

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PREDECIBLE,
SIN EXCEPCIONES Y COMPETITIVO

Por:

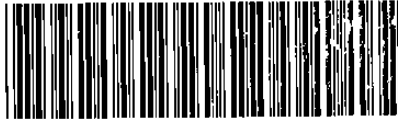
ANA PATRICIA GARZA ESQUIVEL

Como Requisito Parcial Para Obtener El Grado De
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

NOVIEMBRE DEL 2004



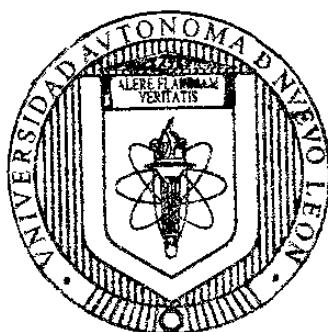
TM
K1
FDYC
2004
.G379



1020150316

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON

FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PREDECIBLE,
SIN EXCEPCIONES Y COMPETITIVO

Por:

ANA PATRICIA GARZA ESQUIVEL

Como Requisito Parcial Para Obtener El Grado De
MAESTRIA EN DERECHO FISCAL

NOVIEMBRE DEL 2004

990530

TH

K1
FD4C

2004

.G379.



FONDO
TESIS

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA

IMPUESTO SOBRE LA RENTA: PREDECIBLE,
SIN EXCEPCIONES Y COMPETITIVO

POR

ANA PATRICIA GARZA ESQUIVEL

Como requisito parcial para obtener el Grado de
MAESTRÍA EN DERECHO FISCAL

NOVIEMBRE, 2004

AGRADECIMIENTO

Especial agradecimiento al maestro asesor de esta Tesis:

Lic. Martina Arroyo Díaz MCF,
quien con gran profesionalismo y experiencia supo darme los elementos para la realización de esta investigación.

DEDICATORIA

Con especial cariño,
A mis padres a quienes puedo por fin
decirles que ya terminé mi maestría.

A mi esposo Manuel,
A mis hijos Ana Cecilia y Manuel Alejandro
por dejarme usar la computadora
en la que siempre juegan.
Y a mi bebé Omar.

A mis amigos, que de alguna
u otra forma, han contribuido
a la formación de mis actitudes.

A mis maestros por sus enseñanzas y
observaciones que me han servido
para tomar conciencia crítica.

A mi Alma Mater:
La Universidad Autónoma de Nuevo León,
que me enseñó a comprender el verdadero
sentido de la vida.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

1.1 Motivación para el desarrollo del Tema

Es generalmente reconocido que el Impuesto Sobre la Renta, constituye una fuente básica para establecer el Presupuesto de Egresos que cada año se elabora para satisfacer las necesidades del País.

La gran importancia que representa el Impuesto Sobre La Renta en la economía mexicana es el motivo de la presente investigación y el interés de la autora es dar a conocer opiniones propias y al mismo tiempo establecer propuestas que permitan al contribuyente, cumplir con las obligaciones previstas en las disposiciones de dicha ley.

Como advertencia preliminar se aclara que el presente trabajo se enfocó al Impuesto Sobre La Renta, haciendo en algunos casos referencia del Régimen Fiscal imperante en nuestro país de manera generalizada, ya que en ocasiones se repiten o asimilan situaciones en cada uno de los impuestos establecidos.

El compromiso de elegir un tema para elaborar la Tesis para obtener el Grado de Maestría en Derecho Fiscal, no fue materia de duda, desde el primer momento en que la autora del presente trabajo empezó a introducirse al ámbito de esta materia, gran inquietud y preocupación surgían por la complejidad y la observancia de tan innumerados casos que serían excelentes para investigación y tema de Tesis, muchos de los cuales se conocen en el ámbito profesional o en las mismas aulas de clases, aunado a la complejidad del tema, el alumno tendría que complementar,

sustentar y recurrir a gran variedad de elementos para la realización del trabajo como: Criterios, Tesis, Jurisprudencias, Normatividades, Leyes, Reglamentos, Códigos e Interpretaciones o Resoluciones para lograr su cometido, de los cuales al cabo de algún tiempo ya no tendrían validez legal al no tener vigencia.

Precisamente por el comentario anterior, al decidir el tema para desarrollar la Tesis, se había comprendido lo difícil que es la materia por su terminología complicada y variante.

El trabajo final como estudiante de la Maestría en Derecho Fiscal se tenía en las manos y no necesitaba buscarlo, lo había vivido a diario en el área de Asistencia al Contribuyente en la Administración Local Jurídica de Ingresos de Guadalupe, lugar en que la autora laboró por varios años.

La función en esa área laboral era la de explicar, hacer comprender a los contribuyentes, cómo aplicar las múltiples disposiciones y cambios en la Ley en comento, pero en ciertos casos no eran convincentes las explicaciones dadas por una servidora a las personas que acudían a recibir orientación ya que en variadas ocasiones, los orientadores de Asistencia al Contribuyente interpretaban de manera diferente cierta disposición lo que propició que surgiera la inquietud de elaborar este tema.

El presente trabajo se centró en el Impuesto Sobre la Renta, ya que la experiencia vivida, tanto laboral como personal, hace comprender que es el impuesto más importante en cuanto apoyo económico nacional y recaee de un momento a otro, sobre un gran número de personas de acuerdo a:

- a) Su personalidad jurídica
- b) Residencia
- c) Ubicación de la fuente de ingresos

1.2- Planteamiento del problema

Todo lo que hace el gobierno mexicano para establecer la recaudación de impuestos debe estar fundamentado en disposiciones de Ley y toda iniciativa en materia fiscal debe observar que el pago de impuestos sea sencillo y asequible, al tratar el contribuyente de cumplir con sus obligaciones, se encuentra lineamientos en leyes que son complejos y en ocasiones se pueden desprender varias interpretaciones de un solo ordenamiento, es ahí donde debe hacerse el esfuerzo verdadero por simplificarlas y al mismo tiempo evitar confusiones para su aplicación, sus múltiples cambios, dificultan y retrasan el trabajo de recaudación y también frenan el cumplimiento de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por parte del contribuyente, mismo que pide a la Administración Pública sea, lo que dice, que debe ser: “Servidora de la Sociedad.”

1.3 Hipótesis

Como primer paso de la presente investigación debe establecerse la hipótesis, misma que se basa en lo siguiente:

Demostrar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha tenido y sigue teniendo en sus disposiciones vigentes, múltiples variaciones y complejidades, que propician:

- a) Su incumplimiento de pago.
- b) Errores en la aplicación en la ley.
- c) Limitación de los proyectos económicos de los contribuyentes.

Se pretendió con el desarrollo de esta Tesis, aportar una investigación tendiente a buscar un Impuesto Sobre la Renta que reúna tres características que permitirán, por una parte, un aumento en la recaudación de dicho impuesto y por otra, su cumplimiento correcto y voluntario.

La finalidad de este trabajo, fue proponer ciertas características indispensables que propiciarán el cumplimiento voluntario de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por parte del contribuyente y reflejar un aumento notorio en la recaudación, dichas características son las que a continuación se indican:

- a) Predecible
- b) Sin Excepciones
- c) Competitivo

1.4 Proceso de investigación

El proceso de investigación del presente trabajo se logró siguiendo los lineamientos metodológicos de varios autores consultados, recopilando de cada uno de ellos, lo necesario para llegar a los objetivos establecidos, así mismo se utilizaron como instrumentos indispensables principalmente: Leyes y Doctrina en la materia fiscal.

CAPÍTULO II

MARCO FILOSÓFICO-JURÍDICO

2.1 Principios Filosóficos

Se advierte que la conducta humana representa una trama de actos voluntarios y libres cuya estructura implica elementos vinculados con nociones y principios filosóficos, pensemos en la significación de estas nociones en opinión del autor Rafael Preciado Hernández en su libro titulado “Lecciones de Filosofía del Derecho”:

- a) Voluntad: Considerada como la facultad de decisión y acción.
- b) Libertad: Manifestación de las capacidades biológicas del ciudadano protegido por la estructura estatal.
- c) Deber: Presentar voluntariamente acatamiento adaptando a ello su conducta.
- d) Norma: Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades.
- e) Rectitud: Razón o conocimiento práctico de lo que se debe hacer.
- f) Valor: Cualidad del ánimo para desarrollar una determinada actividad.

g) Bien: Lo que puede perfeccionar a un ente y por lo tanto es apetecible para él.

h) Justicia: Dejar a salvo la comunidad y garantizar la realización del bien común y del honesto vivir, sin dañar a otro.

De su definición depende llegar a tener un conocimiento integral o parcial del acto humano, del obrar.

La función que realiza la Filosofía del Derecho frente a las Ciencias Jurídicas es semejante a la que cumple la Filosofía General con relación a la ciencia en sentido mismo cuando se medita en la conducta humana.

Tomemos en cuenta que ciencia es el conjunto de principios unidos sistemáticamente y jerárquicamente sobre cualquier sector del conocimiento humano y es la más alta expresión del saber organizado a la luz de la razón o inteligencia.

La filosofía es un mirador más alto que toma en cuenta no sólo la ciencia, sino también el arte y la moral. Representa un punto de vista más elevado, una perspectiva más amplia del universo y de la realidad.

Así un estudio de moral que sólo describe costumbres, o un estudio de derecho que se limita a compilar leyes, sin adentrarse en la consideración de los valores que inspiran y presiden las costumbres y las leyes compiladas, no merece siquiera el título de estudio científico. De ahí la importancia que tiene la Filosofía del Derecho frente a las ciencias jurídicas particulares.*1

*1 Rafael Preciado Hernández, Lecciones de Filosofía del Derecho pag. 29

Una correcta concepción filosófica del derecho contribuye eficazmente al perfeccionamiento del orden jurídico concreto de que se trata, al de la sociedad y al de los hombres que la integran.

En opinión establecida en el libro de “Filosofía del Derecho” del autor Agustín Basave , tenemos que los fines del derecho son:

- a) La seguridad.- El ordenamiento jurídico responde a la ineludible necesidad de un régimen estable, a la eliminación de cuanto signifique arbitrariedad.
- b) La justicia.- Es la adaptación de la conducta del hombre a las exigencias de su naturaleza social. Como virtud, la justicia es, explica Santo Tomás el “hábito según el cual, alguien, con constante y perpetua voluntad, da a cada uno su derecho”. Y se entiende por “suyo” en relación a otro, todo lo que le ésta subordinado.
- c) Lo que la justicia manda dar, puede serlo de la comunidad o del individuo. De ahí que se divida la justicia en general o legal y particular.
- d) El bien común.- Es el conjunto organizado de las condiciones sociales gracias al cual la persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual. Es pues, el bien común la forma del bien del ser humano en cuanto el hombre vive en comunidad.

Los más elevados principios proclamados en una Constitución, no pasan de ser meros enunciados teóricos y en este sentido fracasan, si no se estructuran técnicamente las instituciones jurídicas eficaces para asegurar su observancia.

CAPÍTULO III

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

3.1 Primeros impuestos

Al igual que la literatura, la implementación de pago de impuestos es sumamente remota, en todos los tiempos se contienen testimonios relativos a ellos y refieren el método de cómo se efectuaban, en dónde y en qué época e ideas como estas:

“Se puede amar a un Príncipe, amar y respetar a un Rey, pero ante un recaudador de impuestos hay que temblar.”*2

Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto y en China, hace 4,500 años aproximadamente, textos que los escribas realizaban en escritura hierática lo confirman.

En Egipto, la necesaria dominación del río Nilo, obligó a la coordinación de esfuerzos y a la planeación económica por parte de un estado central, burocráticamente organizado que, con altas y bajas, ha existido hasta la presente época.*3

En México, en el siglo XV el área cultural más evolucionada se hallaba en el territorio de una antigua tribu nahua, quienes fundaron la

*2 Gregorio Sánchez L, Derecho Fiscal Mexicano, México p. 3

*3 Guillermo F. Margadant, Historia Universal del Derecho, p. 27

ciudad de Tenochtitlán, esta tribu dominó a las demás gracias a su gran empuje y una organización, socio-económica que principalmente consistía en un eficaz comercio, conocimientos culturales y científicos.

Este grupo indígena implementó cierta técnica de recaudación de los tributos, quienes se encargaban de esa labor, llevaban consigo una vara en la mano y un abanico en la otra, era como llevar un distintivo o un tipo credencial para realizar labores recaudatorias, además establecían los períodos para el pago de los tributos, mismos que consistían en efectuar pagos en tiempos normales, en tiempos de guerra y en situaciones donde la religión estaba involucrada.

Existía un lugar al que llamaban, Calpixcalli o gran casa de los tributos y en ese preciso lugar tenían que efectuar el pago correspondiente.

Dejemos atrás a las civilizaciones indígenas para continuar con el inicio de la vida independiente en nuestro país, la institución de las Secretarías dentro de la organización del poder Ejecutivo, es quizá la que tenga mayor antigüedad, inició en el año de 1810 un gobierno con Secretarías y para 1914, teníamos la presencia de la Secretaría de Hacienda.

Dentro de los lineamientos de independencia y cambios políticos que sufrió nuestro país, la Constitución de 1917 conservó en sus disposiciones las Secretarías tradicionales, entre ellas la Secretaría de Hacienda.

En Inglaterra, en el año de 1798 el primer Ministro William Pitt, Conde de Chatam, introdujo el Impuesto Sobre la Renta como una necesidad, con objeto de recabar fondos que se destinarían a los gastos de guerra que sostenía el país contra su enemigo en aquel entonces, Francia.

El pueblo protestó vigorosamente contra el establecimiento del gravamen, pues era demasiado ofrecer su sangre y su propia vida para que tuviera aún que soportar una carga más, que ningún beneficio le acarrearía,

pero se dijo que era de carácter transitorio mientras duraba la guerra, surgió con una tasa del 10 por ciento sobre los ingresos obtenidos por el contribuyente, sin importar el origen de donde proviniera, ni el sacrificio realizado para su obtención, lo que lo hizo más odioso.

La Corte Suprema de Londres declaró la inconstitucionalidad del gravamen, pero debido a las necesidades del estado de allegarse fondos para la satisfacción de sus múltiples proyectos, se establece en 1803, pero vuelve a ser suprimido, para resurgir en el año de 1816, una vez más, se elimina para implantarse en definitiva en el año de 1842, este impuesto se introdujo aplicando tarifas progresivas, lo que le dio a la ley la bondad de ser un gravamen justo y equitativo.

Las actividades productivas de las colonias españolas en América: Minería, Agricultura, y Comercio producían un ingreso fiscal que el gobierno español usaba para financiar sus guerras continentales y estaban orientadas a lograr la mayor recaudación fiscal posible.

Al lograrse en 1821 la Independencia de México se buscó en otras naciones el modelo que podría imitarse para crear un sistema fiscal eficaz, adecuado para el nuevo país.

Estados Unidos de América tenía importante experiencia como país independiente desde 1776 con un sistema fiscal eficaz, organizado y puesto en práctica desde la época colonial, nuestra constitución tomó de la práctica legislativa de ese país algunas de las normas más importantes relativas a la creación de un sistema fiscal que cumpliera con los elementos de seguridad jurídica.

3.2 Implementación del Impuesto Sobre la Renta en México

En el año de 1862, con motivo de la guerra civil norteamericana, surgió un impuesto en E.E.U.U. con carácter de transitorio, para desaparecer poco tiempo después ya que la Suprema Corte de Justicia lo declaró inconstitucional y hasta el año de 1914, en el período de la Primera Guerra Mundial, se establece en forma definitiva, pese a las difíciles situaciones económicas y políticas que se vivían en aquella época.

El Derecho Fiscal adquiere importancia hasta la segunda mitad del siglo XIX cuando en Inglaterra se aprueba el Impuesto al Ingreso que en Estados Unidos entraría en vigor en forma definitiva en 1913 con el nombre de Income Tax.

En México, el cambio en materia impositiva empieza, con la implantación del Impuesto del Centenario en el año 1921 y en 1924 la Ley para la Recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos, misma que contenía los siguientes grupos para su aplicación:

- a) Sueldos.
- b) Salarios.
- c) Emolumentos.
- d) Honorarios.
- e) Utilidades de las Sociedades y Empresas.

Los grupos antes mencionados, se puede decir, son los antecedentes del Impuesto Sobre la Renta del año 1924, posteriormente surge el llamado “Proyecto Social”, iniciando la etapa de orden en la imposición.*4

En la Ley del Centenario, publicada por decreto del Ejecutivo Federal en el Diario Oficial de la Federación, el 3 de Agosto de 1921, fungiendo como Presidente de la República el General Álvaro Obregón, se estableció como obligación, el pago de un impuesto extraordinario que consistía en lo siguiente:

- a) Su objetivo primordial era la adquisición de embarcaciones.
- b) Sería pagadero por una sola vez sobre los ingresos o ganancias de las personas.
- c) Recaía en la gente con actividades comerciales, industriales, por el ejercicio de una profesión liberal, literaria o innominada, sueldos o salarios, colocación de dinero, valores o réditos, así como participación de dividendos.
- d) Se pagaba bajo la forma de timbre con estampillas.

La ley del Centenario, establecía dentro de sus disposiciones los sujetos obligados al pago del impuesto y los que no tenían que liquidarlo, puesto que las personas con ingresos o ganancias que no excedieran de 100 pesos mensuales no tenían la obligación de pagarlo, así como los miembros de delegaciones oficiales.

El pago del impuesto variaba en rangos del 1 al 4 por ciento, dependiendo del ingreso de la persona, también se contemplaban recargos

*4 Manuel Hallvis P. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de Méx. p. 217

por no presentar el pago correspondiente y se establecían además multas por incumplimiento, en total, la Ley estaba integrada por 27 artículos y un transitorio, fue conocida como Ley Cедular, por catalogar a los contribuyentes en los apartados o grupos establecidos en el párrafo anterior.

Para el año de 1964 entró en vigor en México la Ley del Impuesto Global dejando atrás el llamado Sistema Cедular, para el cobro de este impuesto, se establecía, considerar el ingreso global que percibiera el contribuyente, por lo que esta Ley quedó abrogada el 30 de diciembre de 1980 y entró en vigor una nueva el 1º. de enero de 1981 ya con el nombre de Ley del Impuesto Sobre la Renta en la cual se puede apreciar que los aspectos generales de dicha Ley pasaron a formar los nuevo preceptos del Código Fiscal de la Federación.

En la parte inicial de la exposición de motivos de la iniciativa de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 1980, se señaló lo siguiente:

“Es de todos conocido la importancia del Impuesto Sobre la Renta, no sólo como fuente de recaudación tributaria, sino como instrumento promotor de la eficiencia económica y de la equidad.”

“En la iniciativa que el Ejecutivo a mi cargo somete a vuestra soberanía, se propone, dentro del mismo sistema del Impuesto Sobre la Renta que regula la ley en vigor, introducir variantes que pretendan lograr, en algunas ocasiones, un incentivo para la realización y aplicación de disposiciones que habían resultado confusas en algunos aspectos, lo que consolida la seguridad jurídica de los particulares y, en fin, dotar a las autoridades hacendarias de mecanismos y facultades que les permitan detectar y combatir con mayor eficacia la simulación y la evasión fiscal, que privan a la administración pública de recursos indispensables para la realización de sus funciones y colocan a los evasores en una injusta situación de ventaja económica frente a los causantes cumplidos.”

Se destaca en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 1980, la intención de la autoridad de aclarar disposiciones cuya interpretación y

aplicación habían resultado confusas en algunos aspectos, así como el propósito de establecer mecanismos y facultades que le permitieran, con mayor facilidad, combatir la evasión fiscal. Todo el esfuerzo que se hizo en este ordenamiento no cumplió su objetivo, tal disposición no contenía los elementos necesarios para esclarecer dudas planteadas por contribuyentes y carecía de regulaciones que le permitieran a las autoridades fiscales mecanismos que facilitaran la detección y el combate de la evasión fiscal.

El 29 de Febrero de 1984 se promulgó y entró en vigor el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuyos considerandos se señala lo siguiente:

“Que la nueva ley del ISR entró en vigor el día primero de enero de 1981 y que en diversas disposiciones del articulado de la misma, se alude al cumplimiento de requisitos que se señalan en su reglamento”.

“Que en tal virtud, se hace necesaria la expedición de un reglamento en el que se precisen las disposiciones necesarias para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones y la exacta observancia de la ley, he tenido a bien expedir el siguiente”...

Una vez que la ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento estaban vigentes, aún no satisfacían todas las necesidades requeridas por la autoridad para aumentar los índices de recaudación, por lo cual no hay que dejar de mencionar el surgimiento del impuesto al Activo de las Empresas que entró en vigor el primero de enero de 1989.

El Impuesto al Activo, representa un complemento del Impuesto Sobre la Renta que realmente se va a causar cuando sea superior a este último impuesto y hasta por la cantidad que exceda.

Esta primera ley del Impuesto al Activo de las Empresas, integraba sus lineamientos en diez artículos y cinco disposiciones transitorias, dicho ordenamiento, desde su aparición, no contemplaba las diversas situaciones que se requerían para ser una Ley clara y eficiente.

Se pretendió con la implementación del Impuesto al Activo, generar ingresos adicionales importantes para el erario federal y a su vez regularizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las empresas, argumentándose que más de la mitad de ellas presentaba declaraciones sin pago de impuestos.

Con fundamento en la ley del Impuesto al Activo vigente, algunos contribuyentes sólo están obligados a determinar en cada ejercicio el impuesto al Activo, más no pagarlo, ya que siguiendo lo establecido en dicha ley podrán acreditar el impuesto al Activo contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio, los pagos provisionales y el impuesto que resulte después de los acreditamiento será el impuesto a pagar conforme a la ley del Impuesto al Activo, sin embargo para otros representa el impuesto a pagar más importante o de más cuantía para la empresa.

3.3.- Antecedentes de La Administración Tributaria en México

Para entender a la Administración Tributaria mexicana y en su caso, poder advertir sus aciertos o errores, es necesario conocer la evolución que ha tenido, con énfasis en los últimos veinte años, lo anterior para conocer sus errores y alternativas para corregirlos y para ello, requerimos precisar cómo ha evolucionado y en lo posible, el porqué de cada cambio.

Iniciaré por comentar, como antecedente que, en el siglo XIX la inestabilidad política en México produjo un sistema fiscal anárquico, basado en impuestos indirectos tales como los mineros y los arancelarios.

Respecto de la situación de la Administración Tributaria el 8 de noviembre de 1821 se expidió el Reglamento Provisional para el Gobierno Interior y Exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, en el que se creó la Secretaría de Estado y del Despacho de Hacienda, aún cuando desde el 25 de octubre de ese año ya existía la Junta de Crédito Público.*5

Un poco más adelante, el Congreso Constituyente de 1824 expidió, el 16 de noviembre, la Ley para el Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, en la que se otorgó a la Secretaría de Hacienda, entre otras facultades, la de administrar todas las rentas pertenecientes a la

Federación. Asimismo y con el fin de señalar las atribuciones de los funcionarios de hacienda en enero de 1825 se expidió el Reglamento Provisional para la Secretaría del Despacho de Hacienda*6

Con la implementación de leyes y reglamentos lamentablemente el desorden fiscal continuó, principalmente evadían sus obligaciones tributarias los grandes hacendados y comerciantes, dejaban a la clase popular con el peso de la carga fiscal.*7

En resumen, la primera mitad del siglo XIX se destacó por la modificación constante de la legislación fiscal, con medidas muchas veces contradictorias y sin una tendencia política definida.

Durante la época de Porfirio Díaz, se caracterizó a la administración fiscal como firme, principalmente por lo que se refiere a la recaudación de los impuestos y en particular a la aplicación del impuesto del timbre, que afectaba en gran medida a las capas bajas de la población, esa mano dura

*5 SHCP, Manual de Organización General, Diario Oficial 28 de nov. 1997

*6 SHCP Manual de Organización General, Diario Oficial 28 de nov. 1997

*7 Resendez Muñoz, op. Cit, p. 197

allegó de ingresos al erario y mediante el impuesto del timbre se permitió la abolición de las alcabalas.*8

Del año 1891 a 1917, se incrementaron las funciones de la Secretaría que nos ocupa, para abarcar al comercio, por lo que se le cambió, por ese período, su denominación a la de Secretaría de Hacienda y Comercio, durante la revolución mexicana, la Secretaría de Hacienda siguió operando aunque de manera irregular, en la medida que no había un principio de organización de los sistemas fiscales.*9

Los intentos por ordenar nuestro sistema tributario culminaron con la expedición de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles y con el inicio, un fructífero cambio en materia de coordinación fiscal.*10

Ya en el México revolucionario, encontramos que el presidente Plutarco Elías Calles, expidió el decreto publicado en mayo de 1926 por el que se establecieron las Oficinas Federales de Hacienda, que asumirían las funciones que concedían las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones vigentes a las oficinas del Timbre y a las Jefaturas de Hacienda*11

En el año de 1947 se da una descentralización del Impuesto Sobre la Renta, con la creación de las Delegaciones Calificadoras, que tenían como función clasificar a los contribuyentes de ese impuesto con ingresos brutos anuales menores a cinco millones de pesos y una junta calificadora para las declaraciones de contribuyentes con ingresos superiores a esa cantidad*12

*8 Resendez Muñoz p. 204-207

*9 SHCP op. Cit. p.2

*10 Manuel Hallvis Pelayo Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p.217

*11 Dirección General de Recaudación. La función Recaudatoria en la Subsecretaría de Ingresos. Ponencia presentada en la Primera Reunión Nacional de Recaudadores Fiscales, Zapopan, 1983 p. 11

*12 Margáin Manautou, Emilio Nociones... op.cit.p.19.

3.4 El Derecho Fiscal, definición y características fundamentales

Uno de los aspectos más importantes del derecho financiero es precisamente el Derecho Fiscal, debido a que dentro del ámbito de los ingresos del Estado, la recaudación de origen fiscal ocupa un lugar preponderante por su importancia económica, política y social, al hacer que todos los habitantes del país, en relación directa con su capacidad económica, contribuyan para los gastos públicos.

En este orden de ideas, el Derecho Fiscal se conceptúa como la rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal y los gobernados, ya sea que éstos asuman el papel de:

- a) Contribuyentes.

- b) Responsables solidarios.

- c) Terceros.

De acuerdo con este concepto, se tiene que el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero, porque los ordenamientos jurídicos que contiene están dotados de un profundo contenido económico, puesto que se vinculan con los ingresos que el Estado obtiene para destinarlos a cubrir los gastos públicos.

Este ordenamiento se caracteriza por establecer relaciones de carácter jurídico entre el Estado, investido de poder fiscal y los gobernados, ya sea que éstos posean, de acuerdo con la Ley, el carácter de contribuyentes, de responsables solidarios en el pago de las contribuciones, o de simples

terceros, a los cuales las disposiciones jurídico-fiscales les imponen también ciertas obligaciones con el fin de crear sistemas y procedimientos que le den aplicación y certidumbre a la recaudación fiscal.

En consecuencia, el derecho fiscal es el conjunto de normas de carácter jurídico que se encargan de regular las relaciones que se dan entre dos sujetos perfectamente definidos:

El Estado: En su carácter de autoridad fiscal.

Los gobernados: en su carácter de sujetos pasivos de dicha obligación.

El objetivo fundamental que se persigue con la aplicación de las normas fiscales es que el Estado obtenga de los gobernados, los ingresos que necesita para aplicarlos a los gastos públicos y así procurar la satisfacción de las necesidades sociales.

El Derecho Fiscal tiene fines económicos que consisten en obtener una recaudación para aplicar el producto del mismo, a la satisfacción del gasto que implica la prestación de los servicios y las obras públicas que realizan los órganos gubernamentales.

Asimismo, el Derecho Fiscal persigue objetivos sociales importantes al desarrollar de manera fundamental el sentido de la solidaridad, puesto que pugna que los contribuyentes con recursos económicos, aporten una parte proporcional de sus riquezas con el fin de satisfacer las necesidades de diversa índole que experimenta la colectividad.

Complementando el párrafo anterior hay que indicar que está dotado de un profundo contenido moral, ya que mediante la aplicación de sus normas, el Estado procura una justa y equitativa distribución de la riqueza. Con los recursos provenientes de la recaudación se satisfacen las necesidades más elementales de los que poco o nada tienen.

Posee cierta característica que lo encuadra en ordenamiento que pertenece al derecho público, debido a que, los sujetos de la relación jurídica se encuentran colocados en el siguiente plano de desigualdad:

El fisco ordena, exige el cumplimiento de las disposiciones que dicta y los gobernados acatan y cumplen con las disposiciones*¹³

3.5 Fuentes del Derecho Fiscal

Por lo general, reciben el nombre de fuentes del derecho, aquellas instituciones, formas de conducta o manifestaciones de voluntad a las que el Estado les reconoce la categoría de normas jurídicas.

A este respecto se afirma que las fuentes del Derecho Fiscal son términos semejantes a las del Derecho en General. Sin embargo, algunas de éstas, poseen en la materia tributaria características o importancias determinadas y por ello modifican su influencia en la generación de normas jurídicas y en la importancia y jerarquía que tienen dentro del campo de aplicación del derecho fiscal. Por ello se hará un estudio separado, aunque breve, de cada una de las fuentes directas del derecho fiscal en México.

La Ley.- Como acontece con los demás ordenamientos jurídicos de los países con derecho escrito, la Ley se transforma por excelencia en la fuente primaria del derecho.

Se define como un ordenamiento de carácter general impersonal y abstracto, que es expedido por el Poder Legislativo en uso de sus facultades

*13 Doricela Mabarak Cerecedo Derecho Financiero Público p. 50

constitucionales, que es promulgado y hecho cumplir por el Poder Ejecutivo del Estado y que con pretensiones de universalidad y validez, regula la conducta de las personas, cuando ésta se manifiesta en sociedad.*14

En el Derecho Fiscal la Ley ocupa un destacado y a veces exclusivo papel como fuente generadora de obligaciones.

En México es una importante garantía de seguridad jurídica el que la obligación que tienen las personas de contribuir para los gastos públicos del Estado emane necesariamente de una Ley, esto es lo que se conoce con el nombre de principio de legalidad en materia tributaria.*15

Esta importante garantía de legalidad y de seguridad jurídica en materia tributaria, se expresa en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de México.

El Reglamento.- Esta disposición jurídica presenta caracteres que lo hacen parecido y al mismo tiempo diferente a la Ley. En efecto, desde el punto de vista material, la Ley y el Reglamento son exactamente iguales:

Ambas son disposiciones de carácter general, impersonal y abstracto dictadas por el poder público, y las dos regulan de manera obligatoria la conducta de los gobernados.

Desde el punto de vista formal, la Ley y el Reglamento son ordenamientos jurídicos diferentes, puesto que la primera es expedida por el poder Legislativo, y el Reglamento es elaborado por el poder Ejecutivo, que actúa en ejercicio de sus facultades legales en apego a lo dispuesto por la frac. I del artículo 89 de la Constitución, que otorga al Presidente

*14 Manuel Haallvis Pelayo, Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p. 53

*15 Ibidem p. 54

de la República la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes*¹⁶

Sobre este tema es importante precisar determinadas limitaciones que tiene el Reglamento frente a la Ley:

El Reglamento siempre estará subordinado al precepto legal, nunca puede abarcar u ocuparse de formas de conducta que no estén previstas en la Ley y debe ajustarse en todos sus aspectos.

Debe ser utilizado para aclarar la Ley y complementarla en sus aspectos de procedimiento o de aplicación, pero nunca podrá ir más allá de algún precepto u ordenamiento de la misma.*¹⁷

Acuerdos del jefe del Ejecutivo.- Son resoluciones como los Reglamentos, también con posibilidad de ser de carácter general, impersonal y abstracto, que por autorización del legislador, puede dictar el jefe del Poder Ejecutivo para regular diversas situaciones jurídicas de los gobernados.*¹⁸

La diferencia fundamental que existe entre un Acuerdo y un Reglamento estriba en que el segundo por naturaleza está vinculada a una Ley y sus disposiciones se desarrollan en torno y bajo los límites de las disposiciones legales correspondientes, en tanto que un Acuerdo o Resolución es un acto administrativo autónomo del Poder Ejecutivo, ya sea por autorización expresa del Legislativo o por delegación de funciones de éste.

*16 Manuel Hallvis Pelayo, Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p.54

*17 Ibidem p. 54

*18 Ibidem p. 55

3.6 Las contribuciones, su clasificación y concepto

Las contribuciones se definen como ingresos que el Estado recibe y en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos.

En el derecho positivo mexicano las contribuciones en sentido estricto se clasifican en los siguientes grupos:

- a) Impuestos
- b) Derechos
- c) Aportaciones de seguridad social
- d) Contribuciones de mejoras
- e) Accesorios

Estas contribuciones están mencionadas por los artículos 1º. Y 2º. Del Código Fiscal de la Federación, aunque identificarlas presenta algunas dificultades y por consiguiente es necesario acudir a los conceptos que la doctrina, apoyada en los propios preceptos legales, para dar precisión a estos importantes elementos fundamentales del derecho tributario.

3.7 Los impuestos

Es indudable que este tipo de contribuciones es el más significativo de todos, por razones tanto económicas, políticas o sociales y por ello, jurídicamente debe hacerse una definición clara.

La definición de Impuesto la encontramos en el artículo 2º. Fracción I del Código Fiscal de la Federación el cual a la letra indica que:

ARTICULO 2º.-Las contribuciones...

Fracción I.- 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, III y IV de este artículo.

El concepto expuesto por la fracción I del artículo 2º. Del Código Fiscal de la Federación es muy general, porque siendo el impuesto el renglón más importante de las contribuciones fiscales, no parece correcto definirlo de manera muy general y concluir diciendo que también son impuestos todas las demás contribuciones diferentes.

El impuesto es una prestación, porque en la relación jurídica fiscal que se establece para el pago de la contribución, la obligación recae exclusivamente sobre el contribuyente, en tanto que el derecho correlativo corre a cargo, también de manera exclusiva, de la autoridad gubernamental, es decir, ésta no adquiere el compromiso de entregar nada concreto o individualizado a cambio del pago efectuado, ya que el contribuyente aporta la suma de dinero que se le exige en los términos legales y esto da por terminada la relación jurídica que surge entre ambos, lo cual volverá a surgir cuando se realice en el futuro otro hecho que genere la obligación fiscal.

3.8 Concepto de Renta

La propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, no proporciona una definición del concepto “Renta”, por lo cual, se puede recurrir al criterio de autores de la materia, los cuales consideran que:

La renta está constituida por el conjunto de bienes muebles e inmuebles que ingresan al patrimonio de una persona, o que a él afluye, sin que al disponerse de aquellos disminuya la fuente que los genera, también la podemos definir como la afluencia de servicios de carácter monetario o en especie, en un período de tiempo determinado, sin interesar la fuente de donde emane.

Jurídicamente podemos definirla como la afluencia de servicios en dinero o en especie, que obtiene una persona, en un tiempo determinado.

Para determinar su definición se tendrá que recurrir nuevamente a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación mismo que establece, como ya se transcribió en párrafos anteriores en su Artículo 2º la clasificación de las contribuciones y su fracción I indica el concepto o definición de impuesto.

Establecido el concepto de “Impuesto”, es preciso saber la definición de “Renta” y para ello es necesario primeramente consultar el concepto en las disposiciones de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Desde el punto de vista fiscal, en la misma Ley no se proporciona la definición o concepto de “Renta”, pero sí maneja los términos capital y trabajo o la combinación de ambos, que son considerados como factores de la producción y por lo tanto de ingreso.

Para establecer el concepto de “Renta” primeramente debemos auxiliarnos en lo establecido en el artículo 1º. de la Ley misma, que establece los sujetos del impuesto y la fuente de riqueza de la manera siguiente:

ARTÍCULO 1º.- Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

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

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

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

Como se manifiesta anteriormente, no existe un concepto de “Renta” establecido en la misma Ley, pero sí se desprende, una característica distintiva que posee: “Es un impuesto directo, puesto que el sujeto obligado no puede trasladar el gravamen, porque el legislador lo señala como causante del mismo”.*¹⁹

En su definición en el diccionario de Derecho, se manifiesta como:

Un tributo de carácter directo, de naturaleza personal y subjetiva que grava la totalidad de los rendimientos netos de la renta de las personas físicas y la totalidad de los incrementos de sus patrimonios.

Según el autor Luis Ribó Durán, el Impuesto Sobre la Renta se caracteriza por lo siguiente:

*¹⁹ Juan Escorza Ledesma, Tratado de la Ley del Imp. Sobre la Renta p. 25

- a) Es un impuesto directo porque se proyecta sobre la renta, que representa la capacidad económica del sujeto pasivo.

- b) Es de naturaleza personal porque la renta gravada es la disponible y la cuota tributaria se determina teniendo en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo.*20

3.9 Noción de lo Fiscal

La palabra fiscal es un adjetivo derivado de la voz latina “fiscus” que indica lo perteneciente o relativo al fisco y según lo escrito por Joaquín Escriche se puede afirmar que el origen y la etimología de la palabra fisco es la siguiente:

Esta voz proviene de la palabra latina “fiscus” que significa cesta de mimbres y como entre los romanos era costumbre guardar el dinero en cestos, se aplicaba especialmente al cesto, al saco o bolsa en que cada uno guardaba su dinero. Pero más particularmente se usó de esa denominación para designar el tesoro del príncipe y distinguirlo del tesoro público que se llamaba erario.

Para referirse al caso de España: “Adoptóse entre nosotros la nomenclatura romana, llamándose fisco o cámara del rey el tesoro o patrimonio de la casa real y erario al tesoro público o del Estado,” confundieron luego ambos tesoros bajo el nombre de fisco y últimamente no se entiende ya por fisco sino erario del Estado, o sea la hacienda pública.*21

*20 Luis Ribó Durán, Diccionario de Derecho p. 478

*21 Joaquín Escriche, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia p. 694

3.10 Derecho Fiscal

La expresión “Derecho Fiscal” ha sido utilizada en la doctrina con diversas acepciones, que van desde considerarla como sinónimo de Derecho Financiero o bien de Derecho Tributario, hasta aquellas que lo identifican con la mera legislación positiva de un país, relativa a las leyes y reglamentos que regulan los distintos tributos y demás medios de ingresos públicos.* 22

En nuestro país es indiscutible la reiterada referencia al Derecho Fiscal, pues además de estar en nuestras costumbres la utilización de dicho término, en el Derecho Positivo Mexicano suelen emplearse, preferentemente, expresiones tales como: Legislación Fiscal, Crédito Fiscal, Recaudación Fiscal, en lugar de Obligación Tributaria, Deuda Tributaria, etc. que se emplean con mayor frecuencia en el derecho y legislaciones extranjeras.*23

El hecho de que la expresión Derecho Fiscal sea más popular en nuestro medio, no se ha traducido en que se le identifique con el Derecho Financiero, por estar referido aquél al ciclo completo de la actividad financiera del Estado.*24

Lo podemos definir siguiendo las ideas del profesor argentino Arrijo Vizcaíno:

Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.*25

*22 Francisco Cárdenas E. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal p. 33

*23 Fransisco Cárdenas E. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. P. 34

*24 Ibidem

*25 Adolfo Arrijo Vizcaíno op. Cit. p. 15

En opinión de otro autor en la materia, se define de la siguiente manera:

Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la obtención, cuidado y administración de los recursos fiscales, así como las relaciones que se dan con motivo de la actuación del Estado, considerado como Fisco.*26

*26 Francisco Cárdenas E. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. p. 38

CAPÍTULO IV

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL PRIMARIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

4.1.- Fundamentación

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Mexicana aporta los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria que surge, entre el fisco y los contribuyentes. Esta norma constitucional contiene varios dispositivos que se refieren a distintos, pero relacionados elementos de las contribuciones los cuales confirman que:

-La soberanía nacional reside en el pueblo, reconocido como una República Representativa, Democrática y Federal.

-Otorga las libertades y derechos de los ciudadanos.

-Ordena que el Gobierno y sus poderes se instituyan en beneficio del pueblo, para servir a la nación.

En la Constitución deposita el pueblo su confianza, ya que permite vivir en un auténtico Estado de Derecho, al menos así se establece en sus artículos y en múltiples textos sobre la materia.

Con la práctica y la aplicación de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en repetidas ocasiones se manifiesta que, el Estado de Derecho y la Seguridad Jurídica, muchas veces no son percibidos por el contribuyente, por la aplicación de disposiciones de naturaleza compleja, que al aplicarlas incorrectamente, provocan tal vez multas que identifica como injustas, siendo que derivan de fundamentos establecidos, lo que las hace ser legales, pero a opinión del contribuyente se trata de sanciones fuera de ley.

Abordar el tema constitucional es importante en este caso, ya que nuestro sistema jurídico tributario surge de tan importante disposición, uno de los artículos del cual se desprende, es el Art. 31 fracción IV mismo que a continuación se transcribe:

ARTÍCULO 31.-Son obligaciones de los mexicanos:

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

De la redacción del precepto constitucional antes indicado, se desprenden cinco elementos legales, indispensables para la validez de los impuestos, mismos que a continuación se indican:

- a) Los mexicanos están obligados a pagar impuestos.
- b) Tienen derecho a percibir impuestos tanto la Federación como los Estados y Municipios.
- c) Los impuestos a cuyo pago están obligados los mexicanos, deben ser establecidos por una Ley Federal o Estatal.
- d) El impuesto debe ser proporcional y equitativo.

- e) El dinero recaudado debe destinarse al gasto público Federal, Estatal o Municipal.

La Suprema Corte de Justicia, de acuerdo con nuestra doctrina, interpretó el citado artículo 31. fracc. IV, en la Tesis de Jurisprudencia que ahora tiene el número 258 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, en la siguiente forma:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.”

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la Validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución general, Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. 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 encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar el Impuesto Sobre la Renta, está supeditada al cumplimiento por parte de la autoridad, de los requisitos indicados en el mismo texto constitucional.

Al imponer nuestra Constitución la obligación a cargo de las autoridades de que solamente mediante la aprobación de la Ley puede establecerse el impuesto a los contribuyentes, se impide que el Poder Ejecutivo pueda crear cargas fiscales no aprobadas por el Poder Legislativo.

Para proteger el patrimonio de sus representados el Poder Ejecutivo aprueba sólo aquellos gravámenes fiscales que se estimen indispensables para proveer al gasto público. Este es el principio de legalidad del impuesto y la más importante limitación a las facultades fiscales de la autoridad.

CAPÍTULO V

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1- Antecedentes

En diciembre de 1995, se publicó el Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales, una de ellas es, la Ley del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que entró en vigor en Julio de 1997.

Se ha dicho que ésta Ley, constituyó el cambio estructural de la Administración Tributaria de mayor trascendencia en la materia, en las últimas dos décadas.

El autor Manuel Hallavis considera que lo importante no radica en el hecho de crear un órgano u otro, sino que la Administración Tributaria cuente con los elementos y características que le permitan responder a las expectativas nacionales en materia de eficiencia, servicio, justicia y apego a la ley en sus acciones. *27

5.2 Objetivo Central

Por lo que toca específicamente a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su objetivo, según la exposición de motivos, es el de...
“Configurar una organización especializada, conformada por personal

*27 Manuel Hallavis Pelayo. Tratado de derecho Fiscal y Administración Tributaria de Méx. p. 276

profesional calificado, cuya actividad redunde en la optimización de los procesos recaudatorios y en el mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes”.

Para ellos deberá contar con autonomía en los aspectos técnicos sustantivos, en la gestión interna de sus asuntos y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales del país exigen.*28

Apoyado por sus facultades constitucionales, el Estado es el único ente que puede fijar contribuciones en general y en particular los impuestos, que también por exigencia constitucional deben reunir la característica de generalidad, es decir, deben aplicarse por igual a todos los sujetos que lleguen a realizar el hecho gravado por la correspondiente Ley Tributaria.

5.3 Expectativas Nacionales

Se considera que lo importante no radica en hecho de crear un órgano u otro, sino en que la Administración Tributaria cuente con los elementos y características que le permitan responder a las expectativas nacionales en materia de:

- a) Eficiencia.
- b) Eficacia.
- c) Servicio.

*28 Exposición de Motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras, op. Cit. p. 21

d) Justicia.

e) Apego a la ley.

Las razones que motivaron ese cambio, las encontramos principalmente en la constitución de un órgano especializado, con una marcada tendencia internacional encaminada a modernizar la administración tributaria. *29

Esta afirmación, nos indica la intención de que el nuevo organismo tenga dentro de sus prioridades el cuidado de la seguridad jurídica del contribuyente y un mejoramiento de sus servicios, esto sin descuidar su labor fundamental: La recaudación.*30

En relación con la modernidad, el derecho sigue siendo una ciencia difícil de abordar y el derecho tributario como una de sus ramas o divisiones, lo es más todavía. Textos sobre la materia hay muchos en los que se aprecian intereses vinculados como los políticos, económicos y jurídicos, enmarcados por supuesto, en el interés mayor de las relaciones entre pueblos y gobiernos.

*29 Manuel Hallavis Pelayo. Tratado de Derecho Fiscal y Administración de México p. 281

*30 Ibidem p.282

CAPÍTULO VI

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PREDECIBLE

6.1 Seguridad Jurídica

El papel de la ley es fundamental en la creación de las normas del derecho fiscal, en México es una importante garantía de seguridad jurídica el que la obligación que tienen las personas de contribuir para los gastos públicos del Estado deba emanar necesariamente de una Ley. Esto es lo que se conoce con el nombre de principio de legalidad en materia tributaria.

En consecuencia, si el cobro de un tributo se apoyara en otra disposición jurídica que no fuera Ley, por ejemplo un Reglamento o una disposición administrativa, este cobro sería evidentemente inconstitucional y desde luego ilegal.

Según el autor Rafael Preciado en su obra Lecciones de Filosofía del Derecho señala que.: Por seguridad jurídica se ha entendido el conocimiento que tienen las personas respecto de aquello que pueden hacer, exigir, o que están obligadas a evitar o no impedir, esto es, el conocimiento que tienen de las libertades, derechos y obligaciones que les garantiza o impone el derecho positivo. De ahí que se diga que la seguridad jurídica es un saber a qué atenerse, la conciencia de lo que puede hacer y de la protección que puede esperar una persona, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente al cual está sometida, ordenamiento que asegura su observancia mediante la policía, los tribunales, los procedimientos judiciales y administrativos, los servicios públicos, las autoridades y en general a través de la organización complejísima de un gobierno y de la fuerza pública.*³¹

*³¹ Rafael Preciado, Lecciones de Filosofía del Derecho p.234

Sin embargo, exactamente:

¿ Qué quiere decir seguridad?

¿ Qué significa cuando se le agrega jurídica?.

Para dar una respuesta concreta, pero lo más acercada a la realidad conceptual, es conveniente que primero analicemos su etimología: La palabra “ seguridad” proviene del latín securitas, que significa certeza, “seguro” proviene de securos, tutus, ... “libre de riesgo, indubitable, firme, defendido...” lo cual uniéndolo, nos lleva a relacionar esta palabra con la necesidad humana de defenderse contra los elementos, contra los diversos peligros que le amenazan y aún contra sí misma.*32

En el concepto de seguridad jurídica están implicadas tres nociones: *33

- a) La de orden.- Lograr que cada uno de los sujetos que forman parte de una sociedad tengan interferencias entre ellos, coordinar su acción, unificar el esfuerzo colectivo, asegurar al individuo una situación jurídica.
- b) De eficacia.- Es preciso que esté fundado en la justicia. Un orden legal fáctico, pero injusto, no produce verdadera seguridad, la experiencia enseña que no son útiles ni duraderas las leyes injustas, no son útiles porque no conducen a la paz, no son duraderas porque antes o después, más bien que en el orden, desembocan en la revolución.
- c) Justicia.- Para que haya verdadera seguridad jurídica en un medio social, no basta que exista un orden legal eficaz, fáctico; se requiere, además, que ese orden legal sea justo.

*32 Manuel Hallvis Pelayo, Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo p. 102

*33 Rafael Preciado, Lecciones de Filosofía del Derecho p. 236

La idea del autor Manuel Hallvis en su obra titulada Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo consiste en lo siguiente:

La seguridad jurídica es un valor que implica la certeza, de que lo establecido en la Ley necesariamente se deberá cumplir y de que, en caso contrario, el Estado la hará cumplir. Referida a materia tributaria, contempla la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y acciones de los contribuyentes, pudiendo anticipar cuáles serán las decisiones de la autoridad, o aún de los tribunales, que cabrían sobre esas situaciones y acciones.

6.2 Relación con lo predecible

El concepto de predecible, tomándolo del diccionario de la lengua española, indica que es un ciencia, es algo que va a suceder,*³⁴ y no porque su concepto así lo indique, la predecibilidad puede no ser siempre segura, el hombre quizá lo único que puede asegurar es su muerte, y para que pueda predecir algún hecho, debe tomar en cuenta ciertos factores:

- a) Económicos.
- b) Sociales.
- c) Políticos.
- d) Naturales.

*³⁴ Diccionario de la Lengua Española p. 1235

Una vez analizados estos factores puede darse a la tarea de predecir algún suceso o acontecimiento, el cual puede o no suceder.

El concepto antes mencionado, en relación a la materia fiscal establece un papel muy importante, pero antes se mencionará que no es la intención de la autora de la presente tesis establecer a la “Seguridad Jurídica” como sinónimo o algo parecido al concepto de “Predecible”.

Es indudable que “ La Seguridad Jurídica en México” esta presente, puesto que la situación de la que gozan los ciudadanos de este país se demuestra en su legislación y con ello se tiene también un sistema tributario con las características del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, así como los principios jurídicos y económicos que deben tener los impuestos.

La intención de establecer el concepto de “Predecible” en la materia fiscal específicamente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se basa en la idea de contar con una Seguridad Jurídica Legislativa que permita al contribuyente saber a qué atenerse hoy, mañana y pasado mañana, tener la convicción de que, la situación de que goza no será modificada violentamente, o por una acción contraria a las reglas, pero sí puede ser modificada su situación como contribuyente de forma “legislativa” ya que al reformar alguna ley se cumplen los requisitos constitucionales previstos y no por ello deja de tener Seguridad Jurídica.

Ahora bien, es necesario que el contribuyente, además de tener Seguridad Jurídica tenga predecibilidad, permitiéndole:

- a) Llegar a una planeación económica-tributaria.
- b) La optimización de la carga tributaria, y de los planes laborales-productivos de una empresa.

c) Obtener un rendimiento económico dentro de la vida operativa del contribuyente tributaria.

Se trata de una planeación económica tributaria, para optimizar la rentabilidad de las operaciones realizadas, obedientes al principio de la ciencia económica de obtener el máximo rendimiento al aplicar disposiciones establecidas en ley, debiendo ocurrir dentro del marco del derecho, cuando existan alternativas que permitan conjugar la norma con el interés económico particular y concreto.

Para lograr ese objetivo, necesita el contribuyente, preceptos en las disposiciones tributarias, sólidas, y de aplicación continua y a largo plazo, que le permitan predecir o planear objetivos, en este caso la predecibilidad se enfoca a las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta por la importancia que representa este impuesto, tanto para el contribuyente como para la Administración Pública.

La vinculación entre Seguridad y la Justicia son valores jurídicos relacionados entre sí, esta vinculación puede ser concebida en situación de conflicto como una alternativa entre seguridad o justicia o en un marco de armonía, esto es, asumiendo al Derecho como compromiso entre una y otra, para que simultáneamente hayan seguridad y justicia.*³⁵

6.3 Obstáculo para el Desarrollo Económico

El buen funcionamiento de la Hacienda Pública está íntimamente ligada en la recuperación económica, productiva y del empleo en el país, para lograrlo se deben evitar los frecuentes cambios de las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los que crean, relativa estabilidad de cuentas financieras del contribuyente, planeaciones frustradas, persistencia

* 35 Manuel Hallvis Pelayo, Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo en México p. 101

de presunciones inflacionarias, creando una cadena que repercute en la inestabilidad laboral en las empresas. En ocasiones existen ciertos beneficios tributarios que le permiten al contribuyente la aplicación de acciones y de un momento a otro ya no se contemplan en la ley en referencia o cambian los lineamientos drásticamente.

Todo buen empresario e inversionista, está pendiente del contenido del paquete económico con el cual trabajará el país, cada año es presentado por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, y en él se contemplan reformas a diferentes ordenamientos tributarios, entre ellas, las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las constantes y múltiples adecuaciones a este precepto, implican la constitución de una preocupación recurrente y lógica para los contribuyentes, se ven amenazados en su patrimonio ya que algunas veces, sus expectativas de crecimiento e inversiones, no se desarrollarán de acuerdo a lo que planearon, es por ello que, es de suma importancia contar con el apoyo de legisladores, que permitan al contribuyente actuar sobre bases sólidas de tributación.

Diversas opiniones se han escuchado acerca de las reformas fiscales y dentro de ellas siempre las del Impuesto Sobre la Renta, este año se escucharán también múltiples comentarios, algunos positivos y otros muchos negativos, pero algo innegable es la gran responsabilidad que sobre el futuro económico del país tienen los legisladores. Un futuro en el que se necesita crear la base para fomentar y procurar a miles de jóvenes que quieran desarrollarse en el país en el que viven, en el que necesitan oportunidades de despegar y desarrollar un negocio propio o de contar con un empleo estable y bien pagado.

Se escucha al por mayor “Seguridad”. La exigencia de seguridad es propia del género humano, requerimos de certeza y estabilidad para desarrollarnos, para progresar, debemos prever y tal como lo indica el título de la presente Tesis, el Impuesto Sobre la Renta debe ser predecible, lo cual en su sentido conceptual, dicha palabra es una ciencia o conjetura de algo que va a suceder, disponer o preparar medios contra futuras contingencias.

En esta época en que el contribuyente busca por todos los medios un ahorro, requiere controlar, sujetar o subordinar un programa de acontecimientos previsibles que deben por supuesto estar en el orden del amplio panorama de la ley.

Sin una certeza de lo que debe y puede hacer un contribuyente para lograr un mejor futuro, lo más probable es que fracase como tal. La seguridad, de la misma forma que la justicia, es un distintivo de la civilización. *36

Podríamos pensar que con que el orden jurídico establezca como obligatoria una conducta es suficiente, con ello tendríamos seguridad jurídica pero la autora chilena Mónica Madariaga, lleva a la conclusión de que la obligatoriedad y la eficacia del Derecho, son exigencias de la seguridad jurídica, pero insuficientes por sí solas para lograrla plenamente.

Para ella, existen una serie de condiciones que debe satisfacer un ordenamiento para producir una efectiva seguridad jurídica: *37

- a) Inexcusabilidad u obligatoriedad absoluta de cumplimiento del Derecho;
- b) Existencia de reglas de prefiguración de la licitud;
- c) Irretroactividad de los preceptos jurídicos;
- d) Existencia de normas autorreguladoras de la creación del Derecho;

*36 Manuel Hallvis Pelayo, Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo en México, p. 101

*37 Manuel Hallvis Pelayo Tratado de derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p. 107

- e) Vinculación del órgano público a las normas jurídicas, lo que implica el rechazo de la arbitrariedad y la consagración de un Estado de derecho;
- f) Reconocimiento de la fuerza de cosa juzgada;
- g) Prescripción.

Al tratar de establecer cuales artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta pueden agruparse en la “categoría” de predecibles, se puede llegar a la conclusión, que como contribuyentes no tenemos nada seguro, puesto que desde el artículo. 1º. hasta el 224, disposiciones transitorias y el Reglamento de la misma Ley, de un momento a otro, se agregan párrafos o se modifican por completo los ordenamientos, tal vez algunas modificaciones sean en beneficio y otras en perjuicio del contribuyente, pero no deja de ser una situación que no está en sus manos controlar, mucho menos anticiparse a ellas.

CAPÍTULO VII

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SIN EXCEPCIONES

7.1 Igualdad de los hombres

Los hombres son en conjunto muy parecidos en sus dotes físicos naturales, en cuanto a inteligencia, se puede aseverar que, como individuos difieren profundamente en capacidad intelectual o moral, pero en cuanto a seres humanos deben tener los mismos títulos para la consideración y el respeto.

La igualdad es:

La nivelación de los hombres en sus recursos, posición, poder, educación.

Como principio ante la Ley, la igualdad reconoce a todos los ciudadanos capacidad para los mismos derechos y en relación con la materia fiscal no se trata en este punto, indicar que todos los contribuyentes obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta determinen y paguen de idéntica manera el impuesto, ya que dicha situación es imposible de lograr.

La igualdad no es por sí sola una garantía de bienestar o beneficio para el hombre, lo saludable depende de la relación que exista con disposiciones

previstas en leyes y programas de instituciones que garanticen el goce de bienes que derivan de los derechos que todo hombre debe tener.

7.2 Artículos 28 y 31 Constitucionales

Equidad y Proporcionalidad

La proporcionalidad y la equidad de las contribuciones emana de un principio teórico denominado justicia en la imposición, creada en el siglo XVIII por el eminente hacendista británico Adam Smith, quien junto con este principio elaboró otros tres que se denominan de certidumbre y comodidad en la imposición de los atributos así como de economía en la recaudación que la mayoría de los sistemas tributarios de todos los países, procuran cumplir dentro de sus legislaciones, para hacer de éstas un sistema justo, adecuado, eficaz y productivo. Estos cuatro principios son tratados de manera magistral por su autor en la obra titulada La riqueza de las naciones.

La idea primordial al señalar que el Impuesto Sobre la Renta debe ser sin excepciones, se basa en el sentido de establecer un marco legal más igualitario y equitativo al aplicar las disposiciones de la Ley referida, desde su establecimiento, hasta la legislación actual, se contemplan muy marcadas diferencias entre contribuyentes, al referirse a “sin excepciones”, esta en la idea de encontrar, en sus disposiciones, los principios de proporcionalidad y equidad, previstos en la Constitución Política de nuestro país, establecidos principalmente por los artículos siguientes:

ARTÍCULO 28.-En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopolicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes... En el último párrafo del mismo artículo se confirma que se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación. El estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta.

ARTÍCULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Hasta el año 1925, la Suprema Corte de Justicia aplicó el criterio de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos no podían examinarse en el juicio de Amparo, y que solamente por medio de sus representantes en el Poder Legislativo los ciudadanos podían modificar leyes impositivas injustas o inicuas.

“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”.

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 si 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 102 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se establecen contra leyes o actos del Poder Legislativo.*38

La interpretación que actualmente refiere la Suprema Corte de Justicia de los elementos contenidos en la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Política, indica que la proporcionalidad y la equidad de los impuestos son elementos referidos a la cualidad de justicia de la carga tributaria, por lo que algunos autores de la doctrina de Derecho Fiscal estiman que no son dos requisitos constitucionales, sino uno solo.

*38 Tesis de Jurisprudencia n. 244 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000

El autor Ernesto Flores Zavala lo explica en la forma siguiente:

“Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significando justicia, lo que el Constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.”*39 y es redundante el empleo de los vocablos proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos, proclamado por Adam Smith.

Algunas personas señalan que la proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas y que esa aportación sea la mínima posible para no empobrecer al contribuyente y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva, porque carecen de bienes o recursos pecuniarios, que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.

El punto de vista de la autora de la presente Tesis, es considerar , la proporcionalidad y la equidad, como dos conceptos que deben ser establecidos por separado y no tratarlos como sinónimos, aunque el objetivo y alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal, difieren en la práctica en la determinación y cobro de contribuciones, la proporcionalidad se refiere o se centra en la idea de que cada contribuyente determine su impuesto a pagar según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza y queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco en relación a sus ingresos, así la equidad pugna porque todas las personas estén colocadas en la misma situación y contra la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.

*39 Ernesto Florez Z., Elementos de Finanzas Públicas. p. 211

La interpretación de estos dos elementos del impuesto, indican que la ley creadora de la carga fiscal, debe ser:^{*40}

Proporcional:

- a) Debe atender a la diversa capacidad de pago de los distintos contribuyentes sujetos a la obligación fiscal.

- b) La obligación de pago debe ser cuantitativamente soportable por todos los contribuyentes, a pesar de patrimonios e ingresos diferentes.

- c) Radicar en la cuantía del impuesto que cada contribuyente debe pagar en relación con el valor de su patrimonio y de acuerdo a su capacidad de pago.

Como se mencionó en el punto anterior, se deben separar los elementos de proporcionalidad y equidad, por lo cual es necesario enfocarse también a la equidad.

Para que la Ley del Impuesto Sobre la Renta sea equitativa, debe cumplir con requisitos de naturaleza jurídica, conforme a los cuales se pretende que la carga fiscal sea justa.

^{*40} Fernando A. Orrantía, Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, p. 4

Equidad:

- a) Los causantes deben aportar una porción adecuada para el pago del impuesto.

- b) La indefinición de lo que es justo conlleva a conceptos asociados con la capacidad de pago, si el impuesto no es general, porque no se aplica a todos los sujetos que se encuentren en el supuesto previsto por la ley.

- c) Si se establecieran excepciones que beneficiaran a algunos contribuyentes y a otros no, el impuesto no sería uniforme.

Para que el Impuesto Sobre la Renta cumpla con los propósitos con los cuales se estableció, debe lograr que los conceptos asociados con la capacidad de pagos se cumplan, es por eso que se pueden establecer dos tipos de equidad:^{*41}

Equidad horizontal.- Que agrupa a las personas o a los contribuyentes con un mismo nivel de ingreso, los cuales deberían de pagar, la misma cantidad de impuestos.

Equidad vertical.- Este concepto refiere que, si los contribuyentes iguales son gravados por igual, entonces los desiguales han de ser gravados desigualmente.

^{*41} Alberto Barrientos, Asesor Fiscal Independiente

La Constitución Política, otorga ese principio fundamental a los ciudadanos, sin distinguir si es horizontal o vertical, simple y sencillamente lo manifiesta en un concepto general establecido en el artículo 31 transcrito anteriormente.

Aún y cuando se deben cumplir los principios constitucionales anteriormente mencionados, existen preceptos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que para algunas personas no cumplen con esos lineamientos y siguen manteniéndose vigentes, es por ello que la mayoría de los contribuyentes, se muestran confundidos e inconformes, y pierden la confianza en la Administración Tributaria, ya que la Ley en comento contempla muy marcadas diferencias y beneficios para ciertos sectores de que no van en el orden de los lineamientos constitucionales.

De acuerdo con el Banco de México, en datos que se encuentran en la página de Internet de este organismo, los tratamientos de excepción y regímenes especiales integrados al sistema tributario, además de restarle neutralidad, equidad y simplicidad, han propiciado una importante pérdida recaudatoria de 5.3 por ciento del Producto Interno Bruto.

7.3 Distintas formas de tributar y determinar el Impuesto Sobre la Renta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, contempla diferentes regímenes para tributar, y por lo tanto la determinación del impuesto varía de acuerdo a la situación jurídica en la que se encuentre la persona, dicha Ley, otorga ciertos beneficios o algunas excepciones para determinados sectores de contribuyentes, y el que todos tributen y determinen el impuesto de igual manera, es algo que no sería adecuado, la idea de expresar que el Impuesto

Sobre la Renta debe ser “sin excepciones” surge de la base de permitir a diferentes sectores de contribuyentes, oportunidades y apoyos que permitan una sana capacidad para emprender inversiones y sostenerlas productivamente.

Toda persona que perciba algún tipo de ingreso, de acuerdo a la personalidad jurídica, residencia y ubicación que recaiga en cada uno, debe ser registrado por la Autoridad Hacendaria e independientemente del ingreso que perciba, al registrarse o al darse de alta, en primer orden ya es un contribuyente, cada uno enfrenta obligaciones tributarias diferentes, dependiendo de la actividad a la que se dediquen.

En relación a esto se puede decir que existen diferencias o excepciones, porque la Ley del Impuesto Sobre la Renta conformada por 222 artículos, se divide en ciertas partes que agrupan a determinados sectores de contribuyentes, la Ley en referencia se aplica por Títulos, algunos de ellos, contemplan capítulos y secciones, estructurándose actualmente como a continuación se indica:

Título I

Disposiciones generales. Art. 1º. al 9º.

Título II

De las personas morales Art.- 10. al 92

Dividido en 9 capítulos.

Título III

Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos Arts.- 93 al 105.

Título IV

De las personas físicas Art.- 106 al 178

Dividido en 11 capítulos y algunos de ellos contemplan secciones

Título V

De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional Art.- 179 al 211

Título VI

De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales. Art.- 212 al 217

Dividido en 2 capítulos

Título VII

De los estímulos fiscales Art.- 218 al 222

Artículos Transitorios

Una vez señalado que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, atendiendo a las necesidades de cada individuo, establece diferentes regímenes tributarios, se desprende del estudio y del análisis de esta, que ciertos sectores de contribuyentes son beneficiados con disposiciones otorgadas por los legisladores para hacer más ligera la carga tributaria, y respecto a este punto, es donde surge la inquietud y el desacuerdo de los contribuyentes de no poder gozar de algunos beneficios o de esas opciones, por tributar en otro régimen.

Como ejemplos de lo anterior, tenemos las siguientes disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

Ejemplo No. 1
TITULO II
De las personas morales
Capítulo VII
Del régimen simplificado

Art. 10 y 81 fracc. II

Se establece en el art. 10, primer párrafo, que las personas morales deberán calcular el Impuesto Sobre la Renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, la tasa del 32 %, mientras que, en el artículo 81, penúltimo párrafo del mismo ordenamiento se establece que: Tratándose de contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II del artículo 81 en un 50%.

Comentario: El gobierno federal, contemplo para el año 2003, el establecimiento de programas en estos sectores, para impulsarlos y desarrollarlos, uno de estos programas, vigente actualmente es el programa nacional de desarrollo *40 cuyos propósitos están dirigidos a lograr:

a) Productividad.

b) Ampliación de mercados para los productos.

c) Acceso a insumos.

d) Establecimiento de la igualdad con otros países.

La intención del Gobierno Federal al crear estos programas, parece que mejorará la situación actual en estos sectores, pero no se debe olvidar que el contribuyente registrado en otros regímenes también necesita programas de crecimiento con igualdad de oportunidades, sin que se perciban como tratos preferenciales, sino como una viabilidad económica.

Bajo el contexto anterior, es necesario que se apoye a la pequeña y mediana empresa, en conjunto son la alternativa para el crecimiento económico del país.*42

Ejemplo No. 2

TITULO II

De las personas morales

ARTÍCULO 11.-

Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, estos se deberán multiplicar por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la

* 42 .gob.mx

tasa establecida en el citado artículo 10 de esta ley...

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.1905 y considerar la tasa a que se refiere dicho párrafo con la reducción del 50% señalada en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.

Comentario: La razón o el motivo de esta desigualdad se provoca porque el Gobierno Federal nuevamente apoya con este tipo de disposiciones a las actividades llamadas “primarias” y con ello planea impulsar este tipo de actividades en nuestro país, lo anterior no sería criticable si los demás contribuyentes fueran compensados con algún otro programa específico para la actividad que realizan, se insiste en impulsar a contribuyentes de la pequeña y mediana industria, por lo cual el Gobierno Federal debe también promover beneficios para estos regímenes.

Ejemplo No. 3

TITULO IV

De las personas físicas

Art. 109.-

No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

IX.- Segundo párrafo: En el caso de los trabajadores sujetos a condiciones generales de trabajo, de la Federación y de las Entidades

Federativas, las gratificaciones que se otorguen anualmente o con diferente periodicidad a la mensual, en cualquier momento del año de calendario, de conformidad con las actividades y el servicio que desempeñen, siempre y cuando sean de carácter general, incluyendo entre otras, al aguinaldo y a la prima vacacional.

Comentario: El día 30 de diciembre del año 2002, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación cambios a la Ley en comento aplicables para el año fiscal del 2003 y 2004, entre los más importantes que provocan inconformidad entre los contribuyentes, encontramos la disposición contenida en la fracción antes transcrita. El ordenamiento dispone un trato desigual para determinar el impuesto a pagar, ya que los trabajadores al servicio de la Federación y de las Entidades Federativas se encuentran exentos del pago del impuesto en determinados rubros de ingresos, mientras que cualquier otro trabajador por los mismos conceptos, si está obligado al pago correspondiente, para resolver esta diferencia existe la siguiente Tesis:

LOS TRABAJADORES TANTO DE LA INICIATIVA PRIVADA COMO DE LA FEDERACIÓN, LOS ESTADOS Y MUNICIPIOS SON SUJETOS DEL IMPUESTO RELATIVO, POR LOS INGRESOS OBTENIDOS CON MOTIVO DE LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

De lo dispuesto en el título IV, capítulo I de la Ley ISR, vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, se advierte que el sujeto pasivo obligado al pago del tributo relativo es la persona física que presta un trabajo personal subordinado y que la base imponible está constituida por el importe de los ingresos obtenidos durante el periodo de imposición que provengan de toda contraprestación cualquiera que sea su denominación o naturaleza pero que retribuya la prestación de un servicio personal subordinado como consecuencia de una relación laboral o asimilada a ella. En ese tenor, tanto los trabajadores de la iniciativa privada como los de la Federación, las Entidades Federativas y los Municipios, son sujetos del impuesto sobre la renta por los ingresos obtenidos con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, con independencia de que en un caso deriven de una relación laboral (trabajador-patrón) y, en el otro, de una relación administrativa equiparada a la laboral (servidor público-Federación, Estado o Municipio), ya que si bien el origen de la relación es distinta, lo cierto es que, desde el punto de vista fiscal, se considera que los ingresos sometidos a gravamen son los salarios y sueldos, así como cada

una de las partes que lo integran, tales como aguinaldo, ayuda para el transporte, bono de productividad, gratificaciones, entre otras.*43

¿ Porqué los contribuyentes registrados en el mismo régimen, no tienen iguales beneficios. ?

¿ Existe verdaderamente en el Impuesto Sobre la Renta el principio de equidad. ?

A este respecto como ya se transcribió anteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que es inconstitucional esta exención, pese a ello se sigue provocando al diferenciar a los contribuyentes.

Ejemplo No. 4

Capítulo III

De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso goce temporal de bienes inmuebles.

ARTÍCULO. 142.-

Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:

Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere...

*43 Tesis Jurisprudencial 47/2002 (Pleno)

Comentario: Las desigualdades en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siguen presentándose, este tipo de facilidades transcritas anteriormente, solamente las pueden aplicar algunos sectores de contribuyentes, es importante que así como se otorga esta facilidad de deducción para arrendamiento, también sea permitida en otros regímenes, como pudiera ser en el correspondiente a los ingresos por actividades empresariales y profesionales del Capítulo II Sección I de la misma ley.

Ejemplo No. 5

Capítulo III

De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

ARTÍCULO.145.-

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo III además de efectuar los pagos de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

II.- Llevar contabilidad de conformidad con Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, cuando obtengan ingresos superiores a \$1,500.00 por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en el año de calendario anterior. No quedan comprendidos en lo dispuesto en esta fracción quienes opten por la deducción del 35% a que se refiere el artículo 142 de esta Ley.

Comentario: Se les otorga a este tipo de contribuyentes otra facilidad que destaca mucho, ya que contribuyentes con igual cantidad de ingresos, pero con diferente régimen tributario, deben llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, mientras que otros tienen la opción de no efectuar registros contables.

CAPÍTULO VIII

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, COMPETITIVO

8.1 Concepto

Por lo que se refiere al punto del Impuesto Sobre la Renta “Competitivo”, primeramente tomaré como base, el concepto de dicha palabra, del diccionario de la lengua española, el cual lo define como:

Contender entre sí, aspirando unas y otras, con empeño a una misma cosa,*44 Ya una vez establecido el concepto, se puede relacionar con la materia tributaria de manera que, por una parte, uno de los competidores es la Administración Tributaria y el otro competidor, representa en tal caso, al contribuyente.

Al mencionar el término de competencia, se pretende llegar a la idea de establecer un sistema en el cual ambos competidores fijen una meta, a la cual deben llegar tanto la Administración Pública con el establecimiento de programas para recaudar lo que se haya planeado en determinado tiempo, implementando programas que garanticen que el otro competidor en este caso, el contribuyente logre llegar también a su objetivo planeado.

*44 Diccionario de la Real Academia Española p. 409

En un análisis de los efectos del sistema tributario en los contribuyentes y en las finanzas públicas del país, lamentablemente resulta que los objetivos en ambos contendientes de esta llamada carrera de competitividad no se llegan a cumplir por diferentes razones, por lo cual es necesario enfocarse en este concepto, con el fin de insistir en la necesidad de tratar de resolver los problemas generados al aplicar las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo cual, se comentarán, en términos generales, los aspectos de mayor importancia, relacionados con los efectos en los contribuyentes cuando las disposiciones dificultan y bloquean el desarrollo económico en sus actividades y proyectándose esta situación en una baja recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

8.2 Tasa del Impuesto

Algunas disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si le permiten al contribuyente tener el privilegio de ser competitivo, se puede afirmar que no por ello es suficiente la intención federal, tal es el caso del establecimiento de la tasa para determinar el pago del Impuesto Sobre la Renta consignada en el art. 10 de la ley mencionada, puedo asegurar que dicha tasa es adecuada, máxime que en los artículos transitorios de la misma ley se prevé la reducción en forma gradual, del 35 por ciento, para llegar en el año 2004, a una tasa aplicada al resultado fiscal del 33 por ciento. *45

También se puede afirmar que es adecuada la tasa para la determinación del impuesto del Impuesto Sobre la Renta, porque en comparación con otros países el porcentaje en la tasa, es superior, tal es el caso de nuestro vecino país E.E.U.U. con un máximo en este porcentaje del 38.6 por ciento y en algunos casos, como el aplicado en las disposiciones de Suecia, llega a ser superior al 50 %, porcentaje muy por encima del 12.5 por ciento de Irlanda quien cuadruplicó su recaudación al tiempo que hizo que su economía se convirtiera en la de más rápido crecimiento de Europa.

*45 Disposición transitoria, LISR Art. 2º. LXXX

En relación al párrafo anterior nunca es bueno hacer comparaciones, porque se manejan aspectos completamente diferentes en los que se entrelazan situaciones políticas, ideológicas, económicas y aspectos geográficos, además, no sería totalmente válido únicamente comparar tasas para determinación del impuesto, sino las bases de impuestos, y ahí es donde podemos tener diferencias importantes.

8.3 Necesidad de entrelazar principios jurídicos-tributarios para lograr la competitividad

El impuesto Sobre la Renta requiere una reestructuración ante la modernidad que están desarrollando los negocios o comercios del país, la globalización de la economía hacen improrrogables las necesidades de crear nuevas reglas de recaudación que no sólo cubran las necesidades del creciente gasto social, sino también de una política que otorgue permanencia para incentivar el capital y el flujo económico.

Cualquier iniciativa para reformar o adecuar las disposiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe siempre utilizar en conjunto, los dos elementos referidos en puntos anteriores, el primero, lograr la predecibilidad y sostener el mínimo de excepciones, una vez logrado, terminar la cadena con la perspectiva de la competitividad, para provocar una evolución en el modelo de empresa, de empresario y de recaudación.

Elementos fundamentales:

- a) Mínimo de excepciones.

b) Predecible.

c) Competitivo.

Establecidos los elementos anteriores, se tendrá el camino a seguir, para que la aplicación de los lineamientos de Ley del Impuesto Sobre la Renta, propicien que el contribuyente reactive e impulse su actividad y con ello tener un crecimiento sin importar si es lento, lo indispensable en este aspecto es que sea un crecimiento sostenible que a la vez impulse los índices de captación de Impuesto Sobre la Renta, creando un ambiente propicio para las inversiones nacionales o extranjeras.

No es completamente segura esta reactivación si no se emplean además de los tres elementos referidos, otros que sin ellos no podrían sostenerse, los cuales son:

A) Administración Pública apoyada por los poderes.

B) Fortalecimiento del sistema educativo:

a) Seguir con programas con apoyo de otras Secretarías de Estado.

b) Promover más los valores y cultura fiscal.

C) Establecer estímulos fiscales para:

a) Apoyar a inversionistas.

b) Generar empleos.

c) Desarrollar tecnología.

D) Seguridad Jurídica:

a) La inclusión de misceláneas a la Ley.

b) Sanciones justas.

c) Aplicar Jurisprudencias.

Lograr estos objetivos requiere no desatender los puntos referidos, y para los sectores de contribuyentes, que se excluyan toda clase de dudas sobre los beneficios y obligaciones de estos, para lograr que las medidas y objetivos sean eficazmente aplicables y practicables.

Es cierto que así como una sociedad evoluciona, también lo es que la actividad tributaria presente la necesidad de cambios, apoyándose en las necesidades de la nación, estos cambios deben de tomar en cuenta las consecuencias de su aplicación, tales como:

a) ¿ Se van a pagar o no los impuestos.?

b) ¿ Cual será la reacción en la economía nacional.?

c) ¿ Darán origen a la emigración de la fuente afectada.?

La Administración Pública debe tomar en cuenta las consecuencias y valorar el impacto que tendrá realizar cambios en la Ley, para lograr un régimen tributario que dé firmeza y solidez a sus contribuyentes.

El cambio que se propone, es uno en el que encontremos en conjunto todos los elementos referidos con anterioridad.

CAPÍTULO IX

REFORMAS Y EL INCREMENTO EN LA RECAUDACIÓN

9.1 Reforma fiscal que aporte beneficios económicos

Se parte de la idea de que una reforma urgente se justifica, cuando se ha pasado por décadas de rutina, intereses creados que resultan en la persistencia del más de lo mismo. Un cambio en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se justifica por cambio en circunstancias económicas, sociales y para evitar actividades económicas informales. Lo importante, entonces será determinar la clase de reforma que se requiere, su magnitud y su trascendencia. Y toda reforma auténtica debe comenzar por la propia Constitución, pues sólo prefijando con mayor claridad y precisión las reglas fundamentales de lo que nos caracteriza como nación es como podremos reestructurar el sistema completo de leyes y cambiar a fondo su esquema operativo, y también a la vez, por cambiar nuestra noción misma del cambio.

Reformar la Constitución y sus leyes orgánicas y reglamentarias, es el primer paso de lo que podría denominarse correctamente reforma integral, pero una reforma tal no puede realizarse al vapor sin el riesgo de incurrir en graves errores, por lo que es erróneo querer tener una reforma fiscal integral, lo que se debería hacer es llamar con mucha más propiedad al cambio deseado, el cual podría ser una reforma presupuestaria, puesto que es la verdadera esencia del asunto.

Lo que se pretende es salvaguardar el costo operativo del Estado, sustentado principalmente por impuestos y en mayor rango el Impuesto Sobre la Renta y con ello aliviar de una vez la carga tan complicada para el contribuyente.

Las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta que hasta ahora han sido aprobadas por el Congreso, se pueden llamar superficiales mientras siga congelada en el Congreso la propuesta de Reforma Fiscal, ya que no aportan mucho al erario, ni al contribuyente, porque de acuerdo con el paquete aprobatorio, el presupuesto de ingresos para el próximo año aumentará por el incremento en el precio del petróleo, situación que por conflictos internacionales no es nada segura y no se debería depender de ello para lograr esos objetivos, lo que sí debería ser seguro, es ya contar con una reforma a las disposiciones tributarias, principalmente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para tener con ello una eficiente recaudación.

En el mes de Diciembre, se dan a conocer mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación las modificaciones a los ordenamientos fiscales, entre ellos encontramos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, haciendo un recuento y un comparativo entre dos años diferentes encontramos lo siguiente:

MODIFICACIÓN	AÑO	
	2003	2004
Reformas en artículos.	106	1
Adiciones de artículos nuevos.	6	2
Adiciones, párrafos completos o fracciones a artículos.	17	2
Derogaciones a fracciones o párrafos de artículos.	6	5

Al realizar el conteo anterior, no es nada novedoso encontrar modificaciones o adecuaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, porque siempre se ha hecho de esa manera.

Lo importante de lo referido anteriormente es que, no basta con reformar una o cien disposiciones, lo importante es que se realicen respetando lo contenido en el artículo 37 de la Ley de el cual a la letra dice lo siguiente:

ARTÍCULO 37.-

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- 1.- Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes.
- 2.- Que el pago de impuestos sea sencillo y asequible.
- 3.- Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización.
- 4.- Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.

Si verdaderamente el contribuyente contara con todos esos puntos a su favor, su camino hacia el cumplimiento de obligaciones fiscales sería más fácil de recorrer, pero en la práctica se descubre que no se cumplen con los requisitos que marca el artículo anterior.

Desde hace años, es rutinario que los órganos oficiales hablen sistemáticamente de Reforma Fiscal. Y a lo largo del tiempo, como para romper con el hábito y ocuparse de la excepción, pareciera que sólo le cambian el nombre llamándola ahora, reforma fiscal integral, no significa lo anterior que no haya sufrido cambio alguno, lo malo aquí es que se ha sufrido de múltiples cambios, muchísimas modificaciones, adecuaciones, reformas y anexos que se realizan con el propósito de regular ciertas situaciones, a pesar de ello, el sistema con el cual esta trabajando el Impuesto Sobre la Renta a lo largo del tiempo, desde su aparición, ha dado como consecuencia que, un sin número de contribuyentes cometan errores, omisiones o evasiones, que realizan muchas veces por necesidad.

Al contribuyente no le interesa una negativa de los legisladores de las propuestas solo por defender líneas de su partido político, lo que requiere es que los legisladores realicen pronunciamientos que propicien manejar una verdadera reforma, que lo impulse en materia económica, restableciendo el equilibrio entre los sueldos y prestaciones, con esa reforma se lograr un país que avance tanto en lo económico como en lo social.

Dentro de la llamada “Reforma” es necesario incluir una Ley del Impuesto Sobre la Renta sencilla al grado que, cualquier profesionista, técnico, taxista o abarrotero, al darle lectura, comprenda lo establecido en su régimen y con ello poder cumplir con sus obligaciones como contribuyente, sin el temor de estar aplicando los ordenamientos equivocadamente, o darle interpretaciones que no son, estos factores propiciarían con seguridad el surjimiento de contribuyentes cumplidos, empresas estables, competitivas y con expectativas a futuro.

Recientemente se dió a conocer un comentario realizado por una persona considerada internacionalmente como un gran hombre de negocios, dicho comentario fue aprovechado por la autoridad hacendaría para elogiar su trabajo llevado a cabo en cuanto a recaudación, en el cual el

contribuyente puede utilizar los medios electrónicos para simplificar los pagos de impuestos por medio de transferencias y presentación de declaraciones. Tanto fue el impacto que causó la opinión de tan destacado empresario que se publicó en la página del SAT en internet, misma que es la siguiente:

Yo creo que un gran ejemplo de una organización que se mueve hacia la digitalización de la información es la autoridad fiscal en México (SAT).
Bill Gates ([WWW.Sat.gob.mx/reforma fiscal /](http://WWW.Sat.gob.mx/reforma_fiscal/))

No necesitamos la digitalización de la información, ya que mucha gente, ni sabe lo que significan esas palabras, lo que necesitamos es que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales ya sea de manera digital o de otra forma, esto se logrará al tener seguridad y confianza en la Administración Pública, cuando se aboque verdaderamente a los planes de cultura fiscal para completar la cadena de cumplimiento.

9.2 Aumento de contribuyentes

Los residentes en territorio nacional a lo largo del tiempo se han cerciorado por vivencia propia o muy cercana, que la Administración Tributaria, trabaja con los contribuyentes que ya tiene registrados en la base de datos nacional, cantidad que es relativamente pequeña comparada con la de ciudadanos en el país. Según el XII Censo General de Población y Vivienda 2000 realizado en nuestro país por el Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática, se determinó la cantidad de 95,429,613 habitantes en nuestro país, de los cuales 62,842,638 cuentan con la mayoría de edad, según información de funcionarios de la administración del SAT de Monterrey, se tienen registrados en base de datos de dicho organismo, la cantidad de 24 millones de contribuyentes aproximadamente a nivel nacional.

Y los demás ciudadanos en edad productiva:

¿ No reciben ningún ingreso.?

En referencia a este comentario, el gobierno no ha implementado las acciones adecuadas que permitan primeramente que toda persona que reciba ingresos, esté registrado en la base de datos que tiene la Administración Pública, una vez que logre ese objetivo, que empiece con la tarea de supervisión de cumplimiento del contribuyente.

La labor para la Administración Pública no es nada fácil pero no imposible por lo que hay que insistir en entrelazar todos los elementos para lograrlo, porque ya se llegó a un punto en el cual el poco número de contribuyentes registrados eluden sus obligaciones algunas veces intencional y otras voluntariamente.

Resulta apropiado que la Administración Tributaria contemple ampliar el universo de contribuyentes, y no solo requerir el pago de impuestos a contribuyentes registrados en base de datos.

Como primer plan para el aumento en el número de contribuyentes es principalmente que la Secretaría de Hacienda deje de ser la que tiene el poder absoluto, misma que ha llegado hasta calificar a los contribuyentes como delincuentes ya que recientemente el fisco cataloga a los contribuyentes como de bajo, medio o alto riesgo, calificativo que se asemeja a las áreas en las que ubican a los reos en las celdas, según el jefe del Servicio de Administración Tributaria José María Zubiría, esta medida de agrupar a los contribuyentes es para incentivar a los causantes cumplidos y sancionar a los incumplidos.

Los programas actualmente establecidos por la Administración Tributaria para promover la cultura fiscal, se pueden reforzar apoyándose con otras Secretarías de Estado como puede ser la Secretaría de Educación, con la que ha trabajado en este sentido, desde hace ya varios años, se han enfocando en conjunto a promover entre niños de educación básica la cultura fiscal, al corroborar si se están logrando los objetivos de los mismos, se analizó al azar un promedio de 15 escuelas primarias del área metropolitana de Monterrey y se corroboró que a ninguna de ellas ha llegado esta información.

Por el comentario anterior, es importante que no sólo se establezcan los programas de cultura fiscal sino que se pongan en marcha verdaderamente, se requiere para ello no sólo la intención federal, sino una gran inversión económica que bien aplicada sería recuperada exitosamente en poco tiempo porque el fisco debe comprender que: “La ignorancia es mucho más cara para nuestro país.”

Una vez puesto en marcha el programa de cultura fiscal se deberá pasar a la siguiente fase en la cual el contribuyente empezaría a sentirse satisfecho.

9.3 Promoción del cumplimiento voluntario

Para generar cumplimiento voluntario, resulta indispensable, que el fisco cuente con un aparato administrativo adecuado que facilite la observancia de las normas tributarias, pero que también haga sentir al incumplido las consecuencias de su omisión *46

*46 Manuel Hallvis P. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p.209

Para esto, las acciones de control y comprobación que permiten al fisco detectar las infracciones con oportunidad, requieren de un necesario complemento, un sistema eficaz de infracciones y sanciones, que permita coaccionar el cumplimiento.*47

Los motivos que inducen al incumplimiento de las obligaciones tributarias son de muy diversa y compleja índole, con raíces:*48

- 1.- Antropológicas
- 2.- Sociológicas
- 3.- Psicológicas
- 4.- Culturales
- 5.- Educativas
- 6.- Económicas
- 7.- Alta carga tributaria
- 8.- Complejidad de la legislación

*47 Manuel Hallvis P. Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p. 209

*48 Ibidem p. 212

9.- Multiplicidad de las obligaciones

10.- Desconocimiento de la legislación tributaria

11.- Desconfianza en el adecuado uso de los recursos públicos

12.- Falta de cultura fiscal

13.- Problemas económicos

El autor Giorgetti, por su parte, considera que hay causas para evadir los gravámenes misma que a continuación se indican:*⁴⁹

Económicas.- Tienen que ver con el peso de la carga tributaria en relación con las posibilidades contributivas reales.

Técnicas.- Se refieren a la forma como está estructurado el sistema impositivo, si otorga seguridad jurídica, si hay certeza, si las normas están redactadas en forma clara y sencillas.

Políticas.- Consisten en los factores de política económica y financiera que al incidir en el equilibrio y distribución de la carga tributaria pueden desalentar el cumplimiento.

*49 Manuel Hallvis Pelayo Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p. 212

Accidentales.- Se refieren a situaciones de caso fortuito y fuerza mayor, por situaciones naturales, políticas o sociales, que alteran transitoriamente el cumplimiento de los contribuyentes.

Psicológicas.- Que son las tendencias a reaccionar frente al tributo por ignorancia, falta de cultura de pago, la evasión de otros, etc.

9.4 Simplificación

Cuando existe complejidad en los textos legislativos o éstos son incongruentes o no guardan sistematización entre sí, generan, además de difícil aplicación por parte de las autoridades, falta de certeza y por lo tanto de seguridad jurídica, lo que desincentiva el cumplimiento. Tratándose de contribuciones, se tiene que considerar la oportunidad, realidad y viabilidad para regularlas.*50

La complejidad de las normas tributarias y el exceso de trámites hacen que el sistema tributario sea un obstáculo para el desarrollo económico y la generación de empleos, ya que se desestimula la iniciativa e inventiva de los particulares y por ende se debilita el propio cumplimiento de obligaciones tributarias.*51

Recordemos lo que comenta el autor Pugliese de que “las disposiciones fiscales deben ser prácticas y realistas, de manera que puedan ser desarrolladas y cumplidas tanto por los contribuyentes como por la propia

*50 Manuel Hallvis Pelayo Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México p. 392

*51 Pulgiese Maro op. Cit. p. 392

administración tributaria. Por consiguiente no deben ser ambiguas, ni exigir requisitos que propicien confusión y fomenten la evasión. Así mismo la estabilidad política y económica adquiere gran significación, pues la administración de los impuestos no puede diseñarse para satisfacer necesidades fiscales oportunistas y transitorias, sino que requiere de reglas que le den permanencia y que sus modificaciones correspondan o se realicen de reformas generales de la administración pública.”

Simplificar consiste en adoptar un sistema tributario claro sencillo y congruente, en que no sólo se facilite el cumplimiento de las obligaciones, sino que se promueva el desempeño eficiente de la actividad productiva, la inversión, el ahorro y la generación de empleos. Un sistema que sea sencillo, claro y que por sí mismo incentive el cumplimiento. *52

9.5 Sistematización

Un aspecto importante que va de la mano con la simplificación es el relativo a la sistematización. La congruencia de las leyes puede significar sencillez o complejidad, dependiendo del extremo en que nos encontremos.

La sistematización implica que todas las normas de una misma ley tributaria deben guardar la misma o similar estructura y encontrarse distribuidas de manera lógica y coherente.⁵³

Nos encontramos que para aplicar alguna figura impositiva tenemos prácticamente que recorrer la ley de que se trate, su reglamento, alguna ley

*52 Pulgese Maro Op Cit. p. 393

*53 Manuel Hallavis Pelayo, Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo, p. 396

que establezca alguna explicación relativa y normas situadas en las llamadas “Reglas de Carácter General”.

Es evidente que en México, el contribuyente se enfrenta ante una gran cantidad de cuerpos de leyes y por lo mismo se indica que la legislación no tiene sistematización, por lo cual se considera que es otro aspecto que los legisladores tienen que revisar con la debida anticipación, para lograr una reforma a largo plazo, meditada, discutida, probada y profunda.

9.6 Criterios, Reglas Generales

Las autoridades fiscales, ejerciendo las atribuciones de determinación y recaudación de contribuciones aplican lo establecido en el Título III del Código Fiscal de la Federación, (Arts. 33 al 69 A), en dichos lineamientos se establecen ciertas obligaciones de las autoridades para el mejor cumplimiento de sus facultades, entre las cuales se establece dar a conocer Reglas de Carácter General, Criterios que emitan de carácter interno o Circulares.

A pesar del establecimiento de nuevos órganos y nuevas medidas para la el cumplimiento de las disposiciones fiscales, en nuestra época existe entre las personas, principalmente las sujetas al Impuesto Sobre la Renta una profunda preocupación, replanteamientos, propuestas y la búsqueda de respuestas a cuestionamientos que vienen surgiendo desde 1964, año en que les comentaba surgió la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país.

La segunda Ley del Impuesto Sobre la Renta por así decirlo, ya que en ella inicia la globalización de los contribuyentes, dejando atrás el sistema cédular, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980, cumplió 24 años, y en el transcurso de todo ese tiempo, no ha sido fácil su aplicación, todos los esfuerzos para conocer realmente su contenido, han sido muy difíciles, por el elevado grado técnico que representan sus disposiciones, por lo que es conveniente replantear la Ley, hacer sus disposiciones más sencillas y con ello reestablecer la relación Fisco-Contribuyente, logrando beneficios tanto para la Administración Pública como para el Contribuyente.

A más de 20 años de la publicación de la primera Ley del Impuesto Sobre la Renta en México, ha tenido importantes avances que principalmente en la década de los años 80, en la que se aplican desde nuevos regímenes, estímulos, reducción en la tasa del impuesto y una serie de modificaciones necesarias.

Para el año 2001 los legisladores publicaron en el Diario Oficial de la Federación una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, y no sería criticable tal situación, si lo nuevo cumple con la idea de renovarse o morir, porque toda renovación trae consigo una mejoría, la publicación de una nueva Ley no garantiza que contenga mejores disposiciones.

No era necesario la realización de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, solamente con adecuarla a las necesidades del estado y del contribuyente sería suficiente.

Anteriormente al establecerse en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, estos Criterios o Precedentes, no constituyeron más que opiniones que emitían las autoridades fiscales, de las que no surgían consecuencias fiscales y cuya validez legal se encontraba perfectamente determinada en el

Código Fiscal de la Federación, el art. 82 vigente en aquella época (1967 a 1982) señalaba lo siguiente:

ARTÍCULO 82.-Los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias, el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares.

Actualmente en el Código Fiscal de la Federación, el fundamento de los Criterios se encuentra establecido en los Arts. 33 penúltimo párrafo y 35, mismos que indican lo siguiente:

ARTÍCULO 33.- Las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, 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.

ARTÍCULO 35.- Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el 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.

Lo importante en esto, es que han surgido cuestionamientos y se han manifestado a raíz de que entró en vigor el Impuesto Sobre la Renta del año 1964, puesto que las autoridades fiscales comenzaron a emitir esas opiniones que dieron en llamar Criterios, su publicidad estaba muy restringida, únicamente se daban a conocer a través de una revista que publicaba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, denominada Investigación Fiscal, llegando a emitir 36 criterios, cambiándoles

posteriormente su designación por la de Precedentes.

Hoy en día siguen estando vigentes estas facultades de la autoridad, lo cuestionable en este respecto es que, si las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta fueran claras y sencillas, el contribuyente sólo necesitaría la Ley para saber cómo actuar en determinado caso específico, teniendo la plena seguridad de estar aplicándola a su mejor conveniencia y no es propio que exista algún beneficio para él desconocido o que pueda tomar otras opciones que pudiera ejercer por a sí convenir a sus intereses económicos de acuerdo a la situación en la que se encuentre.

La función de éstos criterios es aclarar, precisar o delimitar determinado derecho u obligación pero son muy cuestionables respecto a su constitucionalidad porque no se considera legal que funcionarios, dicten disposiciones administrativas, por lo cual se deben considerar en la legislación fiscal mexicana como una fuente directa, pero de aplicación muy relativa del derecho, ya que sólo debería afectar a los órganos dependientes de la administración.

Si los criterios no existieran, tanto el contribuyente como las autoridades fiscales evitarían enfrentarse a ciertos casos, como los siguientes:

- Contradicciones.

- Cargas Administrativas.

- Errores al aplicar la ley.

- Inseguridad jurídica para el contribuyente.

Por lo que respecta a las disposiciones de vigencia anual, que se conoce como Miscelánea Fiscal, o “Resolución que establece Reglas Generales y Otras disposiciones de Carácter Fiscal para el año de...” cuya vigencia ha sido de un año, se emite con fundamento en el Título III denominado “De las Facultades de las Autoridades fiscales” del Código Fiscal de la Federación en el Art. 33 fracción I inciso g, esta resolución es un instrumento cuestionado porque constituye propiamente disposiciones que sólo deberían aparecer en un reglamento que se emita conforme a la Constitución Política del País, con fundamento en su Art. 89-I.

Además de la apreciación anterior, se puede discutir que en el mismo instante en que se publican las disposiciones de vigencia anual en el Diario Oficial de la Federación, comienzan a experimentarse nuevas ideas o necesidades que hacen indispensable adicionarle o suprimirle algunas normas para adaptarla, pese a que se establece su “Vigencia Anual.”

9.7 Marco Constitucional de las Contribuciones

La base fundamental, la columna vertebral de un sistema tributario determinado, se ubica en la Constitución Política de cada país, en donde se faculta al estado a expedir y aplicar las leyes tributarias bajo determinados requisitos y condiciones, con el fin de que el poder público pueda, por una parte, crear y cobrar los tributos y por otra, que los gobernados se sometan a pagarlos. La necesaria relación jurídica tributaria que en estos casos surge entre el fisco y los contribuyentes está delineada, en su aspecto fundamental, por el texto constitucional. En ausencia de estas normas básicas el cobro de los tributos carecería del necesario apoyo legal y podría

tornarse en un sistema arbitrario e injusto. En el caso de México, los preceptos constitucionales que se refieren al sistema tributario son numerosos.*⁵⁴

9.8 Satisfacción

El primero de Julio del año 1997 entró en funciones el Sistema de Administración Tributaria (SAT), con el propósito de disponer de mayor flexibilidad para lograr un cuerpo profesional adecuadamente remunerado, motivado y con una autonomía que le permitiera lograr sus objetivos.

Sin embargo, un mayor grado de autonomía no garantiza, por sí solo, ningún incremento automático de la eficacia de la organización, la autonomía debe estar unida a claros objetivos, estrategia de cambios adecuados y fuerte voluntad política.

La sola creación de un órgano especializado, no resuelve ninguno de los problemas a los que ha de enfrentarse la Administración Tributaria, por lo cual sus acciones no se deben reducir a modificar sus criterios técnicos, sino también se debe perseguir un cambio tanto de actitudes como de sistemas de trabajo, para poder llevar a cabo, con éxito, las tareas para las que fue creado.

El reto para el Sistema de Administración Tributaria, es lograr un adecuado equilibrio entre la eficiente recaudación y una plena seguridad jurídica del contribuyente para lograr una plena satisfacción para las partes.

*54 Doricela Mabarak Cerecedo, Derecho Financiero Público, p 66

Es casi seguro que, entre más justa y sencilla sea la Ley del Impuesto Sobre la Renta, más fácil será para la Autoridad Hacendaria, administrar lo percibido por recaudaciones y la eficiencia llevará a una justicia tributaria, desencadenando factores benéficos como:

- a) .Cumplimiento voluntario de obligaciones fiscales.
- b) Combatir más eficientemente la evasión tributaria.
- c) Avanzar en el camino hacia que cada quien paga lo justo de conformidad con su capacidad contributiva.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta debe estar en concordancia con la política del país y adecuarse a la realidad de la nación y sus fines pueden resumirse en dos:

- a) Aplicar estrictamente las disposiciones establecidas en ella con un mínimo de costo tanto para el Gobierno como para los Gobernados.
- b) Estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mediante una justa, respetuosa, eficiente y eficaz realización de sus acciones.

Desde hace más de tres décadas, el maestro Margáin dijo que...

“El comportamiento del contribuyente siempre será adverso al pago del tributo, pues a nadie le agrada ver reducida su capacidad de actuación o de consumo por la existencia de un gravamen. Sin embargo, el buen uso de la recaudación y una atinada administración pública puede influir en ir venciendo esa natural resistencia.”

Para poder determinar como puede la Administración Tributaria motivar el cumplimiento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se recomienda:

- 1.- Manejo honesto del gasto público proyectando una imagen de transparencias.
- 2.- Necesita una amplitud de sus perspectivas de corto y de largo plazos, visión analítica y global, establecer el compromiso de dar seguimiento a los intereses o deberes tanto de la autoridad hacendaría como del contribuyente.
- 3.- Crear oportunidades, aún y cuando se corran riesgos.
- 4.- Repuntar la captación del impuesto, al ampliar la base de contribuyentes registrados, quienes no pagan impuestos se incorporen a la economía formal.
- 5.- Mostrar una ventaja competitiva, y anticiparse a las tendencias, tener

innovación, organización y un enfoque a las capacidades de cada contribuyente, con ello adelantarse a las circunstancias, eficientar recursos, crear objetivos ambiciosos y compromisos profesionales.

6.- Permitir que los analistas económicos puedan prever el comportamiento del sector público y generar escenarios más certeros.

7.- No se trata de cambiar dentro de lo que se tiene, sino hacia lo que se anhela tener.

8.- Tener una verdadera equidad, debiendo aportar una porción justa al pago de impuestos pero también una equidad entre lo que da y lo que recibe.

9.- Tratar al contribuyente como un cliente y no como a un defraudador.

10.- Insistir nuevamente, en evitar la evasión fiscal, lograr un cumplimiento masivo, al mismo tiempo que oportuno y espontáneo.

11.- Que la aplicación del Impuesto Sobre la Renta no únicamente se desprenda de la previa publicación de la ley, es necesario que se investiguen los efectos y el impacto que pueda tener la aplicación de ciertas disposiciones.

12.- Ser eficaz y justo al mismo tiempo.

13.- Por muy propia que sea, o muy moderna o sofisticada, la Ley no tendría eficacia si no se apoya en un aparato administrativo que provea, con justicia, lo necesario para su adecuada aplicación.

14.- Que la determinación de la base de pago de impuesto provoque menos costos administrativos y menos equivocaciones.

15.- Disminuir actos improcedentes.

Todo lo anterior, permite concluir que se debe enfocar la administración tributaria hacia un mejor servicio que promueva el cumplimiento fiscal, al mismo tiempo dirigirse hacia una modernización de los sistemas y procedimientos, lo que fortalecerá el sistema de autodeterminación de los gravámenes y logrará que la Administración Tributaria sea eficiente en términos recaudatorios y responda a las expectativas nacionales en cuanto a seguridad jurídica del contribuyente y a promoción del cumplimiento voluntario.

A los folletos informativos del SAT, se les incorporó un tema: “Más que un cambio, un nuevo reto”, después de lo que se ha comentado en este punto, es necesario recalcar que esta leyenda debe cumplirse, ya que no se puede tratar de un simple cambio de nombre, sino de una profunda transformación, a la que se comprometió la autoridad.

CAPÍTULO X

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

10.1 Conclusiones

1.-En esta época en la que se necesita de modernidad y desarrollo en el país, los porcentajes previstos de recaudación del Impuesto Sobre la Renta permitirían lo anterior de manera satisfactoria, pero la recaudación ha disminuido por la fuerte caída de utilidad antes de impuestos, al incrementarse costos financieros en las empresas.

2.-Competir económicamente a nivel internacional, solamente comparando tasas de impuesto, dejando a un lado la base del impuesto, no es suficiente, la Legislación del Impuesto sobre la Renta requiere flexibilidad y apertura tanto en el establecimiento de límites de deducciones como en otorgar apoyos y derechos a los contribuyentes de acuerdo a su actividad.

3.-El surgimiento de los regímenes de excepción deben realizarse mediante un minucioso esquema de necesidades, ya que los tratos diferentes que contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta implican la generación de desconfianza por parte de los demás contribuyentes, afectando severamente a la administración tributaria.

4.- La Administración Hacendaria debe implementar nuevos planes de cultura fiscal que permitan que el contribuyente realice el pago de sus contribuciones de manera voluntaria.

10.2 Propuesta

Se debe reconocer, que todos los contribuyentes cumplirán voluntariamente con las leyes tributarias, cuando además de conocerlas tomen conciencia de que tienen la obligación constitucional de contribuir al gasto público, se debe llegar al reconocimiento general de la justicia del sistema; en el cual los contribuyentes paguen su justa parte y sean tratados con equidad y respeto, cuando sea realmente fácil cumplir con las leyes porque son sencillas y más permanentes, los servicios sean accesibles, los requerimientos sean simples y no improcedentes, cuando haya una clara conciencia y apreciación de las consecuencias del incumplimiento y de la eficiencia de la autoridad en su aplicación, podríamos decir que existe una Administración Tributaria identificada como accesible y justa.

La propuesta del presente trabajo es tener certidumbre legislativa siempre presente en las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que los contribuyentes conozcan, exactamente donde, cómo y cuándo aplicar dicha ley, teniendo como apoyo una legislación que los analistas económicos o el contribuyente de cualquier régimen pueda aplicar buscando siempre el máximo beneficio económico para ellos, teniendo la seguridad de conocer el comportamiento del Sector Público y con ello generar escenarios más certeros para su economía, logrando un crecimiento sostenible, predecible y competitivo, llegando al camino que conducirá a la Administración Pública a cumplir con sus expectativas nacionales de recaudación tributaria.

Sería un esfuerzo desaprovechado, si quienes participamos en alguna investigación olvidamos los postulados establecidos en la Constitución, por lo cual propongo que cada trabajo signifique un pequeño grano de arena en el camino hacia la prosperidad nacional.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN:

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento
México, Ed. ISEF, S.A. 2002.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
México, Ed. Trillas, 2002.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
México, Ed. ISEF, S.A. 2002.

Ley Orgánica del Congreso General de los E.U.M
México, Ed. Anaya Editores S.A 2002

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
México 2002, SHCP.

Ley de Ingresos de la Federación 2004

TESIS

Jurisprudencias y Tesis relevantes en materia de ISR.
México, Ed. Dofiscal, 2000.

DICCIONARIOS:

Diccionario de Derecho
Pina, Vara Rafael de, Ed. Porrúa México 2003

Diccionario de Filosofía
Brugger, Ed. Herder Barcelona 1995

Diccionario de la lengua Española 22ª ed.
España, Real Academia Española 2001.

Diccionario de Términos legales.
Robb, A. Louis
México, Limusa S.A de C.V. 1997

Diccionario de Derecho
Ribó, Durán Luis
España Bosch 1995 2ª. ed.

DOCTRINA:

Barron, Morales Alejandro, Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo Ed. ISEF S.A. México 1992

Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa S.A., México, 1992

Calvo, Nicolau Enrique, Tratado del ISR, Tomo I, Ed.Themis, México, 1995.

Chapoy, Bonifaz Dolores, Imposición a la Riqueza en México, Ed. Dirección General de Publicaciones, México.

Diep, Diep Daniel, Defensa Fiscal, Ed. Pac, S.A. de C.V. México 2001.

Escorza, Ledesma Juan, Tratado práctico de la LISR, Ed. Cárdenas Editor y distribuidor, México, 1971.

Hallvis, Pelayo Manuel, Tratado de Derecho Fiscal y Administrativo, Ed. Tax Editores Unidos S.A de C.V. México 2000.

J. Kaye, Dionisio, Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa, Ed. Porrúa. S.A. México, 1986.

Mabarak, Cerecedo Doricela, Derecho Financiero Público Ed. Mc. Graw Hill, México 2000.

Montiel, Duarte Isidro, Estudio sobre Garantías Individuales. Ed. Porrúa, S.A. México 1979.

Myrdal, Gunnar, Los efectos Económicos de la Política Fiscal, Ed. Aguilar S.A de C.V. Madrid, 1962.

Ponce, Gómez Francisco, Ponce Castillo, Rodolfo, Derecho Fiscal, Ed. Banca y Comercio, México, 1999

Preciado, Hernández Rafael, Lecciones de Filosofía del Derecho Ed. Jus. México, 1976

Quintanilla, Valtierra Jesús, Rojas, Yañez Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas S.A. de C.V. México, 1999.

Rawls, John, La justicia como equidad. Ed. Piados Ibérica, S.A. España, 2000

Rojas, Amandi Victor, Filosofía del Derecho Ed. Harla S.A. de C.V.

Salinas, Quiroga Genaro, Filosofía del Derecho, U.A.N.L. México 1973

Sánchez, Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa

México 1999.

Sánchez, Miranda Arnulfo, Estrategias Financieras de los Impuestos, Ed. Sistemas de Información Contable y Administrativa S.A de C.V. México

Sánchez, León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, México, Ed. Cárdenas, México, 1994.

Tena, Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa S.A. México, 1984

V. Castro, Juventino, Garantías y Amparo, Ed. Porrúa. S.A. México, 1986.

METODOLOGÍA

Consejo Universitario U.A.N.L., Manual de estilo para presentación de Tesis de Posgrado, México 1995

Donald Ary, Introducción a la Investigación Pedagógica, Ed. Mc.Graw-Hill México 1996 2ª. ed.

Ibáñez, Brambila Berenice, Manual para la elaboración de Tesis, Ed. Trillas México, 1999 3ª. ed.

Mercado, H. Salvador, Como hacer una tesis, Ed. Limusa, México, 1991

Torre, Villar Ernesto de la, Navarro, Anda Ramiro de, Metodología de la Investigación. Ed. Mc. Graw Interamericana de México S.A de C.V., México, 1990

SITES:

[WWW.Sat.gob.mx/reforma fiscal/](http://www.sat.gob.mx/reforma_fiscal/)

[http//dof.terra.com.mx](http://dof.terra.com.mx)

[iones/actualidad/laffer.htm](http://dof.terra.com.mx/actualidad/laffer.htm)

<http://www.inegi.gob.mx/>

[competitividad_mundial.htm](http://www.inegi.gob.mx/competitividad_mundial.htm)

<http://www.coparmex.org.mx>

<http://pnd.presidencia.gob.mx>

ÍNDICE

CAPÍTULO I

Página

INTRODUCCIÓN

1.1 Motivación para el desarrollo del Tema -----	1
1.2 Planteamiento del Problema-----	3
1.3 Hipótesis -----	3
1.4 Proceso de investigación-----	4

CAPÍTULO II

MARCO FILOSÓFICO JURÍDICO

21. Principios Filosóficos-----	5
---------------------------------	---

CAPÍTULO III

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

3.1 Primeros Impuestos-----	8
3.2 Implementación del Impuesto Sobre la Renta en México-----	10
3.3 Antecedentes de la Administración Tributaria en México-----	15
3.4 El Derecho Fiscal, definición y características fundamentales-----	18
3.5 Fuentes del Derecho Fiscal-----	20
3.6 Las contribuciones, su clasificación y concepto-----	23
3.7 Los impuestos-----	24
3.8 Concepto de Renta-- -----	25
3.9 Noción de lo Fiscal-----	27
3.10 Derecho Fiscal-----	28

CAPÍTULO IV

FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL PRIMARIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO

4.1 Fundamentación-----	30
-------------------------	----

CAPÍTULO V

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5.1 Antecedentes-----	34
5.2 Objetivo Central -----	34
5.3 Expectativas Nacionales-----	35

CAPÍTULO VI

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PRECEDIBLE

6.1 Seguridad Jurídica-----	37
6.2 Relación con lo Predecible-----	39
6.3 Obstáculo para el Desarrollo Económico-----	41

CAPÍTULO VII

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SIN EXCEPCIONES

7.1 Igualdad de los Hombres-----	45
7.2 Artículos 28 y 31 Constitucionales-----	46
7.3 Distintas formas de tributar y determinar el Impuesto Sobre la Renta--	51

CAPÍTULO VIII

IMPUESTO SOBRE LA RENTA COMPETITIVO

8.1 Concepto-----	60
8.2 Tasa del Impuesto-----	61
8.3 Necesidad de entrelazar principios jurídicos tributarios para la competitividad-----	62

CAPÍTULO IX

REFORMAS Y EL INCREMENTO EN LA RECAUDACIÓN

9.1 Reforma fiscal que aporte beneficios económicos-----	66
9.2 Aumento de contribuciones-----	70
9.3 Promoción del cumplimiento voluntario-----	72
9.4 Simplificación-----	75
9.5 Sistematización-----	76
9.6 Criterios, Reglas de Carácter General-----	77
9.7 Marco constitucional de las contribuciones-----	81
9.8 Satisfacción-----	82

CAPÍTULO X

DISCUSIÓN DE RESULTADOS

10.1 Conclusiones-----	87
10.2 Propuesta -----	88

BIBLIOGRAFÍA-----	90
--------------------------	-----------

