



UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA

INCORPORADA A LA UNAM. CLAVE 8183-09

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS DE LA
PLANEACIÓN FISCAL.**

**TESIS PARA OBTENER EL GRADO DE LICENCIADO EN
DERECHO.**

P R E S E N T A :

DIEGO FRAUSTO GETE

ASESOR: MAESTRO LUIS MERCURIO PÉREZ CONTRERAS

TLALNEPANTLA, EDO. DE MÉX.

FEBRERO, 2012



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS.

Agradezco a mis padres de todo corazón por su comprensión, cuidados y atenciones, se que cuento con ellos siempre, por brindarme un hogar cálido y enseñarme que la perseverancia y el esfuerzo son el camino para lograr mis objetivos. Pero quisiera agradecer especialmente a mi madre que además de darme la vida ha estado siempre pendiente de mis luchas diarias, mis logros y mis derrotas, su estímulo fue un impulso fundamental para culminar esta parte de mi aventura.

Agradezco a mis maestros por su disposición y ayuda brindadas, por sus valiosas sugerencias, por siempre haber sido generosos conmigo y con sus conocimientos, por brindarme la oportunidad de recurrir a su capacidad y experiencia en un marco de confianza, afecto y amistad, fundamentales para la culminación de mi licenciatura y del presente trabajo.

Por último quiero agradecer a todas aquellas personas que sin esperar nada a cambio compartieron pláticas y conocimientos. A todos aquellos que durante los cinco años que duro esta travesía la volvieron parte de mi realidad.

Análisis Jurídico de los Principios de la Planeación Fiscal.

Introducción.....	6
○ Planteamiento del Problema.....	6
○ Justificación del Proyecto.....	6
○ Objetivos.....	7
○ Hipótesis.....	8
○ Aproximación del Contenido.....	8
○ Metodología a Emplear.....	10
Capítulo 1. Antecedentes de la recaudación.....	11
○ 1.1 Historia.....	11
○ 1.2 Prehistoria.....	12
○ 1.3 Roma.....	13
○ 1.3.1 República.....	14
○ 1.3.2 Imperio.....	16
○ 1.4 Edad Media.....	17
○ 1.5 México.....	20
○ 1.5.1 Precolombino.....	20
○ 1.5.2 Colonia.....	22
○ 1.5.3 Independencia y México Independiente.....	24
○ 1.5.4 Inicios del Movimiento y la Revolución.....	38
○ 1.6 Generalidades.....	44
Capítulo 2. Política fiscal.....	51
○ 2.1 Qué es política fiscal.....	51
○ 2.2 Elementos que la integran a la política fiscal.....	56
○ 2.2.1 Los Ingresos.....	56
○ 2.2.1.1 Medios de Financiamiento.....	57
○ 2.2.2 Los Egresos.....	65
○ 2.2.2.1 La Programación del Gasto Publico.....	70
○ 2.3 Teorías Económicas.....	80

Capítulo 3. La planeación fiscal, la tributación.....	86
○ 3.1 Qué es la planeación fiscal.....	86
○ 3.1.1 Elementos que la Integra.....	87
○ 3.2 Aspecto jurídico y teórico de la planeación.....	89
○ 3.3 Sustento legal de la tributación.....	96
Capítulo 4. Principios tributarios y de la planeación fiscal.....	100
○ 4.1 Principios doctrinarios en materia fiscal.....	100
○ 4.1.1 Principio de Proporcionalidad.....	101
○ 4.1.2 Principio de Certidumbre o Certeza.....	103
○ 4.1.3 Principio de Comodidad.....	104
○ 4.1.4 Principio de Economía.....	105
○ 4.2 Principios constitucionales en materia fiscal.....	106
○ 4.2.1 Principio de Obligatoriedad.....	107
○ 4.2.2 Principio de Vinculación con el Gasto Publico.....	107
○ 4.2.3 Principio de Proporcionalidad.....	108
○ 4.2.4 Principio de Equidad.....	108
○ 4.2.5 Principio de Legalidad.....	109
○ 4.3 Principios de la planeación fiscal.....	109
○ 4.3.1 Razon de Negocios.....	109
○ 4.3.2 Lógica Operativa.....	110
○ 4.3.3 Soporte Fiscal Legal y Documental.....	111
Capítulo 5. Conclusiones.....	113
BIBLIOGRAFÍA.....	115

INTRODUCCIÓN.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

Los contribuyentes que principian una empresa, entendiéndose ésta - en términos del artículo 16 de la Ley Federal del Trabajo - como la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, se ven en la necesidad de enterar el pago de sus contribuciones o de recibir el balance de resultados de la situación económica de sus empresas, se hacen el mismo cuestionamiento: ¿cómo mejorar el rendimiento o la rentabilidad de mi empresa? Lo que nos dirige al fondo del presente trabajo: ¿Cómo realizar una planeación fiscal exitosa? La respuesta es muy clara, realizar una investigación dirigida a estudiar los axiomas de la planeación fiscal, sobre los cuales poder fundamentar todas y cada una de las planeaciones fiscales, si se implementan los principios de la planeación fiscal que propongo, se lograra el beneficio del contribuyente empresario y no únicamente eso, sino también un beneficio para el Estado, la contestación al fondo del presente asunto se esclarecerá a lo largo del presente trabajo de investigación.

JUSTIFICACIÓN DEL PROYECTO

La planeación fiscal es un derecho que todo contribuyente detenta para elegir la mejor opción que le permita, dentro del marco legal, perfeccionar su carga tributaria, cumpliendo con todos los requerimientos fiscales y con ello mejorar el rendimiento de su empresa, optimando sus recursos y previniendo el impacto que tendrá a futuro la toma de decisiones.

La planeación fiscal, debe detentar las características de sencillez, versatilidad y operatividad, para tales efectos se requiere que el contribuyente disponga de un buen control interno en sus finanzas, oportunidad en su información fiscal y financiera, así como la conjetura de sus actividades a corto,

mediano y largo plazo que anticipan aquellos actos y actividades que tengan un efecto fiscal, lo que no radica siempre en pagar menos, sino también en diferir el impuesto con su consecuencia en lo financiero.

Para ubicar la naturaleza de la planeación fiscal, resulta pertinente definir lo que es la simulación, la elusión y la evasión, conceptos que comúnmente se confunden cuando se desconoce su significado y se insinúan como sinónimos, cuando de fondo son totalmente opuestos, pues la planeación, como se demostrara, parte de los principios de Razón de Negocios, Lógica Operativa y Soporte Fiscal, Legal y Documental, y no solamente de un objetivo económico.

Así mismo, es pertinente abocarse al estudio de los antecedentes históricos de la planeación fiscal, ya que si bien es cierto, los principios de la planeación fiscal serán la piedra angular del presente trabajo de investigación, el indagar y dar a conocer las referencias históricas sobre las cuales se podrá apreciar que descansan los orígenes de la planeación fiscal nos dará pauta para la correcta apreciación de la presente tesis.

En virtud de lo antes expuesto, resulta necesario de igual forma saber y conocer los principios legales en los cuales se sustenta la planeación fiscal, estas máximas que nuestras leyes consignan, estas verdades jurídicas, notorias e indubitables que encierran soluciones justas a nuestra realidad histórica, que encuentran su fundamento primariamente en nuestra Carta Magna.

OBJETIVOS

Resulta inviable abarcar la amplia gama de opciones que son posibles en la planeación fiscal, teniendo infinidad de elecciones, puesto que cada hipótesis requiere un análisis particular, dando así una planeación fiscal única para cada supuesto, no obstante, no es equivalente a lo aludido, el análisis y estudio de los principios tributarios y más específicamente a los principios de la planeación fiscal, que mediante una interpretación armónica o sistemática, nos permitiría transmitir el conocimiento necesario para elucidar los beneficios de la aplicación de la planeación fiscal, sin caer en actividades que se encuadrarían en alguno de

los tipos penales correspondientes a los delitos especiales en materia fiscal, salvaguardando las empresas que han sido ardua, difícil, y sobretodo valerosamente iniciadas por los contribuyentes.

HIPOTESIS

El conocimiento de los principios tributarios en los que descansa la planeación fiscal y su adecuación de esta última a ellos, lo hace un instrumento eficaz y potencialmente practico para todas las empresas, aportando así un beneficio para la aplicación operativa de ésta dentro del marco normativo fiscal, cumpliendo así con sus obligaciones tributarias, concluyendo en un provecho fiscal y de ésta forma obtener mayores utilidades.

Es pertinente señalar que debido a la falta de teorías o mayor doctrina que sustente la planeación fiscal, se realice un estudio analizando sus orígenes, su evolución y así estar en posibilidades de darle mayor sustento a los principios que de la planeación fiscal se estructuraran.

APROXIMACIÓN DEL CONTENIDO

La Federación requiere forzosamente allegarse de recursos para cumplir con las actividades que le competen, siendo así necesaria la utilización de su potestad tributaria, la cual le confiere el poder jurídico requerido para establecer las exacciones, recaudarlas y destinarlas a cubrir los gastos públicos.

Por este motivo, son creadas las “contribuciones forzadas”, termino formulado y sostenido por algunos tratadistas como por nombrar alguno, al maestro Raúl Rodríguez Lobato, las cuales podemos definir de manera sencilla en términos del Código Fiscal de la Federación, en el cual su artículo 1 literalmente expone que: *“las personas físicas y las personas morales están obligadas a contribuir al gasto público de acuerdo a las leyes fiscales respectivas”*.

Lo anterior encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna que se cita:

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.

En nuestra realidad histórica, resulta complejo hablar respecto a la adecuada carga tributaria que debe expensar cada contribuyente en su relación hacendaria con el Estado, lo que da pauta a la creación de la denominada planeación fiscal, la cual, mencionar su utilidad en el derecho tributario es inverosímil ya que aun existen cuestiones desconocidas para el derecho fiscal, dejando así lagunas en la ley que no permiten percibir una diferencia palpable entre la planeación fiscal, la elusión fiscal y la evasión, resignándola únicamente a la doctrina y aun así someramente puesto que al hablar en el género del derecho fiscal, se encuentra excelente pero poca doctrina y más aun, al hablar en la especie sobre doctrina referida a la planeación fiscal, encontramos aun menos doctrina, en el presente trabajo partiendo de la premisa que todo tiene un origen, es factible y necesario, realizar un breve estudio sobre las figuras e instituciones sobre las cuales ha ido evolucionando el derecho fiscal y sobre todo la planeación fiscal.

En cualquier momento en la vida del sujeto pasivo de la relación tributaria, es posible realizar una planeación, pero lo idóneo es el hacerlo al instante de constituir su empresa, analizando los objetivos y el mejor entorno tributario que en forma natural le sea aplicable. El problema radica que, en ocasiones no se medita en el tipo de organización que se requiere y, verbi gracia, sólo se instruye al notario sobre la constitución de una sociedad mercantil o una sociedad civil, sin siquiera proporcionarle los estatutos sociales ni reflexión alguna sobre ellos, ni el objeto social, dejando que este perito en derecho los redacte.

La planeación fiscal deja las opciones abiertas que se ajustan a las necesidades en el entorno tributario más adecuado, ésta no es un proceso

estático, sigue el principio del ritmo, todo fluye y siempre habrá situaciones que tendrán que analizarse a detalle considerando prioritariamente a los principios tributarios para ubicarlas en un adecuado contexto fiscal.

METODOLOGÍA A EMPLEAR

Técnica de Investigación Expositiva.

Se investigaran diversas fuentes de información en materia fiscal, las cuales se analizaran y se seleccionara la información relevante para cumplir con el objeto de esta investigación, se sintetizaran las ideas y se realizara su presentación de forma fluida y clara, con la principal esencia de darle un sustento bien cimentado a los principios que se pretenden considerar y exponer.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES HISTORICOS.

○ 1.1 Historia.

La historia de las contribuciones, y por ende de ciertos principios fiscales que la han regido, es tan antigua como la sociedad misma, desde sus albores el hombre busco la compañía de sus semejantes para subsistir y progresar y al constituirse en grupos sociales se vieron en el menester de recurrir a recursos para solventar sus necesidades, así es como aparecen las primeras manifestaciones de los tributos - antecedente primario de las actuales contribuciones - constaba de frutos, animales, incluso de personas que serían sacrificadas.

Indubitadamente en el comienzo, la imposición y recaudación de los tributos eran definitivamente anárquicas y arbitrarias, carecían de certeza, mas eran latentes los inminentes y temerarios castigos por su incumplimiento.

Tras la aparición del Estado moderno, la imposición y recaudación de las contribuciones, mana con la finalidad de que se destinen al gasto público, con el propósito de satisfacer las necesidades de la colectividad subordinada y por ello, surge la idea de que los mismos formen parte integral de las obligaciones de los ciudadanos.

Podemos determinar que tan amplia y extensa seria la referida historia, se necesitaría gran tiempo de estudio para ser capaz de abarcar cada detalle de esta interesante costumbre que se volvió ley, en consecuencia, se realizará solo una breve exposición sobre los aspectos de mayor relevancia, centrándonos en lo relacionado al tributo, los principios de porque fueron creados y su adecuación a la presente tesis.

Se incluirá un somero estudio de los tributos del período prehistórico, ya que si bien es cierto que la gran mayoría de estas prácticas han sido superadas por la constante evolución de las leyes, se debe respetar como fuente histórica del derecho. En este sentido se abarcará la cultura romana, época de gran

sabiduría y de extenso conocimiento en todas las artes y ciencias, incluyendo la ciencia jurídica, donde encuentran su fundamento innumerables principios que rigen el derecho vigente. Se aludirá el periodo de la Edad Media, ya que en esta era se encuentran los antecedentes que manifiestan una mayor aproximación a los sistemas impositivos tributarios contemporáneos. Finalmente, abordaremos el sistema tributario de México, considerando desde los últimos siglos del poder azteca hasta la era moderna.

- 1.2 Prehistoria.

Se puede considerar con entera convicción que las contribuciones aparecen con el origen de la sociedad, pues en principio el funcionamiento social era basado en la “ley de la selva”, la cual como es bien sabido, presupone la tiranía de los más fuertes sobre los débiles, teniendo total facilidad en aprovechar esta posición para que la mayoría de los subyugados les aportaran tributos, de esta forma podríamos determinar que las contribuciones nacen de la imposición de fuerzas.

Más tarde, estos mismos detentores del poder usaron el fenómeno religioso para su beneficio, de tal manera que si no cumplían los subordinados con su deber de enterar su parte, pesarían sobre ellos grandes y terribles calamidades, que versaban desde enfermedades, terrores con demonios o hasta la misma muerte.

El fenómeno religioso tuvo gran trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, pero esa trascendencia se extendió posteriormente en casi la totalidad de las distintas culturas, donde basaron la enteración del tributo a lo que ellos idealizaron o consideraron como dioses.

Así, desde la aparición del modo de vida urbano, con relaciones sociales abiertas y sedentarias, entendiéndose esta como civilización, los tributos tomaron una representación más formal, verbigracia, en la civilización egipcia, la forma de tributar más común era con “trabajos personales”, pero también hay vestigios de que operaban controles de declaraciones de impuestos de frutos y animales,

otorgando recibos por el cobro de dichos tributos, los cuales consistían en piezas de cerámica que servían como comprobantes fiscales de esa época.

Se puede mencionar que en la antigüedad, se configuraba plenamente la relación de sujeción, teoría que en palabras del maestro Raúl Rodríguez Lobato podemos establecer que “la obligación de las personas de pagar tributos, surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado”¹, supuesto que sólo expresa que la obligación de pagar tributos surge por la relación Estado-Súbdito, es decir solamente una relación de poder.

Hablar de principios tributarios que fundamentan las contribuciones en la prehistoria es trivial, ya que en esta etapa los tributos fueron una costumbre, una obligación impuesta por una relación de poder y no eran basados en un análisis jurídico-tributario.

Para concluir con este apartado, es pertinente mencionar que desde la antigüedad, ya se presentaba un control fiscal parecido a la facultad de fiscalización que ejerce el Estado en la actualidad, dando cabida también a los inicios de la planeación fiscal.

- 1.3 Roma.

Durante su desarrollo, la cultura romana no sólo sentó los cimientos para el derecho, sino para el derecho tributario en sí. Se debe un obligado énfasis en reconocerle a esta cultura los fundamentos para la regulación de la materia fiscal, que durante la vigencia del Imperio, no fueron de lo más justas, pero si acertadas para su época y son bases que incluso son parte del derecho vigente.

Surgieron los primeros términos fiscales, tales como *aerarium*, el cual en la antigua Roma era el nombre que se le daba al tesoro público, obtenido mediante la recaudación de los impuestos, su sede se encontraba en el Templo de Saturno, en la colina del Capitolio, por lo que comúnmente recibió el nombre de *Aerarium Saturni*. El *tributum* era un pago, en dinero o en especie, que el subyugado le

¹ Raúl Rodríguez Lobato, Ob. Cit. Pág. 98.

debía al dominante y cabe mencionar que en Roma venía seguido por la concesión de cierto grado de autonomía - aunque en los últimos años del Imperio, eran los ciudadanos romanos quienes pagaban *tributum* a las tribus barbarás, primero para apaciguarlas y más tarde por haber sido conquistado por ellos - su objeto era lograr la protección y seguridad del dominante; y por último *fiscum*, que era una cesta de mimbre o de junco donde se guardaba el dinero, el sistema de organización romano era patriarcal, en el cual el “*pater familias*” asumía una serie de obligaciones en nombre de su casa, - entendiéndose todos los que habitaban en ella, desde su esposa e hijos hasta incluso los esclavos – entre las cuales se encontraba la de llevar un libro diario, en el cual debía anotar de manera escrupulosa los ingresos y gastos de su casa, éste servía de base para calcular y fijar las contribuciones que anualmente debía aportar al gobierno para su sostenimiento, el recaudador denominado censor notificaba la cantidad a cubrir, para tal fin detentaba la bolsa o cesto denominado *fiscum*. Posteriormente dicho término se utilizó para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de tributos, o fisco como sinonimia de hacienda pública, entre otras; estas acepciones desde luego son terminología fiscal empleada en nuestra legislación vigente.

Para un estudio más sencillo de la materia tributaria de esta maravillosa cultura, la dividiremos en dos etapas, la República y el Imperio:

1.3.1 República.

En la República, la recolección de los *tributum* correspondía a los censores, los cuales eran responsables de ciertos aspectos de las finanzas públicas, aunque la gestión de los tributos era supervisada por los cuestores, a los cuales se les delegaba la administración de los fondos públicos.

El *aerarium* consistía de los tributos recaudados por la República. En principio, los *tributum* debían ser pagados por los ciudadanos, pero con el tiempo, los ciudadanos romanos quedaron exentos de los *tributum* directos con cada victoria romana, ya que ahora estos eran solventados por los subyugados.

Los tributos que comprendían el *aerarium* eran variados, pero relativamente asimilables a los vigentes. Desde esta época se podía clasificar a

los impuestos como directos e indirectos, de los cuales como ya se mencionó, los ciudadanos romanos estaban exentos de los *tributum* directos.

El *tributum* directo más importante era el *vectigal*, que consistía en una especie de pago por el uso de las tierras asignadas a los bárbaros - entendiéndose estos como extranjeros – ya que al ser tierra conquistada ahora, pertenecía al pueblo romano.

Los *tributum* indirectos eran también variados, pero todos encuadraban en la traslación del impuesto por la enajenación de bienes, por mencionar alguno, los comprendidos de la compraventa de productos llamado *centesima rerum venalium*, equivalente al 1% del valor de lo pagado, aunque en algunas provincias, usualmente las más alejadas del centro del poder romano, como Galia, se cobraba el equivalente al 2.5% del pago.

La República poseía un sistema administrativo rudimentario, por ende se encomendaba diversas funciones a otra clase de instituciones. En este sentido, su gestión de tributos la encomendaba a asociaciones de ciudadanos ricos llamadas *Societates Publicanorum*, de los cuales se excluían a los Senadores, sin embargo estos usaban “testaferros” para poder eludir esa prohibición legal.

Así, la facultad de recaudar los *tributum*, de la cual eran encomendados los censores, la “arrendaban” a una o varias *Societates Publicanorum*, pagando lo que se hubiera pactado que debía entrar en las arcas del Estado y estos cobraban los tributos mediante procedimientos usurarios obteniendo así un substancioso beneficio, al carecer de la supervisión necesaria y los gobernadores al obtener lo estipulado, estos últimos no se preocupaban de cómo se lograba la recaudación, incluso llegando a usar la fuerza militar para someter a los bulliciosos, personas inconformes por la práctica de estas medidas arbitrarias tan injustas para ellos.

Al final de la República y debido a los tributos confiscatorios que se constituían, se generó una gran tensión en la sociedad romana, haciendo necesaria una reforma fiscal.

1.3.2 Imperio.

En los primeros años del Imperio, la recaudación seguía siendo “arrendada” a las llamadas *Societates Publicanorum*, sin embargo, debido a las prácticas usureras y al descontento del pueblo, aquellas fueron sustituidas por los *procurator equestres*, funcionarios nombrados por el emperador y facultados de capacidad y personal suficiente para realizar su encomienda tributaria.

El *aerarium* se convirtió en el tesoro público del Senado y sus ingresos provenían únicamente de las provincias, aunque el emperador Augusto encomendó el control de esta recaudación a un *procurator equestre* de confianza, el cual tenía la obligación de reservar el derecho al emperador de disponer del dinero enterado en dicho tesoro.

El emperador Augusto desarrolló otros *fiscum*, de los cuales podemos mencionar el *aerarium militaris*, consistente en el pago en dinero para los militares que se licenciaban al cumplir el periodo prescrito de servicio; el *patrimonium caesaris*, la cual consistía en la recaudación de *tributum* de las provincias imperiales; y la *patrimonium rei privatae*, la cual consistía en la otorgamiento del uso temporal de bienes personales del emperador, verbigracia, las rentas de Egipto, adjudicado este al estado romano como propiedad personal del emperador.

Más tarde, Julio César emprendió varias reformas fiscales, sin embargo estas fueron concluidas por César Augusto, las cuales consistieron en el *tributum capitis*, el cual era una contribución personal que dependía de la riqueza que detentaba cada ciudadano y el *tributum soli*, consistente en las tierras que poseía el ciudadano.

En virtud de las reformas emprendidas y siguiendo la evolución que el Estado requería, Diocleciano estableció por primera vez un sistema fiscal progresivo, basado en la capacidad contributiva, en relación con la riqueza de los ciudadanos romanos, basado en la realización de un censo, en el cual los ciudadanos declaraban su patrimonio y pagaban una parte proporcional a su riqueza. Asimismo estableció la capitación, la cual consistía en un tributo romano que variaba de tasa y de una región a otra. Se mantuvo la *tributum capitis* pero ahora con la denominación de *capitatio plebeia* y *capitatio humana*, se creó la

iugatio capitatio, la cual establecía una base dependiendo de la cantidad de unidades de tierra apta para cultivo que detentaba cada ciudadano, además se formo el *capitatio animalium*, el cual gravaba la explotación ganadera.

Esta contribución fue desapareciendo de las ciudades, hasta que prácticamente solo la pagaban los campesinos libres, la tendencia de la época llevo a sustituirlo en su forma individual, por una vinculación vitalicia a la tierra, la cual pronunciaba una relación social y jurídica del siervo hacia su señor, dando así el origen del feudalismo.

En conclusión, la civilización romana legó gran conocimiento y experiencia en materia tributaria a las civilizaciones que le devienen, una regulación jurídico-tributaria análoga a la relación fiscal actual, las raíces teóricas de los principios tributarios, así como contribuciones que se pueden considerar los fundamentos del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Predial, entre otros, sabiduría que prevalece y prevalecerá eternamente.

- 1.4 Edad Media.

Con la caída del Imperio Romano, se levantaron nuevos Estados, los cuales repartieron las tierras conquistadas depositando su administración en ciudadanos nobles de alto linaje creándose así una nueva clase social, los Señores Feudales.

Estos tenían como objetivo aparte de administrar la porción de tierra atribuida, brindar protección al rey, cabe mencionar que los antiguos ciudadanos y habitantes del Imperio antes citado se agrupo alrededor de estos personajes en busca de protección, entonces fue así como los campesinos libres se convirtieron en siervos bajo el lema: “no hay tierra sin señor”. De lo aludido se puede dilucidar que el señor feudal contaba con dos clases de individuos a su disposición, los vasallos y los siervos. Los vasallos, generalmente nobles u hombres libres y los siervos, campesinos sujetos al señorío feudal que gozaban de una relación poco menos de esclavos dominados por el amo a base de decisiones autocráticas, las cuales consistían en deberle un respeto y un agradecimiento.

La cuestión tributaria era anárquica y arbitraria, en conclusión injusta, ya que se obligaba a los vasallos pero mayoritariamente a los siervos a cumplir obligaciones personales y económicas.

Las obligaciones personales de los vasallos consistían en acompañar al señor feudal a la guerra, igualmente el vasallo tenía la obligación de alojar a los visitantes del señor feudal, además debía dar consejo al señor, de los negocios que debía realizar, concurriendo en audiencias que al efecto eran convocadas, las cuales se configuraban en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Las obligaciones económicas recaían en dar ayudas en dinero, por ejemplo, había 4 actos que configuraban esta ayuda: pagar el rescate del señor feudal cuando caía prisionero, equiparlo para las cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba a su hijo caballero. Si el vasallo llegaba a vender su feudo, debía obtener la aprobación del señor feudal y pagar un impuesto consistente en 3 años de renta.

Las obligaciones personales de los siervos consistían en cultivar las tierras propiedad del feudo. Otra obligación era la de montar guardia en las tierras del feudo y procurar siempre estar a cubierto de toda indiscreción profana.

Las obligaciones económicas, recaían en dinero o en especie, verbigracia, debía ser pagada por cada cabeza de ganado, así como por las compraventas de sal, trigo, carne, en general todo tipo de mercancías. De igual manera los siervos debían enterar el impuesto de la talla o pecho, impuesto arbitrario, pero más tarde regulado, el cual consistía en enterar cierta cantidad en dinero para el casamiento de la hija del señor feudal, o bien para armar caballero al hijo del señor, para su rescate o para financiar las cruzadas, este impuesto al pagarse se realizaba una talla en madera con un cuchillo, de ahí deviene su nombre; el impuesto de la mano muerta, el cual se configuraba al morir un siervo sin dejar descendencia, esta era heredada por el señor feudal; y el diezmo, el cual consistía en pagar el diez por ciento de todas las ganancias.

En el supuesto de que los siervos no cumplieran con sus obligaciones personales debían pagar un impuesto denominado tasas de rescate, el cual se configuraba cuando la persona física recaía en el supuesto de incumplimiento de alguna de las prestaciones que debía brindar al señor feudal.

Resulta pertinente explicar el concepto de renta feudal, ya que aparte de las obligaciones a las cuales estaban sujetos, se les podía exigir el excedente de las producciones que lograran. Este concepto era la denominación dada al mecanismo de coerción extraeconómica por la cual las clases privilegiadas obtenían el excedente de la producción de los siervos.

El interés económico de los siervos era aumentar la producción para así obtener un mayor rédito de sus labores, sin embargo, esto iba en contra de los intereses del señor feudal, el cual, al localizar cualquier forma de excedente en la producción, imponía un impuesto de cualquier tipo, como ejemplo ilustrativo se mencionaran algunos: impuesto sobre la barba, derechos de paso, de tienda, de taberna, de utilización de bosques, de ríos, es decir, el límite de la creación de impuestos era la imaginación del señor.

En esta época Feudal, se encuentran el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad así como evoluciones a los impuestos ya establecidos en la época romana.

Se puede observar que las ayudas otorgadas por los vasallos al señor feudal, al irse desarrollando poco a poco e irse reglamento, se convirtieron en los subsidios que hoy en día concede el parlamento a la corona inglesa.

Los derechos de paso o de peaje al evolucionar, se convirtieron en los impuestos generales de importación o de exportación, gravando la entrada y salida de los productos de un país teniendo el carácter fiscal con el objetivo primario de proteger la economía del país.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo por prestaciones en dinero, las cuales encuentran su fundamento en Roma, se consolidaron en la Edad Media y hoy en día es el impuesto sobre la renta y el impuesto empresarial de tasa única.

Los impuestos sobre la venta o el consumo de diversos artículos aún subsisten, con sus adaptaciones correspondientes, como podemos mencionar el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre productos y servicios.

Aun en esta época, no hay ninguna teoría que fundamente mejor la percepción de las contribuciones por parte del Estado que la teoría de la sujeción

anteriormente aludida. Los impuestos, si bien es cierto que fueron regulados con el pasar del tiempo, seguían siendo arbitrarios y creados a voluntad. En esta época hablar de principios de derecho pasa a segundo plano ya que el Medievo se basó en la imposición de límites, afectando la extensión y difusión del conocimiento, oponiéndose al progreso y controlando los cuestionamientos de dogmas sobre la libertad y los derechos de los ciudadanos.

Finalmente, hablar de planeación fiscal o de sus principios en el Medievo resulta fútil, los impuestos eran cobrados al libre arbitrio de los poderosos, no se podían prever las cargas tributarias ni su incidencia en los costos de producción y gastos operatorios.

- 1.5 México.

- 1.5.1 Precolombino.

A parte de la evolución que tuvo la materia tributaria en las épocas y culturas analizadas, en otra tierra, también se daba la necesidad del establecimiento de los tributos, los principios que lo fundaban y sus medios para exigirlos.

El pueblo Mexica (conocidos en la historiografía occidental como aztecas) fue una nación – entendiéndose esta como una comunidad humana con características culturales comunes mediante las cuales se acuerda la formación de un cuerpo ético-político – de la más desarrollada en materia fiscal.

Antes del arribo de los españoles, existía una organización contributiva alrededor de la denominada triple alianza, la cual estaba conformada por la nación mexica, la texcocana y la tlacopense, mismas que habían extendido su dominio sobre otras naciones en un amplio territorio.

La administración tributaria mexica constaba de la siguiente manera: el tlatoani era el líder al cual se le depositaban las facultades ejecutivas de la nación mexica, este era asesorado por 4 consejeros en los cuales se encontraba el

cihuacoatl, el cual tenía funciones equiparables a las del secretario de hacienda, este a su vez detentaba bajo sus órdenes a un tesorero denominado *hueiclpixqui*, mismo que contaba con un grupo de recaudadores regionales denominados *calpixqui*, estos personajes eran los encargados de diseñar y ejecutar la política fiscal.

El sistema de la administración tributaria que regía entre la triple alianza, era muy compleja, la cual reflejaba el alto grado de avance y desarrollo social con el que contaban estas naciones.

Sin embargo, los recursos necesarios para el funcionamiento del organismo político que regía en estas naciones no eran obtenidos por las acciones impositivas llevadas a cabo por esta compleja pero adecuada administración tributaria, sino la mayoría de los recursos devenían de los tributos voluntarios que eran enterados por las comunidades pertenecientes a las naciones de la triple alianza.

Los impuestos se ejercían únicamente sobre las naciones participes de la triple alianza, con los objetivos de obtener recursos para mantener el dominio y así poder ser extendido sobre otras naciones y la otra para la manutención de la organización política de la alianza. Los impuestos seguían el principio de obligatoriedad para los objetivos anteriormente aludidos, los demás eran tributos voluntarios enterados por la gente para el desarrollo de su nación y la mejora de su calidad de vida, y, el principio de vinculación al gasto público ya que tanto las contribuciones forzosas como las voluntarias eran únicamente utilizadas para dicho fin.

Incluso podemos mencionar que podían darse esquemas de planeación fiscal, ya que como ha quedado asentado, la mayoría de las tributaciones eran voluntarias, es decir, cada contribuyente aportaba de acuerdo a su capacidad contributiva en la época que a su arbitrio elegía.

Es importante señalar que el Libro de los Tributos del Código Mendocino, contiene la política fiscal e impositiva implementada por la referida alianza.

1.5.2 Colonia.

En el año 1493, cuando el Papa Alejandro VI promulgo la bula a los monarcas católicos españoles, Fernando e Isabel, se iniciaron una serie de procesos de colonización y conquista en el entonces considerado como *Nuevo Mundo*.

En el año de 1519, el gobernador de Cuba, Don Diego de Velázquez organizo una expedición cuyo fin seria la exploración de las islas circundantes colocando a su cabeza a Hernán Cortes, para que recaudara todo tipo de riqueza. Esté, contrariando las ordenes del gobernador, decidió convertir la expedición de exploración en una de conquista, así, desembarco en tierra continental y fundó un pueblo denominándolo Villa Rica de la Vera Cruz, donde una vez que fundó el ayuntamiento, le utilizaría para sus primeras medidas hacendarias, las cuales contaban con un factor, un contador y un tesorero.

Envió una embajada a Cuba para hacer del conocimiento al gobernador, y siguió en marcha con su expedición que culminaría con su llegada a Tenochtitlán, ciudad capital de la triple alianza. En su paso estableció relaciones con muchas naciones enemigas de la triple alianza, las cuales se unieron a él y esto dio origen a los primeros tributos otorgados a los expedicionarios, los cuales fueron enterados a las autoridades hacendarias facultadas para ello en la expedición. Esto marco el principio de la materia tributaria de México desarrollado por los conquistadores hispanos.

Cuando en 1522 la *Corona española* otorga a Hernán Cortés los títulos de Gobernador y Capitán General de la Nueva España, el monarca hispano nombra, para que se hicieran cargo de la actividad hacendaria en México, a Alonso Estrada como *tesorero*; Gonzalo de Salazar como *factor*; Rodrigo de Albornoz como *contador*; Peralmides Chirinos como *veedor* y Alonso Suazo como *asesor*, quienes arribaron en 1524 instituyendo el *Tribunal de Cuentas*, que fue la primera oficina hacendaria establecida en México y cuya función era la de regular el proceso tributario que la monarquía hispana pretendía establecer en esa región del *Nuevo Mundo*.

La Corona instituyo en la Nueva España un órgano gubernativo y tribunal judicial a la vez, denominado Real Audiencia, la cual tenía como objetivo

enmendar la situación hacendaria y política. Estableció el primer censo de indios y reglamento varias situaciones, verbigracia, los juegos de azar. Debido a sus facultades, también le competía la recolección de los diezmos eclesiásticos, sin embargo esto concluyo en una serie concatenada de problemas cuando el primer obispo fray Juan de Zumárraga arribo a la Nueva España con el propósito de rectificar los asuntos eclesiásticos en tierras mexicas.

Esto tuvo como consecuencia el que se llevara a cabo una segunda Real Audiencia, sin embargo las mismas faltas fueron repetidas, por lo que la Corona decidió circunscribir a la Real Audiencia al campo estrictamente judicial y decidió establecer la figura del Virrey como representante del monarca en la colonia, supeditado a las reglas emanadas del Supremo Consejo de Indias. El Virrey trajo mayor cohesión a la administración de la colonia y logro desarrollarse dejando superados las contrariedades presentadas con anterioridad.

El proceso tributario se impulso considerablemente bajo la tutela del Virrey, creándose así una serie de tributos, los cuales desarrollaron algunos ya existentes y originaron algunos nuevos.

Debido a la gran cantidad de tributos, se mencionaran de manera ejemplificativa los más relevantes.

El tributo de indios, ya implementado en el esquema de los mexicas, que obligaba a las naciones autóctonas locales a entregar una parte de sus bienes y de sus servicios a la Corona. El quinto real, que consistía otorgar una quinta parte del oro o la plata extraída a la Corona. El almojarifazgo que es el concepto del pago de derechos de importación y exportación. Impuesto de pulque, el cual se aprecia su noción simplemente. Los impuestos de particulares, los cuales versaban sobre situaciones diversas, pero todos con el propósito de atender a solicitudes y otorgamientos de permisos a los colonos de la Nueva España. Por último se mencionara a lo que se denomino como alcance de cuenta, facultad por medio del cual se abonaba a la Real Hacienda el sobrante entre lo recaudado y lo ejercido en el gasto público, resulta pertinente señalar que por Real Hacienda se entiende el conjunto de ingresos que se percibían sin importar de donde provenían, sino en lo que se gastarían.

A lo largo de aproximadamente 300 años de la época virreinal, la política fiscal generada en la colonia, se convirtió en un laberinto intrincado de prácticas inteligibles para las autoridades encargadas de la Real Hacienda, desembocando así en la ignorancia de los contribuyentes en relación a los tributos que debían enterar, incluso los vasallos más leales no compartían las decisiones arbitrarias por medio de las cuales se instituían nuevas exacciones, que muchas veces llegaron a ser confiscatorias.

La administración encargada de la recaudación estaba fraccionada en varias oficinas que no guardaban relación alguna entre ellas, creándose así un caos fiscal, que no otorgaba ninguna certeza ni seguridad a los contribuyentes, sino que la gran mayoría de recursos recaudados se perdían en estas prácticas incoherentes, dejando el erario de percibir considerables ingresos para el desarrollo de la colonia.

En conclusión, en esta época debido a la falta de cohesión administrativa y a la desorganización política que reinaba, la materia fiscal como se aludió, fue un caos, por lo tanto, escribir sobre los principios tributarios, los cuales no fueron relevantes para su política fiscal, o más aun, de la planeación fiscal, resulta complicado si no es que casi imposible en esta parte de la historia. Sin embargo, podemos mencionar que a finales de esta caótica época en el territorio mexicano, en otra parte del mundo, específicamente en Inglaterra, se publicaba un libro denominado "Investigación Sobre las Causas y Naturaleza de la Riqueza de las Naciones" escrito por el tan conocido y renombrado Adam Smith, en el cual se encuentran establecidos los más importantes principios doctrinarios de la materia fiscal.

1.5.3 Independencia y México Independiente.

Como consecuencia de la intromisión francesa en España, se desencadenó una serie de sucesos para separar a la Nueva España de la Corona.

Con la creación de la Constitución de Cádiz se pretendía eliminar la monarquía absoluta y reemplazarla por una monarquía constitucional, creando así una nueva política fiscal, la cual dejara atrás las arbitrariedades de los

gobernantes abrazando el principio de reserva de ley, como se puede observar en la fracción octava del artículo setenta y dos que se cita:

“No puede el Rey imponer por sí, directa ni indirectamente contribuciones, ni hacer pedido bajo cualquier nombre, o para cualquier objeto que sea, sino que siempre lo habrán de decretar las Cortes...”

En este mismo sentido, el título VII denominado “De las Contribuciones”, establecía los primeros principios constitucionales de la materia tributaria mexicana como podemos observar el principio de vinculación al gasto público el cual se encontraba consignado en el artículo 340 que se cita:

“Artículo 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten en las Cortes para el servicio público en todos los ramos.”

Finalmente, con la firma del 24 de agosto de 1821 de los *Tratados de Córdoba*, emerge el denominado *Imperio Mexicano*, el cual debería guiarse por los principios del constitucionalismo monárquico; y así, mientras se elegían *Cortes* para que elaborasen la *Constitución del Imperio*, entró en funciones un gobierno interino llamado *Junta Provisional Gubernativa*, presidido por Agustín de Iturbide, la cual en la materia fiscal expidió varios decretos, sin embargo, no duraron mucho tiempo, ya que al terminar el imperio, el bando republicano concluyó en nulificar la gran mayoría de los decretos fiscales expedidos en el imperio.

El 24 de febrero de 1823 se fija una contribución directa a todos los miembros de la Nación mexicana, independientemente de su sexo, clase o edad, que tuviesen ingresos por las actividades que desarrollaran, obligándose a los jefes de familia o dueños de establecimiento a retener y exhibir las contribuciones de sus subordinados. En este decreto encontramos las bases del Impuesto Sobre la Renta vigente y el principio de equidad tributaria, ya que no hace ninguna distinción entre contribuyentes, sino encuadra a todas las personas que se encuentren en la hipótesis del hecho generador el cual radica en la obtención de ingresos por las actividades que desarrollen.

En este punto se considera pertinente analizar de manera breve los puntos relevantes que tomaron en cuenta los diputados constituyentes en la materia fiscal. Referente al aspecto político la discusión giró en torno a la forma que había de dársele a la organización republicana de la Nación, dividiéndose las opiniones entre los partidarios de la *República Centralista* y los partidarios de la *República Federal*, y al emerger triunfante la corriente federalista, se generó en México el problema recaudatorio y distributivo para que la nueva conformación de la Nación pudiese subsistir – cabe mencionar que durante casi tres siglos había prevalecido un sistema centralizado, por completo opuesto al sistema federal. Así, en la *Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares*, se busco precisar las rentas que se destinarían para el sostén de la Federación, señalándose, por mencionar algunas, los derechos de importación y exportación, la renta de tabaco y pólvora, la renta de correos, de loterías, de salinas, de los territorios de la federación, y por último se menciona que las rentas que no estaban señaladas en los artículos de la ley aludida, pertenecerían a los Estados, hallándose aquí el origen de la competencia tributaria Estatal en México.

Penosamente, una vez promulgada la constitución y elevado a Presidente Constitucional al general Guadalupe Victoria, pronunciamientos, conflictos, agresiones militares y divisionismos partidistas tuvieron como consecuencia un México ingobernable, el cual no pudo desarrollarse de manera benéfica en materia de Hacienda Pública.

La suerte de la República Federal a fines del año de 1830 era de total incertidumbre. La gran división provocada por la actitud beligerante de las logias masónicas coadyuvó a enrarecer el ambiente. En ello no fue ajena la labor desarrollada por los ministros plenipotenciarios británico y norteamericano, Ward y Poinsett, quienes siguiendo las instrucciones de sus respectivos gobiernos, buscaron la manera de colocar en primer lugar los intereses de su país respecto a la naciente República. Así, Poinsett organizo la logia yorkina con el claro objetivo de poder influir sobre las decisiones políticas, económicas y sociales que habría de tomar el gobierno mexicano; y Ward, el embajador británico, hizo lo propio mediante la organización de la logia escocesa. Los conflictos generados entre ambas logias perjudicaron el desarrollo de la Hacienda Pública. A raíz del ambiente de hostilidad y desasosiego generado por los constantes roces entre las

logias yorkina y escocesa se presentó el pronunciamiento de Anastasio Bustamante desconociendo al gobierno de Vicente Guerrero, lo que generó la llamada Guerra del Sur que tanto desastre causó y que dejó muy mal parada a la Hacienda Pública.

Los desatinos del gobierno de Bustamante provocarían su caída, accediendo a la presidencia de la República el General Antonio López de Santa Anna, y a la vicepresidencia el señor Valentín Gómez Farías. La política que éste último siguió en cuanto al ramo hacendario fue la de poner a debate nacional la inconveniencia de que la enorme riqueza del clero católico se encontrase fuera del alcance de la Nación, sin que la población pudiese de ella beneficiarse, en consecuencia hizo del conocimiento de la población la terminación de la obligación, en ese entonces en vigor, de cubrir el diezmo eclesiástico.

En menos de quince años, México había experimentado tres formas de gobierno: la imperial, la republicana federalista y la republicana centralista, lo que de por sí mucho decía sobre la inestabilidad e ingobernabilidad presente en el naciente país. Lógico era que ante tan profundos y constantes cambios, el ramo hacendario quedase prácticamente a la deriva.

La implementación de la República Centralista en México no fue por todos aceptada, generándose rupturas de lamentables consecuencias como lo fue la guerra de escisión protagonizada por los pobladores texanos, que terminaría con la separación de esa porción territorial de la Nación mexicana al surgir la llamada República de la Estrella Solitaria.

Aunado al desastre de la guerra con los texanos, se presentó el problema del bloqueo de la marina francesa a los puertos mexicanos, lo que creó un asfixiante panorama a la Hacienda Pública, viéndose en la necesidad de tomar medidas extremas, y el 8 de junio de 1838 se expidió un decreto estableciéndose un préstamo forzoso de cuatro millones de pesos distribuidos entre los Departamentos - ahora Estados - , sugiriendo que se ejerciera sobre las fincas rústicas y urbanas, el comercio, las profesiones, los oficios, los objetos de lujo, establecimientos industriales, salarios, jornales, sueldos y gratificaciones, fijándose un término de seis meses para recaudar la cantidad total.

Por supuesto que ese préstamo forzoso resultó del todo insuficiente para remediar el déficit presupuestario, por lo que el 5 de diciembre de 1838 hubo de expedirse un decreto facultando al gobierno para que se hiciese de los recursos que necesitara de la manera que considerara más conveniente, siempre y cuando se guiara por los principios de la proporcionalidad, de la igualdad y de la generalidad.

En efecto, el contrabando representaba en aquellas épocas un problema muy serio que no sólo reducía los ingresos a la Hacienda Pública, sino aún más, flagrantemente contrariaba la política gubernamental implementada por los centralistas republicanos del proteccionismo para fortalecer y alentar la formación de una industria y un comercio nacionales, ya que esto podría considerarse como evasión fiscal.

De mediados de 1845 a principios de 1848, el gobierno de la República hubo de enfrentar un conflicto bélico contra los Estados Unidos de Norteamérica debido a la evidente y condenable actitud tomada por el Congreso norteamericano cuando aceptó la incorporación de Texas como parte integrante de la Unión norteamericana. La endeble estructura hacendaria mexicana fue sumamente golpeada cuando el gobierno hubo de avituallar y costear los gastos de movilización de tropas, ya que para ello tuvo que echar mano de cuanto recurso estuviese a su alcance.

Una vez triunfantes los federalistas, implementaron una serie de medidas encaminadas al arreglo de la Hacienda Pública sin embargo hasta mediados de 1850 que mediante un plan hacendario presentado por el Secretario de Hacienda, señor Manuel Payno, se intentaría, sin el éxito deseado, la reestructuración de la Hacienda Pública.

Otro mal que sensiblemente se había agravado a raíz de la derrota en la guerra contra los Estados Unidos de Norteamérica, fue el contrabando, que muy seriamente perjudicaba el proceso fiscal, al mermar de manera considerable la recaudación, afectando paralelamente a la producción nacional.

En 1853, se establecía una dictadura por parte de un régimen considerado transitorio, el cual fue el encargado de crear un impuesto por demás aberrante,

cuyo fin era que el gobierno captase los recursos suficientes para hacer frente a los multimillonarios gastos que la Nación costaba el mantenimiento de un ejército mastodónico que servía de garantía al régimen transitorio excepcional para mantenerse por tiempo indefinido en el poder.

En ese decreto se estableció un absurdo impuesto sobre las puertas y ventanas exteriores de todos los edificios existentes en México, consistentes en diferentes tarifas de acuerdo a la ubicación e importancia de las fincas rústicas o urbanas. El pago del impuesto debería realizarse mensualmente. Esto dio pie a uno de los más grandes ejemplos históricos de la elusión fiscal, ya que tapeaban puertas y ventanas para no ubicarse en la situación prevista por la ley y no pagar el aludido impuesto.

Finalmente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, proclamada el 5 de febrero de 1857 incluiría los siguientes puntos en relación al sistema hacendario:

Artículo 28. No habrá monopolios ni estancos de ninguna clase, ni prohibiciones a título de protección a la industria, exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, a los privilegios que por tiempo limitado conceda la ley a los inventores o perfeccionadores de alguna mejora.

*Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:
II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

*Artículo 72. El Congreso tiene facultades:
VII. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.*

En los preceptos legales que anteceden podemos observar varios principios que rigen la materia fiscal en la actualidad y que se encontraban consagrados en una constitución por más de 150 años, como es el principio de proporcionalidad y equidad, el principio de legalidad y otros como la libre competencia y el principio de anualidad del presupuesto.

En el pasado, cuando el gobierno de la legalidad iniciaba la lucha contra la reacción, el licenciado Benito Juárez había dado a conocer sus puntos de vista sobre la situación hacendaria en un Manifiesto a la Nación expedido en la ciudad de Veracruz el 7 de julio de 1859. En ese documento, entre otras cosas, se señalaba:

“Acerca de la Hacienda Nacional, la opinión del gobierno es que deben hacerse reformas muy radicales, no sólo para establecer un sistema de impuestos que no contraríe el desarrollo de la riqueza, y que destruya los graves errores que nos dejó el régimen colonial, sino para poner un término definitivo a la bancarrota que en ella han introducido los desaciertos cometidos después en todos los ramos de la administración pública, y sobre todo, para crear grandes intereses que se identifiquen con la reforma social, coadyuvando eficazmente a la marcha liberal y progresista de la Nación.

En primer lugar deben abolirse para siempre las alcabalas, los contrarregistros, los peajes, y en general todos los impuestos que se recaudan en el interior de la República sobre el movimiento de la riqueza, de las personas y de los medios de transporte que conducen unas y otras, porque tales impuestos son, bajo todos aspectos, contrarios a la prosperidad de la República.

En igual caso, aunque sin todas sus funestas consecuencias, se encuentra el derecho sobre la traslación de dominio en fincas rústicas y urbanas, y por tal razón debe de ser extinguido del todo.

Respecto del comercio exterior, el gobierno tiene la resolución de hacer cuanto esté de su parte para facilitar el desarrollo de este elemento de riqueza y de civilización en la República, ya simplificando los requisitos que para él se exigen por las leyes vigentes, ya moderando sus actuales gravámenes. Una de las medidas que con el mismo objeto se propone dictar, es la de establecer en las costas del Golfo y del Pacífico algunos puertos de depósito, con la facultad de reexportar las mercancías cuando así convenga a los interesados, como se practica en todos los países donde no hay puertos de esta clase.

Las diferentes leyes que hasta ahora se han expedido sobre clasificación de rentas, para señalar las que pertenecen a los Estados y al Gobierno General, obedecen del defecto de no descansar en una base segura, que marque bien la separación de unas y otras partes, porque más que a la naturaleza de los impuestos, se ha atendido a sus productos, lo cual ha dado lugar por otra parte, a cuestiones y disgustos que deben evitarse entre las autoridades del centro y de los Estados. Por estas razones, y para fijar sobre un principio de justicia y conveniencia notorias la perfecta separación de las rentas de los Estados y del centro, el gobierno cree que debe adoptarse como base invariable, la de que todos los impuestos directos sobre las personas, las propiedades, los establecimientos de giro o industria, las profesiones y demás objetos imponibles, pertenecen a los primeros, y los indirectos al segundo. La razón fundamental de esta separación no puede ser más clara y perceptible, porque ella se apoya en el principio cierto de que sólo el gobierno supremo, que es quien tiene el derecho de recaudar impuestos que graven en general a todos sus habitantes, mientras que los de los Estados no los tienen sino para gravar a los de sus respectivos territorios, supuesto que sólo atienden a los gastos de estos. Además

de esta razón, hay otras muchas de conveniencia general, que sin duda comprenderá todo aquel que examine detenidamente la cuestión, es como los Estados se verán realmente libres del poder del centro en materia de recursos, que es la base de la libertad en todos los demás ramos de su administración interior. Adoptando este sistema, no habrá ya tampoco la obligación, por parte de los Estados, de contribuir con un contingente de sus rentas para los gastos del gobierno general.”

El 4 de junio de 1861, a causa del cobarde asesinato efectuado en la persona del señor Melchor Ocampo por las fuerzas reaccionarias, se emite un decreto en el que se faculta al gobierno para hacerse, de la manera que fuese, de los recursos necesarios para aplastar a la reacción.

El siguiente mes se expide un decreto en el que se suspenden los pagos de las deudas gubernamentales, incluso de las deudas contraídas con empresas y gobiernos extranjeros.

A raíz de la suspensión de pagos decretada el 17 de julio, los países acreedores de México, esto es, España, Inglaterra y Francia, rompen relaciones con la República mexicana y conforman, el 31 de octubre de 1861, la llamada Convención de Londres, en la que acuerdan apoderarse de las plazas y fortalezas del litoral mexicano.

Al sopesar el gobierno presidido por el licenciado Benito Juárez, la reacción provocada por aquel decreto, deroga la ley del 17 de julio, el 26 de noviembre de 1861, sin embargo ello no evita que las armadas de las tres naciones aliadas arriben a México. De aquella acción se derivó lo que ahora se conoce con el nombre de *la intervención francesa*.

Para el año de 1867, durante el mes de abril, el gobierno imperial se ve en la necesidad de tomar drásticas medidas buscando, de manera desesperada, hacerse de los recursos necesarios para poder sostener su tambaleante presencia, puesto que desde que se vio obligado, el 13 de febrero de 1867, a abandonar la ciudad de México trasladando la sede de los poderes imperiales a la

ciudad de Querétaro, su destino había quedado sellado. Así, después de un prolongado sitio, finalmente el 15 de mayo de 1867, la ciudad de Querétaro cayó en poder de las fuerzas militares comandadas por el gobierno de la legitimidad encabezado por el licenciado Benito Juárez. El 19 de junio de 1867 fue fusilado el señor Maximiliano junto con los dos máximos cabecillas de las fuerzas de la reacción, los Generales Tomás Mejía y Miguel Miramón, citando como últimas palabras las siguientes “Perdono a todos y pido a todos que me perdonen y que mi sangre que está a punto de ser vertida, se derrame para el bien de este país; Voy a morir por una causa justa, la de la independencia y libertad de México. ¡Que mi sangre selle las desgracias de mi nueva patria! ¡Viva México!”.

Benito Juárez, respecto a esta fatídica pero inevitable situación las siguientes palabras que dejó gravadas en la historia: “No soy yo quien le quita la vida, es la Patria”.

El señor licenciado Juárez resulto elegido para hacerse cargo de la presidencia de la República en el periodo que abarcaba de 1867 a 1871 y Entre las medidas hacendarias tomadas entre esos, sobresale la expedición, el 1º de diciembre, del Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal.

En ese Reglamento se decía, en lo que nos interesa, lo siguiente:

Artículo 1. El servicio de la administración de Hacienda descansa en un presupuesto de ingresos y egresos.

El presupuesto tiene dos fases distintas.

Presupuesto probable o primitivo.

Presupuesto real o definitivo.

El presupuesto probable o primitivo consiste en el cálculo previo que se hace de lo que deberán producir las rentas y de lo que importarán los gastos durante una anualidad.

La parte de ingresos debe verse como un término comparativo, para observar si ellos bastarán o no para cubrir los gastos, a fin de que, en caso negativo, se decreten nuevos impuestos.

La parte de gastos sirve como un límite a la autorización que da el Congreso para verificar los de la anualidad.

Artículo 2. La consumación de un presupuesto, es decir, el cobro completo de las rentas y el pago total de los gastos, se lleva a efecto en un periodo que se llama de ejercicio. Así pues, son pertenecientes a un mismo ejercicio los derechos adquiridos y los servicios prestados durante un año económico, que debe contar del 1º de julio de un año al 30 de junio del siguiente.

Artículo 5. Formado el proyecto de presupuesto probable, por lo correspondiente al año fiscal próximo inmediato, presentará el Ministro de Hacienda al Soberano Congreso, el día 14 de diciembre, según lo previene el artículo 69 de la Constitución de 1857, un ejemplar de él, junto con la cuota general del año anterior.

Artículo 7. El presupuesto definitivo de cada ejercicio, que, como se lleva dicho, es el resultado de la liquidación de las partidas de ingresos y egresos del presupuesto probable, sirve para conocer:

Respecto del ingreso.

- 1. Los derechos justificados que tiene el gobierno por las contribuciones y rentas públicas.*
- 2. Lo cobrado a cuenta de estos derechos, en el año del presupuesto probable.*
- 3. Lo que quede por cobrar.*

Artículo 12. Ningún impuesto podrá establecerse ni cobrarse, si no está autorizado por el Poder Legislativo.

Artículo 15. Todos los ingresos del erario general quedan bajo el dominio directo del Ministro de Hacienda.

Artículo 24. Los jefes de las oficinas recaudadoras, mancomunados con los contadores donde los haya, son responsables de la puntual y exacta recaudación de los derechos y productos del erario.

El 30 de septiembre de 1869 es nuevamente nombrado por el Ejecutivo Federal el señor Matías Romero para que se hiciese cargo de la Secretaría de Hacienda, y el 16 de septiembre de 1870, el señor Matías Romero presentaría un célebre Informe en el que clamaría por llevar a cabo un conjunto de radicales cambios que, en su opinión, urgían para bien del sistema fiscal y de la República.

En aquel memorable escrito, entre otras cosas, apuntaba:

Los trastornos constantes que han tenido lugar en México casi desde la consumación de la Independencia, y las graves dificultades que ellos han ocasionado, han sido el obstáculo principal con que se ha tropezado para introducir en el sistema fiscal de la Nación, las reformas que han indicado como indispensables la ciencia económica y los intereses más atendibles de la Nación. La República conserva, con muy pocas variaciones, el mismo sistema fiscal establecido por el gobierno español para su colonia, que en muchos casos pugna con los más triviales principios económicos, y las únicas reformas que se han conquistado desde la Independencia, casi se reducen a la abolición de los monopolios del tabaco, nieve, pólvora, etc. Ni este principio ha recibido todo el desarrollo que se le ha querido dar al consignarlo en el texto de la Constitución, supuesto que, como se manifestó hace poco, contra el tenor de aquel Código, subsisten aún algunos monopolios, como el que se refiere al apartado de metales preciosos.

Si por una parte es indispensable la reforma radical en la legislación fiscal de México, debe por otra tenerse presente que esta reforma sería funestísima a la Nación, si se tratase de llevarla a cabo de una manera precipitada e imprudente. En ningún otro ramo es más necesario que en el de Hacienda, seguir el sistema de edificar antes de destruir. Los impuestos establecidos, por absurdos y antieconómicos que sean, son siempre mejor aceptados y producen rendimientos más cuantiosos que los que se establecen de nuevo, por moderados que sean, y por muchas ventajas económicas que tengan sobre los ya establecidos. Nada es más fácil que destruir, y en el terreno de Hacienda mucho más que en otros, pero nada también es más difícil que crear lo que deba sustituir a lo que se destruye. Con una sola plumada, con una sola ley, de un sólo artículo, se pueden destruir todos los impuestos que forman actualmente las rentas federales, pero esto traería consigo la ruina completa de la República, y como resultado final, acaso hasta la pérdida de la nacionalidad, porque de seguro, no se podrían sustituir en varios años los impuestos existentes, y entretanto, la bancarrota del erario sería completa, la impotencia de la administración absoluta, la desorganización cundiría por todas partes, y la disolución social vendría a coronar esta obra de ruina y destrucción. Es infinitamente preferible el actual sistema vicioso y antieconómico de impuestos que rigen en la Nación, con todos sus inconvenientes, que el más perfecto que pudiera imaginarse, si se trata de hacer el cambio de una manera súbita y poco meditada.

El considerar por lo mismo, los cambios que exige la legislación fiscal de la República, debe tenerse presente, que en concepto del Ejecutivo, este cambio, si llegare a adoptarse, debería hacerse con gran prudencia y meditación, dejando al transcurso del tiempo el cuidado de desarrollarlo convenientemente, y siguiendo ante todo, el sistema de crear antes de destruir.

Los cambios radicales de la legislación fiscal de la República, que exigen imperiosamente los intereses materiales de la Nación, son éstos:

A. No hacer de los derechos marítimos la base de las rentas federales, y establecer rentas interiores que rindan productos equivalentes a los marítimos.

B. Hacer una rebaja prudente en las cuotas de la tarifa de importación, una vez sistemadas las rentas interiores.

C. Establecimiento de las rentas interiores del timbre, herencias y contribución directa sobre la propiedad raíz.

D. Abolición de toda clase de derechos de exportación.

E. Cambio radical en los impuestos sobre la minería.

F. Abolición de alcabalas.

G. Supresión de la contribución federal para el Erario de la Federación.

H. Apertura de la costa al comercio de exportación.

I. Establecimiento de líneas de vapores que frecuenten nuestras costas y sistemen una comunicación regular en ellas.

J. Demarcación de los límites de la República en la frontera sur.

K. Prohibición a los Estados de gravar las importaciones o exportaciones.

Hay además otras reformas que no pueden llamarse radicales; pero que son también de verdadero interés público. Las principales son las siguientes:

I. Obligaciones de otorgar pagarés en toda venta que se haga a plazo;

II. Establecimiento de vapores guardacostas en nuestro litoral.

III. Aplicación del plazo para el depósito de mercancías extranjeras en la ciudad de México.

El 13 de noviembre de 1874 se reformaría la Constitución, pasándose de un régimen legislativo federal unicameral, a otro bicameral.

1.5.4 Inicios del Movimiento y La Revolución.

El 26 de noviembre de 1876, el General Porfirio Díaz, en su calidad de Jefe del Ejército Constitucionalista, acorralaría prácticamente a las fuerzas leales al gobierno del señor José María Iglesias y, para 1877, una vez derrotada la resistencia del gobierno de Iglesias, el General Porfirio Díaz convocaría a elecciones, siendo el 2 de mayo el día en el que la Cámara de Diputados lo declararía Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos para el periodo comprendido del 5 de mayo de 1877 al 30 de noviembre de 1880.

En el plano fiscal, el gobierno presidido por el General Porfirio Díaz hubo de enfrentar uno de los problemas que en toda la historia del México independiente constantemente se había manifestado: el contrabando.

El Congreso de la Unión, inspirándose en los mismos sentimientos patrióticos, expidió la Ley del 8 de junio del año 1880, imponiendo penas corporales a los contrabandistas como reos de un delito del orden común.

Más tarde, el 30 de noviembre de 1884 terminó el periodo presidencial del General Manuel González, quien fue relevado en el cargo de presidente de la República por el General Porfirio Díaz, quien de esa manera llegaba nuevamente al poder y así iniciaba su larga carrera en la silla presidencial.

A consecuencia de la grave crisis económica que asolaba a la República mexicana por las circunstancias del pasado, el Ejecutivo Federal acordó, el 28 de junio de 1893, una reducción en el sueldo de todos los empleados por la administración pública, incluidos, por supuesto, los militares.

Una vez superada la etapa crítica de la crisis, en mayo de 1895 el Ejecutivo federal expidió una serie de medidas tendientes a aligerar la asfixiante situación en la que se encontraban los contribuyentes.

La complejidad de la vida económica de México se manifiesta con claridad en los albores del siglo XX, en el plano fiscal, a través de un entramado compuesto por leyes, reglamentos, decretos, oficinas, instituciones, órdenes y contraórdenes de todo tipo, cada vez más intrincado y difícil de entender.

Este laberinto, producto de la diversidad de operaciones de todo tipo realizadas a lo ancho y largo de la República, conllevará a la conformación de un sin número de lagunas normativas que en mucho entorpecieron las labores recaudatorias por parte del fisco federal y, por otra parte, a un conjunto de trámites cada vez más complicados, que desalentarán el interés de los contribuyentes por cumplir con sus obligaciones fiscales dándose así una desmesurada evasión fiscal.

En 1910, como es de todos sabido, estalla un levantamiento armado que en poco tiempo pondrá en jaque a las fuerzas militares del régimen de Porfirio Díaz obligando a éste a que renuncie a la presidencia de la República en mayo de 1911.

En el Diario Oficial del 24 de mayo de 1911 apareció, aprobada por el Congreso, la Ley de ingresos para el periodo que abarcaba del 1º de julio de 1911 al 30 de junio de 1912. Esta sería la última medida fiscal emitida por el régimen porfirista.

A causa de la equivocada decisión del grupo en el poder de cerrar por completo todo espacio a los grupos opositores, se desencadenó el estallido revolucionario, que en poco tiempo incendió al país.

En febrero de 1913, al producirse la rebelión militar contra el presidente de la República, en un inicio encabezada por los Generales Manuel Mondragón y Gregorio Ruiz, a los que después se uniría el General Victoriano Huerta. Una vez detenido y obligado a presentar su renuncia, el señor Francisco I. Madero terminaría siendo asesinado el 22 de febrero.

Cuatro días antes, el 18 de febrero, la Cámara de Diputados había nombrado presidente provisional de la República al General Victoriano Huerta.

El 28 de marzo, el señor Venustiano Carranza, a la sazón gobernador constitucional del Estado de Coahuila, expidió el Plan de Guadalupe en el que, desconociendo la usurpación realizada por el General Victoriano Huerta, hacía un

llamado al pueblo de México para aprestarse a la reinstalación del orden constitucional.

Pero el irresistible avance del Ejército Constitucionalista, encabezado por el señor Venustiano Carranza, obliga al usurpador, General Victoriano Huerta a renunciar a su cargo de presidente provisional. Posteriormente, con la firma de los llamados Tratados de Teoloyucan, el régimen huertista sería por completo desarticulado llegándose al licenciamiento del ejército federal.

El señor Venustiano Carranza, al entrar en la ciudad de México se haría cargo, tal y como lo estipulaba el Plan de Guadalupe, del puesto de presidente interino. Pero, como en esos momentos el victorioso Ejército Constitucionalista se encontraba fracturado a raíz de las disputas habidas entre el señor Venustiano Carranza y el General de la afamada División del Norte, General Francisco Villa, rompimiento que amenazaba con generar una lucha entre antiguos correligionarios, en un desesperado intento para evitar el inicio de las hostilidades, y producir un acercamiento entre las enfrentadas partes, se realizaron las llamadas Conferencias de Torreón a las que asistieron las respectivas representaciones del señor Venustiano Carranza y del General Francisco Villa, y de las cuales surgió el acuerdo de la celebración de una Convención a la que asistirían, por sí o mediante representación, los jefes militares que habían coadyuvado en el restablecimiento del orden constitucional, con el objeto de que en la misma se discutiera el programa de reformas que deberían realizarse, así como a las autoridades encargadas de ejecutarlo.

La Convención acordada en los Tratados de Torreón, se iniciaría el 1º de octubre de 1914 de la ciudad de México, pero habida cuenta de que una de las partes en conflicto, las fuerzas comandadas por el General Francisco Villa, no se encontraban representadas en ella, los convencionistas deciden trasladarse a la ciudad de Aguascalientes, a la cual también asistiría la representación de la División del Norte.

Entre los acuerdos que se tomarían en la Convención, destacaba la destitución de Venustiano Carranza en cuanto Primer Jefe del Ejército Constitucionalista y del General Francisco Villa en cuanto Jefe militar de la División del Norte, nombrándose como encargado del Poder Ejecutivo al General

Eulalio Gutiérrez. Venustiano Carranza desconocería esos acuerdos iniciándose con ello la conflagración bélica.

Para enero de 1915, el gobierno de la convención entra en una grave crisis con el enfrentamiento suscitado entre los Generales Francisco Villa y Eulalio Gutiérrez, que trae como consecuencia el abandono de la ciudad de México por parte del General Eulalio Gutiérrez y de un puñado de sus seguidores, hecho que obligó a que la Convención le destituyera como presidente de la República, nombrando, para sustituirle, al General Roque González Garza.

Para octubre de 1915, y después de haber obtenido el reconocimiento por parte de los Estados Unidos de Norteamérica, el gobierno constitucionalista presidido por el señor Venustiano Carranza se alzó como el indiscutible vencedor, y la Convención sucumbió derrotada.

Para el 3 de febrero de 1916, el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, señor Venustiano Carranza expidió, en la ciudad de Querétaro, el siguiente decreto:

Teniendo conocimiento esta Primera Jefatura de que en algunos Estados de la Re-pública se han expedido decretos y dictado disposiciones que establecen derechos de importación, exportación y restablecido los de introducción o alcabala no obstante estar constitucionalmente abolida esta última y prohibida la imposición de los primeros a los gobiernos locales, por ser esta facultad reservada al gobierno general, a fin de que la organización que se está dando al país responda directamente a las necesidades que originaron la lucha cuya suprema aspiración es restablecer en lo posible, durante el periodo preconstitucional, el orden que la Constitución establece, se previene de una manera determinante a los gobernadores de los Estados, que en ningún caso ni por ningún motivo podrán determinar más contribuciones que las que expresamente les permita la Constitución general de la República y las particulares de sus respectivos Estados, debiendo por lo tanto derogarse los

decretos y disposiciones relativas que no estén fundadas en ellas.

En la Constitución Federal promulgada el 5 de febrero de 1917, que entró en vigor el 1º de mayo de ese año, sobre el asunto hacendario se especificó lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

IX. Para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

Artículo 115. Los Estados adoptarán para su régimen interior la forma de gobierno Republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

II. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados y que en todo caso serán lo suficientes para atender a las necesidades municipales.

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

IV. Gravar el tránsito de personas o casas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir, ni gravar directamente, ni indirectamente la entrada a su territorio y la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección de registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 118. Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el

Distrito y Territorios Federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

De lo anterior podemos concluir, tal y como se mencionó al inicio del presente estudio; el origen de las contribuciones, no fue de lo más justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto son aportados por doctrinarios economistas y mercantilistas.

La contribución, tras de aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, se transforman en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la satisfacción de los gastos públicos.

No obstante lo anterior y como espero haber plasmado, lo relativo a la recaudación, a la relación tributaria, objeto del tributo, fuente del tributo, hecho imponible, nacimiento de la obligación fiscal, determinación de la obligación fiscal, época de pago, sujeto activo, sujeto pasivo, crédito fiscal, en sí, todo lo relativo a la materia fiscal y a los principios tributarios que hoy en día nos rigen, fueron evolucionando a lo largo del tiempo para darnos hoy los axiomas tributarios que procuran nuestros derechos en materia fiscal y brindándonos de esta manera las bases para estar en posibilidades de que los contribuyentes empresarios realicen una adecuada planeación fiscal fundamentada en la legalidad y en la libertad económica.

○ 1.6 Generalidades.

México y en específico el mexicano, ha perdido su identidad, siempre busca la figura del otro con quien contrastar las diferencias que lo identifican. Se preocupa por muchas facetas de su ser; tales como la mentira, el pecado, el miedo al amor, las discriminaciones y la soledad. Lo anterior va ligado con la soledad que el mexicano siente y que también resienten al resto de sus semejantes, lo que lo hace proseguir en su búsqueda.

Es innegable que alguna persona no haya escuchado en voces de alguien “porque él tiene más que yo” o “sin duda es corrupto”, se preocupa más por el qué

dirán que por ser uno mismo, se preocupa más por los demás (egoístamente hablando) que por lo que tiene.

Existe en los mexicanos, hombres y mujeres, un universo de imágenes, deseos e impulsos sepultados; del mundo de represiones, inhibiciones, recuerdos, apetitos y sueños que ha sido y es México. La resignación es una de nuestras virtudes populares.

La soledad de la nación es fruto de la psicología fatalista de los mexicanos, porque es el resultado de los modos operativos de la historia, que impulsan la apertura industrial, informativa, artística, que, sin prisa alguna, irá de la minoría a las mayorías. En lo que se refiere a la sociedad mexicana, comenzamos a perder la identidad antes de encontrarla.

El hombre se siente solo y por eso se escuda bajo una serie de mascararas que lo llevan de engaño tras engaño, nunca se deja ser. El mexicano siempre se conforma con lo que la vida le brinda, sin buscar mayores razones o mejores opciones, sin embargo, uno mismo tiene el poder de cambiar su destino, de tomar las riendas de su vida, de lo que la misma vida le brinda y usarlo para alcanzar su felicidad y su propósito.

Cabe mencionar, que si bien es cierto que la mentalidad de los mexicanos ha sido así a lo largo de cientos de años, hay personas que han querido salir de esa generalidad, de salir adelante tomando lo que Dios nos brinda y la naturaleza nos presta, algunas de esas personas son lo que puedo llamar los contribuyentes-empresarios, ya que no solo se resignan a pagar las contribuciones, si no lo hacen de una forma en la cual puedan obtener un beneficio y sin faltar a su obligación de contribuir al gasto público, en este punto es donde entra la planeación fiscal.

La planeación fiscal, la cual es conformada por dos palabras, donde etimológicamente significan: planeación, *plan* que significa esquema o método de actuar ó hacer ó proceder, esquema diseñado para lograr un fin, organización de un conjunto de tareas y recursos para lograr un objetivo; y fiscal, que para una mayor claridad, nos remitiremos a lo establecido por nuestro órgano judicial superior, la Suprema Corte de Justicia:

Registro No. 336192

Localización:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

XLI

Página: 945

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

FISCO.

Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco; y fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.

Amparo administrativo en revisión 1601/33. Limantour José Yves. 29 de mayo de 1934. Unanimidad de cinco votos. Relator: José López Lira.

Conjugando ambos términos podemos concluir que el concepto de planeación fiscal viene a ser la previsión que hace el contribuyente-empresario respecto a la federación y los medios a través de los cuales cuenta para sufragar el gasto público, el cual podemos dividir en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista por la ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.²

Para entender con mayor facilidad la planeación fiscal se deben definir otros conceptos:

Elusión Fiscal: todo acto u omisión que, en licitud con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria.

² Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal, Segunda Edición, México, Editorial Oxford, 1998, pág. 5.

Evasión Fiscal: es el no pago de una contribución; se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.³

Defraudación Fiscal: una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir total o parcialmente ingresar a la Administración Fiscal sumas adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas.⁴

Planeación Fiscal Integral: terminología usada para contravenir el famoso juego del sube y baja, en el cual supuestamente se baja la base fiscal de las personas morales a base de subir la base fiscal de las personas físicas.

Planeación Jurídico Tributaria del sujeto Pasivo: terminología que hace referencia a la planeación del contribuyente en materia tributaria y trata de aportar mayor claridad de terminología puesta de moda, más bien motivada por presiones de las autoridades hacendarias que por la claridad del concepto.

La planeación fiscal consiste en el estudio de las alternativas posibles o imaginarias y de la aplicación de las mejores, sin contravenir las disposiciones fiscales, aprovechando los beneficios explícitos y los beneficios implícitos, aprovechando al máximo las exenciones, deducciones, diferimientos y estímulos fiscales, con el objeto de minimizar la carga tributaria de las personas morales o

³ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1981, pág. 380.

⁴ Carlos María Folco, "La defraudación fiscal y equiparables en la legislación y jurisprudencia de México", en Calos María Folco, Sandro F. Abraldes y Javier López Biscayart, *Ilícitos Fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, pp. 239 a 285; Ríos Granados, Gabriela, "Delitos Tributarios", en Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador), *Manual de Derecho Tributario*, ed. Porrúa, México, 2005, págs. 311a 337.

físicas y a la vez, formando, manteniendo o incrementando el patrimonio de los socios de tal manera hasta planear su sucesión testamentaria.

La planeación fiscal podemos definirla como las estrategias implementadas por las empresas basadas en el análisis, diseño y creación de operaciones financieras detentando como objeto el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales logrando la consecución del pago justo de contribuciones, no pagando más ni menos, sino lo que se debe, cumplimentando siempre el principio de legalidad y transparencia en su obtención y lograr así optimizar la carga tributaria apegada estrictamente a derecho y a su vez obtener mayores utilidades.

Esta únicamente debe versar sobre situaciones reales en las que se encuentren las empresas, no disimular su contenido o situaciones ficticias, sus características y condiciones deben ser transparentes y reales.

La aludida planeación debe fomentarse por una razón de negocios, más que un medio para obtener beneficios fiscales como estrategias para potencializar las utilidades de la empresa.

La planeación fiscal se rige por la creatividad, por el principio del ritmo, fluye y nunca para, no tiene límites, se va adecuando a la situación en la que se encuentren los contribuyentes empresarios, viéndose en la necesidad de ser diseñada en función de cada contribuyente, estudiando y analizando la estructura empresarial de cada empresa, pero siempre siguiendo ciertos principios que son afines a esta, al utilizar la figura de contribuyente empresario, considero pertinente el exponer porque el manejo de ese término.

El contribuyente es la persona física o moral sobre la que recae el pago de un tributo, con esta simple definición se dilucida que el contribuyente es el sujeto pasivo de las contribuciones, por lo cual lo hace el sujeto de la planeación fiscal.

Empresa deriva del italiano impresa, la cual indica una acción ardua y dificultosa que valerosamente se comienza; intento o designio de hacer alguna cosa; casa o sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo construcciones, negocios o proyectos de importancia.

Obra o designio llevado a efecto en especial cuando en el intervienen varias personas; entidad integrada por el capital y el trabajo como factores de la

producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios, generalmente con fines lucrativos y con la consiguiente responsabilidad.⁵

De lo anterior se puede desprender que la empresa se refiere a la actividad emprendedora que implica una actitud estratégica en la que se combinan conocimientos, habilidades y destrezas para hacer frente a los retos que se presentan en el mundo, por lo que puede concluirse que el contribuyente empresario es aquel que hará uso de las estrategias implementables para la mejora del rendimiento de sus utilidades como sujeto pasivo de las contribuciones.

La planeación fiscal deviene de los derechos que detenta cada persona para llevar a cabo sus actividades empresariales de la manera en que más le convenga, previniendo cualquier situación que pudiera mermar sus utilidades y prepararla para un futuro fructífero.

Con la planeación fiscal podemos permitirnos la reducción, eliminación o diferimiento de la carga tributaria del contribuyente empresario, apegándose siempre a lo permitido por las leyes, contando con el soporte documental que demuestre su licitud, procurando el menor riesgo.

Lo aludido puede lograrse siempre y cuando se sigan tres principios, los cuales menciono de manera enunciativa más no limitativa puesto que hay varios axiomas que siguen determinados despachos contables y fiscales pero los cuales podemos resumir en los siguientes 3 principios:

Razón de Negocio.

Lógica Operativa.

Soporte Fiscal, Legal y Documental.

Estos 3 principios pueden ser considerados como la piedra angular de la planeación fiscal, optando, ponderando, examinando y razonando las alternativas

⁵ Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, 21 a. ed. Madrid. 1992, pág. 814.

existentes, las opciones ya establecidas, estudiándolas y proyectándolas a la situación real en concreto, haciendo uso para la consecución de una adecuada planeación fiscal las herramientas legales, contables y financieras existentes, procurando actuar en un marco de legalidad.

Al analizar los aludidos principios podremos dilucidar lo necesario para estar en posibilidades de crear una adecuada planeación fiscal trayendo así un éxito corporativo.

Dichos principios encuentran su fundamento en los principios tributarios lo cual le da un soporte de legalidad, por lo que da certeza al contribuyente empresario para que siga efectuando sus actividades con la seguridad de estar actuando conforme a la ley y no recaerá en ningún delito fiscal como la evasión o la defraudación fiscal.

Si toda la base operativa de la empresa se establece siguiendo los principios que expreso se puede tener total convicción de que la planeación fiscal será conveniente y ventajosa para el contribuyente empresario procurándole una ventaja sobre todas las demás empresas que no realicen su estrategia fiscal.

El contribuyente empresario, para sacarle mayor provecho a la planeación fiscal, le resulta recomendable realizarla al inicio de su empresa, ya que desde el origen podría maximizar sus utilidades, bajar su carga tributaria y obtener mayores beneficios, y no solo eso, sino también manteniendo un orden en su empresa el cual facilitaría la administración en general.

Si esta situación no puede crearse, se deba a ignorancia, desconocimiento o ya sea debido a factores externos ajenas a las del propio contribuyente empresario, que entorpezcan u obstaculicen la implementación de esta práctica, no se encuentran razones o motivos para alarmarse puesto que, como sería pertinente recordar el principio del ritmo, las estrategias elaboradas con motivo de la planeación fiscal son flexibles, adaptables y siempre fluyen con la empresa, simplemente se debe adecuar a la realidad actual, por la que atraviesa el contribuyente empresario y sin dudas saldrá avante de cualquier situación financiera que le pudiera causar alguna pérdida o menoscabo en sus utilidades por no llevar una correcta estructura corporativa.

CAPÍTULO 2. POLÍTICA FISCAL.

○ 2.1 Que es Política Fiscal.

Resulta pertinente conocer someramente la historia de las contribuciones así como para continuar con el desarrollo del presente escrito es también necesario entender y analizar la razón por la cual es preciso que el estado establezca y recaude tributos, para así estar en posibilidades de entender el complejo entramado que constituye la relación del Estado con la Economía.

La Política Fiscal, la cual podemos definir como el conjunto de medidas e instrumentos que toma el Estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público. En relación a la Política Fiscal, se considera pertinente tomar para análisis el estudio presentado sobre esta por Dino Jarach en su obra titulada Finanzas Publicas y Derecho Tributario:

Se produce un cambio en la política fiscal, cuando el Estado cambia sus programas de gasto o cuando altera sus tipos impositivos. El propósito de la política fiscal es darle mayor estabilidad al sistema económico, al mismo tiempo que se trata de conseguir el objetivo de ocupación plena. De la Política Fiscal se desprenden dos componentes, el gasto público y los ingresos públicos.

La actividad financiera es la actividad económica del Estado, la cual tiene una doble orientación:

La primera es la actividad interna de la economía del sector público y se caracteriza por su contenido fundamental sobre: producción de bienes y servicios públicos mediante el mecanismo de recursos y gastos, los primeros para financiar los segundos y estos para la obtención de bienes intermedios y factores de la producción.

La segunda es la proyección de la actividad económica del Estado sobre el sistema económico del mercado, con el propósito y la intención de modificar el equilibrio de dicha economía para alcanzar un equilibrio con mayor satisfacción en términos de bienestar.⁶

⁶ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Primera Edición. Argentina, 1985, pagina 100.

Presentando de otra manera, el problema se plantea así: las finanzas constituyen con la economía propia del sector público; como tal, tienen múltiples interferencias con la economía del sector privado por el lado de los gastos, dado que estos se efectúan totalmente en la economía del mercado, y por el lado de los recursos, algunos de los cuales surgen de una actividad del Estado ejercida en la economía del mercado; otros recursos son obtenidos por el pago de tributos que los sujetos del sector privado y, en algunos casos, también los del sector público, deben efectuar al Estado por normas de ley. Otros más se obtiene por operaciones de crédito público en sus diversas formas, por emisión de papel moneda, o por otras operaciones financieras como, por ejemplo, la devaluación pro ley, del signo monetario y consiguiente valorización de la cobertura en oro y de divisas convertibles, que da lugar a una utilidad del Banco de emisión, de la que el Estado por ley se apropia empleándola para el gasto público.

“La actividad de producción de bienes y servicios públicos en sus dos partes; recursos y gastos, tiene un gran número de zonas comunes con la economía de mercado, que van de la completa asimilación de la economía del sector público a la del mercado por la parte pertinente que ya hemos mencionado, hasta la modificación de la oferta, demanda y precios de bienes y factores en la economía del mercado por la existencia de gastos y recursos que al constituir el mecanismo propio de la economía del sector público, alteran la situación de todos los elementos de la economía del mercado.

La conciencia que tengan los responsables del sector público de las modificaciones que este ha de producir con su actividad financiera (economía del sector público) sobre la economía del mercado, les permite elegir las medidas esenciales del proceso de recursos y gastos en la forma que, modificando el equilibrio de la economía del mercado, produzca los ajustes más conformes o menos contrastantes con los fines del Estado. No es está sino la compatibilización de la actividad financiera con la actividad económica general.⁷

En esta tarea se elegirán los recursos que cumplan con los requisitos que las convicciones predominantes de equidad y justicia imponen; se apuntara además al logro de los fines que originan las necesidades públicas, sin perturbar o perturbando la actividad económica lo menos posible, o sea buscando la

⁷ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Primera Edición. Argentina, 1985, pagina 101.

neutralidad de la actividad financiera cuando no sea posible utilizar la conformidad.

Un paso más allá consisten en utilizar el mecanismo de recursos y gastos o sus partes componentes para el logro de los fines del Estado sin la producción de servicios, sino más bien utilizando cada recurso o cada gasto para los efectos que, como tales, son idóneos para provocarlos. Es esta la actividad que en la más antigua doctrina, pero que no ha desaparecido de la literatura financiera aun hoy, se denominaba con el adjetivo “extra fiscal” aplicado al sustantivo “finanzas”.

Si dejamos de lado el estimular por vía de la actividad financiera el desarrollo demográfico del país, mediante los premios asignados al matrimonio y al nacimiento de hijos con asignaciones extraordinarias para las familias numerosas por la vía del gasto y, por la vía de los recursos, mediante un impuesto especial a la soltería, como ocurrió en forma exagerada por la propaganda del régimen fascista, en Italia, y en otros posibles ideales tales como el de compensar al Estado por la fuga controlada de víctimas de la persecución racista, como en el III Reich, la Fluchsteuer (impuesto a la fuga) veremos que se asignan como cometido de las finanzas públicas, esencialmente los siguientes propósitos que se reconocieron como posibles de ser alcanzados por los instrumentos de los recursos o de los gastos o ambos, solos o con el uso concomitante de otros instrumentos de política económica: logro y mantenimiento de la plena ocupación y control de la inflación (política de estabilidad económica) y la promoción del desarrollo económico social.”⁸

Por un uso peculiar de la terminología, está política financiera, que en la literatura europea y en parte también latinoamericana se denominaba extra fiscal, se denominó en la doctrina de los Estados Unidos (fiscal policy). A los fines que hemos mencionado debe agregarse el de la redistribución de ingresos, que ya había obtenido carta de ciudadanía en las finanzas clásicas por la influencia de A. Wagner. La coexistencia de estas finanzas como instrumentos de política económica con las finanzas clásicas había creado en la realidad de los hechos y correlativamente en la doctrina un cierto desasosiego, lo que se pensaba y se adoptaba como conducta por los gobernantes, que estos propósito de política

⁸ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Primera Edición. Argentina, 1985, pagina 102.

económica pudieran ser perseguidos por los mismos recursos y gastos que estaban siendo utilizados para la producción de bienes y servicios públicos.

Ahora bien esta convivencia cubre las finanzas clásicas y la fiscal policy, pero no es siempre posible salvo accidentalmente y en casos de pequeño volumen. En la gran mayoría de los casos, en cambio, los instrumentos concretamente utilizados para la creación de producción de bienes y servicios públicos no sirven para la política de estabilización y de desarrollo, y solo parcialmente a los efectos redistributivos.

En cierto modo, lo dicho fortalece o justifica la teoría de las finanzas funcionales de Abba Lerner, en cuanto niega que los impuestos sirvan para cubrir los gastos públicos y solo les asigna como propósito el de disminuir el poder de compra del sector privado cuando se incrementa el gasto del sector público, para evitar el brote inflacionario.⁹

No pensamos que sea internacional el planteamiento habitual de la teoría financiera, según la cual el Estado mientras persigue el propósito de producir los servicios públicos puede contemplar al mismo tiempo y con los mismos instrumentos de recursos, financiar dichos servicios en forma tal de propender a la más deseable distribución de la renta por la vía de la distribución de los impuestos y otros recursos, también expandir o restringir sus gastos y acrecer la recaudación impositiva o disminuirla, en el aspecto cuantitativo, y elegir especies de impuesto en el aspecto cualitativo, cuya incidencia recaiga preferentemente sobre determinados sectores de contribuyentes afectando más los consumos que los ahorros o viceversa; o bien, que sean incentivos de nuevas inversiones o no desalienten ciertas inversiones no obstaculizando la asunción de nuevos riesgos empresariales.¹⁰

Un planteamiento de este tipo tiene indudablemente el inconveniente de que serán, a menudo, incompatibles entre sí los distintos propósitos de política presupuestaria y, en la práctica, uno o varios de dichos propósitos deberán ser sacrificados en aras de la consecución de otro y otros: por ejemplo el propósito de la óptima asignación de los recursos disponibles a la satisfacción de las necesidades públicas y privadas podrá tener carácter prioritario y exigir el

⁹ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Primera Edición. Argentina, 1985, página 102.

¹⁰ Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Primera Edición. Argentina, 1985, página 104.

sacrificio del objetivo de la estabilización o el del desarrollo económico y social. O bien podrá ser considerado como prioritario el objetivo de la estabilización en desmedro de la producción de bienes y servicios públicos y, consecuentemente, también con frecuencia en la experiencia histórica, de los objetivos del desarrollo, puesto que la prestación de servicios públicos de infraestructura es condición ineludible para el logro de los fines del desarrollo.

Para diseñar la política fiscal, el gobierno debe tomar una serie de decisiones sobre la cuantía de los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, y de los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado. También debe determinar la suma de gastos corrientes de la administración y cuanto hay que gastar en los distintos bienes y servicios como en construcción de hospitales o de carreteras.

Muchos gobiernos deciden gastar más de lo que ingresa, e incurren en déficits presupuestarios que pueden financiarse emitiendo dinero o deuda pública. Si se opta por emitir dinero se crearan tensiones inflacionistas; si se opta por emitir deuda pública se puede presionar el alza los tipos de interés. La emisión desmedida de dinero en Latinoamérica durante la década de 1980, genero graves niveles de inflación.

Al tomar decisiones sobre la política fiscal los gobiernos están sometidos a influencias de índole política, como estimaciones sobre el volumen que debe tener el sector público o cual será la reacción de la población ante una determinada decisión, y en su intención estará la reducción de bolsas de fraude y evitar que se produzcan otras.

Está política se encuentra relacionada con la imposición o tarifas impositivas y el gasto público. Cuando se reducen los impuestos o se aumenta el gasto público para estimular la demanda agregada, se dice que la política fiscal es expansiva. Cuando se aumentan los impuestos o se reduce el gasto público, se dice que la política fiscal es restrictiva. La política fiscal y la política monetaria (que se encarga de controlar la oferta monetaria) son las dos actividades más importantes de la política económica global de un gobierno.

En la creciente economía integrada mundial, las empresas adoptan sus decisiones de localización en función de los posibles beneficios fiscales que

prometan los gobiernos y de los distintos regímenes fiscales de cada país. En sus decisiones los gobiernos también deben tener presentes las tarifas impositivas de instituciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (cuyos préstamos a los países menos industrializados suelen condicionarse al cumplimiento de determinadas medidas fiscales) o los compromisos internacionales (como las contribuciones a las Naciones Unidas o al presupuesto de la Unión Europea, Organización de Estados Americanos y otros organismos internacionales).

Los gobiernos deben tener en cuenta también el grado de desempleo o de crecimiento económico, presentes y futuros del país, porque estas variables determinara la cantidad de ingresos que se podrán obtener mediante los impuestos y los gastos necesarios para mantener el Estado de bienestar. Para afrontar los errores en las previsiones, en los presupuestos suele haber una partida de reserva para atender a gastos extraordinarios o a un menor nivel de ingresos impositivos.

La política fiscal de un país es un elemento determinante en la creación de riqueza, el crecimiento económico, y la relación entre el ciudadano y el gobierno.

El gasto público y los impuestos demasiado altos entorpecen el progreso económico de los países, lo cual condena a sus habitantes a seguir sumidos en la pobreza.

- 2.2 Elementos que la integran.

- 2.2.1 los ingresos.

Los ingresos públicos constituyen los flujos monetarios que tienen, un sector importante de ellos, como destino inmediato las arcas públicas y como fin ser un medio de cobertura de los gastos públicos.

Los ingresos por lo tanto, entrañan una nota de dinamismo, pues se traducen en un flujo monetario. Los ingresos públicos constituyen solo un sector de los recursos de que dispone el Estado para encarar el financiamiento de las necesidades públicas. Sus bienes patrimoniales no son, en consecuencia, un ingreso público, más si lo producido por ellos.

El concepto de ingreso público tiene un uso restrictivo, pues bajo tal acepción solo se comprenderán las percepciones monetarias que percibe el Estado y que tiene por propósito ser medios de cobertura del gasto público. Quedan por lo tanto excluidos de tal categoría las percepciones en especie, que aun si bien es cierto son susceptibles de valoración económica, sin embargo no son expresables en unidades monetarias en los sistemas de contabilidad pública.

Existe una infinidad de percepciones por parte del Estado no susceptibles de ser calificables como ingresos, no obstante tratarse de bienes afectos a la satisfacción de necesidades públicas. Las provenientes de la confiscación o expropiación son un buen ejemplo de ello, y por dicha razón se encuentran reguladas no por el derecho financiero sino específicamente por el administrativo.

2.2.1.1.- Medios de financiamiento.

Fines fiscales.

Nota inseparable del ingreso público lo es el erigirse en el prototipo del medio de cobertura del gasto público. Por eso solo cumplirán tal propósito aquellas percepciones que implique para el Estado la plena disposición sobre las mismas. Los medios de caución, como el depósito a favor del Estado no pueden, por ejemplo, ser calificables de ingreso público por no sustentarse en un título jurídico que posibilite la plena disponibilidad.

La vinculación del ingreso público y el financiamiento, no se deben en modo ningún momento hacer pasar por alto los usos adicionales y los propósitos a que frecuentemente afecta a los ingresos, la Hacienda Pública moderan utiliza los instrumentos de captación de ingresos públicos adicionalmente como instrumentos de política económica, es decir a través de ellos en ocasiones pretende además de allegarse medios de cobertura del gasto público, alcanzar determinados resultados en el ámbito de economía, por ejemplo estimular el ahorro, incentivar la creación de fuentes de empleo, reforzar la lucha contra los procesos inflacionarios restando liquidez a la economía. En nuestro sistema jurídico, podemos encontrar dichas prerrogativas en la constitución política de los estados unidos mexicanos en el artículo 74 fracción cuarta, relativa a las facultades exclusivas de la cámara de diputados en relación al principio de reserva de ley en materia fiscal.

Impuestos:

La principal figura tributaria, económica y doctrinalmente, por su medio, el estado obtiene la mayor parte de ingresos, y es mediante la cual que el particular hace la más importante contribución de una parte de su patrimonio para los gastos de la comunidad.

Aludamos a algunos puntos relaciones con el impuesto, sin pretender ahondar en los mismos, solamente esbozarlos, puesto que su estudio detallado pertenece al derecho fiscal.

Para definirlo, consideramos aceptable la definición que daba el artículo 20 del código fiscal de la federación de 1967: "impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos"¹¹, a diferencia de la definición actual que se presenta en el Código Fiscal de la Federación, el cual define a los impuestos como: "las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo" la cual no define realmente lo que son los impuestos.

Otro concepto que es viable mencionar es el establecido por Giuliani Fonrouge, el cual radica en lo siguiente: "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles".¹²

Finalmente, Francisco Nitti, lo define como "una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al estado y a los entes locales de derecho administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas".¹³

¹¹ Código Fiscal de la Federación, 1967.

¹² M Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero. Quinta Edición. Edit. Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1993.

¹³ Nitti Francisco. "Principes des science des finances", 1928; París, Quinta Edición, Traducción Marcel Girard, PÁG. 269

Características: La mayoría de los tratados de la materia fiscal citan al inglés Adam Smith, para quien los principios teóricos de los impuestos son: Justicia, Certidumbre, Comodidad y Economía.

Conforma a la definición del código fiscal federal y al artículo 31 fracciones IV de la constitución, tales principios son: legalidad, proporcionalidad, equidad, vinculación al gasto público.

Derechos:

“Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.¹⁴

A diferencia de los impuestos, los Derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa.

Por consiguiente podemos afirmar que ningún Derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra consignado en una norma jurídica aplicable al caso de que se trate.

Al respecto, Emilio Margain Manatou sostiene que: “El Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular, y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio”.¹⁵ Lo anterior viene a demostrarnos que la esencia de los Derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y

¹⁴ Código Fiscal de la Federación. Artículo 2. 2011.

¹⁵ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Novena Edición. Edit. Porrúa. México, 2003, página 97.

contra prestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los Derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, si que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares.

Así cuando el propietario de una casa cubre los respectivos Derechos por consumo de agua potable, ese tributo no va a ser utilizado para la satisfacción de necesidades colectivas en general, sino a sufragar precisamente el costo del suministro domiciliario de agua potable, que representa una contraprestación específica para el particular.

Por lo tanto resulta valido concluir que los Derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

Los Derechos son establecidos por el poder público, o sea por el Estado, conforme a la Ley.

En primer término, al ser los Derechos un tributo, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los Derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica. Pero esto último no es un obstáculo para que este ingreso tributario no derive de un acto de soberanía, ya que el sujeto pasivo, al recibir el servicio público particular y divisible, automáticamente queda obligado al pago de los Derechos, e inclusive en algunos casos en el momento mismos en el que solicita la prestación del servicio. Conforme a los términos y condiciones que de antemano el Estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

Por otra parte, dentro de esta definición no podemos olvidar la importancia fundamental que, como en todos los casos, reviste el principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su poder soberano establece, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su

poder soberano, establece, fija e impone los Derechos, dicho establecimiento, fijación e imposición, deben realizarse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y ajustada a los principios que en materia fiscal consagra nuestra Constitución.

El último elemento de la definición que nos encontramos analizando, consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los Derechos que recaude. Tal y como quedo indicado en la propia definición, dicho destino deber ser el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Esto último resulta perfectamente lógico y aceptable, debido dada a la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría a veto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que en tal evento, el Estado indebidamente estaría distraendo recursos económicos que necesita, a veces apremiantemente, para atender necesidades colectivas de interés general.

Por ello, cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quien individualmente resulte beneficiado. En eso estriba, en síntesis el fundamento y la justificación de la existencia de los Derechos como el segundo de los ingresos tributaria del Estado.

Para concluir con este tema, tan solo es necesario señalar que conforme a la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece: “Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como recibir servicios que presta el Estado sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

Aportaciones de seguridad social:

De acuerdo con la fracción 3 del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en vigor, “aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a

las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.¹⁶

Entre estas aportaciones de seguridad social que destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Como puede advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que este cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienes social y vivienda establece el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a cargo de los patrones.

De ahí que el código hace referencia a “Personas que son sustituidas por el Estado”.

En tales condiciones, cabe preguntarse, ¿Por qué estas aportaciones son objeto de regulación específica por parte del Código Fiscal? La respuesta debe encontrarse en el hecho de que con el objeto de facilitar su cobro, por disposición de la ley, las aportaciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones. Dicho en otras palabras, como las contribuciones son objeto de un procedimiento privilegiado de cobro a través de la vía económico-activa o procedimiento administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarles en forma oportuna y rápida.

Pero independientemente de lo anterior, las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral. De ahí que en un curso de Derecho Fiscal como que el que constituye el objeto de la presente obra, solo se tenga que hacer una breve referencia marginal a esta clase de aportaciones.

¹⁶ Código Fiscal de la Federación. Artículo 2. 2011.

Contribuciones de mejoras:

“Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.”¹⁷

Con base en todo lo expuesto estimamos que la “contribución especial”¹⁸ o contribución de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

En primer término nos encontramos con que la contribución especial es una prestación, es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto, aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter esencial de contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre albedrío, va seleccionando los sitios que le parecen de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

Por lo tanto, el particular al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de lo que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos son los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, a veces insistentemente, la ejecución de tal o cual obra de urbanización. Pero no obstante esa circunstancia cuya evidente existencia no podemos negar tenemos que

¹⁷ Código Fiscal de la Federación. Artículo 2. 2011.

¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Edit. Oxford. México 2008, pagina 83.

reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte, las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulen y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no hayan formulado petición alguna.

En segundo lugar debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir, de servicios que beneficia a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, en adición al apuntado beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades.

Tomemos el ejemplo de la pavimentación de una calle acompañada de la construcción de banquetas, atarjeas, ductos y drenajes, así como de la instalación de un moderno servicio de alumbrado público. En este caso todos los habitantes de la ciudad, e inclusive sus visitantes; obtienen un evidente beneficio al poder transitar las veces que lo deseen por una calle urbanizada, cómoda y segura, beneficio que aparece todavía más claro si se le comprara con el anterior estado de la misma calle compuesta de lodo, baches y carencia de un trazo preciso, continuamente encharcada de aguas negras.

Pero este beneficio, por importante que sea para la población, es relativo si se le compara con la ganancia directa e inmediata que van a obtener los dueños de los predios colindantes al incrementarse sustancialmente su valor comercial, merced a la acción urbanizadora del Estado. De ahí que en nuestra definición sostengamos que las contribuciones especiales o de mejoras son prestaciones que se obtienen con motivo del suministro de servicios públicos generales e indivisibles, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con tal motivo.

Otro elemento más de la definición lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular

que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto, para causar un tributo, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos calidades especiales, a saber: la de ser propietario de un bien inmueble y la de que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la Administración Pública.

Aun cuando lo expresado en el párrafo anterior pudiera parecer por demás obvio y simplista, creemos que debe destacarse por tratarse de una característica esencial de las contribuciones especiales que no es aplicable a ningún otro tipo de tributo.

Finalmente, tal y como ya quedo aclarado y explicado, en su oportunidad, existen dos métodos o procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras: el que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como un instrumento que permita al Estado obtener la recuperación del costo de las obras de urbanización que ejecute.

Accesorios de las contribuciones:

Las recargas, sanciones, gastos de ejecución y las indemnizaciones, son “accesorios de las contribuciones”¹⁹ y participan de la naturaleza de éstas, siempre que en el Código Fiscal de la Federación se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios.

2.2.2 Los egresos.

Los egresos son llamados gasto público y este se define como el gasto que realizan los gobiernos a través de inversiones públicas. Un aumento en el gasto público producirá un aumento en el nivel de renta nacional, y una reducción tendrá el efecto contrario. Durante un periodo de inflación es necesario reducir el gasto público para manera la curva de la demanda agregada hacia una

¹⁹ Código Fiscal de la Federación. Artículo 2. 2011.

estabilidad deseada. El manejo del gasto público representa un papel clave para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica.

El gasto público se ejecuta a través de los presupuestos o programas económicos establecidos por los distintos gobiernos, y se clasifica de distintas maneras pero básicamente se consideran el gasto neto que es la totalidad de las erogaciones del sector público menos las amortizaciones de deuda externa; y el gasto primario, el cual no toma en cuenta las erogaciones realizadas para pago de intereses y comisiones de deuda pública, este importante indicador económico mide la fortaleza de las finanzas públicas para cubrir con la operación e inversión gubernamental con los ingresos tributarios, los no tributarios y el producto de la venta de bienes y servicios, independientemente del saldo de la deuda y de su costo.

Clasificación del Gasto Público.²⁰

Gasto Programable: Es el agregado que más se relaciona con la estrategia para conservar la política fiscal, requerida para contribuir al logro de los objetivos de la política economía. Por otro lado resume el uso de recursos públicos que se destinan a cumplir y atender funciones y responsabilidades gubernamentales, así como a producir bienes y prestar servicios.

La clasificación económica permite conocer los capítulos, conceptos y partidas específicas que registran las adquisiciones de bienes y servicios del sector público. Con base a esta clasificación, el gasto programable se divide en gasto corriente y gasto de capital. Estos componentes a su vez se desagregan en servicios personales, pensiones y otros gastos corrientes dentro del primer rubro, y en inversión física y financiera dentro del segundo.

Gasto corriente: Dada la naturaleza de las funciones gubernamentales, el gasto corriente es el principal rubro del gasto programable. En él se incluyen todas las erogaciones que los Poderes y Órganos Autónomos, la Administración Pública, así como las empresas del Estado, requieren para la operación de sus programas. En el caso de los primeros dos, estos recursos son para llevar a cabo las tareas de legislar, impartir justicia, organizar y vigilar los procesos electorales, principalmente. Por lo que respecta a las dependencias, los montos

²⁰ Centro de Estudio de las Finanzas Públicas. Manual de Presupuesto de Egresos de la Federación. 2006.

presupuestados son para cumplir con las funciones de Administración gubernamental; política y planeación económica y social; fomento y regulación; y desarrollo social.

Por su parte, en las empresas del Estado los egresos corrientes reflejan la adquisición de insumos necesarios para la producción de bienes y servicios. La venta de estos es lo que permite obtener los ingresos que contribuyen a su viabilidad financiera y ampliar su infraestructura.

Gasto de Capital: El gasto de capital comprende aquellas erogaciones que contribuyen a ampliar la infraestructura social y productiva, así como a incrementar el patrimonio del sector público. Como gasto; gasto de Defensa Nacional, también se puede mencionar la construcción de Hospital, Escuelas, Universidades, Obras Civiles como carreteras, puentes, represas, tendidos eléctricos, oleoductos, plantas eléctricas, etc. Que contribuyan al aumento de la productividad para promover el crecimiento que requiere la economía.

Clasificación funcional:²¹

- 1.- Administración general.
- 2.- Defensa.
- 3.- Seguridad.
- 4.- Salud.
- 5.- Educación.
- 6.- Desarrollo – Economía.
- 7.- Bienestar social.
- 8.- Ciencia y técnica.
- 9.- Deuda Pública.

Clasificación económica:²²

²¹ Centro de Estudio de las Finanzas Públicas. Manual de Presupuesto de Egresos de la Federación. 2006.

1.- Gastos corrientes u operativos: son los necesarios para el normal funcionamiento de los servicios y para el mantenimiento de los bienes patrimoniales utilizados para esa prestación, así como las originadas por los intereses de la deuda pública.

2.- Gastos de Capital: son los que contribuyen a incrementar el patrimonio del estado.

La magnitud del gasto público depende de:

Factores demográficos: elevadas tasas de crecimiento de la población y el prolongamiento del promedio de vida.

Exigencias de los consumidores: a medida que la población tiene acceso a mayores niveles de información, demandará buenos servicios públicos.

De índole política: el rol o participación del estado dentro del sistema económico variará si nos encontramos frente a una economía de mercado dirigida o mixta,

La mezcla exacta de participación del sector público y privado en la economía está influida por la filosofía política de cada gobierno en particular.

El presupuesto de egresos de la federación.

Concepto de gasto público.

En lo general el Presupuesto es el cómputo anual de los gastos y de los impuestos.

El presupuesto de Egresos de la Federación sigue el principio de anualidad, el cual es publicado usualmente el 31 de diciembre del año próximo anterior, conteniendo la política presupuestal del Estado mexicano.

El gasto público está constituido por el conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc., y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social. El documento que contiene

²² Centro de Estudio de las Finanzas Públicas. Manual de Presupuesto de Egresos de la Federación. 2006.

enumeración de esos egresos se denomina: “Presupuesto de Egresos de la Federación”.

El artículo 2 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal D.O.F. del 31 de diciembre de 1976, dispone²³ 1Ref. 14-1-1985.

El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o deuda pública que realizan:

I.- El poder legislativo;

II.- El poder judicial;

III.- La presidencia de la república;

IV.- Las secretarías de Estado y departamentos administrativos y la procuraduría general de la república;

V.- El departamento del distrito federal;

VI.- Los organismos descentralizados;

VII.- Las empresas de participación estatal mayoritaria;

VIII.- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el gobierno federal, el departamento del distrito federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Solo para los efectos de esta ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominara genéricamente como entidades, salvo mención expresa”.

²³ En virtud del artículo segundo transitorio de la Ley de presupuesto, contabilidad y gasto público, “se agrega la Ley organiza del Presupuesto de egresos de la Federación y se derogan todas las disposiciones que se opongan a la presente ley”.

1bis Ruben Valdez Abascal. La evolución jurídica del proceso presupuestario de México. Obra Jurídica Mexicana. Tomo 111, pagina 2631. Procuraduría General De la República.

Regenga sanchez, Jaime. Presupuesto General del Estado y aspectos básicos del presupuesto General de la CEE. Barcelona, Ariel, 1989.

“El estudio del gasto público, desde el punto de vista histórico, no puede reducirse a una catalogación de la estadística financiera referente a este tema.

Es un hecho de gran significación política y económica a la vez. En su aspecto económico revela la exigencia de las necesidades del Estado, dadas por la misma realidad, que se impone a despecho de los propósitos convencionales que puedan abrigar los gobernantes; son motivaciones recibidas que no siempre pueden limitarse.

Ello explica la falta de concordancia y armonía entre los gastos públicos la capacidad económica de la nación. En su aspecto político se manifiesta influjo sobre la economía del Estado ejercen los factores políticos como elementos determinantes. Y todo ello, estimado en conjunto, representa la dirección fundamental de la hacienda tanto en lo económico como en lo político.”²⁴

El gasto público comprende: Los gastos corrientes, los gastos de transferencia, los gastos de capital y otros gastos o en palabras de la Ley “erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivos o deuda pública.”

2.2.2.1.- La programación del gasto público.

La ley de presupuesto de egresos, contiene las siguientes disposiciones sobre la programación del gasto público.²⁵

***Artículo 1.** El ejercicio, el control y la evaluación del gasto público federal para el ejercicio fiscal de 2011, se realizarán conforme a lo establecido en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y en las disposiciones que, en el marco de dicha Ley, estén establecidas en otros ordenamientos legales y en este Presupuesto de Egresos.*

²⁴ A.E. Buck, El presupuesto en los gobiernos de hoy. La legislación presupuestable de los países latinoamericanos. Por Maruo A. de Tezanos Punto. Impresores Peuser, S.A. Buenos Aires, 1946. Página 692.

²⁵ EL desenvolvimiento acelerado de nuestra economía exige con apremio la planeación del gasto público total con el fin de lograr unidad, coordinación y armonía de la acción del sector público y obtener en esta forma el equilibrio del gasto público. Está planeación es impostergable e indispensable para poder evitar funcionamientos inconvenientes, vigilar nuestra balanza comercial y de pagos, suprimir importaciones innecesarias y lograr precios remunerativos de las exportaciones de nuestras materias primas, productos manufacturados y semi elaborados.

La interpretación del presente Presupuesto de Egresos, para efectos administrativos y exclusivamente en el ámbito de competencia del Ejecutivo Federal, corresponde a las Secretarías de Hacienda y Crédito Público y de la Función Pública, en el ámbito de sus atribuciones, conforme a las disposiciones y definiciones que establece la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

La información que, en términos del presente Decreto deba remitirse a la Cámara de Diputados, será enviada a la Mesa Directiva de la misma, quien turnará dicha información a las comisiones competentes, sin perjuicio de que pueda ser remitida directamente a las comisiones que expresamente se señalen en este Decreto.

En caso de que la fecha límite para presentar la información sea un día inhábil, la misma se recorrerá al día hábil siguiente.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el ámbito de sus atribuciones, garantizará que toda la información presupuestaria sea comparable entre los diversos documentos presupuestarios: Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación; Presupuesto de Egresos de la Federación; Informes Trimestrales sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, que incluirán el desglose de los proyectos de inversión previstos en este Decreto; Informes de Avance de Gestión Financiera; y Cuenta de la Hacienda Pública Federal. Asimismo, en congruencia con el artículo 4, fracción IV de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, todas las asignaciones presupuestarias presentadas en estos documentos también deberán ser públicas, en forma impresa y en formato electrónico de texto modificable de base de datos, al nivel de desagregación conforme a las disposiciones de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria y demás disposiciones jurídicas vigentes.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público reportará en los Informes Trimestrales sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública la evolución de las erogaciones correspondientes a los respectivos anexos relacionados con los programas presupuestarios para la igualdad entre mujeres y hombres; de ciencia, tecnología e innovación; especial concurrente

*para el desarrollo sustentable; erogaciones para el desarrollo integral de los jóvenes; recursos para la atención de grupos vulnerables, y erogaciones para el desarrollo integral de la población indígena.*²⁶

El gasto público comprende: Los gastos corrientes, los gastos de transferencia, tal como podemos apreciar del Artículo 2 y 3 del Presupuesto de Egresos los cuales cito:

Artículo 2. *El gasto neto total previsto en el presente Presupuesto de Egresos, importa la cantidad de \$3,438,895,500,000.00 y corresponde al total de los ingresos aprobados en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011.*

*En términos del segundo párrafo del artículo 17 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, para el presente ejercicio fiscal se prevé un déficit público presupuestario de \$70,176,000,000.00. En su caso, el balance presupuestario podrá modificarse en lo conducente para cubrir las erogaciones de los proyectos de inversión previstos en este Presupuesto, siempre que ello sea necesario como consecuencia de la aplicación de las medidas a que se refiere el artículo 4, fracción II, de este Decreto.*²⁷

Artículo 3. *El gasto neto total se distribuye conforme a lo establecido en los Anexos de este Decreto y Tomos del Presupuesto de Egresos y se observará lo siguiente:*

I. Las erogaciones de los ramos autónomos, administrativos y generales, así como los capítulos específicos que incorporan los flujos de efectivo de las entidades, se distribuyen conforme a lo previsto en el Anexo 1 del presente Decreto y los Tomos II a VIII de este Presupuesto de Egresos. En el Tomo I se incluye la información establecida en el artículo 41, fracción II, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Asimismo, el Anexo 1 incluye las erogaciones aprobadas al Instituto Nacional de Estadística y

²⁶ Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal 2011. Artículo 1.

²⁷ Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal 2011. Artículo 2.

Geografía, el cual ejercerá su presupuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 83 de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y, conforme a lo dispuesto en dicho artículo, en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria;

II. El capítulo específico que incorpora las erogaciones correspondientes a los gastos obligatorios, se incluye en el Anexo 2 de este Decreto;

III. El capítulo específico que incorpora los proyectos de inversión en infraestructura que cuentan con aprobación para realizar erogaciones plurianuales en términos del artículo 74, fracción IV, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se incluye en el Anexo 3 de este Decreto;

IV. El capítulo específico que incorpora las erogaciones correspondientes a los compromisos plurianuales sujetos a la disponibilidad presupuestaria de los años subsecuentes, se incluye en el Anexo 4 de este Decreto;

V. El capítulo específico que incorpora las erogaciones correspondientes a los compromisos derivados de proyectos de infraestructura productiva de largo plazo se incluye en el Anexo 5 de este Decreto y en el Tomo V del Presupuesto de Egresos;

VI. El capítulo específico que incorpora las provisiones salariales y económicas, se incluye en los Anexos 6 y 15 de este Decreto y en los Tomos III a VI del Presupuesto de Egresos.

Los montos y términos aprobados en este capítulo específico en dichos Anexos y Tomos del

Presupuesto de Egresos, incluyendo las provisiones para contingencias y sus ampliaciones derivadas de adecuaciones presupuestarias y ahorros necesarios durante el ejercicio fiscal para cumplir, en su caso, con las disposiciones laborales aplicables, forman parte de la asignación global a que se refiere el artículo 33 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria;

VII. Los recursos para el desarrollo integral de los pueblos y comunidades indígenas se señalan en el Anexo 7 de este Decreto, en los términos del artículo 2, Apartado B, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y conforme al inciso j) de la fracción II, artículo 41 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, se presenta desglosado; por Ramo y Programa Presupuestario. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá entregar a las comisiones de Presupuesto y Cuenta Pública y de Asuntos Indígenas de la Cámara de Diputados, un reporte trimestral del avance en la ejecución de los programas contenidos en el anexo antes citado;

VIII. Los recursos que conforman el Programa Especial Concurrente para el Desarrollo Rural

Sustentable se señalan en el Anexo 8 de este Decreto, conforme a lo previsto en los artículos 16 y 69 de la Ley de Desarrollo Rural Sustentable;

IX. El monto total de los recursos previstos para el programa en materia de ciencia y tecnología, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley de Ciencia y Tecnología, se señala en el Anexo 9 de este Decreto;

X. Las erogaciones de aquellos programas que incorporan la perspectiva de género, se señalan en el Anexo 10 de este Decreto;

XI. La suma de recursos destinados a cubrir el costo financiero de la deuda pública del Gobierno Federal; aquél correspondiente a la deuda de las entidades incluidas en el Anexo 1.D. de este Decreto; las erogaciones derivadas de operaciones y programas de saneamiento financiero; así como aquéllas para programas de apoyo a ahorradores y deudores de la banca, se distribuyen conforme a lo establecido en el Anexo 11 de este Decreto;

XII. Las erogaciones para el Ramo General 23 Provisiones Salariales y Económicas se distribuyen conforme a lo previsto en el Anexo 12 de este Decreto;

XIII. Las erogaciones para el Ramo General 25 Provisiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y

de Adultos se distribuyen conforme a lo previsto en el Anexo 13 de este Decreto.

Las provisiones para servicios personales referidas en el párrafo anterior, que se destinen para sufragar las medidas salariales y económicas, deberán ser ejercidas conforme a lo que establece el segundo párrafo de la fracción VI anterior y el artículo 22 de este Decreto y serán entregadas a las entidades federativas a través del Ramo General 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios y, sólo en el caso del Distrito Federal, se ejercerán por medio del Ramo General 25 Provisiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos;

XIV. *Las erogaciones para el Ramo General 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios se distribuyen conforme a lo previsto en el Anexo 14 de este Decreto;*

XV. *Las provisiones para sufragar las erogaciones correspondientes a las medidas salariales y económicas para los Ramos Generales 25 Provisiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos, y 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios, se distribuyen conforme a lo establecido en el Anexo 15 de este Decreto;*

XVI. *Los límites de las remuneraciones de los servidores públicos de la Federación se señalan en el Anexo 16 de este Decreto y en el Tomo VIII de este Presupuesto;*

XVII. *Para los efectos de los artículos 42 de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, y 43 de la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas, los montos máximos de adjudicación directa y los de adjudicación mediante invitación a cuando menos tres personas, de las adquisiciones, arrendamientos, prestación de servicios, obras públicas y servicios relacionados con éstas, serán los señalados en el Anexo 17 de este Decreto. Los montos establecidos deberán considerarse sin incluir el importe del Impuesto al Valor Agregado;*

XVIII. *Los programas sujetos a reglas de operación se señalan en el Anexo 18 de este Decreto;*

XIX. El presupuesto del Programa de Desarrollo Humano Oportunidades se distribuye conforme a lo establecido en el Anexo 19 de este Decreto;

XX. El presupuesto consolidado de la Estrategia Nacional para la Transición Energética y el

Aprovechamiento Sustentable de la Energía, a que se refiere el artículo 25 de la Ley para el

Aprovechamiento de Energías Renovables y el Financiamiento de la Transición Energética, se señala en el Anexo 20 de este Decreto, y

*XXI. Los principales programas previstos en este Presupuesto de Egresos se detallan en el Anexo 21 de este Decreto.*²⁸

“Las proposiciones de las entidades en los términos de los artículos del presupuesto de egresos se presentaran a la Secretaria de Hacienda, a través y con la conformidad de las Secretarías o Departamentos Administrativos correspondientes cuando proceda. Así mismo, a las Secretarías o Departamentos mencionados les será enviada la información y permitida la práctica de visitas...”²⁹

De manera general, el presupuesto de egresos se forma con las previsiones financieras anuales en las que se calculan y analizan los gastos necesarios que el debe hacer. El desorden en materia presupuestaria es combatido por nuestra Carta Magna al disponer en su artículo 126:

“Artículo 126. *No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.”*

El Presupuesto de Egresos de la Federación es un documento elaborado por la Secretaria de Hacienda y que el Ejecutivo Federal envía a la Cámara de Diputados para su revisión y aprobación. Contiene en su primera forma una enumeración de dependencias administrativas generales, como las Secretarías de

²⁸ Presupuesto de Egresos para el Ejercicio Fiscal 2011. Artículo 3.

²⁹ Zubizarreta Gutiérrez, José. Derecho Fiscal. Tercera Edición. Madrid, 1958, pagina 95.

Estado, departamentos administrativos y demás organismos antes mencionados, y la global que posteriormente desarrollara la misma Secretaria de Hacienda pormenorizando otro total del presupuesto.³⁰

Proceso de preparación de proyecto de presupuesto de egresos.

En la preparación del proyecto intervienen diversos órganos de la administración pública, pertenecientes en su mayoría a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, sin embargo todas las Secretarías mandan un informe de los gastos del año anterior. La acción financiera del Estado es un labro de equilibrio que busca lograr, aunque en proporciones limitadas el desarrollo integral del Estado.

La Secretaria de Hacienda es el órgano del Estado a quien se confía la cuidadosa labor de establecer cuáles serán los posibles ingresos del Estado en su ejercicio financiero y fijar a cada dependencia la suma que debe ejercer.

Si el presupuesto de egresos no se sujeta a reglas precisas e invariables, las dependencias premiadas por las exigencias públicas lo ejercerían en el primer mes de su ejercicio creando un gravísimo problema de la administración pública.

La Constitución Política en su artículo 74 fracción IV, nos dice cómo será el proceso de aprobación del presupuesto de egresos:

Artículo 74. *Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de

³⁰ Sanchez Gomez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Edit. Porrúa. Sexta Edición. México 2008. Pág. 16.

Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

Sin embargo, al depender de la cámara de diputados la aprobación y discusión del presupuesto de egresos, el ejecutivo federal no puede ejercer el veto sobre esa ley, supuesto contemplado en la Carta Magna en su artículo 72 inciso h y j:

Artículo 72. *Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las*

Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.

H. *La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o*

sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

I (J, sic DOF 24-11-1923). El Ejecutivo de la Unión no puede hacer observaciones a las resoluciones del Congreso o de alguna de las Cámaras, cuando ejerzan funciones de cuerpo electoral o de jurado, lo mismo que cuando la Cámara de Diputados declare que debe acusarse a uno de los altos funcionarios de la Federación por delitos oficiales.

La naturaleza jurídica del presupuesto es que es un acto formalmente legislativo, por emanar de la Cámara de Diputados; y materialmente administrativo, al ser una autorización para realizar los gastos públicos. Los requisitos que debe llevar el presupuesto están contenidos en el artículo 19 de la Ley de presupuesto, Contabilidad y Gasto Público:

Artículo 19

El Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación se integrará con los documentos que se refieran a:

I. Descripción clara de los programas que sean la base del Proyecto, en los que se señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, así como su valuación estimada por programa.

II. Explicación y comentarios de los principales programas y en especial de aquellos que abarquen dos o más ejercicios fiscales.

III. Estimación de ingresos y proposición de gastos del ejercicio fiscal para el que se propone, incluyendo el monto y clasificación correspondiente a las percepciones que se cubren en favor de los servidores públicos.

Dichas percepciones incluyen lo relativo a sueldos, prestaciones y estímulos por cumplimiento de metas, recompensas, incentivos o conceptos equivalentes a éstos;

IV. Ingresos y gastos reales del último ejercicio fiscal.

V. Estimación de los ingresos y gastos del ejercicio fiscal en curso.

VI. Situación de la deuda pública al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al fin de los ejercicios fiscales en curso e inmediato siguiente.

VII. Situación de la Tesorería al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al fin de los ejercicios fiscales en curso e inmediato siguiente.

VIII. Comentarios sobre las condiciones económicas, financieras y hacendarias actuales y las que se prevén para el futuro.

IX. En general, toda la información que se considere útil para mostrar la proposición en forma clara y completa.³¹

El presupuesto es el resumen sistemático, realizado para periodos regulares, de las previsiones de gastos del Estado, que en principio tiene carácter obligatorio y las estimaciones de ingresos para cubrirlos.

De esta forma, el Estado exterioriza sus decisiones en materia social y económica.

- 2.3 Teorías Económicas.

Encontramos gran variedad de teorías económicas que son posibles ser utilizadas para fundar la política fiscal de un Estado, como puedo mencionar la Equivalencia Ricardiana, la cual pocos economistas sostendrían que se cumple en la práctica, sin embargo es viable utilizarla como punto de partida para reflexionar sobre ciertas características de la realidad de financiación del gasto publico de algunas instituciones.

Podría mencionar las teorías Neoclásicas de Jean Baptiste Say, Robert Malthus, o de John Maynard Keynes, sin embargo considero que la teoría económica más acertada, practica y útil para el estudio de la Política Fiscal del Estado mexicano es la realizada por el reverenciado Padre de la Economía, Adam Smith en su obra la riqueza de las naciones.

³¹ Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público. Artículo 19.

Adam Smith, en su famosa obra *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (Tratado sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones) publicada en 1776 y de amplia difusión, primero en Gran Bretaña y luego en el mundo entero, dedica el Libro V a las finanzas públicas, el cual es el capítulo de nuestro interés bajo el título “Del ingreso del soberano o de la comunidad”. A continuación transcribiré un “resumen” del citado autor sobre su obra.

“El trabajo anual de cada nación es el fondo del que se deriva todo el suministro de cosas necesarias y convenientes para la vida que la nación consume anualmente, y que consisten siempre en el producto inmediato de ese trabajo, o en lo que se compra con dicho producto a otras naciones.

En consecuencia, la nación estará mejor o peor provista de todo lo necesario y cómodo que es capaz de conseguir según la proporción mayor o menor que ese producto, o lo que con él se compra, guarde con respecto al número de personas que lo consumen. En toda nación, esa proporción depende de dos circunstancias distintas; primero, de la habilidad, destreza y juicio con que habitualmente se realiza el trabajo; y segundo, de la proporción entre el número de los que están empleados en un trabajo útil y los que no lo están.

Sean cuales fueren el suelo, clima o extensión territorial de cualquier nación en particular, la abundancia o escasez de su abastecimiento anual siempre depende, en cada caso particular, de esas dos circunstancias. Además, la abundancia o escasez de ese abastecimiento parece depender más de la primera circunstancia que de la segunda.

Entre las naciones salvajes de cazadores y pescadores, toda persona capaz de trabajar está ocupada en un trabajo más o menos útil, y procura conseguir, en la medida de sus posibilidades, las cosas necesarias y convenientes de la vida para sí misma o para aquellos miembros de su familia o tribu que son demasiado viejos, o demasiado jóvenes o demasiado débiles para ir a cazar o a pescar. Sin embargo, esas naciones son tan miserablemente pobres que por pura necesidad se ven obligadas, o creen

que están obligadas a veces a matar y a veces a abandonar a sus niños, sus ancianos o a los que padecen enfermedades prolongadas, para que perezcan de hambre o sean devorados por animales salvajes.

Por el contrario, en las naciones civilizadas y prósperas, numerosas personas no trabajan en absoluto y muchas consumen la producción de diez veces y frecuentemente cien veces más trabajo que la mayoría de los ocupados; y sin embargo, la producción del trabajo total de la sociedad es tan grande que todos están a menudo provistos con abundancia, y un trabajador, incluso de la clase más baja y pobre, si es frugal y laborioso, puede disfrutar de una cantidad de cosas necesarias y cómodas para la vida mucho mayor de la que pueda conseguir cualquier salvaje.

Las causas de este progreso en la capacidad productiva del trabajo y la forma en que su producto se distribuye naturalmente entre las distintas clases y condiciones del hombre en la sociedad, son el objeto del Libro Primero de esta investigación. Sea cual fuere el estado de la habilidad, la destreza y el juicio con que el trabajo es aplicado en cualquier nación, la abundancia o escasez de su producto anual debe depender, mientras perdure ese estado, de la proporción entre el número de los que están anualmente ocupados en un trabajo útil y los que no lo están. El número de trabajadores útiles y productivos, como se verá más adelante, está en todas partes en proporción a la cantidad de capital destinada a darles ocupación, y a la forma particular en que dicha cantidad se emplea.

El Libro Segundo, así, trata de la naturaleza del capital, de la manera en que gradualmente se acumula, y de las cantidades diferentes de trabajo que pone en movimiento según las distintas formas en que es empleado. Las naciones aceptablemente avanzadas en lo que se refiere a habilidad, destreza y juicio en la aplicación del trabajo han seguido planes muy distintos para conducirlo o dirigirlo, y no todos esos planes han sido igualmente favorables para el incremento de su producción.

La política de algunas naciones ha estimulado extraordinariamente el trabajo en el campo; la de otras, el trabajo en las ciudades. Casi ninguna nación ha tratado de forma equitativa e imparcial a todas las actividades. Desde la caída del Imperio Romano, la política de Europa ha sido más

favorable a las artes, las manufacturas y el comercio, actividades de las ciudades, que a la agricultura, el quehacer del campo. Las circunstancias que parecen haber introducido y fomentado esa política son explicadas en el Libro Tercero. Esos planes diferentes fueron probablemente establecidos debido a intereses y prejuicios privados de algunos estamentos particulares, sin consideración o previsión alguna de sus consecuencias sobre el bienestar general de la sociedad; sin embargo, han dado lugar a teorías muy distintas de economía política, algunas de las cuales magnifican la importancia de las actividades llevadas a cabo en las ciudades y otras la de las llevadas a cabo en el campo.

Dichas teorías han ejercido una considerable influencia, no sólo sobre las opiniones de las personas ilustradas sino también sobre la conducta pública de los príncipes y estados soberanos. He procurado, en el Libro Cuarto, explicar esas teorías de la forma más completa y precisa, y también los efectos más importantes que han producido en diferentes épocas y naciones.

El objeto de los primeros cuatro libros de esta obra es explicar en qué ha consistido la renta del conjunto de la población, o cuál ha sido la naturaleza de los fondos que en naciones y tiempos diferentes, han provisto su consumo anual.

El Libro Quinto y último aborda la renta del soberano o del estado. En este libro intento mostrar, en primer término, cuáles son los gastos necesarios del estado, cuáles de estos gastos deben ser sufragados por el conjunto de la sociedad y cuáles sólo por una parte específica o por unos miembros particulares de la misma; en segundo término, cuáles son los diversos métodos mediante los cuales se puede lograr que toda la sociedad contribuya a afrontar los pagos que corresponden a la sociedad en su conjunto, y cuáles son las ventajas e inconvenientes principales de cada uno de esos métodos; y, en tercer y último término, cuáles son las razones y causas que han inducido a casi todos los estados modernos a hipotecar una fracción de sus ingresos, o a contraer deudas, y cuáles han sido los efectos

de tales deudas sobre la riqueza real, que es el producto anual de la tierra y el trabajo de la sociedad.”³²

El pensamiento de Adam Smith en materia financiera consiste esencialmente en dos temas: el papel del Estado y los principios de la Imposición.

a) Respecto al papel del Estado, este no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola confiada a la libre iniciativa individual, debe limitarse a ciertos cometidos bien determinados:

1.- La defensa exterior;

2.- La seguridad y justicia interior.

3.- Los trabajos públicos y las públicas instituciones destinadas a la promoción del comercio y a la educación de la juventud y a la instrucción de los hombres de cualquier edad.

El fundamento del tercer cometido confiado al Estado, consiste, según el aludido autor, en que “aunque se trata de trabajos e instituciones en alto grado ventajosas para una gran sociedad, no son, sin embargo, de naturaleza tal que el beneficio pueda pagar el gasto para un particular o un grupo pequeño de personas, por lo cual no puede esperarse que ningún particular o grupo pequeño pueda erigirlas o mantenerlas”.

b) En lo que respecta a la imposición, parte de la premisa a la cual se refiere el primer libro de su obra, que los ingresos individuales derivan en definitiva de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios. Por tanto, los impuestos deben finalmente ser pagados de una u otra de esas fuentes o de las tres indiferentemente.

Adam Smith considera útil formular cuatro principios que atañen a los impuestos en general antes de analizar cada uno de los impuestos que gravan las distintas fuentes o todas ellas, a estos principios aludidos los llamo principios de la

³² Smith, Adam. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Abstract. Gran Bretaña 1776

Imposición, los cuales para evitar ser reiterativos en el presente trabajo de investigación, se dejara su análisis para el Capítulo IV apartado 1 de la presente obra. Cabe mencionar que estos principios o cánones de la imposición habían sido ya formulados en forma análoga por William Petty³³, precursor de la estadística económica.

Por último, debemos recordar que Adam Smith, efectúa un análisis de los más importantes impuestos no solo de Inglaterra, sino de los regímenes impositivos del mundo de su tiempo y del pasado, no conformándose con utilizar sus cuatro principios como pautas de comparación, sino determinando, en cada caso, lo que la ciencia de las finanzas posteriormente denominara percusión, repercusión e incidencia de los impuestos. Análogo análisis cumple, finalmente, respecto de la deuda pública.

³³ Pagina Web: http://es.wikipedia.org/wiki/William_Petty Referencia a la obra de McConnell, John W., Enseñanzas Básicas de los Grandes Economistas, TEA, Buenos Aires, 1961, págs.: 24-27, 329-331

CAPÍTULO 3. PLANEACIÓN FISCAL.

La actividad financiera del estado se refiere a la administración y desarrollo de un estado o entidad determinada. Se deben de tomar en cuenta varios aspectos como el político, el económico y el social, para poder lograr a realizar un estudio que pueda producir efectos positivos en la vida económica de estos entes, es necesario captar recursos para dar satisfacción a sus necesidades y la captación de dichos recursos tiene entre las más importantes a los impuestos. Los cuales recaen sobre un sujeto pasivo que son los gobernados. Los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, tiene que buscar la manera de contribuir con el estado, sin que ello signifique un perjuicio importante en sus finanzas. La planeación fiscal es para los contribuyentes una herramienta que los ayuda a alcanzar el equilibrio de su economía y lograr de esta manera contribuir con el gasto público sin perjudicar su patrimonio. A esto se le denomina contribución óptima, la cual se obtiene mediante una planeación fiscal elaborada correctamente.

o 3.1 Que es la Planeación Fiscal.

Toda planeación es una idealización de hechos y fenómenos que se pretenden controlar, es el manipular la realidad de una empresa y la cual obedece a la representación por medio de signos, palabras y cifras.

Esta también se refiere a los hechos y fenómenos enfocados a edificar el futuro basándose en perspectivas reales. Se pretende tener una planeación controlada en base a una realidad ordenada y dirigida a un determinado objeto.

La planeación tiene como objeto el tratar de optimizar en su favor las cargas tributarias impuestas por el estado a los particulares manteniéndose dentro del marco legal, debido a que esta acción se realiza por el sujeto pasivo, es necesario llamarla “planeación económica tributaria de los sujetos pasivos.”³⁴

Así pues, por “planeación fiscal” habrá que entenderse una técnica de naturaleza económica, cuyo genero es el administrativo y su especie es la financiera, condicionada a la observancia estricta de los preceptos legales de carácter fiscal.

³⁴ Diep Diep, Daniel. La Planeación Fiscal Hoy. Editorial Pac. México 2003. Página 34.

3.1.1 Elementos que la integran.

Una planeación se compone por el saber racional, autónomo y metódico. La técnica, en cambio, solo es un saber racional y metódico. Nunca será autónomo, precisamente porque siempre depende o se sirve de una o más ciencias. En consecuencia, nuestra técnica no es autónoma por la razón de que se utiliza el conocimiento de dos ciencias: El Derecho y la Economía. Pero es racional por pretender conscientemente la conjunción de ambas para obtener un resultado específico. Y es metódica por observar una consideración sistemática de los elementos con los que opera.

Según José Villaseñor Tejeda, citado en la obra “La Planeación Fiscal Hoy” del maestro Daniel Diep Diep, toda técnica se compone por los siguientes elementos:³⁵

Un Sujeto Capaz: Se puede asegurar que esta área esta manejada por los contadores públicos, pero el problema radica en el desconocimiento de estos en el manejo de los hechos legales y documentales que son el soporte contable y del conocimiento en cuanto a la lógica y congruencia de tales hechos. Sin embargo, independientemente de cualquier discusión al respecto, lo cierto es que el profesional que mas la ejerce es justamente el contador público, ello no implica que la sola posesión de tal titulo les este conferido por su capacidad plena para su ejercicio.

Por tal motivo, los teóricos afirman que los tributos y cualidades necesarios para el ejercicio de las especialidades profesionales van en función de lo siguiente:

1.- La experiencia. Es conocimiento de las disposiciones legales relativas. Este conocimiento implica, además de nociones sobre los principios generales del derecho, la jerarquía de las leyes, la estructura y conceptos fundamentales de las disposiciones fiscales e información general sobre derecho civil, penal, mercantil y laboral.

2.- El conocimiento de las actividades empresariales o individuales a desarrollar.

³⁵ Diep Diep, Daniel. La Planeación Fiscal Hoy. Editorial Pac. México 2003. Página 27.

Este conocimiento entraña, además de una noción práctica sobre la naturaleza y característica de las actividades socio-económicas.

3.- La imaginación y la memoria. Estas sirven para aplicar y combinar las estrategias derivadas de las economías fiscales a emplear.

La diferencia entre un táctico y un estratega es la misma que hay entre el que observa el árbol y el que conoce el bosque.

4.- El orden, tiempo y circunstancia en los que habrán de aplicarse las estrategias.

Cada estrategia tiene su propio método. Pero toda planeación debe ajustarse a una consideración jerarquizada de las prioridades, de la oportunidad y del medio en los que habrá de aplicarse.

Cada una de ellas debe utilizarse en determinado momento, pero no en otro distinto al precisado con anterioridad. El táctico utiliza las fórmulas preestablecidas, pero el estratega sabe cuál es el remedio útil para cada caso en concreto, en otras palabras, este planea y construye un traje a la medida de las necesidades de la empresa.

El conocimiento de las operaciones a realizar: para poder determinar las necesidades de una planeación, es necesario tener definido un objeto, el cual se alcanzara por medio de la aplicación en conjunto de todos los medios citados anteriormente.

La sola existencia de una entidad patrimonial, en la medida en que es susceptible de colocarse en la situación jurídica del contribuyente y que constituye el objeto de "la planeación fiscal".

- 3.2 Aspecto Jurídico y Teórico de la Planeación Fiscal.

1) Aspectos Jurídicos de la Planeación Fiscal.

A.- La Jerarquía de Leyes.³⁶

Por jerarquía del derecho fiscal debemos entender el orden de importancia que se debe de asignar a cada uno de los ordenamientos legales con la finalidad de definir cuál de ellos debe aplicarse en primer término. Al respecto, los diferentes tratadistas del derecho tributario han manejado distintas jerarquías normativas con las cuales indiscutiblemente estoy de acuerdo, sin embargo para efectos de este trabajo quisiera proponer las siguientes jerarquías.

1.- La Constitución Política.

2.- Los Tratados Internacionales.

3.- La ley de Federal.

4.- Los Decretos Presidenciales.

5.- La Jurisprudencia.

6.- Los Reglamentos.

7.- El Derecho Común.

B.- Disposiciones Constitucionales.³⁷

Para hacer referencia a las disposiciones constitucionales es menester recurrir al principio de legalidad, el cual consiste en lo siguiente:

Principio de Legalidad.

Principio fundamental en materia de Derecho Tributario y es justamente el que le confiere autonomía: los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material. Ningún impuesto puede existir sin una ley que la establezca.

³⁶ Moreno Aranda, José. Breve estudio de la Planeación Fiscal. UANL. 1994. Página 13.

³⁷ Moreno Aranda, José. Breve estudio de la Planeación Fiscal. UANL. 1994. Página 14.

El principio de Derecho Penal: “ Nullum crimen et nulla poena sine lege” ha sido adoptado por el Derecho Tributario para expresarlo como “nullum tributum sine lege”.

EL carácter supletorio del derecho común que el Código Fiscal de la Federación reconoce es ratificadorio de este criterio de autonomía. Pero además la Constitución establece la necesidad de leyes expedidas con anterioridad a los hechos, lo que ratifica la necesidad de este principio. Y el artículo 31 Fracción IV de nuestra carta magna establece como obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Lo que además de confirmar el principio de legalidad introduce dos nuevos elementos, la proporcionalidad y la equidad.

C.- Supletoriedad del Código Fiscal.³⁸

La supletoriedad del Código Fiscal en materia impositiva queda manifestada en el artículo primero del Código Fiscal que a la letra dice.

Artículo 1.-...

D.- La Interpretación de las Normas Tributarias.³⁹

El objeto de la interpretación es el de establecer el verdadero sentido y alcance de las disposiciones. La práctica que se ejerce en México, llevado aun de la mano por nuestro autor, es como sigue:

En México se aplica la interpretación histórica restrictiva:

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que “las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta”.

El artículo 35 del mismo código establece que: “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

³⁸ Moreno Aranda, José. Breve estudio de la Planeación Fiscal. UANL. 1994. Página 15.

³⁹ Idem Pagina 16.

cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares”.

Las circulares.

La definición de circulares la encontramos en el aludido artículo 35 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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 derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el diario oficial de la federación”.

Para que las normas jurídicas tengan validez es necesario que reúnan los requisitos de una ley desde el punto de vista formal, es decir que sean expedidas conforme al régimen constitucional.

Las circulares son simples instrucciones o reglas internas sin la categoría de leyes, solamente constituyen una fuente accidental de derecho. Su obligatoriedad se circunscribe a los funcionarios y empleados que son sus destinatarios y esta obligatoriedad deriva simplemente del deber de obediencia que los mismos tienen.

Son pues normas de eficacia de validez interna, con repercusión relativa a los particulares cuantos estos orientan su conducta con base a proceder interno de la autoridad administradora de los impuestos.

Las consultas.

El artículo 34 del citado ordenamiento legal establece que “ los interesados directamente en situaciones reales y concretas que planteen consultas sobre la aplicación que a las mismas deba hacerse de las disposiciones fiscales, tendrán derecho a que las autoridades que al efecto señale el reglamento respectivo, dicten resoluciones sobre tales consultas. Si no se plantean situaciones reales y concretas, las autoridades se abstendrán de resolver consultas relativas a la interpretación general, abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales.

El artículo 36 del multicitado código, establece que “ las resoluciones favorables a los particulares no podrán ser revocadas o nulificadas por las autoridades administrativas. Cuando dichas resoluciones deban ser nulificadas, será necesario promover juicio ante el tribunal fiscal de la federación”.

a. También se cumple en México la interpretación judicial: el tribunal fiscal de la federación tiene la obligación de sujetarse a la interpretación jurisprudencial que establezcan la suprema corte de justicia de la nación y los tribunales colegiados de circuito (artículo 107, fracción XIII de la Constitución, lo establecido por la suprema corte de justicia de la nación y lo señalado por el artículo 193 bis de la ley de amparo).

b. La interpretación por analogía está prohibida en México por el Código Fiscal de la Federación a contrario sensu, y por jurisprudencia.

c. Existe la regla de interpretación: “In dubio pro contribuyente”, si faltan pruebas suficientes y ante la duda si se ha producido o no el hecho generador del crédito fiscal debe resolverse a favor del contribuyente y en contra del fisco.

De lo anteriormente expuesto se pueden mencionar 3 puntos que maneja la dinamicidad del aspecto jurídico de la Planeación Fiscal, quedando como expongo:

- A.- Los cambios en las leyes y reglamentos.
- B.- Cambio de criterio de las autoridades fiscales.
- C.- Sentencias del tribunal fiscal o la suprema corte.

Principales Disposiciones Fiscales que se deben conocer para la Planeación Fiscal.⁴⁰

- 1.- Ley de Ingresos de la Federación.
- 2.- Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento.
- 3- Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento.

⁴⁰ Moreno Aranda, José. Breve estudio de la Planeación Fiscal. UANL. 1994. Página 20.

- 4.- Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.
- 5.- Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 6.- Código de Comercio.
- 7.- Código Fiscal de la Federación y su reglamento.
- 8.- Ley Federal del Trabajo.
- 9.- Ley del Seguro Social y su reglamento.
- 10.- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- 11.- Ley Sobre el Registro de la Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas.
- 12.- Código Civil Federal.
- 13.- Ley para promover la Inversión Mexicana y regular la inversión Mexicana y Extranjera.
- 14.- Decretos sobre estímulos fiscales.
- 15.- Circulares y criterios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 16.- Sentencias del tribunal y la suprema corte sobre aspectos fiscales.
- 17.- Sistemas de Ahorro para el Retiro.
- 18.- Ley de Impuesto Empresarial de Tasa Única.
- 19.- Diarios Oficiales de la Federación.
- 20.- Tratados Internacionales para evitar la doble tributación.
- 21.- Exposición de motivos de las reformas fiscales.
- 22.- Análisis de las Reformas Fiscales.

- 23.- Anteproyectos y proyectos de reformas fiscales.
- 24.- Impuestos Especiales sobre producción y servicios.
- 25.- Impuesto Sobre Automóviles nuevos.
- 26.- Impuesto al Comercio Exterior.
- 27.- Impuesto sobre Nominas.
- 28.- Impuesto Predial.
- 29.- Impuestos locales.
- 30.- Ley de Títulos y Operaciones de Crédito.
- 31.- Ley Federal de Derechos.
- 32.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2) Aspectos Teóricos de la Planeación Fiscal.⁴¹

A.- medida en que se aplica.

Los medios de que se sirve la planeación fiscal para lograr sus objetivos son el diseño e implementación de estrategias fiscales aplicando la mejor de las alternativas sin contravenir las disposiciones fiscales.

B.- objetivos.

El objetivo fundamental de la planeación fiscal es abatir, atenuar o diferir el costo fiscal implícito a toda operación aprovechando las exenciones, las deducciones, los diferimientos y los estímulos fiscales para lograr un saneamiento fiscal de la empresa.

C.- beneficios fiscales.

⁴¹ Moreno Aranda, José. Breve estudio de la Planeación Fiscal. UANL. 1994. Página 25.

En el diseño de la estrategia se buscara primero aprovechar los beneficios explícitos que establecen las disposiciones fiscales, extendiendo por estos aquellos que se detecten de la lectura del articulado de las leyes.

En segundo lugar se buscara aprovechar los beneficios implícitos, que son los que se derivan de la interpretación de las leyes, producto del análisis cuidadoso, correlación e interpretación de las disposiciones aplicables al caso en estudio, buscando integrar una estructura o régimen fiscal que mejor permita aprovechar los beneficios antes mencionados.

D.- metodología de la planeación fiscal.

1. análisis de la situación actual, para establecer primeramente un diagnostico preliminar y después un diagnostico detallado.

2. diseño de estrategias, es esta fase se hace un planteamiento escueto de alternativas para después evaluar y seleccionar las estrategias.

3. después se presenta en forma general el programa a seguir y después se presenta analíticamente este.

El objetivo del análisis es detectar aéreas y actividades susceptibles de lograr economías fiscales a través del diagnostico de la situación actual y tendencia de la entidad.

El objetivo del diseño de estrategias es configurar la estructura fiscal que pueda resolver el problema a través de conocimientos, la capacidad creativa de crear alternativas, fundamentarlas en derecho, evaluar la viabilidad de cada alternativa y a la vez evaluar los riesgos y tomar en cuenta los costos de sustitución.

La presentación de alternativas a la dirección deberán de ser las más viables de llevar a la práctica, las cuales incumbirán costo, beneficio y estrategias a sustituir en caso de ser rechazada algunas de ellas.

4. plan estratégico, una vez que ya se estableció la estructura sobre la que se desarrollara el plan operacional, deberá presentarse la estrategia fiscal completa.

5. Plan operacional, mediante este se establecen los lineamientos que coordinen las actividades básicas respectivas, este deber ser por escrito y debe contener: programa calendarizado de actividades, personas responsables de cada fase del plan, manuales de operación, papelería y documentación y la revisión de la implementación.

6. actualización, es la revisión del cumplimiento del programa establecido en el plan operación y del plan estratégico al tener noticias o suponer un cambio en las leyes que afecten la estrategia, lográndose esto a través de reuniones con el personal responsable de la información y documentación de la compañía, además deberá elaborarse un manual de políticas fiscales incluyendo estrategias utilizadas en la planeación.

- 3.3 Sustento Legal y la Tributación.

Los impuestos son prestaciones, excepcionalmente en especie y comúnmente en dinero, las cuales el Estado y demás entidades de derecho público, establecen y pueden reclamar con carácter obligatorio, en virtud de su potestad tributaria, en forma y cuantía determinadas unilateralmente, a cargo de personas físicas y morales que se encuentren en las situaciones jurídicas o de hecho, sin contraprestación o beneficio especial directo o inmediato, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas y el gasto público.

El impuesto es una prestación tributaria obligatoria, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado, sino va referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.

Raúl Rodríguez Lobato considera al impuesto como “la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato”.⁴²

⁴² Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Edit. Oxford. México 2008, pagina 61.

Rafael Bielsa al definir el impuesto, nos dice que es “La cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos”.⁴³

Fleiner dice que: “impuesto es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible”.⁴⁴

Fundamentación.

La definición de impuesto que adopta nuestra legislación federal y que se encuentra consignada en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación cita: “Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos”.

1.- Debe de establecerse a través de una ley: El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

2.- EL pago de Impuestos debe ser obligatorio: En su artículo 31, fracción IV, la constitución nos señala la obligación que todos los mexicanos detentan de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfagan las necesidades públicas o sociales a su cargo. Ella es la obligación general en materia contributiva, la obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los causantes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

⁴³ Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio de Derecho Tributario Mexicano. Decimo Novena Edición. Edit. Porrúa. México. Página 77.

⁴⁴ Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos Pagina 35.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto, no deriva del hecho de que el Estado al gravar los actos o actividades relacionadas con los individuos, niegue sus derechos a elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene más bien del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal, su pago obligatorio y no potestativo.

3.- Proporcional y Equitativo.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razono en forma acertada al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas ellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.⁴⁵

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que los aludidos conceptos no son uno solo encuadrado en un principio de derecho fiscal.

Que sea proporcional significa que comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

4.- Se establecen a favor de la Administración Activa: Si el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y este solo comprende los gastos que la Federación hará a través de su administración activa, debe señalarse que toda prestación que se pague por concepto de impuesto debe destinarse a cubrir el presupuesto de dicha administración y por lo tanto, será inconstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecte a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la Federación.

⁴⁵ L. Vallarta, Ignacio. Cuestiones Constitucionales o Votos. Página 10. Tomo II.

5.- El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previsto en el Presupuesto de Egresos: Otra característica que el impuesto debe reunir, es que debe destinarse a satisfacer el Presupuesto, todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, aun cuando su rendimiento se destine a favor de la administración activa, debe reputarse como inconstitucional.

CAPÍTULO 4. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS Y DE LA PLANEACIÓN FISCAL.

○ 4.1 Principios Doctrinarios en materia Fiscal.

La principal idea de regir la relación tributaria, por medio de normas jurídicas, tiene como objetivo el impedir abusos, arbitrariedades, discriminaciones y demás situaciones poco placenteras por parte de los detentores del poder público, los cuales pueden exigir determinadas aportaciones económicas de sus súbditos, haciéndolos objeto de verdaderas exacciones que impliquen la confiscación de su patrimonio o de la totalidad del fruto legítimo de su trabajo pretextando que necesita de tales recursos para sufragar los gastos públicos, lo cual, al amparo del derecho se ve controlado.

Por consiguiente, al someter la relación fiscal a un régimen jurídico específico, se requiere encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un necesario marco de certeza, que permita saber de antemano hasta donde llega la potestad recaudadora del Fisco y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes. Dicho en otras palabras la bilateralidad como característica esencial de la norma jurídica, va a permitir que a todo derecho conferido por los preceptos fiscales a las autoridades hacendarias implique una correlativa obligación a cargo de los causantes pero también de igual manera va a implicar que toda obligación impuesta por la norma al Fisco, conlleve un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público.

Las normas jurídicas, al detentar su característica esencial de ser de aplicación coercible, al llevar aparejada la posibilidad de que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, pueda forzar su cumplimiento aun en contra de la voluntad de los sujetos pasivos del tributo, garantiza la debida y oportuna percepción de los recursos fiscales que el propio Estado requiere para el desarrollo de sus actividades.

No obstante lo aludido, la presencia de un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la actividad fiscal, no siempre constituye una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos del poder gubernamental. En virtud de esas condiciones, desde hace ya varios siglos, los especialistas en nuestra materia han ideado una serie de máximas o principios basados fundamentalmente en

nociones de justicia y equidad, que, en su concepto y adecuándose a su realidad histórica, deben actuar como bases rectoras de todo el orden jurídico tributario. Ergo el contenido del Derecho Fiscal imperante en un país determinado pueda considerarse como correcto y adecuado, cuando las normas legales que lo integren se encuentren inspiradas y fundadas en esta serie de máximas y principios que actúan a la manera de soporte de toda la estructura jurídica, la que de no contar con dicho soporte o bien, en caso de contravenirlo, automáticamente se precipitara en el abuso y en la arbitrariedad que directamente conducen al despotismo y a la dictadura.

En materia fiscal, esas máximas y principios se encuentra originados en las ideas expresadas por el distinguido economista Adam Smith, las cuales vertió en su célebre obra titulada “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”. En la cual, consagra su conocimiento, fruto de una mentalidad sorprendentemente brillante y abierta, al analizar extensamente las cuestiones fundamentales de la Economía Política, entre las cuales encontramos un estudio sobre las características esenciales de los tributos.

Este conocimiento, proveniente de Adam Smith, consiste en haber influido decisivamente no solo en los más grandes especialistas en nuestra disciplina, sino en las legislaciones constituciones vigentes en la mayoría de los países del mundo occidental, tal como podemos encontrar su influencia en el texto de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Ley Suprema, en el cual se advierte sin duda la predominio del pensamiento Smithiano, por lo cual, a continuación se procederá a comentarse someramente dichos principios:

4.1.1 Principio de Proporcionalidad.

Este principio enuncia que básicamente todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.⁴⁶

Para Adam Smith, el utilizar la palabra proporcionalidad quiere aludir con ello a que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo, no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor, que las

⁴⁶ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima Edición, 2009. Edit. Themis, México. Pág. 221.

personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa.

Por eso, a partir de la Riqueza de las Naciones, se ha sostenido invariablemente que los únicos tributos que se ajustan al principio de Proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas, como es el caso de nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta.⁴⁷

En otro tenor, la observancia o inobservancia del Principio de Proporcionalidad conduce a lo que Smith denomina “igualdad o desigualdad de la imposición”, estos criterios de igualdad o desigualdad, se deben entender de la siguiente manera:

- Que existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingreso distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.
- Habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

Adam Smith, deja sentada una verdad capital al aseverar que” Todas las rentas y haberes de los individuos de una sociedad vienen a deducirse en ultimo termino de tres distintos fondos: la renta, la ganancia y los salarios. Todo tributo asimismo, viene finalmente a pagarse por alguno, algunos o todos a la vez, de estos tres fondos diferentes, del mismo modo que de ellos se deducen las rentas particulares.”⁴⁸ Por lo tanto grava ingreso, utilidad o rendimiento, ya que parte de la premisa de que previamente ese ciudadano haya generado su propia riqueza.

El principio de Proporcionalidad implica no solo el que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado, en una proporción lo más cercana posible a sus capacidad económica, sino también de manera muy importante a que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.

⁴⁷ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima Edición, 2009.Edit. Themis, México. Pág. 222.

⁴⁸ Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II pagina 409. Publicaciones Cruz O, México.

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

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

4.1.2 Principio de certidumbre o certeza.

Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se llega al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer etc.⁴⁹

Este principio se hace extensivo a los elementos constitutivos del moderno tributo que en términos generales son los siguientes: sujeto pasivo, objeto, tasa, cuota, tarifa, base gravable, fecha de pago, los cuales se pueden desprender del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

En palabras del economista referido, todo impuesto: “ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”, Adam Smith sienta otro axioma, particularmente para sistemas tributarios que como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos técnicos y sofisticados.

⁴⁹ Arriola Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima Edición, 2009. Edit. Themis, México. Pág. 226.

A pesar de que en la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal Federal, se exprese más como un buen deseo que como una realidad palpable que las autoridades hacendarias procuraran: “Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes”.

El desacato al Principio de Certidumbre, en palabras de Adolfo Arrijo Vizcaíno “propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios, los que como con toda razón sostiene Adam Smith, suelen ser cuando menos desatentos e intratables”.

4.1.3 Principio de Comodidad.

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

“Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe e hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.”⁵⁰

“Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y por ende, una menor evasión por parte del causante.”⁵¹

En efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referirá no solo a plazos y fechas de pago, sino también a los lugares

⁵⁰ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano. Decimo Octava Edición, 2005. Edit. Porrúa, México. Pág. 29.

⁵¹ Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano. Decimo Octava Edición, 2005. Edit. Porrúa, México. Pág. 29.

en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo.

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, por lo tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicios y ventajosos para que el causante realice su pago.

Adolfo Arrija Vizcaíno sostiene que debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son del gasto público y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además se deben proporcionar otro tipo de facilidades como el que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo electrónico.⁵²

Finalmente, el acatamiento al Principio de Comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago, aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados sin incurrir en error, por cualquier ciudadano.

4.1.4 Principio de Economía.

“El principio de Economía resulta de vital importancia tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídica tributaria.”⁵³ De ahí que el costo de la recaudación fiscal sea un asunto de especial trascendencia puesto que cuando el mismo es excesivo o desproporcionado a la percepción neta de la Hacienda Pública, por una parte priva al Estado de ingresos tributarios indispensables para el desarrollo de sus actividades, obligándolo a obtener mayores ingresos financieros que, por lo común, suelen incrementar el déficit presupuestario, y por la otra, genera sentimientos de inconformidad entre los gobernados que no reciben en servicios públicos y en obras de interés general un beneficio equivalente a las cantidades

⁵² Arrija Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima Edición, 2009. Edit. Themis, México. Pág. 234.

⁵³ Idem Pág. 235.

que en aras de la relación jurídico tributaria sacrifican de sus ingreso utilidades y rendimientos.

- o 4.2 Principios Constitucionales en Materia Fiscal.

Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución Política representan las guías supremas de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.

El texto de la fracción IV del Artículo 31 de la Carta Magna vigente, estatuye:

“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.”

Precisando lo anterior y tomando en cuenta la importancia que este tema reviste para la interpretación de todo nuestro Derecho Fiscal, se considera que del contenido de la transcrita fracción IV del artículo 31 Constitucional, se puede desprender la existencia de los siguientes Principios:

Principio de Generalidad.

El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar valido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidentes que el Derecho Fiscal solo puede manifestarse a través de normas jurídicas.⁵⁴

⁵⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Vigésima Edición, 2009. Edit. Themis, México. Pág. 257.

El principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del artículo 31, el que, como se recordara, a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos”; lo cual, con base en lo que se expone, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contendidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos. .

4.2.1 Principio de Obligatoriedad.

De acuerdo a lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, así como los derechos que detenta cada uno de los ciudadanos.⁵⁵

Esto significa que toda persona que se ubique en algunas de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

4.2.2 Principio de Vinculación con el Gasto Público.

La multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución política que nos rige, señala: “Son obligaciones de los mexicanos IV: Contribuir para los gastos públicos...”⁵⁶

Nuestra Carta Magna ratifica en plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, siendo así que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

⁵⁵ Idem. Pág. 260.

⁵⁶ Idem. Pág. 262.

4.2.3 Principio de Proporcionalidad.

La proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados.

El principio de Proporcionalidad implica por una parte que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y escasos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

El principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez a los ingresos obtenidos.

4.2.4 Principio de Equidad.

El principio de Equidad significa la igualdad; las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas, y por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

4.2.5 Principio de Legalidad.

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, en estas condiciones, se confirma el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto, está haciendo referencia a la llamada piedra angular del derecho fiscal en el instaurado aforismo latino “nullum tritutum sine lege”.

○ 4.3 Principios de la Planeación Fiscal.

La idea de regir a la planeación fiscal por los siguientes principios, tiene por objeto el impedir un empleo erróneo de estrategias fiscales y de caer en algún ilícito como sería la evasión fiscal.

Los siguientes principios no aparecen consignados en las leyes, no obstante en la ley es donde encuentran su fundamento y están preparados en la práctica lícita de la planeación fiscal, por lo cual se consideran como los axiomas que fundamentan toda planeación fiscal, sin más introducción, se procederá a su comentario:

4.3.1 Razón de Negocios.

Este principio alude a la implementación de estrategias de planeación fiscal relacionadas con los programas estipulados de empresa tomados en consideración por el contribuyente-empresario para el camino de su negocio, ya que al iniciar una empresa, no debe únicamente basarse en el aspecto fiscal tomando este punto como centro, pues este, si bien es un aspecto importante, no es el único, sino que debe realizarse como consecuencia de las actividades normales o cambios convenientes en el negocio tendientes a mejorar por una razón lógica.

Por lo tanto, siempre que se implementen estrategias de planeación fiscal, debe hacerse un estudio previo de todos los aspectos involucrados. Estos aspectos involucrados cotidianamente están representados por diversas áreas dentro de la empresa, las cuales por mencionar algunas se dividen en área

administrativa, área financiera, área de logística, área de producción, área de ventas, área sindical, etc.

Las medidas de planeación fiscal deben ser prácticas posibles y congruentes con respecto a las demás áreas de la empresa, sin este requisito, las estrategias implementadas de planeación fiscal no surtirán efecto e incluso podrán ser prácticas que culminen siendo una carga onerosa para el contribuyente-empresario.

Como en toda actividad del ser humano, es necesario tener disciplina y darle un rumbo a nuestra empresa, encaminarla hacia una dirección en específico, crear un marco dirigido a determinado propósito y cumplir ese propósito.

Por las aseveraciones antes expuestas es importante que exista una razón de negocios en toda planeación fiscal, que se persiga un objetivo determinado que no sea exclusivamente la obtención de un beneficio fiscal.

4.3.2 Lógica Operativa.

Este principio es muy importante dentro de la planeación fiscal ya que cualquier acción emprendida para llegar a una estrategia carecerá de bases sólidas si adolece de esta.

Los propósitos de una empresa se organizan y codifican en una lógica operacional, en la cual se explica de qué manera la empresa enfoca su trabajo. Así mismo, la lógica operativa toma la pauta del aspecto fiscal de una empresa, la cual se dirigirá en las estrategias implementadas en base al análisis de la empresa y de las necesidades del contribuyente-empresario.

La lógica operativa proporciona el marco teórico y operacional para la acción de las medidas fiscales implementadas y consiste en lograr la óptima capacidad estratégica de la operación con miras hacia el futuro.

Cabe señalar que esta no consiste en pronosticar, no es la simple aplicación de técnicas cuantitativas para la planeación de negocios, sino más bien es la aplicación de técnicas cualitativas aplicadas a las necesidades de la empresa.

4.3.3 Soporte Legal, Fiscal y Documental.

El Soporte legal hace alusión a la observancia absoluta de las disposiciones jurídicas, ya que las normas del derecho tributario son de aplicación estricta tal y como se puede apreciar del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Este soporte es de mayor relevancia en todas las condiciones, ya que la estrategia deberá estar total y absolutamente fundamentada en derecho y contar con un soporte documental legal que permita demostrar que todos los actos efectuados son indiscutiblemente lícitos.

Sobre la licitud de la planeación fiscal o para no caer en el ilícito tributario, es importante comentar que el Código Fiscal de la Federación, define en sus artículos 108 y 109 la defraudación fiscal, así mismo el Código Civil Federal define los actos de simulación en su artículo 2180.

El soporte fiscal está íntimamente ligada con la normal legal, debe existir una clasificación adecuada de conceptos considerando las normas fiscales, esto ayudara a conservar la utilidad de la información financiera cumpliendo con todos los requisitos establecidos en las leyes fiscales, por lo que se deberá cuidar que no se falseen con datos alterados, omisión de partidas o información que no corresponde a las actividades efectivamente realizadas para evitar el grave y costoso error de incurrir en un delito fiscal.

El soporte documental se refiere a que toda operación debe tener base documental. La importancia de la documentación es tal que se han creado normas especiales de carácter técnico y disposiciones legales para impresión, archivo y conservación de los distintos documentos que se emplean en las diversas operaciones realizadas en una empresa, ya sean fiscales, contables, mercantiles, etc. Para así estar en posibilidades de probar las actividades de la empresa, como sus erogaciones, sus contratos, entre otros actos y así servir como soporte vital para la planeación fiscal.

Para finalizar, es factible señalar que los principios, como criterios que rigen todas las etapas y actuaciones de un procedimiento, específicamente aludiendo a los principios de la planeación fiscal propuestos, se aplican a todas las estrategias fiscales tomadas en consideración y llevadas a la práctica por el contribuyente-empresario, pero el principio más importante, sin el cual los demás no encontrarían su propósito, es la Razón de Negocios, ya que este es la piedra angular y primer paso de toda planeación fiscal exitosa, que se persiga un objeto que vaya encaminado a la razón de la empresa. Por todo lo antes expuesto en el presente trabajo de investigación, se considera pertinente proceder a las conclusiones respectivas.

CONCLUSIONES.

1.- La planeación fiscal es un instrumento que ayuda a todo contribuyente a maximizar sus recursos y optimizar su tributación, considero de capital importancia que toda persona, ya sea persona física o moral, que se dedique a realizar actividades empresariales cree un departamento dedicado justamente a la planeación de las necesidades del contribuyente.

2.- La planeación fiscal no se puede utilizar indiscriminadamente, siempre debe ir acorde a las necesidades económicas del contribuyente, un negocio pequeño puede acceder estos servicios de un despacho y un negocio grande es necesario que cuente con un departamento propio.

3.- Diversos doctrinarios, con los cuales concuerdo, consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concretización del hecho imponible, para la mayoría la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal, sin embargo considero como un grave error crítico que lo conceptualicen de esta manera, ya que se elude el impuesto de dos formas, lícita o ilícita, por lo cual se puede apreciar que la elusión fiscal es el género y la evasión fiscal es la especie.

Por tanto, la elusión lícita, es el evitar pagar impuestos excesivos aportando tan solo el monto mínimo que la ley exige para el sujeto pasivo, siendo esta el principal sustento de la planeación fiscal.

4.-El análisis y la aplicación de la planeación fiscal, deben hacerse con estricto apego a las leyes impositivas fiscales y de derecho común, considerando que el aspecto fiscal, no es el único ni el más importante en la toma de decisiones ya que este hace cadena con todas las áreas de la empresa, puesto que hay que estudiar la factibilidad de la aplicación de algún cambio necesario motivado por la planeación fiscal en algunos de estos departamentos o áreas.

5.- Existe mucha confusión con respecto a los alcances y contenidos de este tema, por lo tanto la planeación fiscal es un proceso creativo y como tal, no tiene límites.

6.- Un estrategia fiscal es aquel con capacidad técnica que usa sus conocimientos y su creatividad en beneficio de los contribuyentes; un asesor fiscal

es aquel que puede decir como cumplir con las obligaciones fiscales y si estas cumplen correctamente o no, es decir, tiene capacidad técnica pero no usa su creatividad.

Por capacidad técnica entendemos el conocimiento profundo sobre leyes fiscales, derecho común, finanzas, prácticas contables y comerciales.

La capacidad creativa se refiere a la producción y desarrollo de ideas que surgen de la información proporcionada sobre el caso específico y la aplicación de los conocimientos técnicos.

Además de conocimientos técnicos y creatividad, el estratega fiscal deber ser una persona con inclinación al estudio, capaz de trabajar en equipo, tener una actitud inquisitiva y sobre todo ética profesional.

7.- Como punto final, lo que trata de evitar la planeación fiscal es que el único objetivo no sea solo bajar utilidades de la empresa, lo importante también es tener cuantificado el riesgo que se corre al estar violentando una ley, por lo tanto la planeación fiscal debe integrar tanto a la persona física como accionista y a la empresa.

BIBLIOGRAFÍA

- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Temis, México 2009.
- Blanchard y Fischer. Macro Economía, Editorial MIT Press 1989.
- Código Fiscal de la Federación.
- Diep Diep, Daniel. El Tributo y la Constitución, Editorial Pac, México 1999.
- Diep Diep, Daniel. La Planeación Fiscal Hoy, Editorial Pac, México 1999.
- Dino Jarach. El Hecho Imponible, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 1982.
- Dino Jarach. Finanzas Publicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003.
- De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa.
- Eseverri Martinez, Ernesto. Presunciones Legales y Derecho Tributario, Editorial Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid 1995.
- García Fernández Dora. Manual para la Elaboración de tesis y otros trabajos de investigación jurídica, Editorial Porrúa, México 2009.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- López Padilla, Agustín. Exposición Práctica y Comentarios a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Dofiscal Editores 1990.
- Mabarak Cerecedo, Doricela. Derecho Financiero Publico, Tercera Edición, Editorial Mc Graw Hill, México 2007.

- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Decimo Novena Edición, Editorial Porrúa, México 2007.
- Martínez López. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Ecasa.
- Martínez Morales, Rafael. Derecho Administrativo: Diccionario Temático Volumen 3, Editorial Harla, México 1998.
- Ovilla Zebdua, Vicente. Reparto de Utilidades, análisis práctico, aspectos fiscales y legales. Editorial México Ediciones Fiscales Alonso 1978.
- Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México 2008.
- Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 2008.
- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo Tomo 1 y 2, Editorial Porrúa, México 2000.
- Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa 1978.