

Sistema Impositivo Mexicano

“Los impuestos son el pan nuestro de cada día en materia de conversación, sin saber en conciencia cuáles impuestos estamos obligados a pagar, los impuestos son parte de nuestra cultura popular, son angustia para los que los pagan, diversión para quien los evade y sustento para quién los impone.”

Johnson Okhuysen, Eduardo Andrés.
Política y finanzas en México, Humanitas,
Segunda Edición, México, 1994, p. 37.

Evolución del Sistema Impositivo Mexicano

La política financiera en la actualidad ha jugado un papel fundamental para asentar las bases de lo que hoy constituye la estabilidad macroeconómica¹ de México, ya que se ha producido un favorable financiamiento del gasto público y con esto ha impulsado la inversión, el empleo y el crecimiento económico. Las reformas han otorgado a México un sistema tributario eficiente por tal se muestra competitivo en el ámbito internacional. No obstante el mejoramiento del sistema tributario de México, muestra a nuestro país, como una de las naciones con menos recaudación de América Latina y el de más baja captación de ingresos públicos entre los países de la OCDE, del que nuestro país es miembro.²

¹ Macroeconomía: Estudio de comportamiento de las variables económicas agregadas, tales como la renta nacional, inversión, empleo global, precios, salarios, etc. Se distingue de la microeconomía, en que ésta estudia las partes individuales que conforman una economía. Aun así, el estudio de la macroeconomía se realiza cada vez más con fundamentos microeconómicos

² **ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E)**
¿QUÉ ES LA O.C.D.E.? Es una organización en donde los gobiernos trabajan de manera conjunta para

responder a los retos económicos, sociales y ambientales producto de la interdependencia y la globalización. Se ha convertido en una fuente de información comparativa, de análisis y de previsiones, que permiten a los países fortalecer la cooperación multilateral. Se crea después de la Segunda Guerra Mundial como la Organización para la Cooperación Económica Europea, con el propósito de coordinar el Plan Marshall. En 1961 se convierte en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico con vocación transatlántica y después mundial. Actualmente la OCDE cuenta con 30 países miembros. Cerca de 70 países o economías en desarrollo y transición están asociados con su trabajo. México ingresó el 18 de mayo de 1994.

MISIÓN DE LA OCDE; Promover políticas destinadas a:

- Alcanzar un crecimiento económico sostenible, así como estabilidad financiera y posibilidades de progreso en el nivel de vida de los países miembros, con el fin de contribuir al desarrollo económico mundial.
- Apoyar la construcción de una economía mundial sana, tanto en los países miembros, como en los países en vías de desarrollo.
- Contribuir al crecimiento del comercio mundial, de carácter multilateral y no discriminatorio.

EL TRABAJO DE LA OCDE CON LOS PAÍSES MIEMBROS.

- Comparten información en áreas de trabajo sensibles para los países.
- Desarrolla programas de cooperación a nivel nacional y regional.
- Asiste a los gobiernos y a los ciudadanos de los países para aprovechar los beneficios del comercio internacional y de la inversión transfronteriza.

MIEMBROS DE LA OCDE

Originalmente 20 países firmaron la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el 14 de diciembre de 1960. Desde entonces, 10 países se han sumado y se han convertido en miembros de la Organización. Los países miembros de la Organización y las fechas en que depositaron el instrumento de ratificación son:

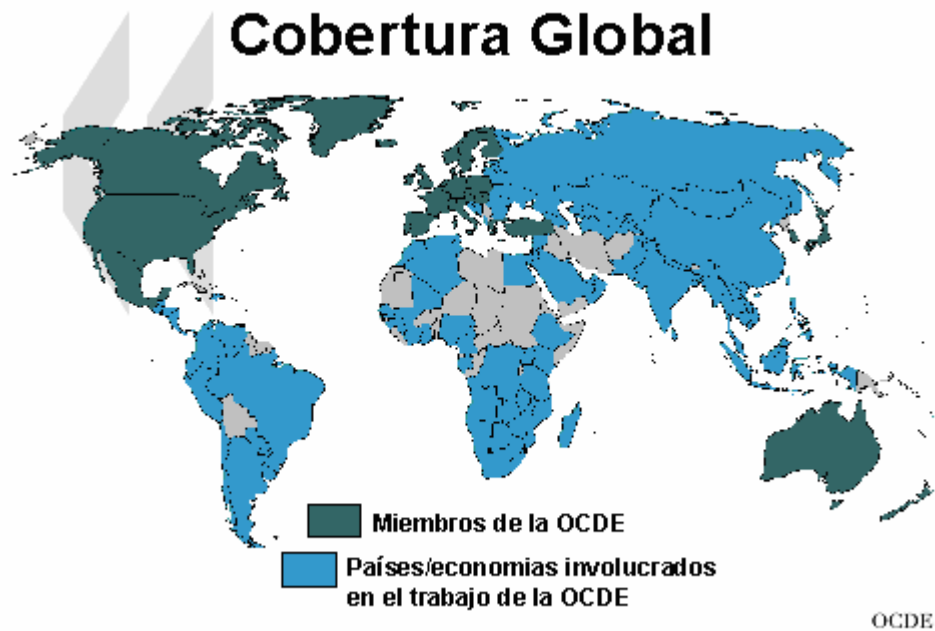
AUSTRALIA, junio 7 de 1971.	COREA, diciembre 12 de 1996.
AUSTRIA, septiembre 29 de 1961.	LUXEMBURGO, diciembre 12 de 1996.
BÉLGICA, septiembre 13 de 1961.	MÉXICO, mayo 18 de 1994.
CANADÁ, abril 10 de 1961.	HOLANDA, noviembre 13 de 1961.
REPÚBLICA CHECA, diciembre 21 de 1995.	NUEVA ZELANDA, mayo 29 de 1973.
DINAMARCA, mayo 30 de 1961.	NORUEGA, julio 4 de 1961.
FINLANDIA, enero 28 de 1969.	POLONIA, noviembre 22 de 1996.
FRANCIA, agosto 7 de 1961.	PORTUGAL, agosto 4 de 1961.
ALEMANIA, septiembre 27 de 1961.	REPÚBLICA ESLOVACA, diciembre 14 de 2000.
GRECIA, septiembre 27 de 1961.	ESPAÑA, agosto 3 de 1961.
HUNGRÍA, mayo 7 de 1996.	SUECIA, septiembre 28 de 1961.
ISLANDIA, junio 5 de 1961.	SUIZA, septiembre 28 de 1961.
IRLANDA, agosto 17 de 1961.	TURQUÍA, agosto 2 de 1961.
ITALIA, marzo 29 de 1962.	REINO UNIDO, mayo 2 de 1961.
JAPÓN, abril 28 de 1964.	ESTADOS UNIDOS, abril 12 de 1961.

Las reformas fiscales tienen como finalidad aumentar la recaudación para reforzar las finanzas públicas y esto nos permite satisfacer el cúmulo de gastos públicos que debe sufragar el país, así como la infraestructura y la repartición de participaciones de Estados y Municipios.

En este capítulo analizaremos los recursos tributarios con que cuenta el Estado para satisfacer el gasto público, además analizaremos las finanzas públicas, así como la estructura, la transformación y el desarrollo de nuestro País.

El sistema fiscal mexicano que actualmente nos regula es el resultado de un gran proceso de reformas tributarias tanto de política como en materia administrativa tributaria que dio inicio a finales de los setenta. El objetivo de estas reformas se ha orientado a la modernización del sistema fiscal, tratando de

MIEMBROS DE LA OCDE



<http://www.funcionpublica.gob.mx/ocde>

eliminar las ineficiencias que tenía y armonizando para no enfrentar problemas en alguna situación internacional. En los años de 1978 a 1983 comenzó el cambio del sistema impositivo mexicano; se incorporó el concepto de globalización³, se eliminó el esquema cedular (la cual gravaba con tasas diferenciadas los ingresos derivados de distintas fuentes), logra minimizar las distorsiones que el sistema fiscal produce en la estructura financiera de las empresas, además constituyó un mecanismo de control, un beneficio que se obtuvo además de los mencionados anteriormente, es la integración del impuesto sobre la renta de empresas e individuos cuyo razón fue evitar la doble tributación; todo esto se logró con la modificación de la legislación del impuesto sobre la renta a personas físicas.

Juan Amieva Huerta⁴ establece que nace esta reforma a principios de los ochentas, en la cual se establece la mejora que se obtuvo en cuanto a impuestos indirectos se refiere, fue la reestructuración del sistema de imposición indirecta; se eliminó el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (I.S.I.M.), igualmente 100 impuestos estatales, así como 31 impuestos especiales federales y por estos impuestos se establecieron el Impuesto al Valor Agregado⁵ (I.V.A.), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (I.E.P.S.) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (I.S.A.N.).

En un principio la tasa del I.V.A. en México se estableció de 10 y 6% para zonas fronterizas, permitía exenciones a determinadas actividades con derecho al acreditamiento de tasa cero. Se establece que en el año de 1983 la tasa se modificó e incrementó a 15% para mejorar las finanzas públicas de nuestro país.

La transformación del sistema fiscal es trascendental para el desarrollo de México, porque el costo administrativo de recaudar los ingresos originados de

³ Globalización: f. Integración de una serie de cosas en un planteamiento global

⁴ Amieva Huerta, Juan. Op. Cit. p. 112.

⁵ El impuesto al valor agregado; grava únicamente el valor agregado de cada etapa a diferencia del I.S.I.M. que gravaba cada una de las etapas de la producción, generando una carga mayor mientras más etapas tuviera en su etapa productiva ya que se considera que se gravaba de manera piramidal. Con este impuesto se estableció la autodeterminación ya que surgió el derecho a la acreditación, por tal el retenedor traslada el impuesto en cada una de las etapas para así, recuperar el impuesto pagado.

distintas clases de impuestos era muy costoso, por lo que el nuevo sistema impositivo resulta más sencillo y más fácil de administrar.

En 1980 el sistema fiscal mexicano presentó una evolución ya que se cambió el sistema de coordinación fiscal, se incorporó a todos los Estados de la República, donde se establece que la Federación se reservaba el derecho a determinar los impuestos mas significativos a cambio de otorgar a las Entidades Federativas una participación en el rendimiento y la administración de las mismas; se establecen los fondos de participación para las Entidades Federativas y se incluye en I.V.A. como incentivo.

En los años de 1986-1988 se reajustó el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.), con la finalidad de recuperar la capacidad recaudatoria de los ingresos fiscales. En 1987 comenzó la indización⁶ integral del sistema fiscal con la introducción de activos, pasivos y capital, se autorizó la deducción de la depreciación actualizada por inflación. De 1989 a 1994 siguió mejorando el sistema fiscal, en 1992 se introdujo el Impuesto al Activo (I.M.P.A.C.), este impuesto significó un importante aumento en la recaudación en nuestro país. De acuerdo a estudios realizados y a datos obtenidos se establece que por cada peso de recaudación del I.M.P.A.C., se obtiene 3.5 pesos de recaudación del I.S.R.⁷

De acuerdo a la experiencia de los años, en 1989 se da a conocer que la utilidad fiscal y la contable no tenía resultados parecidos, sino que eran totalmente diferentes⁸, por tal se estableció que las empresas deberían de tener la constitución de la cuenta pública neta (C.U.F.I.N.); la cual se conforma por las utilidades después del impuesto, adicionada por los dividendos recibidos y reducida con las pérdidas y dividendos pagados. Amieva⁹ menciona en su obra

⁶ Indización: f. Elaboración de índices

⁷ Budebo, Mario Gabriel. Casos de Éxito en la Política de Ingresos y Gastos: La experiencia Mexicana, 1980-1993, Serie Política Fiscal, núm. 69, CEPAL, Santiago de Chile. 1995.

⁸ La divergencia entre la utilidad contable y la fiscal se presenta porque no todos los ingresos que obtiene una empresa son acumulables para efectos fiscales, ni todos los gastos son deducibles.

⁹ Amieva Huerta, Juan. Op. Cit. p.114.

que este esquema es único en el mundo y se ha perfeccionado con el paso de los años, para hacer más sencilla y efectiva su aplicación, esto trajo como consecuencia desincentivar a las empresas a realizar planeaciones fiscales. Al mejorar las medidas se originó de manera permanente, ampliar la base de los contribuyentes y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel nacional. En 1990 desaparecieron los tratamientos preferenciales y se logró introducir el régimen simplificado.

De 1995, al año 2000 el sistema financiero tuvo importantes cambios en relación al manejo y la administración de la recaudación; ya que se creó en junio de 1997 el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), con el objeto de crear condiciones para el fortalecimiento de la colecta de los ingresos y así como mejorar la eficacia en la administración tributaria y aplicar eficazmente la legislación fiscal para promover el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes; se estableció el Servicio Fiscal de Carrera, para que el S.A.T. cuente con un cuerpo de funcionarios fiscales calificados, profesionales y especializados. También en 1995 se incremento la tasa del I.V.A., la cual se encontraba en una tasa del 10%; aumento la tarifa a un 15%, todo esto con la finalidad de obtener mayor recaudación para el país.

De acuerdo a estudios realizados; los tratamientos especiales que se establecen en el I.V.A., son la causa de la disminución recaudatoria de este impuesto. Menciona Budebo¹⁰, que al comparar a México dado que se encuentran excepciones en el Impuesto al Valor Agregado, en Argentina sólo existe un tratamiento especial para alimentos y medicinas, y Chile no cuenta con ningún tratamiento preferencial.

Nuestro país cuenta con una recaudación del I.V.A. permisible que no ha sido aprovechado en su totalidad, esto se debe a existencia de regímenes

¹⁰ Budebo, Mario Gabriel,. Panorámica de la Política Fiscal en México, ponencia presentada en el Último Seminario de Derecho Constitucional y Parlamentario del Milenio, organizada por la Comisión de Estudios Legislativos, Palacio Legislativo de San Lázaro, México, D. F. 1999.

especiales y tasas diferenciadas, lo cual es objeto de un gran análisis, ya que consideró que al estandarizar la tasa y eliminar los regímenes especiales, aumentaría la recaudación; porque como anteriormente mencionamos, sería más práctica la determinación eficaz del impuesto a pagar por parte del retenedor. También se considera que no se ha aprovechado la recaudación del I.V.A., dado que el resultado de la evasión¹¹ es del 40%, lo cual perjudica a la obtención de ingresos de México. Esto se puede comparar negativamente con los índices de evasión de Argentina; actualmente presenta el 31% y de Canadá y Chile que es de 23%. Asimismo Amieva considera y por lo tanto estoy de acuerdo que, en la actualidad México tiene un sistema fiscal moderno, neutral y eficiente, que debe ir mejorando constantemente, conforme la sociedad cambie.

Establece la Cámara de Diputados¹² que la nueva Hacienda Pública Distributiva incide en transparentar el ejercicio del gasto público para fortalecer los ingresos; lo cual esta reforma toma en cuenta tres vertientes:

- *La adopción de un nuevo marco tributario,*
- *Reforma Presupuestal y*
- *Reforma Financiera*

El nuevo marco tributario busca garantizar la equidad en la distribución de la carga fiscal, fortalecer la capacidad del aparato productivo y garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes. Por otro lado, *la modificación del presupuesto* tiene la finalidad de promover un ejercicio más eficiente y transparentar el gasto público. *La reforma financiera* pretende crear condiciones para canalizar de manera eficiente el ahorro y la inversión.

¹¹Definición de evasión de impuestos se genera por una decisión del contribuyente de no declarar, total o parcialmente, determinadas operaciones o ingresos que debería acumular para efectos fiscales. Mathews, Russell, define la evasión como “el impago total o parcial en forma fraudulenta del impuesto” (Mathews, Russell, Hacienda Pública española, Ministerio de Hacienda, España, Num. 91,1984, p 334)

¹² Cámara de Diputados, Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Distributiva, Gaceta Parlamentaria, núm. 58 (abril), México, D. F. 2001.

El objetivo primordial de la reforma 2002, así como de las reformas que anteriormente he mencionado; considerando que al igual se modifica su legislación fiscal, su finalidad es el incremento de la recaudación. Se ha venido considerando que los ingresos adicionales se obtendrían de la eliminación de la tasa cero y de las exenciones al I.V.A., lo cual no fue aceptado por el Congreso de la Unión. Al no tener éxito lo planteado se decidió incorporar un nuevo impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con esto se logró ampliar la base gravable del Impuesto especial sobre producción y servicios (I.E.P.S.). Con esta reforma se estima una recaudación del 70 mil millones de pesos, de los cuales 20 mil millones son para compensar la caída en los precios del petróleo y más de 31 mil millones de pesos se destinaran a Estados y Municipios, mientras lo demás se destina para dependencias del Gobierno Federal. De acuerdo a la información proporcionada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Pública¹³ establece que las dependencias a las que más recursos destinan son:

- Educación Pública
- Agricultura
- Desarrollo Social
- Comunicaciones y Transportes
- Salud Pública
- Poder Judicial
- Hacienda
- Economía
- Seguridad Pública
- Procuraduría General de la República

Asimismo encontramos que esta reforma considera por otra parte que, las personas físicas que obtengan ingresos superiores a 100 mil pesos anuales, deberán estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (R.F.C.), de

¹³ SHCP. Cuenta de la Hacienda Pública Federal, varios años, México, D. F. 2002.

acuerdo a lo establecido en el Artículo 161¹⁴ de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.).

Para cumplir los objetivos de recaudación, Amieva sugiere que las medidas propuestas deben ser instrumentadas adecuadamente, ya que sí la reforma no esta orientada a su capacidad de aplicación y ejecución tiene pocas posibilidades de generar los resultados recaudatorios y la eficacia económica que se propone.

El autor Ontiveros realiza un análisis de lo que se puede esperar de una reforma fiscal en materia internacional, evalúa los resultados de las reformas fiscales aplicadas en varios países miembros de la O.C.D.E. Se dice que las reformas tuvieron como efecto reducir la tasa del I.S.R., y en cuanto a la tasa y la base de los impuestos indirectos (como lo es en México el IVA el más conocido), se incremento. En el estudio realizado por Ontiveros se obtuvieron diferentes resultados, los cuales a continuación se presentan:

¹⁴ Artículo 161 L.I.S.R. Quienes obtengan los ingresos a que se refiere este capítulo, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrán las siguientes:

- I. Solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- II. Presentar declaración anual en los términos de esta ley.
- III. Conservar, de conformidad con lo previsto en el Código Fiscal de la Federación, la documentación relacionada con los ingresos, las retenciones y el pago de este impuesto.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los contribuyentes no obligados a acumular los intereses a sus demás ingresos, en los términos del segundo párrafo del artículo 160 de esta ley.

Quienes paguen los intereses a que se refiere este capítulo deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información a que se refiere el artículo 59 de esta Ley, aún cuando no sean Instituciones de Crédito.

Evaluación de la Reforma Fiscal en los Países de la OCDE

País	Cambio en la recaudación como % del PIB entre el año de la reforma y 1995.	Cambio de la tasa marginal impositiva.	Resultado en términos de recaudación
Alemania (1991)	2.61	0	Exitoso
Bélgica (1991)	4.49	0	Exitoso
Canadá (1988)	9.41	0.0134	Indefinido
España (1992)	-5.29	0	No exitoso
EUA (1986)	8.10	0	Exitoso
Francia (1989)	1.83	0	Exitoso
Italia (1989)	8.97	0.0277	Indefinido
México (1991)	-6.43	0	No exitoso
P. Bajos (1989)	-2.00	-0.0270	Indefinido
Reino Unido (1988)	-4.85	0	No exitoso

Fuente: Manuel Ontiveros Elements Leading to and Integral Fiscal Reform, The Anahuac Journal, vol. 2, núm 2, México, D. F. 2000.

Al realizar el análisis de este cuadro se hace evidente el esfuerzo sumamente importante por parte del Sistema de la Administración Tributaria en México, para lograr fortalecer la administración y eficiencia recaudatoria y, con esto mejorar los datos en los años o periodos venideros, como se ha realizado hasta ahora. Con todo esto, el S.A.T. en 2001 adoptó medidas para propiciar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, al mismo tiempo combatir la evasión fiscal, lo cual contribuyó a un crecimiento de la recaudación del I.S.R. e I.V.A.

Es importante mencionar que la carga tributaria de México es similar a la de los países que recaudan el doble, asimismo las tasas del I.S.R. e I.V.A. son equiparables a los países con un desarrollo semejante. Reflexiona Bergman¹⁵ que el sistema tributario que actualmente rige a México podría permitir recaudar más,

¹⁵ Bergman, Marcelo. La Capacidad de Recaudar Impuestos del Gobierno Mexicano: ¿El Tema Previo a la Reforma Fiscal?, CIDE, México, D. F. 2001.

si se implementarán medidas para mejorar el grado de cumplimiento y eficientizando a la administración tributaria.

La administración Tributaria, constituye un factor clave para una recaudación efectiva, por lo que para evaluar su desempeño es necesario determinar algunos parámetros que nos permitan medir su eficiencia.

La Constitución y los Principios de Imposición en México

De acuerdo a lo que establece la Teoría General del Derecho constituyen fuentes de un sistema jurídico la Constitución, la Ley, el Decreto-Ley, el Reglamento, los Tratados Internacionales, la Costumbre, las Circulares, la Jurisprudencia y los Principios Generales del Derecho. Dado que la Constitución tiene un gran valor dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no sólo es fuente del Derecho sino fuente por excelencia del orden jurídico y por lo tanto, la fuente de las fuentes de Derecho.

Al referirnos al Sistema Tributario de nuestro país, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (C.P.E.U.M.) de 1917, nos remite al Artículo 31, fracción IV el cual es el fundamento jurídico para establecer impuestos y contribuir con la Federación y a artículos de la misma Carta Magna relacionados con nuestro tema de estudio.

En el caso de utilizar el término impuesto, se dice que no es una palabra adecuada, ya que la Constitución se refiere al concepto de contribución, la cual se establece que es más amplio, como lo pronuncia Ernesto Flores Zavala.¹⁶

El artículo 31 fracción IV C.P.E.U.M. establece como una obligación de los mexicanos:

¹⁶ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: los Impuestos. México. Editorial Porrúa. 33 Ed. 2001, p. 197 y 198.

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

De acuerdo a lo establecido en este artículo podremos establecer las siguientes consideraciones:

- El precepto establece una obligación general para los mexicanos y no sólo significa que sólo los mexicanos estén obligados a contribuir, ya que al establecer en el Artículo 1º de la C.P.E.U.M. que a la letra dice:

Artículo 1º de la CPEUM.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

Esta prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este sólo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Alfonso Cortina Gutiérrez¹⁷ establece que si los mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas las del pago de impuestos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló que las empresas extranjeras establecidas fuera del país, son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza, situadas en el territorio nacional. Dicha tesis contiene lo siguiente:

¹⁷ Cortina Gutiérrez, Alfonso. Curso de Política Fiscal de México, Porrúa, México, 1977. p 26.

Impuesto Sobre la Renta, las empresas extranjeras establecidas fuera del país, son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero, es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo establecido en el artículo 6º fracc. IV de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964, actualmente es el art. 9 de la L.I.S.R. el que lo establece), cuando su ingreso gravable deriva del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que en tales casos, debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se encuentre ubicado en el territorio nacional.

Séptima época, tercera parte: Vol 4, p143. A. R. 4347/68, Cofico Internacional (México), S. A. 5 votos. **(Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación. Tesis de ejecutorias 917-1975. Seminario Judicial de la Federación. Tercera parte, Segunda Sala. México, 1975, p. 436)**

Nuestra Carta Magna no prohíbe a los extranjeros tributar en México cuando se encuentren residiendo en nuestro país, o estén obteniendo recursos de México, como lo establece el Artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (C.F.F.) que se refiere a los residentes.¹⁸ Así el

¹⁸ Artículo 9 C.F.F. Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

A) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se consideraran residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerara que el centro de intereses vitales esta en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

legislador utiliza la palabra residencia, menciona Carrasco; para delimitar la jurisdicción tributaria, tanto de los Estados como de cada uno de los municipios que se encuentran a lo largo del territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia y, obliga a los sujetos pasivos que encuadren en la hipótesis establecida en la ley, a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo en relación al municipio y Estado donde resida, jamás una Entidad Federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos, como ya se menciono; coaccionar a los causantes de diverso Estado a pagar tributo.¹⁹

- La contribución establecida en este artículo es exclusivamente para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, así como de Estados y Municipios en cual el contribuyente resida. De aquí se desprende la existencia de contribuciones Federales, de Distrito Federal, Estatales y Municipales, las cuales deben ser cubiertas con sus respectivas Instituciones en este caso Hacienda Pública, a la cual pertenezca cada ingreso. Alfonso Cortina establece que nuestro problema impositivo contemporáneo radica, en el problema de reparto de la competencia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios y puede decirse

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

B) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del estado o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con éste Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

¹⁹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, México : Oxford University Press, 4 ed. 2000, p. 149.

que de su solución depende el éxito de cualquier sistema impositivo que quiera concebir la República Mexicana.²⁰

- Se establece en esta disposición los principios o garantías de proporcionalidad y equidad, con esto el legislador establece que las contribuciones deben ser proporcionales a los ingresos de quienes deban de cubrirlos y equivalentes, que sean justas.

- Además encontramos el principio de Legalidad, ya que las contribuciones se realizan conforme lo establezcan las leyes. Se funda este principio en “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE”, no hay tributo si no hay ley. De manera que la obligación de contribuir con determinado tributo, debe estar contenida en ley, de lo contrario sería inexistente, así también lo sería la obligación de pagarlo.

- El principio de reserva de ley se encuentra consagrado en los artículos 31 fracc. IV y 73 fracc. VII inciso a y b de la Constitución Mexicana.

- El Congreso de la Unión, es el órgano del Estado facultado para establecer mediante leyes las contribuciones necesarias, para cubrir el presupuesto, el fundamento Constitucional lo encontramos en los artículos 70, 73 fracción VII y XXIX. Se debe de considerar el nivel Federal del Gobierno y los Congresos Locales de los Estados, en cuanto al nivel estatal de gobierno y sus municipios, considerando sus respectivas Constituciones Políticas, con base en los Artículos 40 y 124 de nuestra Constitución.

- Examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación de cada año, son facultades exclusivas de la Cámara de la Unión de acuerdo a lo señalado por el Artículo 74 de la Constitución en su fracción IV. Además esta disposición determina el Principio de Anualidad en materia Fiscal.

- La Constitución en su Artículo 117, establece prohibiciones de carácter tributario para los Estados. Del mismo modo no pueden establecer las contribuciones que se establecen en el Artículo 118 Constitucional sin el

²⁰ Cortina Gutiérrez, Alfonso. Op. Cit. p 67.

consentimiento del Congreso de la Unión.

- Los gastos del Estado se norman por el principio de legalidad, por tal el Artículo 126 de nuestra Carta Magna establece lo siguiente:

“No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por Ley posterior.”

- La facultad de imposición de las contribuciones al comercio exterior le corresponde a la Federación. En el Artículo 131 Constitucional, segundo párrafo se encuentra prevista la facultad extraordinaria, como excepción de la división (lo cual lo funda el Artículo 49 de Nuestra Ley Fundamental), mediante el cual el Ejecutivo Federal podrá ser autorizado por el Congreso de la Unión, para modificar las leyes aplicables a dicho comercio, expedidas por el propio Congreso en casos de urgencia a que se refiere dicho precepto.

El Artículo 134 Constitucional indica que:

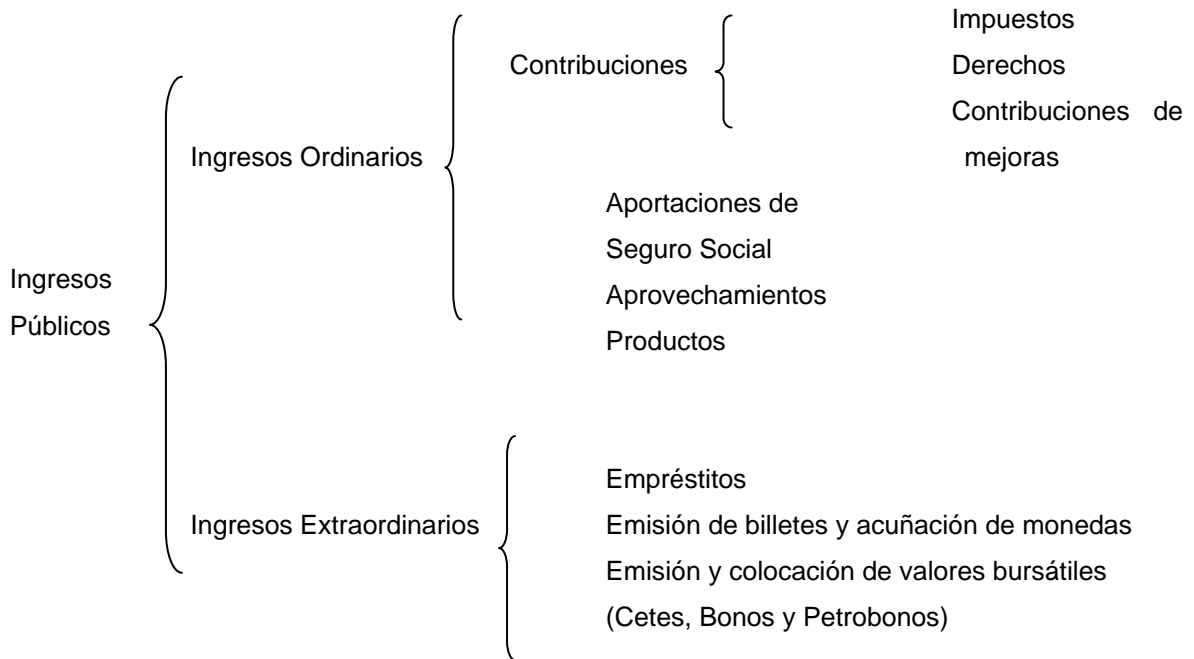
Los recursos económicos de que disponga el Gobierno Federal y el Gobierno del Distrito Federal, así como sus respectivas administraciones públicas paraestatales, se administrarán con eficiencia, eficacia y honradez para satisfacer los objetivos a que están destinados.

En esta disposición jurídica menciona Méndez Galeana²¹ que se expresan buenos deseos, no obstante, tendríamos que valorar la eficacia de las normas jurídicas relativas a las responsabilidades de los servidores públicos, así como la eficacia de los responsables de su aplicación.

²¹ Méndez Galeana, Jorge. Op. Cit. p. 110

Ingresos Tributarios

Dentro del esquema general del Ingreso Público encontramos las contribuciones, las cuales en su forma general denominaremos impuesto o tributo. Realice el estudio de los Ingresos Ordinarios de nuestro Sistema Impositivo.



Las contribuciones se establecen para que el Estado obtenga ingresos, que le permitan solventar los gastos del gobierno, ya sea Federal, Estatal o Municipal. Como ya establecimos anteriormente, el artículo 31 frac. IV de la Constitución Política Mexicana fundamenta la obligación general de contribuir con el gasto público. Se requiere que para que estemos obligados a pagarlas debemos de encuadrar en la hipótesis normativa, por tal debe estar establecida en la ley. Asimismo las contribuciones deberán ser proporcionales a la capacidad económica de quien deba cubrirlas, es decir, proporcionales a los ingresos de los contribuyentes, además deben ser equitativas; con esto queremos establecer, que deberán ser justas en igualdad de circunstancias para todos.

Achille Donato Giannini define al tributo como:

Una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso.²²

Sergio Francisco de la Garza por su parte asienta que:

El impuesto es una prestación de dinero o en especie de naturaleza tributaria, *ex lege*, cuyo presupuesto es un hecho o una situación jurídica que no constituye una actividad del Estado, referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.²³

José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González lo definen como²⁴:

Prestación coactiva, generalmente pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando realicen determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En conclusión Dino Jarach sostiene que:

Llámesese impuesto el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva – independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre los cuales se transfiere- o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingreso y fortunas.²⁵

Todas las definiciones presentadas coinciden con la de Dino Jarach la cual

²² Giannini, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p. 46

²³ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. p.337

²⁴ Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Edersa, Madrid. 1991, p.190

²⁵ Jarach, Dino. Op. Cit. p. 255.

se instituye como primordial. Con esto concluiremos que no puede haber impuesto si no tiene como fin primordial la cobertura del gasto público de la Federación.

Por otra parte el artículo 2 del C.F.F. nos presenta la clasificación de las contribuciones, incluyendo en ellas las aportaciones de seguridad social, el cual contiene lo siguiente:

Artículo 2 del CFF: Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. 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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

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

IV. 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 en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

Realizaremos el desarrollo de cada clase de contribución.

Impuesto

El C.F.F. menciona a las contribuciones como género, del cual los impuestos son la especie. La definición que muestra el C.F.F. la realiza a manera de exclusión. Es importante mencionar que la definición consignada por el legislador en este artículo referido respecto al impuesto, resulta insuficiente e insostenible desde el punto de vista lógico, en virtud de que queda más claro lo que no es un impuesto, que lo que si es. Con todo ésto podemos mencionar que la ley nos dice que, tal especie de tributo, es todo aquello que no sea ni derecho, ni aportación de seguridad social o contribución de mejoras, pero el legislador se abstiene de precisar, las notas positivas y definitorias de lo que sí deba entenderse por impuesto.

El pago del impuesto es la forma de contribuir al gasto público, el cual es el propósito del impuesto, se establece atendiendo a los principios de legalidad; por lo tanto es una obligación *ex lege* porque nace de la ley, como ya lo habíamos mencionado.

Las leyes se dictan unilateralmente por el Estado, de esa característica ha de ser la del impuesto. El establecer las leyes es un acto de soberanía estatal, ya que no intervienen la voluntad de los particulares, es el ejercicio de la potestad tributaria que tiene el Estado de establecer y recaudar las contribuciones.

Si la creación del impuesto es un acto unilateral, se obliga a su pago, sin que medie arreglo alguno entre el sujeto activo (Fisco) y sujeto pasivo (Contribuyente).

Debemos de considerar que aunque sea obligatorio el impuesto, no quiere decir que todos tengan que cubrirlo, sólo cumplirán aquellos cuya situación coincida con la que la ley expone; esto tiene como finalidad, que las personas

físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma ley son las que les corresponda cubrirlo.

Elementos de los Impuestos

Todo tributo se manifiesta como un evento complejo en el que participan diversos componentes tales como partes o sujetos, sumas de dinero, leyes, ciertos actos o negocios como comprar, vender y finalmente el pago que deberá realizar el sujeto pasivo, de una cantidad determinada de dinero a la autoridad.

Jiménez González²⁶ en su obra maneja un interesante ejemplo, en el cual lo expondremos a continuación, porque considero este caso, una situación de la vida real.

Se menciona que la *autoridad hacendaría* es a quien se le debe enterar el impuesto y es además quien debe exigir su pago; por otro lado, *el trabajador* es quien con la obligación de pagar el impuesto de una manera doble; primero, soporta la carga de pagar la suma que resulte a su cargo y, en segundo lugar; sufre la retención de dicho importe respecto a su salario. Auxiliar a ellos, esta *el patrón* a quien también le resultan varias causas, una consiste en calcular el impuesto a cargo de su trabajador, así como también se encarga de retener del salario de éste, la cantidad correspondiente a dicho impuesto, asimismo tiene que enterar el impuesto a la autoridad hacendaría. Se establece que en caso que el patrón incumpla con tales cargas, por disposición de la ley, esta obligado a pagar de sus recursos propios el impuesto que en principio resultó sólo a cargo del trabajador y si llegase a ser insolvente el patrón de la sociedad mercantil, puede recaer la obligación del pago del aludido impuesto, sobre *su administrador*. De acuerdo a lo establecido se dice que puede darse las condiciones de maneta tal que en principio el I.S.R. recaía sobre el patrimonio del trabajador, pero al no cumplir el patrón con las obligaciones de calcular y enterar el impuesto (entre

²⁶ Jiménez González, Antonio. Op. Cit. p.48

muchas más obligaciones) se establecen con cargo al patrimonio de éste, y él tendrá que pagar tal impuesto; y finalmente si éste resulta insolvente, será a cargo del patrimonio de su administrador con lo que se deba pagar el impuesto.

Los elementos de los tributos los podemos clasificar en: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto, base gravable y tasa; para lo cual los definiremos a continuación:

Sujetos

En el ejemplo anterior encontramos que en todo tributo se establecen una multiplicidad de sujetos; con esto deducimos que no hay tributo sin que entren en juego al menos dos sujetos; los cuales son, sujeto activo (acreedor, Fisco) y sujeto pasivo (deudor, Contribuyente). El sujeto activo es el Estado investido de soberanía y se manifiesta en el establecimiento de la contribución y en el cobro del mismo, personificado en el Fisco, así, el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador del crédito fiscal, es quien ha de pagar el impuesto.

El Fisco tiene la facultad de cobrar el crédito fiscal, haya o no sujeto pasivo. Con el hecho de que realice el hecho propiciador, será la causa para que nazca el derecho del Estado de cobrar sus créditos, que de acuerdo a lo establecido en el artículo 6 del C.F.F. que a la letra dice así:

Artículo 6 del C.F.F.- 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.

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante

declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

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

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

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

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

Una vez realizadas las hipótesis normativas establecidas en este precepto fiscal, el sujeto pasivo tendrá la obligación de contribuir con el Estado.

Es fundamental mencionar que el sujeto activo (fisco), puede convertirse en sujeto pasivo en ciertos casos, por ejemplo:

- El artículo 3 de la Ley del I.V.A. establece para el Estado la obligación de pagar impuestos, este impuesto es indirecto, en consecuencia debe ser pagado por el último adquirente.
- Se presenta cuando el deudor y acreedor de la obligación tributaria lo son recíprocamente y se presenta la compensación.

En materia fiscal se menciona la responsabilidad solidaria en el artículo 26 del C.F.F. donde muestra un perfil diferente a lo que establece el Derecho Civil. En el Derecho Civil, la solidaridad nace de las obligaciones, del acuerdo de voluntades, en materia tributaria la establece la ley.

Objeto

Es el hecho generador de la ley, la situación o circunstancia prevista en la norma jurídica, la cual una vez que encuadra el contribuyente nace la obligación de realizar el pago del impuesto.

Se implantaba que el objeto del impuesto era la fuente, el acervo económico de donde se obtiene lo necesario, para el pago del impuesto, el cual podría ser el valor de los bienes o un ingreso considerado en renta, que era derivado de actividades empresariales, servicios personales o profesionales.

Los bienes tales como terrenos, edificios, maquinaria, equipo, vehículos son fuente del impuesto, si por medio de ellos el propietario obtiene ingresos ya sea por alquiler, explotación, uso y demás; por tal estará sujeto al pago del impuesto según, sea la situación que desempeñe o por lo cual haya encuadrado en la hipótesis normativa. Los activos son la fuente que generan los impuestos.

Base Gravable

Todo tributo debe tener definida su base gravable, la cual es aquella magnitud o valor al que se llega por medio del procedimiento determinado para cada tributo instituido por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido, también en la ley, da como resultado el monto del tributo a pagar.

Tasa

Tomando en cuenta el hecho generador de la obligación tributaria, una vez que nace se debe realizar el pago del tributo a cargo del contribuyente, por tal es indispensable fijar el monto del importe que se tenga que pagar por tal concepto. Con esto es necesario aplicar la magnitud porcentual que establece la ley, para el I.S.R. establece una tasa de 28% para éste año 2005, para el I.V.A. 15% etc. Sobre la base gravable podremos determinar el impuesto a pagar.

La tasa es la cosa o cantidad delimitada en medida, peso, número, volumen, sobre la cual la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el calculo correspondiente de cada caso concreto (1 kg, 1 litro, 1 tonelada, un refresco, una cerveza, determinada cuantía de renta, etc.)

Existen cuotas que son: fijas, progresivas y proporcionales las cuales se aplican en relación con la utilidad fiscal.

La cuota fija es aquella que es igual por unidad sin importar el número de unidades de que se trate, ejemplo:

Cuota Fija		
Unidad		Cuota fija
10		\$1
20	Toneladas	\$1
30		\$1
40		\$1

La cuota progresiva es la que considera el número de unidades. Es la cuota que debe ser directa o inversa; hay progresividad directa cuando la cuota aumenta a medida que se esta incrementando la cantidad de unidades.

Progresiva Directa		
Unidad		Cuota
10		\$100
20	Kilogramo	\$200
30		\$300

La progresividad inversa se presenta cuando la cuota aumenta o disminuye en sentido contrario a medida que decrece o incrementa el número de unidades.

Progresiva Inversa					
Unidad		Cuota	Unidad		Cuota
10	(+ -)	\$100	30	(+ -)	\$100
20	Litros	\$80	20	Litros	\$160
30		\$70	10		\$260

La tasa proporcional, debe posibilitar que el impuesto que resulte a cargo siempre constituya la misma proporción de la base gravable, independientemente del valor de ésta. Siempre será de un mismo porcentaje.

Clasificación de los Impuestos

La explicación de criterios a partir de los cuales se articula una clasificación, constituye una necesidad de primer orden para que ésta cumpla su cometido, teniendo como resultado una mejor comprensión del tema.

La clasificación de los impuestos se ha presentado con el paso del tiempo de diversas formas, el criterio que tomaremos es el del Profesor Gregorio Rodríguez Mejía²⁷ el cual menciona las formas más usuales de clasificación del impuesto:

a) Impuestos Personales e Impuestos Reales.

²⁷ Rodríguez Mejía, Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Porrúa, México, 1994

- b) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.**
- c) Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales.**
- d) Impuestos Federales, Estatales y Municipales.**
- e) Impuestos Autoaplicativos e Impuestos Heteroaplicativos.**

Presentaré el concepto de cada uno de estos impuestos:

a) Impuestos personales. Son aquellos que gravan el ingreso de las personas atendiendo su situación económica, ejemplo de ésta clasificación es el Impuestos Sobre la Renta, el cual grava el ingreso de cada persona de manera individual. Son impuestos reales los que afectan a los bienes sin tomar en cuenta al dueño o usuario de los mismos, el ejemplo de este tipo de impuesto es el Impuesto al Activo.

b) Los impuestos directos, son aquellos que gravan el ingreso de las personas responsables de haber realizado la situación jurídica establecida en la ley, una vez realizado, deberán hacer el pago del impuesto correspondiente. Los impuestos indirectos son aquellos que por traslación del gravamen afecta a terceros a quienes repercute la carga. El impuesto al valor agregado es el ejemplo de impuesto indirecto porque se traslada al consumidor. La diferencia entre los impuestos directos o indirectos se sustenta en la posibilidad o no de la traslación del impuesto, es decir del traslado o no que haga el contribuyente de un impuesto a personas distintas a él, que en virtud de tal figura vienen a soportar realmente el peso de la carga tributaria.

c) Tomando en cuenta los propósitos que se persigan en la creación y fines de los impuestos, se dividen en fiscales, si su propósito es integrar la Hacienda Pública. Los impuestos extrafiscales con aquellos cuyo objetivo de creación es otro, ejemplo podría ser, un programa gubernamental emergente.

d) Los impuestos serán Federales, cuando son establecidos por

el Congreso de la Unión, los cuales serán de aplicación en toda la República. Los impuestos son Estatales cuando son determinados por los Congresos Locales de cada Estado y se cobren dentro del territorio de las mismas; serán impuestos Municipales aquellos que haya creado el Congreso Local para ser aplicables dentro de cada Municipio.

e) Por último se consideran impuestos autoaplicativos los que el propio sujeto pasivo determina y paga sin la intervención del fisco, y heteroaplicativos, los que el fisco establece y cobra al contribuyente.

De acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos establece además la clasificación de impuestos, la cual mencionaremos a continuación:

- a) **Impuesto Sobre la Renta.**
- b) **Impuesto al Valor Agregado.**
- c) **Impuesto al Comercio Exterior.**
- d) **Impuesto al Activo.**
- e) **Entre otros impuestos.**

Desarrollaremos cada uno de estos impuestos.

a) El Impuesto Sobre la Renta es aquel que afecta a un ingreso; si no hay ingreso, no habrá gravamen. Para determinar este impuesto se toma el ingreso total o la renta bruta, menos las deducciones autorizadas de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (L.I.S.R.) vigente. Esta renta es la base para calcular el monto del gravamen.

El sujeto pasivo de este impuesto es la persona física o moral que obtenga el ingreso. El sujeto pasivo se determina tomando en cuenta los criterios de domicilio, la ubicación de la fuente del ingreso de acuerdo a lo

previsto en el artículo 10 de C.F.F. y el régimen fiscal al cual esta sometido el contribuyente.

Los sujetos pasivos del Régimen de Pequeños Contribuyentes son aquellos que realizan las siguientes actividades empresariales:

- Comerciantes
- Industrias
- Avícolas
- Ganaderas
- De pesca

El artículo 137 de la L.I.S.R. establece que las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el ISR en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$ 2'000,000.00.

Los sujetos pasivos que se encuentren en el Régimen Simplificado son las personas morales que se dediquen a las siguientes actividades empresariales:

- Agrícolas
- Ganaderas
- Pesqueras
- Silvícola
- Autotransporte de carga o de pasajeros

La L.I.S.R. establece un régimen intermedio para las personas físicas con actividades empresariales en su artículo 134 de la L.I.S.R. La Ley del I.S.R. establece que en este régimen como en el de pequeños contribuyentes, el régimen fiscal estará condicionado a un límite máximo de

ingresos anuales obtenidos. Así, otros regímenes que se encuentran en la Ley de I.S.R., son los ingresos por arrendamientos, enajenación de bienes, intereses, premios, dividendos y otros.

b) Impuesto al Valor Agregado. Su objetivo es lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (L.I.V.A.), menciona lo siguiente:

Artículo 1° de la L.I.V.A.- Están obligados al pago del IVA establecido en esta ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenación de bienes
- II.- Prestación de servicios independientes
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes
- IV.- Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley la tasa del 15%.

Los sujetos pasivos de este impuesto son aquellos que realizan los actos señalados en el artículo 1° de la L.I.V.A. Recordemos que este Impuesto de acuerdo a la clasificación, se dice que es un impuesto indirecto, por tal el sujeto pasivo del mismo lo traslada a quien adquiere, usa o goza de los bienes o recibe los servicios relativos. Se pagará el impuesto sobre la diferencia entre el costo del objeto y el precio en que lo transfiera, es por esto que este impuesto se le considera que es impuesto “al valor agregado”.

La L.I.V.A. instituye diferentes tasas según la situación en la cual realizaron el hecho generador. Los artículos que aluden a las tasas son: 1° , 2° y 2° A de la L.I.V.A., y las tasas actuales son 15% que es la tasa general, 10% que es la tasa para la región fronteriza, la tasa 0% para los actos o actividades que menciona el artículo 2° A y los exentos, establecidos en los

Artículos 9, 15, 20 y 25 de L.I.V.A.

c) Impuestos al Comercio Exterior. Las cuotas del impuesto al comercio exterior se establecen en forma de tasas sobre los valores de los bienes que se someten a este tráfico. De acuerdo a lo que establece el artículo 8 de C.F.F. sobre la definición de territorio nacional, de acuerdo a esto consideraremos a las importaciones o las exportaciones de mercancías que se realicen en la República Mexicana.

El Comercio exterior y la materia fiscal esta fundamentado en los siguientes ordenamientos y el cobro de estos impuestos se realizará conforme a lo dispuesto en estos artículos:

Bases Jurídicas de Comercio Exterior	}	Constitución Política Mexicana; Art. 131.
		Tratados Internacionales
		Ley Aduanera
		Ley de Comercio Exterior
		Ley General de Tarifas del Impuesto a la Importación
		Ley General de Tarifas del Impuesto a la Exportación

d) Impuesto al Activo (I.M.P.A.C.). El objetivo de este impuesto es la propiedad de los bienes que son sometidos a explotación empresarial o aquellos que otorguen el uso o goce de los mismos a otros usuarios. El activo son los bienes de la empresa que están en explotación.

Existe una correlación entre el I.S.R. y el I.M.P.A.C., las características de relación y complementación del I.M.P.A.C. con el I.S.R. se manifiestan de diferentes maneras, las cuales mencionaremos a continuación.

- Son sujetos del I.M.P.A.C., quienes son contribuyentes del I.S.R. Establecido en los art. 1 y 7-A de la

L.I.S.R.

- Los causantes del I.M.P.A.C. tendrán derecho a la reducción de su impuesto, si tienen derecho a reducir el I.S.R. (art. 2-A L.I.M.P.A.C.)
- Los sujetos pasivos del I.M.P.A.C. deberán hacer los ajustes que establece la LISR (art. 7-B, L.I.M.P.A.C.)
- El I.M.P.A.C. y el I.S.R., se acreditarán recíprocamente (Arts. 8 y 9 de L.I.M.P.A.C.)
- Los conceptos de algunos fenómenos y entes fiscales dados por la LISR, se adoptan por la L.I.M.P.A.C. (art.14, L.I.M.P.A.C.)

Podemos considerar a manera de conclusión, que el Impuesto al Activo vino a dar freno a la evasión del Impuesto Sobre la Renta. Además se establece que por cada peso recaudado del Impuesto al Activo, se recaudan 3.5 pesos de Impuesto sobre la renta, dato que fue mencionado anteriormente.

Derechos

El término derecho como vocablo se refiere a una categoría de ingreso público de carácter tributario, el cual es reconocido en la doctrina así, como en la legislación nacional que nos rige.

Jiménez González establece que Derecho es una prestación patrimonial impuesta por el Estado, por medio de la ley a título de tributo a cargo de los sujetos destinatarios de los servicios públicos en ella instituidos, así como de los beneficiarios y usuarios de los bienes de dominio público de la nación y establece que:

Al hablar de Derecho se admite lo siguiente:

- Se trata de una prestación patrimonial por regla general

en numerario y excepcionalmente en especie.

- La obligación de cumplir con tal prestación, es creada por el Estado ejerciendo su poder de imperio, quien además establece el sujeto obligado, así como el monto de la carga a soportar por causa del Derecho, así como también el resto de los elementos del tributo.
- La entrega del dinero por concepto de tributo, es definitivo, por tal no aplica el reembolso a favor del sujeto pagador.
- Sólo se establecerán los Derechos mediante disposición expresa, así como lo establece el art. 31 frac. IV Constitucional.
- La finalidad de este tributo, como de muchos más, es servir como medio de cobertura o financiamiento de los servicios públicos, los cuales provocan gastos públicos.

El Derecho está constituido por el despliegue de una actividad estatal concreta y singular ordinariamente instada o provocada por un sujeto que lo tenga por destinatario o beneficiario. Por tal el hecho generador de la obligación tributaria a título de Derecho siempre estará conformado por una actividad estatal, ejemplos de los Derechos, es el pasaporte, los servicios del registro público, etc.

El C.F.F. define en el art. 2 fracción IV

Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

IV. 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 en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

La ley que establece y reglamenta los Derechos es muy extensa, específica

diversos usos o aprovechamientos de bienes de dominio público de la Nación y los servicios que el Estado presta en sus funciones de derecho público, así como ciertos organismos públicos por los que se cobran los derechos.

A los Derechos se le considera una contraprestación de carácter bilateral, puesto que se paga para recibir un servicio del Estado o el aprovechamiento de bienes de dominio público de éste, mientras que los impuestos se consideran de carácter unilateral ya que se dice que se pagan sin recibir nada a cambio.

Contribuciones de Mejoras

La condición tributaria de las prestaciones patrimoniales debidas al Estado, con motivo de la percepción de un beneficio particular, derivado de una obra pública instituye una línea de tratamiento de tal institución. La entrada de tal contribución constituye:

- Una prestación patrimonial a título definitivo.
- Impuesta por el Estado, en ejercicio de su poder de imperio.
- Erigida mediante ley.
- A cargo de personas cuya situación coincida con la definida por el legislador como idónea para generar la obligación tributaria.

La contribución de mejoras tiene como elemento objetivo, el hecho generador de la obligación de pago del tributo a título de la percepción de un beneficio individual.

La fracción III del artículo 2 de C.F.F. define que:

Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

El sujeto pasivo encuadra en este hecho cuando el gobierno realiza una

obra para beneficiarios específicos, cobra a éstos las llamadas contribuciones de mejoras.

Aportaciones de Seguridad Social

De acuerdo a la evolución que ha tenido la doctrina mexicana ha llegado a reconocer el carácter tributario de las aportaciones de seguridad social y por tal lo ha plasmado en la legislación en su artículo 2 fracción II del citado ordenamiento.

El art. 2 fracción II del C.F.F. contiene:

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

II. 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.

De lo cual se desprende:

1. Los sujetos pasivos de esta contribución son los patrones y trabajadores.
2. El objeto de esta contribución es el hecho de ser patrón o trabajador con actividad.
3. Los beneficiarios son los trabajadores que pagan las contribuciones o por quienes se pagan.

Lo establecido por el legislador mexicano ha significado un gran avance, al ubicar las prestaciones patrimoniales que deben soportar los patrones y los beneficiarios directos de la seguridad social, en el ámbito de los tributos.

Aprovechamientos

El legislador establece en el Art. 3 del C.F.F. los aprovechamientos, el cual a la letra dice:

Art. 3 de CFF: Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados del financiamiento y de los que obtenga los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Productos

El Código Fiscal de la Federación instituye además en su artículo 3º los Productos, los cuales son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como el uso, aprovechamiento de bienes de dominio privado.

La diferencia entre un aprovechamiento y un producto incurre en que el primero es de dominio público y el producto es de dominio privado

Finalmente debemos de mencionar que los accesorios de las contribuciones son los recargos, sanciones, los gastos de ejecución para hacer efectivo el cobro de las mismas, asimismo las indemnizaciones a favor del Fisco por la devolución de cheques recibidos como pago y devueltos por el banco el cual tiene fundamento en su artículo 21 séptimo párrafo del CFF; los que se aplican en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Efectos Económicos de los Impuestos

Independientemente de que la ley establece quien asume la condición de deudor-contribuyente respecto a cada uno de los impuestos, la situación es que éste tiene a la mano una serie de dispositivos que puestos en operación le permiten al sujeto pasivo, bien trasladar a otro el impacto del impuesto, por tanto es éste último, quien resulta ser el sujeto pagador efectivo, y lo realiza con la finalidad de aminorar la carga impositiva que sobre si recaiga o para quitarse su carga.

Una de las cuestiones centrales de los sistemas financieros; es quien es el que paga el impuesto, y con esto se logrará valorar la justicia al precisar sobre quienes recae finalmente la carga impositiva.

Es trascendental, menciona Jiménez González²⁸, poder pensar en la imposición de dos sistemas tributarios, uno para posibilitar que los llamados a contribuir en función de su capacidad contributiva, transfieran la carga a terceros; y el otro, para estar realizado de una manera impecable. Asimismo, establece que por ser elaborado en algunos aspectos, de manera ineficiente permite grados significativos de evasión, por tal, realizar el pago de los impuestos se traduce a una cuestión de conciencia social. Con esto, tenemos como resultado que, quienes deberían tributar prácticamente no lo hacen. En el siguiente análisis sólo se hará referencia a algunos efectos económicos que menciona el autor.

a) Percusión impositiva: Se pretende identificar el sujeto llamado por ley a pagar el impuesto y por tal, en el contexto se le denominará sujeto percutido, quien por imperativo legal debe responder en primer término ante la autoridad hacendaría del pago del impuesto y es quien, es el único al que se le puede ser exigible el cumplimiento de la

²⁸ Jiménez González, Antonio. Op. cit. p. 69.

obligación.

En ocasiones el sujeto llamado por ley a pagar el impuesto no puede soportar en su economía el impacto de la obligación, sino que cumple haciendo uso del mecanismo de traslación del impuesto, y con esto son otras personas las que finalmente terminan pagando el impuesto.

b) La incidencia del Impuesto: Es contrario al fenómeno de percusión, lo primordial en la incidencia; es identificar al sujeto que soporta en su economía la carga impositiva independientemente de que haya sido o no el sujeto percutido. En otras palabras el sujeto incidido impositivamente es aquel que soporta en su economía el pago del impuesto, sin considerar que coincida o no la condición del sujeto percutido, quien es la persona llamada por ley.

Este argumento constituye temas de suma trascendencia y a los que la economía pública ha dedicado estudios. Con el análisis de la incidencia será posible conocer quiénes son los que en el medio soportan la carga impositiva y el porcentaje de su ingreso personal.

c) Traslación del impuesto: La traslación impositiva es el procedimiento mediante el cual el sujeto percutido, contribuyente por disposición de ley, trasfiere a un tercero (como lo mencionamos en el inciso a) en forma total o parcial la carga impositiva que por disposición de la teoría jurídica debe pagar el primero a la autoridad hacendaría, convirtiéndose el tercero pagador en sujeto incidido.

d) Remoción del Impuesto: Es el conjunto de cambios que a incidencia del impuesto provoca en la conducta del sujeto percutido, distintos a los concernientes a la modificación de precios (como puede

ser: la reducción de costos de producción), con el propósito de contrarrestar el impacto del impuesto, se utiliza esta práctica, cuando se presenta la imposibilidad de traslación del impuesto.

e) Difusión del impuesto: Es el impacto que se produce en el sujeto incidido, se indica que es aquel que por razones de naturaleza diversa debe soportar en su economía dicha carga por encontrarse imposibilitado en trasladarla. La difusión del impuesto en el caso del consumo, se produce una reducción del consumo, y como consecuencia es el descenso en el nivel de precios y en el de las utilidades.

Este tema nos proporciona información, de los diferentes instrumentos o mecanismos cuya operación indiscriminada degrada la calidad del sistema impositivo mexicano, y agregamos que también se ven afectados algunos conceptos económicos que nos ayudan a explicar fenómenos que están relacionados con el soporte efectivo de la obligación tributaria.

El comportamiento del Sujeto Pasivo Frente al Impuesto

El objetivo que anima al contribuyente a modificar el comportamiento que debe seguir de acuerdo a las disposiciones tributarias, es el recibir el menor impacto posible de los impuestos. Debemos de considerar además que la búsqueda de la opción menos gravosa fiscalmente se encuentra sustentada en el principio jurídico de “hacer todo aquello que no le prohíba la norma jurídica”.

Se plantearán ciertos comportamientos por los cuales, los sujetos pasivos que encuadren en la hipótesis normativa puedan optar²⁹:

a) Surgimiento y no surgimiento de la obligación: El surgimiento es la colocación o no en alguno de los supuestos previstos por la ley,

²⁹ *Íbid.* p. 75.

como generadores de la obligación de pagar el impuesto, él decidirá si desea convertirse o no en contribuyente o sujeto percutido del tributo establecido en ley.

b) Cumplimiento o incumplimiento: El sujeto pasivo o percutido puede decidir por alguna de estas dos alternativas, mediante la primera el sujeto percutido opta por el cumplimiento de la obligación tributaria mediante el pago, el cual nació al realizar el hecho establecido en ley. En cuanto al incumplimiento, ante la certeza del surgimiento de la obligación instituida por ley, el sujeto pasivo opta por no cumplir.

c) Las opciones tributarias: Se entienden las diversas alternativas constituidas por el legislador o la búsqueda y construcción de las mismas es objeto del gobernado.

d) Opciones directas o indirectas: Se dice que son opciones directas, las que son configuradas en forma exclusiva sobre técnicas fiscales. Las opciones indirectas: se hacen tenderse sobre técnicas no fiscales y sí exclusivamente jurídicas. Las directas constituyen opciones fiscales, las cuales son elaboradas por el legislador y se encuentran en forma expresa en la norma jurídica; las indirectas son elaboradas por el administrador debido al impacto que reciben, son habilidades o destrezas del sujeto pasivo. El efecto que tienen las opciones indirectas son que no tienen el mismo costo, no ofrecen seguridad jurídica, ni ética, lo cual es algo que debemos de desarrollar más como mexicanos.

e) Evasión y Elusión: Estas dos formas de conducta son con las que se puede favorecerse el sujeto pasivo. La evasión es una conducta fraudulenta o dolosa de parte del sujeto tendiente a evitar parcial o totalmente el cumplimiento de la obligación tributaria de pago, es una contravención de la norma jurídica y trae como consecuencia la

reducción de la base gravable y el impuesto a cargo. Como anteriormente mencionamos Mathews, Russell, define la evasión como “el impago total o parcial en forma fraudulenta del impuesto”.

La elusión se caracteriza por las prácticas tendientes a generar un beneficio tributario para su autor, mediante el ejercicio de cierta violencia mediante el abuso, de las formas jurídicas previstas por el legislador, para conseguir un resultado distinto al buscado y obtenido por el sujeto pasivo realizando conductas elusivas. El fraude a la ley constituye una especie de elusión fiscal.

Con esto tenemos que las conductas evasivas como las elusivas repercuten en la recaudación de los ingresos del sistema tributario, provocando que sea más grande la distorsión entre el presupuesto de egresos y lo que finalmente se recauda.

Todo esto tiene como único objetivo, que el sujeto pasivo tome una decisión con el propósito de colocarse en la posición que resulte menos gravosa en materia fiscal. El país mejoraría paulatinamente si el objetivo fuera lo contrario y lográramos tomar lo anteriormente dicho como ideología positiva para la contribución del gasto público de México.

Gastos Públicos

Los gastos públicos constituyen las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes, para producir bienes y servicios públicos o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción o de bienes o servicios. Todo esto se realiza mediante el Presupuesto de Egresos, en

el cual se establecen todas las erogaciones que se realizarán en el año del calendario.

La doctrina ha establecido diferentes conceptos con respecto a la naturaleza del presupuesto. Francisco Javier en su obra “Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México³⁰”, cita a Fraga quien establece “el otorgar una autorización al presupuesto de egresos no es otra cosa; sino, realizar la condición legal necesaria para ejercer una competencia que no crea el mismo acto de autorización, sino que está regulada por una ley anterior” con esto se refiere a que el régimen constitucional, otorga el poder a la Cámara de Diputados por ser ese órgano el encargado de los fondos públicos.

Para Ríos Elizondo sostiene que “la Constitución de 1917 no considera al presupuesto como una ley, sino como un documento de carácter administrativo que envía a manera de anteproyecto el Presidente de la República a la Cámara de Diputados para los efectos de los artículos 65, fracción II, 74 fracción IV de la Ley Orgánica del Presupuesto Federal³¹”.

Es importante mencionar que Sergio de la Garza considera que la Naturaleza Jurídica del presupuesto de egresos, en el derecho mexicano, es la de un acto legislativo en su aspecto formal, y la de un acto administrativo en su aspecto material.

No existe uniformidad de criterios en la doctrina para establecer el concepto de gasto público, así que expondremos el concepto de Fraga, el cual establece que como gastos públicos “deben entenderse los que se destinan a la satisfacción

³⁰ Osornio Corres, Francisco Javier. Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México, México, p. 83.

³¹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 122.

atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”³².

Flores Zavala difiere en el concepto dado por Fraga ya que dice que el Estado no sólo satisface necesidades colectivas sino también individuales, y los ejemplos que menciona son; una pensión y una indemnización a un particular por actos indebidos de funcionarios³³.

El concepto que tenemos de la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gastos Públicos (L.P.C.G.P) define que el gasto federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así como pagos de pasivo o deuda pública, que realizan:

1. El poder Legislativo;
2. El poder Judicial;
3. La Presidencia de la República;
4. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República;
5. El Departamento del Distrito Federal;
6. Los Organismos Descentralizados;
7. Las Empresas de Participación Estatal Mayoritaria, y
8. Los Fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII de la L.P.C.G.P.

(A los poderes, instituciones, dependencias, organismos y empresas antes citadas, la L.P.C.G.P. las denomina genéricamente como “entidades”, salvo mención expresa).

³² Ibid. p. 133.

³³ Íbidem

Clasificación del Gasto Público en México

El estudio de las ciencias permite realizar clasificaciones de los conceptos que se presentan en temas que se consideran premisas para el estudio. A continuación presentaré la clasificación del gasto público el cual es muy variado debido a su formulación, ejecución y contabilización del mismo. Para Javier Osornio³⁴ la clasificación del gasto público, es la información y el uso que se le dará; de lo anterior se deriva lo siguiente:

- Por su objeto
- Administrativa por ramo o institución
- Economía
- Por funciones
- Sectorial, y
- Por programas y actividades

La clasificación según el objeto. Su finalidad es identificar lo que el gobierno compra. Menciona De la Garza³⁵ que permite ordenar e identificar sistemáticamente los usos que le darán al dinero asignado a cada programa o actividad; se identificará los tipos de bienes y servicios que se comprarán para cumplir el programa.

En México, la clasificación de los gastos según el objeto es la siguiente³⁶:

Servicios personales. Son egresos por conceptos de servicios prestados por el personal permanente y no permanente, tanto civil como militar, inclusive; sueldos ordinarios, salarios, sobresueldos, gastos de representación, y toda

³⁴ Osornio, Javier Francisco. Op. Cit. p.89

³⁵ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. p.139.

³⁶ Osornio, Francisco Javier. Op. Cit. p. 91.

remuneración en efectivo sin deducciones, tanto de los programas de funcionamiento como de los de inversión. Y se dividen en:

Servicios generales. Se conforma por los gastos de servicios que no estén relacionados con el pago de los servicios de los empleados y que sean hechas a personas físicas o instituciones públicas o privadas, en contraprestación por la prestación de servicios de carácter no personal o el uso de bienes muebles o inmuebles, como servicios públicos, publicidad; impresión y encuadernación, viáticos, transportes de cosas, arrendamientos de edificios, servicios financieros, etcétera.

Compra de bienes para la administración. Es la que se encarga de cubrir la compra de artículos materiales y todos los bienes que se consumen en las actividades gubernamentales.

Transferencias. Son los egresos de personas o empresas que corresponden a transacciones que no suponen una contraprestación en bienes o servicios, por ejemplo: pensiones, gratificaciones, subsidios, aportaciones al seguro social, construcciones de viviendas y otros edificios, etcétera. La S.H.C.P. definió los gastos de transferencia como las asignaciones presupuestarias que el gobierno federal transfiere, mediante ayudas o subsidios, a otros sectores públicos y privados, con objeto de redistribuir el ingreso nacional, mejorando el nivel de vida de grupos de población de escasos recursos y para fomentar actividades culturales o económicas.

Erogaciones especiales. El autor las considera como las condiciones a un ingreso e imprevistos

Cancelación del pasivo. Incluye la amortización de la deuda pública.

Clasificación administrativa por ramo o institución. Son los Órganos del Estado, se consideran como integrantes del Ramo al: legislativo, Presidencia de la República, secretarías de Estado y departamentos administrativos. Ésta clasificación a su vez se divide en:

Por provisiones especiales. Ramo: Inversiones, derogaciones adicionales, deuda pública.

Por erogaciones de organismos y empresas estatales. Ramo: organismos descentralizados y empresas estatales.

En la clasificación anterior se subdividen las erogaciones en obras y servicios generales, erogaciones adicionales de organismos descentralizados y empresas públicas, éstos se subdividen en gastos de operación e inversión y amortización de pasivos.

En el cuerpo total del presupuesto de egresos, cada ramo se subdivide en capítulos, conceptos y partidas de la forma siguiente:

Ramo: Los tres poderes, secretarías y departamentos administrativos.

Capítulos: Servicios personales

Conceptos: Sueldos, salarios, remuneración, etcétera.

Partidas: Compensaciones a supernumerarios, asignaciones destinadas a cubrir sueldos de funcionarios, dietas, remuneraciones a los miembros del Congreso de la Unión y remuneración al personal civil de la administración pública.

Clasificación Económica. Se identifica el gasto según su naturaleza económica, haciendo posible investigar la influencia que las finanzas públicas ejercen en la economía nacional. Permite evaluar los efectos económicos del

gasto público sobre el desarrollo económico y social, cuantificando la inversión pública.

Clasificación por Funciones. Se agrupan las transacciones del gobierno según su finalidad particular a la que se destinen, presenta una descripción que permite informar sobre la naturaleza de los servicios que se cubren con dinero productivo de los impuestos y la producción de los gastos públicos que se destinan a cada tipo de servicios³⁷.

La clasificación funcional del presupuesto de egresos federal es:

- I Fomento Económico
 - a. Comunicaciones y transportes,
 - Fomento y conservación de recursos naturales renovables.
- II Inversión y protección social:
 - a. Servicios educativos y culturales,
 - b. Salubridad, servicios asistenciales y hospitalarios,
 - c. Bienestar y seguridad social.
- III Ejército, armada y servicios militares,
- IV Administración general.
- V Deuda
 - a. Interior
 - b. Exterior
 - c. Flotante

Estos grupos, a su vez se subdividen en el cumplimiento de un fin o sufragar un costo de una actividad concreta. Por ejemplo, comunicaciones y

³⁷ De la Garza, Sergio. Op. Cit. p.142.

transportes se refiere a carreteras, ferrocarriles, aeropuertos, correos, telégrafos, telecomunicaciones, servicios generales.

Clasificación Sectorial: Según Martner³⁸, “tiene por objeto dar una idea de la magnitud del gasto público según los distintos sectores de la economía y al mismo tiempo evidenciar el nivel a los distintos programas que encuadran en cada uno de los sectores”.

Clasificación por programas y actividades. Agrupa los gastos según los programas a realizar y las actividades concretas que deban cumplirse; el objeto de esta clasificación es vincular los gastos con los resultados que se esperan lograr, expresándolos en unidades físicas, y dividir los programas en operaciones, destinados a producir bienes y servicios y los de inversión, los cuales se destinan a ampliar la capacidad de producción instalada. Permite la cuantificación de las metas programadas de los actos correspondientes, además de traducir los objetivos que el gobierno persigue.

Para la preparación y aprobación del presupuesto de egresos le corresponde la competencia y atributos a la Secretaría de Programación y Presupuesto (S.P.P.), dicha competencia es retomada de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 31, en materia de presupuesto de egresos.

Crecimiento del Gasto Público

Actualmente se ha observado la tendencia de incremento del gasto público, algunos autores establecen que el aumento de los gastos militares, el aumento internacional del costo de bienes y servicios, la expansión de las actividades del Estado y el crecimiento burocrático.

³⁸ Martner Gonzalo. Planeación y presupuesto por programas, México. Siglo XXI. Editores. 1981, p 93.

Establece Villegas que en las últimas décadas han salido a la luz la mayoría de las necesidades insatisfechas en cuanto a lo que se refiere a la satisfacción de necesidades. La población reclama mejores y más eficaces hospitales, escuelas y fuerzas de seguridad, pero además de ello exige que el Estado incremente su presencia en todo el quehacer económico de los países, ante esto se ampliaron las erogaciones públicas.

Harold Groves³⁹ realizó un estudio sobre Estados Unidos y establece que desde la cuna hasta la sepultura, o desde el momento en que uno se levanta hasta que se acuesta, se tropieza constantemente con el gobierno. Referente a esto, Villegas establece en su obra que si nos fijamos en el último de los ciclos indicados, notamos que el ciudadano se levanta de dormir conciente que su despertador ha sido regulado cronológicamente según las normas de la oficina. Al despertar, revisa el diario y observa que el gobierno esta preparado para protegerlo contra violencias del extranjero. Los alimentos que come han merecido el pleno beneplácito del gobierno: inspección de la leche y vigilancia para que los alimentos y medicamentos sean puros. Ejemplifica con la hija, reflexionando que no puede ingresar a la escuela pública mientras no cuente con una prueba de tuberculosis ordenada por los servicios de salubridad. El camino hacia la oficina esta protegido por la vigilancia de la circulación mientras atraviesa la vía pública. El correo que llega a su despacho fue entregado por un cartero, empleado gubernamental, y entre su correspondencia figura un contrato cuyo cumplimiento garantizará el gobierno, así como los formularios que habrá de llenar para sus declaraciones del impuesto a la renta, y así sucesivamente.

Con esto podemos dejar claro la situación que vivimos constantemente como ciudadanos que interactuamos en sociedad. La actividad Financiera es el desarrollo económico, jurídico y político de la sociedad, en la cual se presentan los recursos de los que hace uso el Estado para satisfacer nuestras necesidades públicas.

³⁹ Groves, Harold. Op. Cit. p. 618

Facultad Tributaria

México se encuentra estructurado por tres poderes:

- Poder Legislativo
- Poder Ejecutivo
- Poder Judicial

El poder Ejecutivo se integra por el Presidente de la República y se configura la Administración Pública, la cual es un organismo centralizado y aquí encontramos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia que personifica al Fisco, la cual está facultada para aplicar las disposiciones jurídicas, relativas a los ingresos de Estado, mediante los tributos. De acuerdo a esto se desenvuelven las relaciones que hacen posible el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como también los procedimientos administrativos para que se cumplan dichas disposiciones y con esto las responsabilidades y sanciones que derivan del ejercicio de sus facultades.

La facultad tributaria es el Derecho, la Potestad que tiene el Estado para establecer y cobrar contribuciones, además se manifiesta cuando el poder público requiere el pago a los sujetos obligados y al exigir el pago, hace uso de la fuerza.

Cobrar los impuestos, o los tributos a personas físicas y morales para la subsistencia del mismo y la realización de sus fines, es una tarea indudable del Gobierno. Sería inconcebible que las normas jurídicas establecidas por la función legislativa, no se hicieran efectivas por la ineficacia de dichas funciones.

El art. 73 de la C.P.E.U.M. en sus fracciones VII y XXIX, faculta al Congreso de la Unión para dictar leyes fiscales de aplicación en toda la República. Es necesario que el Estado disponga de una facultad que le permite exigir y forzar el

pago de la obligación fiscal. En caso de no hacerlo de manera voluntaria en los plazos establecidos en la ley, el sistema impositivo establece la facultad económica-coactiva y se desarrolla mediante el procedimiento administrativo de ejecución, lo cual se encuentra fundamentado en el art. 145 del C.F.F.

El procedimiento administrativo de ejecución se considera como el conjunto de actividades que lleva a cabo el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales, el cual establece medios para hacer cumplir al sujeto pasivo con su obligación.

Conclusión

En este segundo capítulo se realizó con el objetivo de analizar el sistema impositivo mexicano y así poder presentar nuestras consideraciones para una mejor legislación fiscal, la cual poco a poco se va a ir presentado con el paso de los años.

Las reformas fiscales, han promovido el equilibrio de las finanzas públicas, procurando introducir mayor neutralidad en los sistemas impositivos, eliminando tratos discriminatorios y reduciendo los regímenes fiscales. Las reformas fiscales tienen como objetivo fundamental alcanzar niveles de ingresos más benéficos para la satisfacción de las necesidades sociales de nuestro país, así como promover la eficiencia, amplia la base gravable.

En este sentido, es importante destacar que las reformas estructurales deben ir acompañadas de una administración tributaria eficiente y moderna, que

mejore el control por medio del establecimiento de sanciones y normas más severas de procedimiento tributario ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Resulta importante mencionar que es necesario, revisar las facultades de la administración tributaria con el objeto de dar transparencia a la legislación fiscal, puesto que la eficiencia de una reforma tributaria dependerá no sólo de la eficacia de la administración tributaria, sino de la transparencia de la función pública.

Existen amplias posibilidades para fortalecer la recaudación de impuestos mediante una reforma tributaria que amplíe la base tributaria y aumenten los recursos para satisfacer las necesidades del gasto público. Una reforma fiscal integral no sólo debe perseguir el aumento de la captación de recursos, sino ordenar las finanzas públicas, el sistema tributario, el financiamiento y el gasto, otorgando estabilidad y solidez al nuevo sistema impositivo.

La reforma en México debe ser gradual, viable administrativamente, fortaleciendo la seguridad jurídica, así como también simplificar la legislación fiscal para tratar de combatir la evasión y la elusión y fomentar la búsqueda de consensos para definir qué es lo que se quiere realizar y cómo lograrlo para obtener un mejor sistema fiscal en México.