidios en absolutos y relativos.

BIBLIOGRAFÍA

Arrioja Vizcaíno, Adolfo
Las Finanzas Públicas (Revista Jurídica No. 10)

Arrioja Vizcaíno, Adolfo
Incentivos Fiscales (Revista Jurídica No. 10)

Margáin Manautou, Emilio
Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano

Serra Rojas, Andrés
Derecho Administrativo

CAPÍTULO
23

Formas de Extinción de Los Tributos

SUMARIO: **I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. II. EL PAGO. III. DIVERSOS TIPOS DE PAGO. A. Pago liso y llano de lo debido; B. Pago de lo indebido; C. Pago bajo protesta; D. Pago extemporáneo. E. Pago de anticipos. IV. LA COMPENSACIÓN. V. LA CONDONACIÓN. VI. LA PRESCRIPCIÓN. VII. LA CADUCIDAD. VIII. LAS REFORMAS AL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ENTRARON EN VIGOR EL 1o. DE ENERO DE 1992. IX. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. X. CUESTIONARIO. BIBLIOGRAFÍA.**

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A lo largo de esta obra hemos visto cómo nacen, cómo se determinan en cantidad líquida, cómo se recaudan, quiénes deben pagarlos, cuántas clases existen, qué efectos producen, qué principios los rigen y, en general, todos los demás aspectos relacionados con la configuración y con la existencia normativa de los tributos o contribuciones.

Ahora, al llegar al final de este estudio introductorio al Derecho Fiscal Mexicano, toca hacer referencia a las formas de extinción de los propios tributos. Dicho en otras palabras, a los diversos medios o procedimientos por virtud de los cuales un tributo deja de existir jurídica y económicamente hablando. A fin de dejar debidamente planteada la temática de este último capítulo, es necesario, en primer lugar, establecer que, en nuestra opinión, cinco son las formas de extinción, a saber:

1. El pago;

2. La compensación;

3. La condonación;

4. La prescripción; y

5. La caducidad.

Procedamos al análisis por separado de todas y cada una de estas formas de extinción.

II. EL PAGO

De acuerdo con su acepción jurídica clásica, pago significa cumplimiento de una obligación. De ahí que generalmente se le considere como la forma idónea de extinguir un deber jurídico, toda vez que la manera adecuada de cancelar una obligación es cumpliéndola, puesto que desde el momento mismo en el que se le da cumplimiento en los términos contraídos, la obligación deja de tener razón legal para existir. Por consiguiente, cuando se habla del pago de los tributos, tenemos que entenderlo en función tanto de su acepción económica como de su acepción jurídica. Así por ejemplo, cuando se paga un impuesto, no solamente se está entregando al Fisco el importe pecuniario o en especie del mismo (acepción económica), sino también se está dando cumplimiento a la norma jurídica-tributaria que establece a cargo del sujeto pasivo la obligación de contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad económica (acepción jurídica).

Es importante no perder de vista la distinción que se formula en el párrafo que antecede, ya que como en la práctica, la entrega de una prestación económica suele implicar al mismo tiempo el cumplimiento de la obligación legal relativa, puede resultar muy sencillo pensar que, a simple vista, el pago se traduce tan sólo en la entrega de una cantidad de dinero o de bienes económicamente valiosos. Por eso no hay que perder de vista la clara connotación que la palabra "pago" posee dentro de la ciencia jurídica como cumplimiento de una obligación. Así, para citar un ejemplo, cuando un contribuyente satisface determinados requisitos establecidos en las leyes tributarias que no consisten en la entrega de prestaciones económicas al erario público, sino en el cumplimiento de determinados requisitos o trámites como pueden ser el inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, autorizar libros de contabilidad, registrar en los mismos los asientos correspondientes a sus operaciones, presentar avisos de cambio de domicilio, etc., en realidad, desde el punto de vista jurídico, está "pagando", toda vez que al darles cumplimiento está provocando la extinción de las obligaciones contenidas en los preceptos tributarios que establecen tales requisitos.

De modo que, sintetizando nuestras ideas al respecto, podemos afirmar que el concepto de pago en materia fiscal posee dos acepciones

principales, una jurídica y otra económica; que en algunas ocasiones la acepción económica y la jurídica llegan a confundirse en la práctica, especialmente cuando se trata de obligaciones tributarias que deben satisfacerse mediante la entrega al Fisco de determinadas cantidades de dinero o de bienes económicamente valiosos; pero que en otros casos, cuando se trata de obligaciones fiscales no cuantificables, como lo son todas las relacionadas con trámites, requisitos, gestiones, etc., el concepto "pago" conserva únicamente su acepción jurídica y estrictamente se hace consistir en el cumplimiento de una obligación.

III. DIVERSOS TIPOS DE PAGO

Aun cuando el pago es la forma idónea de extinguir un tributo, nos encontramos con que dentro de nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos. Inclusive puede afirmarse que algunas de estas formas no necesariamente implican la extinción, al menos inmediata, del tributo de que se trate. Por consiguiente conviene analizarlas a continuación, refiriéndolas básicamente a los efectos que pueden producir como un medio de extinción mediato o inmediato, de la obligación tributaria:

A. Pago Liso y Llano de lo Debido

Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al Fisco correctamente las cantidades que le adeuda, en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie. Evidentemente esta hipótesis, aparte de constituir la situación ideal dentro de la relación jurídico-tributaria, representa la forma idónea de extinguir un tributo, puesto que se trata de aquellos casos en los que los contribuyentes cumplen adecuada y oportunamente con las obligaciones que les imponen las disposiciones fiscales. Por lo tanto, merced a ese oportuno y debido cumplimiento, el tributo automáticamente se extingue.

B. Pago de lo Indebido

Esta situación se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así, que el Artículo 22 del Código Fiscal en vigor, contempla para esta hipótesis la figura de la "devolución del pago de lo indebido", en cuyos términos el

contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba, puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses — y actualización de la deuda con base en el Indice Nacional de Precios al Consumidor tal y como se hace en el ya analizado caso de los recargos — previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación en una tesis dictada por mayoría de votos, sostuvo el siguiente criterio:

> En ese orden, es evidente que el precepto legal impugnado, en cuanto establece un límite para la causación de intereses a cargo del fisco, no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, dado que dichos principios se cumplen en la medida en que el legislador previó a cargo de la autoridad hacendaría, la obligación de reintegrar al contribuyente las cantidades indebidamente pagadas y actualizadas al momento de efectuar la devolución, así como a pagar intereses en caso de no realizarse la devolución dentro de los plazos previstos para tal efecto, habida cuenta que como ya se dijo, dicha limitante se justifica y encuentra su razón de ser, en el hecho de que, atendiendo a que los intereses y los recargos participan de la misma naturaleza indemnizatoria, el legislador ordinario estimó necesario hacer extensiva a los intereses la limitante prevista para la causación de recargos, misma que tiene por objeto lograr que el monto de tales conceptos se ajusten a la realidad económica que existe en la época en que se paga, pero a la vez, evitar que los contribuyentes que no cumplen con el "pago correcto y oportuno de las contribuciones a su cargo" obtengan ventajas financieras en perjuicio del fisco federal. (Amparo en revisión 2670/2003, resuelto el 11 de junio de 2004. Mayoría
>
> de 4 votos. Tesis que obra en el archivo electrónico del autor).

Sobre este particular el distinguido jurista Enrique Calvo Nicolau, expresa la siguiente opinión: "El argumento final me parece engañoso y falto a la verdad. El incumplimiento a devolver al contribuyente el pago de lo indebido (o en su caso el saldo a su favor), sí es imputable a la autoridad fiscal, únicamente, pues para eso el orden jurídico le concede un plazo para cumplir su obligación consistente en devolverles las cantidades adecuadas. Por lo tanto, el incumplimiento (salvo que fuere por caso fortuito o fuerza mayor) sólo puede atribuirse al obligado en este caso, la autoridad fiscal- más nunca al gobernado, cuyo único interés es obtener, de inmediato, la reintegración de su patrimonio. De esta manera, con la limitación de cinco años a la causación de intereses proveniente del incumplimiento de la autoridad fiscal ésta no tendrá interés alguno en cumplir su obligación transcurridos los cinco años en cuestión, pues a partir de ahí podrá disfrutar del uso del dinero ajeno sin ninguna carga económica que la apresure." (Fuente: Calvo Nicolau Enrique, "Comentarios a la Reforma Fiscal 2005». Editorial Themis, S.A. de C.V.).

La opinión que se acaba de transcribir es a todas luces correcta, en virtud de que la autoridad fiscal con gran frecuencia incumple deliberadamente con los plazos legales para efectuar la devolución del pago de lo indebido, y después sujeta a los contribuyentes a largos procedimientos administrativos y jurisdiccionales para lograr la recuperación de las contribuciones que no debieron haber pagado o que pagaron en exceso, jugando siempre con la posibilidad de que los contribuyentes ante el tiempo y los costos involucrados se desistan de sus reclamaciones a fin de que los recursos respectivos queden a beneficio del fisco.

De ahí que resulte muy criticable este criterio del máximo tribunal de la República en el sentido de equiparar los recargos con los intereses, siendo que se trata de dos conceptos radicalmente distintos puesto que los recargos son una sanción por el pago extemporáneo de contribuciones, mientras los intereses representan el costo por la utilización de un dinero ajeno. Si la Segunda Sala de la Suprema Corte hubiera tomado en consideración los atinados conceptos de Calvo Nicolau, habría sentado un valioso

precedente para evitar que las autoridades fiscales hagan todo lo posible para demorar la devolución del pago de lo indebido, puesto que al correr los intereses en forma indefinida contarían precisamente con la carga económica idónea para apresurar la devolución del dinero ajeno. Por consiguiente, este autor concuerda plenamente con Calvo Nicolau y piensa que los señores ministros de la Suprema Corte que votaron esta resolución están contribuyendo a prolongar el estado de incertidumbre en el que continuamente quedan colocados los contribuyentes que están perfectamente legitimados para exigir y recibir, dentro de los plazos que la ley aplicable marca, la devolución del pago de lo indebido.

C. Pago Bajo Protesta

Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensa legal que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución en los términos del cuarto párrafo del invocado Artículo 22 del Código Fiscal, que señala que: "El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del Fisco Federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del Artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago..."

Aun cuando el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 sí regulaba el pago bajo protesta, inexplicablemente el Código en vigor no lo hace. Esto nos parece particularmente injusto porque, como lo señalamos anteriormente, los recargos corren desde la fecha de exigibilidad del tributo hasta que el pago se efectúe. Ahora bien, como la duración promedio del trámite de recursos y medios de defensa en materia fiscal es del orden de dos años, lo más aconsejable para un contribuyente que desea impugnar la resolución por la cual se establece un tributo a su cargo es que pague el importe relativo precisamente bajo protesta, con el objeto de lograr un doble propósito: garantizar el interés fiscal (recuérdese el principio de "solve et repete", según el cual el Fisco jamás litiga sin garantía) y principalmente evitar que corran los recargos, a fin de que en caso de que la resolución o sentencia sean desfavorables para el particular, el importe del adeudo no se incremente sensiblemente.

Pero a pesar de todo lo anterior, el Código actual omite toda referencia a la figura del pago protesta dando origen, con ello, a una situación de inequidad en perjuicio de los contribuyentes.

Pero independientemente de lo anterior, resulta pertinente

formular los siguientes comentarios: El pago bajo protesta en sí no constituye una forma de extinguir los tributos, sino tan sólo una manera de garantizar el interés fiscal (evitando al mismo tiempo que los recargos corran exageradamente) durante el tiempo que dure la tramitación de los correspondientes recursos o medios de defensa y hasta que se dicte una resolución definitiva que establezca la verdad legal en el asunto de que se trate. De modo que dependiendo del sentido de esa resolución definitiva, es decir, según sea adversa o favorable para el contribuyente, el pago bajo protesta puede indistintamente convertirse en pago definitivo, extinguiéndose sólo hasta entonces la contribución respectiva, o bien transformarse en una situación jurídica que dé nacimiento al derecho a favor del sujeto pasivo de solicitar la devolución de cantidades enteradas indebidamente.

D. Pago Extemporáneo

Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al Fisco las cantidades que legalmente le adeuda sin objeciones ni inconformidades de ninguna especie, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto y aun cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se considere extinguida la contribución debe cubrirse la

cantidad adeudada más los recargos y sanciones que legalmente procedan por la extemporaneidad en el pago. Dicho en otras palabras, en esta hipótesis sí podemos hablar de la extinción del tributo, pero con la salvedad de que esa extinción implica la entrega de aportaciones económicas accesorias por concepto de recargos y sanciones.

E. Pago de Anticipos

Este tipo de pago se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al Fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder. Así, de acuerdo con lo que marca la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas físicas dedicadas a la prestación de servicios profesionales en forma independiente, deben pagar el impuesto a su cargo en forma anual. Sin embargo, la propia ley dispone que en el curso del año estos contribuyentes deben enterar varios anticipos en función de los ingresos gravables que vayan obteniendo, los que se descuentan del impuesto anual que resulte. Evidentemente, en este caso sí puede hablarse de que existe extinción del tributo, por lo menos en lo que corresponde a la parte proporcional cubierta mediante la entrega de cada anticipo.

IV. LA COMPENSACIÓN

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos. Pongamos un ejemplo: el señor A adeuda al señor B la cantidad de $100, pero a su vez el señor B adeuda al señor A la cantidad de $50; por lo tanto, si el señor A entrega al señor B $50 por tratarse de deudores y acreedores recíprocos, se habrán extinguido ambas deudas, toda vez que fueron compensadas hasta el monto de la menor.

Incorporando las ideas anteriores al campo de nuestra disciplina, podemos afirmar que la compensación, como forma de extinción de los tributos o contribuciones, tiene lugar cuando el Fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, es decir, cuando por una parte el contribuyente le adeuda determinados impuestos al Fisco, pero este último a su vez está obligado a devolverle cantidades pagadas indebidamente. En consecuencia, deben compararse las cifras correspondientes y extinguirse la obligación recíproca hasta el monto de la deuda menor.

El Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece diversos requisitos para que pueda tener lugar la compensación como un medio

de extinguir obligaciones tributarias. Dentro de esos requisitos, destacan de manera especial los siguientes:

1. Sólo tienen derecho a llevar a cabo la compensación aquellos contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones periódicas, como es el caso de quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Por el contrario, quienes no se encuentran en esa situación porque sus tributos no derivan de una autodeterminación personal, sino de una resolución de la autoridad hacendaria, como es el caso de las contribuciones especiales, de algunos derechos y de ciertos impuestos especiales, no tienen esa posibilidad, aun cuando lleguen a quedar colocados en la hipótesis de ser acreedores y deudores recíprocos del Fisco.

2. La compensación puede hacerse de manera “universal”; esto significa que los contribuyentes pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que las mismas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, incluyendo sus accesorios. Para este efecto, basta con que efectúen la compensación de dichas cantidades

actualizadas, en los términos del ya analizado artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en el que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días (hábiles) siguientes a aquel en el que la misma se haya efectuado. Este mecanismo permite la compensación de impuestos federales diversos como puede serlo el compensar saldos a favor en materia del impuesto al valor agregado contra saldos a cargo en materia del impuesto sobre la renta, para no citar sino a los dos impuestos federales más importantes.

3. La compensación comprende tanto el adeudo principal como los tributos accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución).

4. No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución.

Sobre este particular cabe formular los siguientes comentarios:

a) Resulta injusto que el Código Fiscal únicamente autorice la compensación a los contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones, puesto que esto crea una situación de desigualdad en perjuicio de los contribuyentes que no están obligados a presentar declaraciones, vulnerándose así el principio constitucional de equidad;

b) Por otra parte, se habla de la prescripción de la obligación a cargo del Fisco de devolver cantidades pagadas indebidamente, las que en tal evento no son susceptibles de devolución. En la parte final de este capítulo trataremos todo lo relativo a la prescripción en materia fiscal, a fin de que este punto quede debidamente aclarado.

V. LA CONDONACIÓN

La condonación tiene cierta similitud con una institución del Derecho Civil comúnmente conocida como "la remisión de la deuda", que esencialmente implica el perdón o la liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor. Evidentemente, en estos casos y en atención a dicho perdón o liberación, la obligación de que se trate se extingue en forma automática.

Esta institución ha sido incorporada a nuestra legislación tributaria bajo la denominación de "condonación", la que se puede definir afirmando que consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas. Como puede advertirse, la condonación procede exclusivamente por tres tipos de causas, dos de ellas aplicables a toda clase de contribuciones, en especial impuestos, en tanto que la otra sólo procede tratándose de multas. A fin de dejar perfectamente explicada esta sección, analicemos cada una de estas tres causas por separado:

1. *Causas de fuerza mayor.* De acuerdo con lo que marca el Artículo 39 fracción I, del Código Fiscal, el Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o eximir, parcial o totalmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate impedir que se afecte, la situación de alguna región o lugar del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos metereológicos, plagas o epidemias. Dicho en otras palabras, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo Federal para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante un período determinado.

En estos casos lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuesto. Tal y como lo hemos señalado anteriormente, si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre el riesgo de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividad económica se cierren lo cual ocasiona graves perjuicios no sólo al Fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros generadores de trabajo, empleo e impuestos. Por lo tanto, cuando en alguna región de la República o en alguna rama de la actividad industrial, por causas de fuerza mayor se presenta este riesgo, a fin de tratar de asegurar la permanencia de esas fuentes de actividad económica, es conveniente que las autoridades hacendarias perdonen el

pago de las contribuciones que pudieran causarse durante el período que dure la situación de emergencia.

2. *Criterio Discrecional*. De acuerdo también a lo que establece el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, las multas por infracción a las disposiciones fiscales podrán ser condonadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que apreciará discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso. Tal y como lo señalamos en el Capítulo Décimo Sexto, al estudiar las reglas aplicables en materia de imposición de multas, los criterios que al respecto debe seguir la autoridad hacendaria son eminentemente discrecionales, es decir, la ley simplemente se concreta a fijar mínimos y máximos, quedando a criterio de la autoridad sancionadora, el fijar el importe de la multa con base en el mínimo, en el máximo, o bien en una cantidad intermedia. Precisamente por eso se habla de "facultades discrecionales", porque se deja al criterio de la autoridad encargada de aplicar la ley el apreciar las circunstancias de cada caso concreto y el proceder en consecuencia. Dentro de este contexto resulta perfectamente lógica la existencia de la figura de la condonación de multas, ya que como el importe de las mismas siempre se fija con base en el criterio de la autoridad sancionadora, existe siempre la posibilidad de que al apreciar otra autoridad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de nueva cuenta las circunstancias que dieron origen a la infracción, considere que debe modificarse el monto de la multa inicialmente impuesta o bien que debe procederse a su total condonación.

3. *Concurso Mercantil.* Las autoridades fiscales pueden condonar parcialmente, los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad al inicio de un procedimiento de concurso mercantil (anteriormente denominado quiebra o suspensión de pagos), por parte de un contribuyente, siempre que éste hubiera celebrado un convenio de pago con sus acreedores, lo cual es un requisito indispensable para que el concurso mercantil surta efectos legales.

El importe de la condonación está vinculado con el porcentaje que representen los créditos fiscales respecto de los demás adeudos sujetos al concurso, pudiendo condonarse el importe igual a la condonación que se hubiera otorgado por parte de los otros acreedores (bancos, proveedores, contratistas, etc.), cuando los créditos fiscales no excedan del sesenta por ciento (60%) del total de los créditos reconocidos. En caso de que los créditos fiscales excedan de dicho porcentaje, la condonación no podrá exceder del importe de los accesorios de las

contribuciones adeudadas.

Con base en todo lo anterior, es factible llegar a la conclusión de que la condonación por cualquiera de las tres causas enunciadas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones, toda vez que a través de la misma el acreedor, o sea el Fisco, perdona a su deudor, o sea el contribuyente, el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las diversas circunstancias que acabamos de analizar, extinguiéndose, en esa forma la contribución de que se trate.

VI. LA PRESCRIPCIÓN

Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En este sentido se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: la adquisitiva y la liberatoria.

La primera se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes. Así por ejemplo, conforme a nuestro Derecho Civil, la persona que posea un inmueble a título de dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante un período de cinco años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo.

En cambio la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacerla efectiva. Así, en materia mercantil la obligación de pagar el adeudo contenido en un título de crédito se extingue por prescripción en un plazo de tres años a partir de la fecha del vencimiento respectivo, en caso de que durante dicho plazo el acreedor no ejercite en contra de su deudor ninguna acción encaminada al cobro del título.

Como puede advertirse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura cuando se reúnen sus dos elementos esenciales: el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva. Ahora bien, el único tipo de prescripción que contempla nuestro Derecho Fiscal Positivo es la prescripción liberatoria. En efecto, dentro de nuestra disciplina la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones; y,

2. La obligación a cargo del Fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades que estos últimos que le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; en este último caso se

encuentra, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en el que, no obstante que hay un pago de lo debido, procede, bajo ciertas condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto que hubiere pagado.

Por consiguiente, en materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo de los contribuyentes como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece.

Dentro de este contexto el Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en su parte medular, dispone lo siguiente:

> "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.
>
> El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.
>
> Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.
>
> Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."

Estimamos que con base en este texto legal nos encontramos en condiciones de proceder a analizar las principales características de esta figura jurídico-tributaria:

1. La prescripción se consuma en un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución, o bien a partir de la fecha en que se pagó indebidamente al Fisco determinada cantidad y nació el consiguiente derecho de solicitar su devolución. Dicho en otras palabras, el tiempo que conforme a la Ley, debe transcurrir es de cinco años. Igual plazo corresponde en el caso de devoluciones de impuestos que procedan conforme a la Ley.

2. La prescripción corre tanto en contra del fisco —pues es un medio de extinguir tributos o contribuciones— como en contra de los particulares, toda vez que también opera para extinguir la obligación de devolver cantidades pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, como es el caso ya mencionado del impuesto al valor agregado.

Sobre este particular, no debe perderse de vista que aun cuando el invocado Artículo 146 parece más bien hacer referencia a la

prescripción de los tributos, el Artículo 22 del mismo Código claramente establece en su séptimo párrafo que: "La obligación de devolver (lo pagado indebidamente al Fisco por los contribuyentes) prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal."

3. La prescripción es susceptible de interrumpirse con cada gestión de cobro notificada al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este último respecto de la existencia del crédito. Por razones de orden lógico, cada vez que el Fisco notifique al contribuyente una gestión de cobro o cada vez que el contribuyente notifique al Fisco una solicitud de devolución de lo pagado indebidamente, o bien cada vez que exista un reconocimiento expreso o tácito (aunque esto último es extremadamente difícil de probar) de la existencia del adeudo fiscal o del pago de lo indebido, el plazo para que se consume la prescripción tiene forzosamente que interrumpirse. Inclusive ese reconocimiento tácito a partir de la reforma efectuada en 2004, se logra precisamente en los casos en los que el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

En efecto, una de las características esenciales de la prescripción liberatoria consiste en que, para que se configure, debe haber una total

inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, principalmente las gestiones de cobro notificadas al deudor ponen fin a esa inactividad e impiden que la prescripción se consume. Ahora bien, si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el plazo prescriptorio se reanuda de nueva cuenta.

4. La prescripción puede hacerse valer indistintamente a través de una excepción procesal, o bien como una solicitud administrativa. Esta característica opera de la siguiente manera:

a) Si el Fisco pretende hacer efectiva una contribución prescrita, el afectado al interponer el recurso o medio de defensa legal que proceda debe oponer a dicha acción de cobro la excepción de prescripción. Esta regla también se aplica en beneficio del Fisco en aquellos casos en los que a través de recursos administrativos o instancias procesales, los particulares pretendan obtener la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el derecho respectivo ya haya prescrito;

b) Cuando ya se haya consumado la prescripción de un tributo o contribución, y el Fisco no haya intentado ninguna acción de cobro, el contribuyente interesado en mantener una certeza jurídica en lo tocante a sus derechos y obligaciones tributarias,

puede solicitar en la vía administrativa que la autoridad hacendaria competente emita la correspondiente declaratoria de prescripción. Por razones obvias esta regla es inaplicable tratándose de la prescripción de la obligación a cargo del Fisco de devolver lo pagado indebidamente o de las cantidades que conforme a la ley procedan.

Con base en lo expuesto, consideramos que estamos ya en condiciones de, a manera de conclusión, definir a la prescripción en los siguientes términos: La prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó. La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; siendo de hacerse notar que el plazo para que se consume esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de este último respecto de la existencia del crédito.

VII. LA CADUCIDAD

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. El ejemplo más claro de esta figura nos lo proporciona el Derecho Procesal a través de la llamada "caducidad de la instancia" que consiste en la pérdida del derecho de seguir promoviendo un juicio por no efectuar ningún trámite procesal durante el tiempo que la ley respectiva señale: por ejemplo: seis meses. Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

Sobre este particular, el Artículo 67 del Código Fiscal nos proporciona una serie de elementos que van a permitirnos señalar las características más importantes de esta figura jurídico-tributaria. Veamos en primer término lo que este precepto legal establece:

"Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este Código el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Así mismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en

materia fiscal no se extinguirán conforme a este artículo.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales».

Tomando como punto de referencia el dispositivo legal que se acaba de transcribir, procedamos al estudio de las características más sobresalientes de la caducidad:

1. A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.;

b) Determinar el monto contribuciones omitidas más sus accesorios;

c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

2. Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:

a) Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios;

b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos;

c) Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

No obstante, en casos excepcionales el plazo para el cómputo de la caducidad puede ampliarse hasta por un término de 10 años, cuando el contribuyente no se encuentre registrado para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal a su cargo de presentar

declaraciones anuales de impuestos. Aun cuando la ampliación, en estos casos, del plazo para el cómputo de la caducidad a 10 años en principio vulnera una de las características esenciales de la relación jurídico-tributaria en el sentido de que los contribuyentes no deben quedar obligados indefinidamente o por períodos excesivos ante el Fisco, debe destacarse que esta ampliación al plazo de la caducidad sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que de plano se abstienen de cumplir con sus obligaciones fiscales, y respecto de los cuales las facultades de control y verificación de las autoridades hacendarias se tornan por esa misma razón más difíciles de llevarse a cabo. De ahí que en estos casos, y sólo en estos casos, se justifique el que la extinción de las facultades de las autoridades fiscales por caducidad se consume en un plazo de 10 años.

En lo que toca a la ampliación del plazo para la consumación de la caducidad con motivo del ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, remitimos al lector al análisis de la sección VIII de este mismo Capítulo, intitulada "Las Reformas al Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación que Entraron en Vigor el 1o. de Enero de 1992."

Pero independientemente del plazo de consumación no debe perderse de vista que como la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, el plazo para que se consume, ya sea de 5 años o de 10 años, se cuenta precisamente a partir de las fechas en que nacen los derechos del fisco de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones.

3. Por razones de orden lógico, la caducidad no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. En efecto, volvemos a insistir que la caducidad es la pérdida de uno o varios derechos por no ejercitarlos durante el plazo que señala la ley. Por consiguiente no existe forma de que sus efectos se suspendan, ya que si esos derechos se ejercitan la caducidad simplemente no se configura. En cambio si, por cualquier motivo o circunstancia, esos derechos no se ejercitan la caducidad se consuma. Lo que no es admisible es que se sostenga que los efectos de la caducidad son susceptibles de suspenderse.

De ahí que resulte criticable el contenido del quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación cuando señala que la caducidad se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. Si bien es cierto que en favor de este criterio puede alegarse que cuando se interpone algún medio de defensa legal

es porque la autoridad fiscal ya ejercitó sus derechos (lo que en principio implicaría que la caducidad no se ha configurado) y que a través del recurso administrativo o juicio lo único que se persigue es el dilucidar si tales derechos fueron o no legalmente ejercitados, también lo es que semejante disposición contraría uno de los principios fundamentales que en materia de caducidad establecieron nuestros anteriores Códigos Fiscales, por las siguientes razones:

a) La caducidad por su misma naturaleza no puede quedar sujeta ni a interrupción ni a suspensión, inclusive durante la tramitación de instancias procesales, puesto que las mismas tienen precisamente por objeto determinar si los derechos de que se trate fueron válidamente ejercitados por las autoridades hacendarias. Por lo tanto mientras no se dicte la resolución respectiva la caducidad no se ha configurado y el término para la consumación, lógicamente hablando, no tiene por qué suspenderse.

b) Evidentemente lo que persigue el quinto párrafo del artículo 67 del Código Fiscal es favorecer a las autoridades hacendarias procurando desalentar la interposición de medios de defensa legal por parte de los contribuyentes. En efecto, al suspenderse el plazo para la consumación de la caducidad durante la

tramitación de instancias procesales la autoridad ve claramente favorecidos sus intereses, en virtud de que si como consecuencia de dichas instancias se declara la nulidad o ilegalidad de la resolución que haya dictado, al haberse suspendido la caducidad, queda en posibilidad legal de emitir una nueva resolución en la que se subsanen los vicios de la anterior y así sucesivamente. Esto último, además de dar origen a innecesarias confusiones entre caducidad y prescripción, desvirtúa el verdadero papel de un Código Fiscal que, ante todo, debe ser un cuerpo normativo regulador e imparcial de las relaciones tributarias y no, como sucede en este caso, un instrumento legal claramente favorecedor de los intereses del Fisco.

4. Finalmente, el Código Fiscal señala que los contribuyentes, en la vía administrativa, podrán solicitar que se declare que se han extinguido por caducidad las facultades de las autoridades fiscales cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el varias veces mencionado plazo legal de cinco años.

No obstante, en forma por demás inexplicable, el Código omite mencionar que la caducidad también puede hacerse valer como excepción procesal. En efecto, cuando la autoridad hacendaria ejerce

sus multimencionadas facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones, después de que ha transcurrido en exceso el referido término de cinco años, no hay nada que impida que el particular afectado al interponer el correspondiente medio de defensa legal, haga valer la excepción de caducidad. Tan es así, que el sexto párrafo del también varias veces invocado Artículo 67 está exclusivamente dedicado a regular cuestiones procesales directamente vinculadas con la caducidad. En tales condiciones, tenemos que concluir que la caducidad se puede declarar tanto como consecuencia de una solicitud administrativa, como también como consecuencia de una excepción procesal.

Con base en lo expuesto podemos concluir definiendo a la caducidad en los términos siguientes: La caducidad es la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto ni a interrupción ni a suspensión; siendo de hacerse notar que al operar la caducidad únicamente en contra del Fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.

VIII. LAS REFORMAS AL ARTÍCULO 67 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ENTRARON EN VIGOR EL 1o. DE ENERO DE 1992

Con fecha 1o. de enero de 1992 fue reformado y adicionado el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de ampliar las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Desde mi punto de vista esta reforma si bien fortalece la capacidad recaudadora del Fisco Federal, reflejando la marcada tendencia que al respecto ha prevalecido en los últimos años, para toda clase de fines prácticos suprime el elemento que constituye la verdadera esencia jurídica de la caducidad en materia fiscal.

En efecto, los autores y sancionadores de esta reforma legislativa al establecer que el plazo para que la caducidad se consume puede suspenderse hasta por diez años, cuando las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ejerzan sus facultades de comprobación consistentes en practicar visitas a los contribuyentes para revisar su contabilidad, bienes y mercancías; y en revisar los

dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales, transformaron a la caducidad en una figura híbrida de contenido exclusivamente económico y recaudatorio, carente de naturaleza jurídica propia, y con ciertas similitudes a lo que la ciencia del Derecho comúnmente ha definido como prescripción de mala fe.

La reforma legal en cuestión consistió en adicionar tres nuevos párrafos al artículo 67 del Código Fiscal, para establecer lo siguiente:

"El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

"El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

"En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años."

Es curioso advertir que en la Exposición de Motivos de las Reformas de 1992 al Código Fiscal de la Federación, este trascendental cambio legislativo se ignora por completo, ya que en lo que a esta cuestión se refiere, el Ejecutivo se concreta a señalar que:

"Como consecuencia del establecimiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta de la posibilidad de que el contribuyente pueda optar por disminuir su pérdida fiscal en un período superior a cinco ejercicios, se propone establecer en el Código Fiscal de la Federación que la caducidad también se extienda a aquel ejercicio en que se hubiera disminuido dicha pérdida, a fin de que la autoridad fiscal pueda verificar que la disminución se haya efectuado debidamente. Asimismo se amplía dicho plazo cuando se deduzca una inversión por la que se hubiere optado por efectuar la deducción inmediata".[1]

He querido citar de manera expresa —a pesar de tratarse de una fuente legislativa que es o que debiera ser del dominio público— la referencia bibliográfica del párrafo que se acaba de transcribir, para que no quede duda alguna en lo que respecta a la autenticidad del mismo; toda vez que no encuentro forma de conciliar el texto de la Exposición de Motivos con el de los tres párrafos que se adicionaron al artículo 67 del Código. Al no poseer otros medios de información, sólo me resta señalar que al parecer existió un evidente divorcio entre la exposición de la iniciativa y el contenido real de la misma (puesto que la disminución de pérdidas fiscales para efectos del Impuesto sobre la Renta en un período superior a cinco ejercicios, nada tiene que ver con la suspensión durante diez años del plazo para la consumación de la caducidad a fin de que las autoridades fiscales cuenten con el mayor tiempo posible para el ejercicio de sus facultades de comprobación), y que a los contribuyentes destinatarios de este cambio trascendental que los va a obligar a responder de sus obligaciones fiscales en forma prácticamente indefinida, se les dejó en la ignorancia más absoluta acerca de las razones que motivaron al Ejecutivo Federal para proponer y lograr la aprobación de esta reforma.

Por lo tanto, no es aventurado concluir que la desnaturalización jurídica de la caducidad en el Código Fiscal, tuvo su origen en

propósitos meramente recaudatorios que nadie se tomó la molestia de explicar, o al menos, de exponer.

Pero independientemente de lo anterior, a partir de 1992, la caducidad en materia fiscal es susceptible de suspenderse, y por consiguiente de interrumpirse aunque el Código Fiscal no lo diga de manera expresa, en los siguientes casos:

1. Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.—Es de destacarse que en este caso el plazo de suspensión e interrupción no tiene límite, y dependerá de la duración de los correspondientes medios de defensa legal y de las instancias procesales que tengan que seguirse.

2. Cuando las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de comprobación mediante la práctica de visitas domiciliarías a contribuyentes o a través de la revisión de dictámenes fiscales de contadores públicos.—En estos casos el plazo de suspensión e interrupción se extiende a diez años mediante el simple expediente de tener que levantar actas parciales de auditoría fiscal cada seis meses. Requisito de aparente legalidad formal, que además de ser de muy fácil cumplimiento, de mantenerse la actual tendencia recaudatoria y fiscalizadora de todas las reformas anuales al Código Fiscal, en el curso de los próximos años seguramente se eliminará.

Para complementar lo anterior, con efectos a partir del 1o. de enero del 2000 y del 1o. de enero de 2004, se adicionaron cinco supuestos más de suspensión del plazo de caducidad:

— Cuando el contribuyente hubiere desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso correspondiente.

— Cuando el contribuyente hubiera declarado su domicilio fiscal de manera inexacta.

— Cuando el contribuyente se encuentre en huelga desde que se suspenda el trabajo y hasta que termine la propia huelga.—Este caso resulta particularmente injusto en atención a que es un principio de Derecho generalmente aceptado que la huelga es un típico caso fortuito o de fuerza mayor, del que no deben derivarse consecuencias adversas para el contribuyente.

— Cuando el contribuyente fallezca hasta que se designe al albacea o representante legal de la sucesión; y

— En el caso de una sociedad mercantil que teniendo el carácter de controladora o accionista o socia mayoritaria común de otras sociedades mercantiles, con las cuales consolide su resultado fiscal para efectos del

Impuesto sobre la Renta como si se tratara de la misma unidad económica, se presente la hipótesis de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna o algunas de las sociedades controladas que forman parte integrante de la propia unidad económica.

Sobre estas bases la caducidad, para toda clase de efectos prácticos, ha dejado de existir como figura jurídica en el Código Fiscal de la Federación, puesto que si la misma surgió en el Código de 1967 como un medio de extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales cuyo plazo de consumación no podía estar sujeto, en ningún caso y bajo ninguna circunstancia, a interrupción ni suspensión, al suspenderse ahora dicho plazo por períodos de diez años, la caducidad pierde su verdadera naturaleza jurídica al dejar de ser un instrumento de seguridad legal para los contribuyentes en lo concerniente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para convertirse en un medio de fiscalización que se extiende en perjuicio de los propios contribuyentes por el mayor tiempo posible.

IX. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN

Tal y como debe desprenderse de la lectura de los dos subtemas

que anteceden, entre la prescripción y la caducidad existen grandes similitudes. Ambas tienen por objeto extinguir tributos o contribuciones; ambas se configuran en un plazo de cinco años; y ambas pueden hacerse valer como solicitudes administrativas y como excepciones procesales.

Sin embargo, pensamos que también existen importantes diferencias entre ambas. De otra forma, no estarían reguladas como dos instituciones distintas. Sin pretender agotar un tema de suyo complejo y que ha dado lugar a numerosas discusiones entre destacados especialistas en Derecho Fiscal, sino únicamente con el propósito de ilustrar a quienes se inician en el análisis de nuestra disciplina, a continuación señalaremos las que, a nuestro juicio constituyen las diferencias más importantes entre prescripción y caducidad:

1. Mientras la prescripción opera tanto en contra como a favor del Fisco; la caducidad exclusivamente opera en contra del Fisco. Dicho en otras palabras, se extinguen por prescripción tanto los tributos o contribuciones que los particulares adeuden al Fisco como la obligación a cargo de este último de devolver a los primeros las contribuciones pagadas indebidamente o las cantidades que conforme a la ley procedan. En cambio, en la caducidad únicamente se extinguen las facultades de las autoridades hacendarias relacionadas con la comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones a particulares.

Resumiendo nuestras ideas al respecto, podemos afirmar que la prescripción es una acción y una excepción que pueden hacer valer los contribuyentes en contra del Fisco y el Fisco, a su vez, en contra de los contribuyentes. Por el contrario, la caducidad otorga una acción y una excepción exclusivamente a los contribuyentes ante el Fisco.

2. Mientras el plazo para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este último formule respecto de la existencia del crédito; la caducidad por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. Sobre este particular, el licenciado Mariano Azuela Güitrón afirma: "La diferencia práctica medular que existe entre la prescripción y la caducidad radica en que mientras el transcurso del término de la primera sí está sujeto a interrupción y suspensión, el de la segunda no es susceptible de interrumpirse, debiendo advertirse que no se trata sólo de palabras que se pueden utilizar arbitrariamente, sino que deben corresponder a la naturaleza de la institución que se presentó en el

caso concreto. Si se confunden los términos, existirá el peligro de que se estime que se eligió un cambio equivocado y en lenguaje de litigante, se pierda un asunto ganado."[2]

En torno a esta distinción, debe tenerse muy presente lo que señalamos en su debida oportunidad: que toda vez que la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de uno o varios derechos por su no ejercicio durante el término que la ley marca, cuando las autoridades fiscales ejercitan tales derechos en tiempo, la caducidad ni se interrumpe ni se suspende, simplemente no se configura.

3. Mientras que el cómputo para que se consume la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trate; el cómputo para que se consume la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales.

En efecto, tal y como oportunamente se señaló, la prescripción se cuenta a partir de la fecha en la que el tributo o contribución se vuelven exigibles, o bien a partir de la fecha en la que se efectúa el pago de lo indebido. En cambio, la caducidad debe contarse a partir de la fecha en que nacen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones, que poseen las

autoridades fiscales. Tan es así, que el Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, al establecer el punto de partida para el cómputo de la caducidad, hace referencia precisamente a la fecha de presentación o en que debieron presentarse las declaraciones de impuestos, la fecha de causación de las contribuciones y la fecha en que fueron cometidas o dejaron de cometerse las infracciones a las leyes tributarias. Esta distinción aparece como enteramente lógica si se toma en consideración que mientras la prescripción es ante todo la extinción de una acción de cobro; la caducidad consiste, en esencia, en la extinción de ciertos derechos, facultades o atribuciones.

X. CUESTIONARIO

1. Enumerar las formas de extinción de los tributos o contribuciones.

2. ¿En qué consisten las acepciones jurídica y económica del pago de los tributos?

3. Cuando un contribuyente cumple con determinados trámites o requisitos tributarios que no se traducen en la entrega de prestaciones económicas al Erario Público, ¿puede afirmarse desde el punto de vista jurídico que está "pagando"?

4. ¿En qué consiste el pago liso y llano de lo debido?

5. Explicar en qué consiste la figura del pago de lo indebido.

6. ¿En qué consiste el pago bajo protesta?

7. Explicar las consecuencias que trae aparejadas la falta de regulación del pago bajo protesta en el Código Fiscal de la Federación en vigor.

8. ¿Qué finalidades persigue un contribuyente que lleva a cabo un pago bajo protesta?

9. Explicar en qué consiste el pago extemporáneo.

10. Explicar en qué consiste el pago de anticipos.

11. Explicar y comentar los diversos requisitos que establece el Artículo 23 del Código Fiscal de la Federación para que pueda tener lugar la compensación.

12. ¿Con cuál institución del Derecho Civil tiene cierta similitud la condonación?

13. Explicar cuándo y bajo qué circunstancias procede la condonación por causas de fuerza mayor.

14. Explicar bajo qué condiciones procede la condonación por causas discrecionales.

15. ¿En qué consisten y en qué se distinguen la prescripción adquisitiva y la prescripción liberatoria?

16. ¿Cuál es el único tipo de prescripción que contempla nuestro Derecho Fiscal Positivo?

17. Explicar las cuatro principales características de la prescripción en materia fiscal.

18. ¿En qué consiste la figura procesal de la caducidad de la instancia?

19. Enumerar las atribuciones de las autoridades fiscales que se extinguen por caducidad.

20. ¿A partir de qué fechas debe computarse el plazo para que se consume la caducidad?

21. Explicar, inclusive con ejemplos, por qué la caducidad no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión.

22. Explicar por qué la caducidad puede hacerse valer no sólo como solicitud administrativa sino también como excepción procesal.

23. Señalar las principales similitudes entre prescripción y caducidad.

24. Explicar las tres principales diferencias que existen entre caducidad y prescripción.

BIBLIOGRAFÍA

Azuela Güitrón, Mariano

La Prescripción y la Caducidad dentro del Sistema Fiscal Mexicano.

Margáin Manautou, Emilio

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.

1 Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Sexta Edición, Tomo Primero. Editorial Porrúa, S.A. México, 1974, página 78.

2 Sommers, Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Tercera Reimpresión. Fondo de Cultura Económica, México, 1970, página 41.

3 W. Bruce Lincoln. The Romanovs. Primera Edición. The Dial Press. New York, 1981, página 42.

4 Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero, Primera Edición, Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid, 1968, página 30.

5 Giannini A. E. Elementi di Diritto Finanziario, página 3. Citado por Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Séptima Edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1976, página 5.

6 Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit. Tomo Segundo, página 753.

7 Sommers, Harold M. Ob. Cit., página 23.

8 Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit., página 67.

9 Ibídem.

10 Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit., página 135.

11 Kuznets, Simon. National Income and Its Composition. New York, 1941. Vol. II, página 426.

12 Pugliese, Mario. Derecho Financiero. Fondo de Cultura Económica. México, 1939, página 22.

13 Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Décima Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1963, página 340.

14 Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Citado por Emilio Margáin Manautou. Ob. Cit., página 22.

15 Rojina Villegas, Rafael. Derecho Civil Mexicano. Cuarta Edición. Tomo Primero. Cárdenas Editor. México, 1969, página 96.

16 Rojina Villegas, Rafael. Ob. Cit., página 37

17 García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Décima Octava Edición, Editorial Porrúa, S.A. 1971, página 134

18 Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Tomo I, página 39

19 Carretero Pérez, Adolfo. Ob. Cit., página 30.

20 Fraga, Gabino. Ob. Cit., página 98.

21 Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho. Segunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. México, 1974, páginas 301 y 302

1 Citado por Eduardo García Máynez, Ob. Cit., página 52.

2 García Máynez, Eduardo. Ob Cit., página 51

3 Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit., página 186

4 Serra Rojas, Andrés.Ob. Cit., página 194.

5 Citado por Andrés Serra Rojas,Ob. Cit., página 192.

6 Citado por Emilio Margáin Manautou. Ob. Cit., páginas 48 y 49.

7 Rabasa, Óscar. El Juicio Constitucional. Citado por Ignacio Burgoa. Las Garantías Individuales, páginas 71-72. Cuarta Edición. México, 1965

8 García, Trinidad. *Introducción al Estudio del Derecho*. Citado por Eduardo García Máynez. Ob. Cit., página 61.

9 Villoro Toranzo, Miguel. Ob. Cit., página 176

10 Fraga, Gabino. Ob. Cit., página 184.

11 Ob. Cit., página 52.

12 Ibídem (32).

13 Duverger, Maurice. Hacienda Pública. Bosh, Casa Editorial. Barcelona, Quinta Edición, 1969, página 351.

14 Coronado, Mariano. Elementos de Derecho Constitucional. Citado por Andrés Serra Rojas.Ob. Cit., página 222.

15 Citado por Andrés Serra Rojas. Ob. Cit., página 28.

16 Ob. Cit., página 100.

17 Ob. Cit., páginas 175 y 176.

18 Citado por Ignacio Burgoa. Ob. Cit., página 179.

19 Ob. Cit., página 202.

20 Artículos 193 Bis, 194 y 195 Bis de Ley de Amparo.

21 Citado por la Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas de Edmund Jan-Osmañczyk, página 1033. Fondo de Cultura Económica, México, 1976

22 Inclusive el llamado "Tratado" entre México y los Estados Unidos de América que fue aprobado por el Senado Mexicano en sesión de fecha 21 de diciembre de 1989, dista mucho de ser un verdadero Tratado Internacional en Materia Fiscal, ya que por una parte su finalidad no es la de crear un régimen fiscal de carácter internacional, sino tan sólo el intercambio de información para prevenir o sancionar casos de evasión tributaria; y por la otra el Gobierno de los Estados Unidos, por razones que se desconocen, no le otorgó la categoría de Tratado, sino tan sólo la de simple "acuerdo administrativo" privándolo así del carácter de "ley suprema de la

Unión". Es más ni siquiera fue sometido a la aprobación del Senado Norteamericano, sino que se puso en vigor a través de un mero intercambio de "Notas Diplomáticas," como consta en la publicación que de dicho Acuerdo se hizo en el Diario Oficial de la Federación de México correspondiente al día 23 de enero de 1990.

23 Citado por Andrés Serra Rojas. Ob. Cit., página 245

24 Rivero, Jean. Derecho Administrativo. 2a. Edición, página 67. Editorial Dalloz. París,1962.

25 Ob. Cit., página 66.

Capítulo 3. Clasificación de los Ingresos del Estado

1 Ob. Cit, página 28.

2 Fonrouge, Giulanni. Leyes Tributarias, Procedimiento Impositivo. Ediciones Depalma, Buenos Aires

3 Einaudi Luigi. Principios de Hacienda Pública, página 72. Ediciones Aguilar, 1962

4 Ob. Cit., página 117

5 Periódico Excélsior, 6 de julio de 1978, página 1-A

6 Taylor, Phillip E. Economía de la Hacienda Pública, página 5. Editorial Aguilar, Madrid, 1960

7 Fuente: "Condonación Gradual de la Deuda del Tercer Mundo: UNCTAD." Artículo de Estrella Gutiérrez, publicado en el periódico Uno Más Uno del día 3 de abril de 1978

8 Ortiz Mena, Antonio. Declaraciones al Periódico Excélsior. 6 de julio de 1978, página 12-A

9 Ob. Cit., página 993

10 Ob. Cit., página 1011.

11 Ob. Cit., página 81.

Capítulo 4. Concepto de Tributo o Contribución

1 Ob. Cit., página 253.

2 Ob. Cit., página 780.

3 Mehl, Lucien. Ciencia y Técnicas Fiscales. Ed. PU France, página 59.

4 Ob. Cit., página 441

5 Ob. Cit., páginas 309 y 310.

6 Ob. Cit., página 311

7 Citado por Fernando González Roa. Minutas de la Convención México-Norteamérica de Reclamaciones Internacionales. Mayo-Agosto de 1923, página 60.

8 Pianiol, Marcel. Tratado Elemental de Derecho Civil. Tomo I, página 240. Citado por Fernando González Roa. Ob. Cit., página 6.

9 Citado por Rafael Rojina Villegas. Ob. Cit., Tomo I, página 254.

10 Citado por Rafael Rojina Villegas, Ob. Cit., página 248.

Capítulo 5. Competencia Tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas

1 Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit., página 781.

2 Citado por Andrés Serra Rojas. Ob. Cit., página 571.

3 Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1916-17. Tomo II, página 504.

4 Citado por la Revista Time Edición del 19 de junio de 1978, página 43. (Excessive taxation leads to either bankruptcy or dictatorship»).

5 Citado por Sergio F. de la Garza. Ob. Cit., páginas 222 y 223.

6 Ob. Cit., página 259.

Capítulo 6. Competencia Tributaria de las Entidades Federativas entre sí y con Relación a sus Municipios

1 Ob. Cit., página 71.
2 Ob. Cit., página 260.
3 Diario de los Debates. Tomo II, página 504.
4 Diario de los Debates. Tomo II, página 771.
5 Ibídem.
6 De la Garza, Sergio F. El Municipio, Historia, Naturaleza y Gobierno. Editorial Jus. México, 1947.

Capítulo 7. Los Sujetos Pasivos de los Tributos o Contribuciones

1 De la Garza, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición, página 537. México, 1976.
2 Citado por Rafael Rojina Villegas. Ob. Cit. Tomo V, Volumen III, página 603.
3 Ob. Cit., página 292.
4 Ob. Cit., página 292.

1 Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, página 411. Publicaciones Cruz O. México, 1978

2 Smith, Adam. Ob. Cit., Libro V, Tomo II, página 409.

3 Margáin, Hugo B. Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa. México, 1958, página 58.

4 Ob. Cit. Libro V, Tomo II, páginas 408 y 409.

5 Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 409.

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

7 Smith, Adam. Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 410.

8 Ob. Cit., página 92.

9 Ob. Cit., Libro V, Tomo II, página 410.

10 Ob. Cit., página 42

11 Ob. Cit., Libro V, Tomo II, página 410.

12 Ídem.

13 Ob. Cit., Libro V, Tomo II, páginas 410 y 411.

14 Arrioja Vizcaíno, Adolfo. "Los Efectos de los Impuestos". Revista de Difusión Fiscal. Número 15, Agosto de 1975, páginas 19 y 20.

15 Smith, Adam. Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 411.

16 Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 411.

17 Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 411.

18 Roll, Eric. Historia de las Doctrinas Económicas, página 139. Fondo de Cultura Económica, México 1964.

19 Ob. Cit., páginas 153 y 154.

20 Sommers, Harold M. Ob. Cit., páginas 154 y 155.

21 Ob. Cit., páginas 155 y 156.

22 Ob. Cit., página 156.

23 Ob. Cit., páginas 156 y 157.

Capítulo 9. Principios Constitucionales en Materia Fiscal

1 Flores Zavala, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. Ed. Porrúa, número 179. México, D.F

2 Ob. Cit., página 179.

3 Burgoa Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, página 567. Editorial Porrúa, S.A. México, D.F.

4 De laGarza, Sergio F.Ob. Cit., página 275.

5 Ob. Cit., página 773.

6 Rivera Pérez Campos, José. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 51, Marzo de 1970, páginas 71 a 90.

7 Ob. Cit., páginas 773 y 774.

8 Margáin Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, página 109. San Luis Potosí, S.L.P., 1967

9 Ob. Cit., páginas 71 a 90.

10 Vallarta, Ignacio L.Votos. Citado por Sergio F. de la Garza. Ob. Cit., páginas 320 y 321.

Capítulo 11. La Doble Tributación

1 Vázquez Pando, Fernando Alejandro. Notas sobre la Parte Final de la fracción II del Artículo 317 de la Ley de Hacienda del Distrito Federal. Un Precepto Atinente a la Doble Imposición, en Materia del Impuesto sobre Productos de Capitales. Ensayo publicado en la Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana No.8 Junio de 1976. pp. 406/408.

2 Ob. Cit., página 305.

3 Ob. Cit., página 304.

4 Ob. Cit., páginas 306 y 307.

5 Ob. Cit., página 407 del No. 8 de la Revista Jurídica.

Capítulo 12. La Doble Tributación Internacional

1. Antecedentes, Problemas y Perspectivas de la Doble Imposición Internacional. Estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, página 2. México, 1978.
2. Margáin, Hugo B. Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto sobre la Renta, basada en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gravable, página 7, S.H.C.P. México, 1956.
3. Ibídem (122), página 19.
4. Al tratar sobre la posición de México en materia de doble tributación internacional, analizaremos esta cuestión como mayor detenimiento.
5. Ibídem (122), página 20.
6. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz. La Doble Imposición Internacional y las Medidas para Evitarla. Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, No. 13, enero de 1967, página 25.
7. Margáin Manautou, Emilio. Obra citada, página 63.

Capítulo 13. Método de Interpretación de la Ley Fiscal

1. Ob. Cit., página 329.
2. Ob. Cit., páginas 325 y 326.
3. Ob. Cit., página 334.
4. García Máynez, Ob. Cit., página 335.
5. Ob. Cit., páginas 335 y 336.
6. Carrancá y Trujillo, Raúl. Derecho Penal Mexicano. Parte General, página 88. México, 1937.

Capítulo 14. Concepto y Naturaleza Jurídica de los Impuestos

1 Ob. Cit., página 311.

Capítulo 15. Concepto y Naturaleza Jurídica de los Derechos

1 Ob. Cit., página 79, Tomo I.
2 Ob. Cit., página 136.

Capítulo 16. Concepto y Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Especiales o Contribuciones de Mejoras

1 De la Garza, Sergio F. Ob. Cit., página 357.

Capítulo 17. Concepto y Naturaleza Jurídica de las Contribuciones Accesorias

1 Lomelí Cerezo, Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S.A. México, 1961, página 57.

2 Citado por Margarita Lomelí Cerezo. Ob. Cit., página 58.

3 Lomelí Cerezo, Margarita. Ob. Cit., página 71.

4 Lomelí Cerezo. Margarita. Ob. Cit., página 119.

5 Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Edición del Liceo Profesional. Cima, Buenos Aires, 1978. Tomo I, página 325.

Capítulo 20. Clasificación de los Tributos o Contribuciones

1 Margáin Manautou, Emilio.Ob. Cit., página 89.
2 Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit., páginas 89 y 90.
3 Sommers, Harold M.Ob. Cit., páginas 350 y 351.
4 Sommers, Harold M. Ob. Cit., página 351.

Capítulo 21. Los Efectos de los Tributos o Contribuciones

1 Francisco González de la Vega. Derecho Penal Mexicano, página 242.
2 Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit., página 104.
3 Servan Schreiber, Jean Jacques. El Desafio Americano, página 4.
4 Sommers, Harold M. Ob. Cit., página 171.
5 Sommers, Harold M. Ob. Cit.

Capítulo 22. La Exención en el Pago de los Tributos o Contribuciones

1 Margáin Manautou, Emilio. Ob. Cit., página 315.

2 Ob. Cit.. página 319.

Capítulo 23. Formas de Extinción de los Tributos

1 Calvo Nicolau Enrique, Montes Suárez Eliseo y Vargas Aguilar Enrique. Código Fiscal de la Federación Correlacionado. Exposición de Motivos de las reformas de 1992. México, Ed. Themis, 1992.

2 Azuela Güitrón, Mariano. "La Prescripción y la Caducidad dentro del Sistema Fiscal Mexicano". Artículo publicado en el No. 5 de la Revista Jurídica. Anuario del Depto. de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 1973, página 71.

***NOTA DEL AUTOR.** Con motivo de las últimas reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de 1995 el segundo período de sesiones del Congreso de la Unión correrá entre el 1o. de septiembre y el 15 de diciembre de cada año, con el objeto de que la apertura de sesiones del Congreso y el correspondiente informe del Presidente de la República vuelvan a tener lugar el día 1o. de septiembre. En tanto que el primer período se reduce en cuanto a su duración para que corra exclusivamente entre el 1o. de febrero y el 30 de abril de cada año.

***NOTA DEL AUTOR.** En la enumeración efectuada, hemos incluido exclusivamente los ingresos tributarios, ya que a los municipios se les suelen asignar cierto tipo de ingresos financieros como los rendimientos de fincas y otros bienes patrimoniales de los ayuntamientos, empréstitos, subvenciones, etc.

*** NOTA DEL AUTOR.**—Sobre esta cuestión recomendamos la lectura del Artículo denominado “Money Laundering” publicado en el No. 51 de la Revista “Time” de fecha 18 de diciembre de 1989; páginas 28 a 33.