



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRIA EN FISCAL.

TESIS

“LA PLANEACIÓN FISCAL NO ES SINONIMO DE
EVASIÓN FISCAL”

PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA

C.P.C. ROBERTO CARLOS ESTRADA ZAVALA

DIRECTOR DE TESIS.

DR. JOSE LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia, Michoacán, Noviembre 2015.

ÍNDICE.

RESUMEN
ABSTRACT (SUMMARY)
INTRODUCCIÓN

CAPITULO 1.- LINEAMIENTOS EN EL PROCESO DE LA INVESTIGACION...1

1.1. Planteamiento del problema	1
1.2. Justificación de la importancia del tema	2
1.3. Hipótesis	3
1.4. Límite temporal y espacial	3
1.5. Objetivos	4
1.6. Técnica metodológica	4

CAPITULO 2. ORIGENES DE LA RECAUDACIÓN5

2.1 La Recaudación	5
2.2 Relación tributaria	8
2.3 El objeto del Tributo	8
2.4 Fuente del Tributo.....	9
2.5 Hecho imponible	9
2.6 Nacimiento de la obligación fiscal	10
2.7 Determinación de la obligación fiscal	10
2.8 Época de pago de la obligación fiscal	11
2.9 Exigibilidad de la obligación fiscal	11
2.10 Sujeto activo	11
2.11 El sujeto activo en la legislación mexicana	12
2.12 Competencia entre Federación, estados y Municipios	12
2.13 Sujeto Pasivo	13
2.14 Clasificación de los sujetos pasivos	14
2.15 La capacidad del sujeto pasivo	15

2.16 El sujeto pasivo en la legislación mexicana	16
2.17 Crédito fiscal	22
2.18 Evolución histórica	24
2.19 Historia de la tributación en México	33
2.20 Bibliografía	39

CAPITULO 3. POLITICA FISCAL EN MEXICO40

3.1 Elementos que la integran; Los ingresos	48
3.2 Medios de financiamiento	49
3.3 Los egresos	65
3.4 El Presupuesto de Egresos de la Federación.....	68
3.5 La programación del gasto público	71
3.6 Proceso de preparación del proyecto de presupuesto de egresos	86
3.7 Teorías Económicas: Equivalencia Ricardiana	93
3.8 La riqueza de las naciones de Adam Smith	109
3.9 La Teoría Neoclásica	115
3.10 La reacción de Keynes	122
3.11 Teoría de la Estabilidad Hegemónica.....	127
3.12 Bibliografía	135

CAPITULO 4. LA PLANEACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN138

4.1 ¿Qué es la Planeación fiscal?	138
4.2 Función de la Planeación Fiscal. Planeación Tributaria	142
Función de la Planeación Fiscal. El papel de los impuestos en las empresas.....	144
4.3 ¿Quién la realiza? Departamento de impuestos.....	146
¿Quién la realiza? Funciones del departamento impuestos.....	147
¿Quién la realiza? El gerente de impuestos.....	148

4.4 Conductas que se desarrollan. Conceptos aplicados de evaluación	
financiera	154
Valor presente	155
Valor presente neto.....	156
Tasa de rendimiento esperado.....	156
Costo de oportunidad	157
Costo de capital	157
Índice de Inflación	157
Ahorro interno	159
Ahorro fiscal	160
Ahorro total	161
Valor económico agregado	161
Tasa real de impuestos	162
Impuestos y estructura de capital	162
Generación de ahorro y riqueza	163
Arrendamiento de equipo	165
Obligaciones convertibles en acciones	166
Emisión de acciones. Las acciones de capital	167
Impuestos diferidos	170
Diferencias definitivas	172
Diferencias temporales	174
Reserva para la creación de valor agregado	175
Crédito ordinario y línea recta	176
Ahorro interno y ahorro fiscal, porcentajes de ahorro	176
Valuación de inventarios	178
Inventarios periódicos	179
Inventarios permanentes	180
Determinación del costo de ventas	180
Método PEPS	181
Método UEPS	181
Método Promedio	182

Efectos sobre la utilidad y la renta líquida gravable	183
Valuación de inventarios por el método de doble extensión	184
4.5 Aspecto fiscal de la planeación	190
4.6 Sustento legal de la tributación	190
4.7 Clasificación de los tributos	194
4.8 Diferentes tipos de impuestos	195
4.9 Teorías tributarias	205
4.10 Bibliografía	221

CAPITULO 5. LA PLANEACIÓN EN EL ESQUEMA TRIBUTARIO

MEXICANO222

5.1 Impuestos contenidos en las leyes mexicanas	223
5.2 Concepto de renta	225
Teoría de las fuentes	226
Teoría del incremento patrimonial neto más consumo	228
La teoría de Irving Fisher	230
5.3 Sistemas de imposición a la renta o a los réditos	233
Impuestos reales o cedulares	233
Sistema Unitario	235
Sistemas mixtos	237
Impuesto sobre la renta de capitales mobiliarios y rentas de títulos	241
Impuesto sobre los intereses	242
Intereses de títulos públicos	243
El desaliento del ahorro por el impuesto	244
Impuestos a los sueldos y los salarios	245
Traslación e incidencia	247
Remoción del gravamen	250
Disminución del consumo	251
Disminución del ahorro	253

Impuesto real sobre los beneficios netos de empresas comerciales, industriales, agropecuarias, etcétera	253
Incidencia del tributo	255
El impuesto a los réditos de las sociedades de capital	256
La doctrina financiera nos ofrece un interesante duelo entre dos concepciones:	258
Categorías de accionistas	260
Personalidad Societaria	263
El postulado de la igualdad	265
Traslación e incidencia del impuesto sobre la renta de las sociedades de capital	266
Doble imposición de utilidades	267
Coordinación de la imposición a la renta de las sociedades y de las Personas Físicas	271
Distribución de dividendos en especie	272
5.4 Imposición al consumo	274
Alcance de la responsabilidad solidaria	278
Impuesto al consumo	278
La empresa en la actividad económica	280
Exenciones	281
5.5 Regulación general y resolución miscelánea	290
Código Fiscal de la Federación y su reglamento	290
Reglas de carácter general (Resolución Miscelánea)	291
Decretos	292
5.6 Bibliografía	294

CAPÍTULO 6. LA PLANEACION FISCAL Y EL DERECHO PENAL295

6.1 Aspecto penal o punitivo fiscal	295
6.2 Las infracciones fiscales	299
6.3 Catálogo de delitos fiscales	303
6.4 La reacción frente al fraude de Ley en materia tributaria	306
6.5 Lucha contra el fraude de Ley en la elaboración de la norma tributaria	306
6.6 Lucha contra el fraude de Ley en la aplicación de la norma tributaria	309
6.7 El fraude de Ley en el ámbito tributario internacional	312
6.8 Los paraísos fiscales	314
6.9 Los términos de Evasión y Elusión	317
6.10 La infracción tributaria	317
6.11 El abuso del derecho	317
6.12 El negocio jurídico indirecto y la simulación	318
6.13 La economía de opción	318
6.14 Cláusulas anti-elusión en el ámbito internacional	319
6.15 Delito de evasión	322
6.16 Problemas de la interpretación y de la elusión tributaria	333
6.17 La aplicación de los principios del derecho penal en el derecho Tributario	336
6.17 Bibliografía	347

CAPÍTULO 7. CONCLUSIONES349

CAPÍTULO 8. RECOMENDACIONES353

Resumen

El presente trabajo de investigación busca establecer claramente que la planeación fiscal no es sinónimo de evasión fiscal, tal y como las autoridades fiscales lo establecen, ya que las propias leyes fiscales permiten que los contribuyentes puedan hacer valer en su beneficio, las distintas posibilidades de estructurar mecanismos fiscales que permitan aligerar su carga tributaria, y traer consigo beneficios financieros que les permitan incrementar sus utilidades y patrimonios, aumentar su capacidad productiva, entro otros, pero que al tener estos mecanismos su sustento, precisamente en el cumplimiento de tales disposiciones fiscales, no se configura la evasión fiscal.

Palabras Clave:

Planeación

Evasión

Autoridades

Contribuyentes

Mecanismos

Aligerar

Abstract (Summary)

This research seeks to establish clearly that the tax planning is not synonymous with tax evasion, as the tax authorities established as their own tax laws allow taxpayers to assert their advantage, the various possibilities of structuring fiscal mechanisms to lighten their tax burden, and bring financial benefits that allow them to increase their profits and assets, increase their productive capacity, among others, but these mechanisms to have their livelihood, precisely in compliance with those tax provisions, not tax evasion is configured.

Keywords:

planning

evasion

authorities

contributors

mechanisms

Lighten up

INTRODUCCIÓN

Los antecedentes de los sistemas impositivos los encontramos en los censos derechos y servidumbre que se percibían en la Edad Media, Berlini (1975) menciona que la historia de la humanidad, sea cual fuere la raza, el pueblo, la civilización, el lugar y la época, aparecen vinculados entre sí con invisibles lazos que denotan su origen y propensión sociable, asimismo Flores (2003) expresa que surge también el atender necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechas requieren gastos que deben ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad.

Dando origen a una relación tributaria en la que intervienen el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios; porque tienen derecho de exigir el pago de tributos y sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. (Flores 2001).

Dicha relación tributaria da como resultado que, el sujeto activo como el sujeto pasivo se vean en la necesidad de planear, uno el pago del impuesto y el otro lo que recibirá por ese concepto.

En el caso del sujeto activo, surge la Ciencia de las Finanzas Públicas que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procuran las riquezas materiales necesarias para su vida, funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas.

De ahí que los impuestos son considerados como un recurso indispensable, para que la administración pública este en posibilidades de cumplir con sus objetivos propuestos, debido a que son considerados como, una fuente de ingresos indispensable del presupuesto de la federación y estar en posibilidades de satisfacer necesidades de tipo colectivo, es por ello que se requiere que los mexicanos contribuyamos al pago de los impuestos, obligación establecida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Considerando lo anterior es fundamental, para la administración pública realizar su planeación económica tributaria, como una actividad estructurada, ordenada mediante leyes, reglas, principios, técnicas y el esfuerzo cooperativo a fin de satisfacer las necesidades colectivas que le han sido encomendadas.

Con respecto al sujeto pasivo, Hernández (2008) define planeación, como el proceso de conceptualizar a la organización en el futuro, presentando bases sólidas para la toma de decisiones ya que proyecta las acciones por medio de un plan rector de largo plazo que determina y define: objetivos, estrategias, políticas, programas, procedimientos con sus normas de operación y da una orientación de la prioridad con que deben utilizarse los recursos económicos, a partir de presupuestos y/o proyectos de inversión.

Dicha planeación es importante para las empresas a fin de conservar su patrimonio y acrecentarlo por medio de la obtención de utilidades; el cual se define como el conjunto de bienes y derechos, obligaciones y deudas pertenecientes a una persona física o moral, susceptible de estimación económica que constituyen una universalidad de derechos.

CAPITULO I. LINEAMIENTOS EN EL PROCESO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Por las utilidades obtenidas, las empresas pagan un impuesto, por tal motivo siempre buscarán la manera de pagar lo menos posible, de ahí el origen del término planeación fiscal; definida como el conjunto de medidas de carácter fiscal que adopta un contribuyente para cumplir con estricto apego a la Ley, con sus obligaciones fiscales al menor costo posible (Manzano 2004), y las autoridades fiscales (sujeto activo), buscarán la forma de recaudar más ingresos vía impuesto, porque lo que tratará de evitar la planeación fiscal e incluso llamarla evasión fiscal.

1.2 JUSTIFICACIÓN DE LA IMPORTANCIA DEL TEMA.

La planeación fiscal no obstante de considerarse una actividad importante y legítima, debido a los aspectos jurídicos que le dan sustento, la falta de claridad en las leyes correspondientes, ha dado origen al uso de estructuras que desafían a las autoridades fiscales llegando incluso a considerar éstas prácticas como evasión fiscal y tomar medidas para combatirla.

1.3 HIPÓTESIS.

Afirmar que la planeación fiscal es una herramienta indispensable, para hacer eficiente el uso de los recursos económicos de las empresas y proteger su patrimonio, utilizando las figuras jurídicas más adecuadas, con responsabilidad y ética a fin de evitar que las autoridades fiscales lleguen a tipificarla como defraudación fiscal.

La planeación fiscal es un instrumento eficaz para las empresas, que dentro del ámbito normativo cumplen con sus obligaciones fiscales, y de esta forma se obtienen beneficios, financiamientos, liquidez, y rentabilidad, pero no significa que se evada el pago total o parcial de las contribuciones a cargo.

1.4 LIMITE TEMPORAL Y ESPACIAL.

Es necesario pensar a futuro sobre la vida socio jurídico económica de la sociedad, por eso resulta imprescindible establecer las necesidades de la empresa, su giro, y analizar detalladamente la legislación aplicable en el momento, y estar atento a las reformas que se suscitaran en el futuro.

1.5 OBJETIVOS.

General: Señalar las diferencias que existen, entre una adecuada planeación fiscal y el incurrir en prácticas que derivan en la comisión de algún delito de defraudación fiscal como resultado de evadir el poder fiscal del Estado.

Específico: Al establecer las diferencias entre lo que es legal y lo que no lo es, podemos afirmar que los contribuyentes pueden liberarse de cargas fiscales que les son inherentes, al momento de estructurar estrategias dentro del marco de la Ley, las cuales no configuran a la Evasión Fiscal.

1.6 TÉCNICA METODOLÓGICA.

Para la realización de este trabajo de investigación denominado Tesis, utilizare el método Lógico, y Racional Descriptivo. De igual manera, haré uso de las técnicas de investigación; Bibliográficas, legislativas, consuetudinarias y medios electrónicos al alcance.

CAPITULO 2. ORÍGENES DE LA RECAUDACIÓN

2.1 La Recaudación.

Es un concepto genérico que engloba a todas las actividades que realiza el Estado para sufragar sus gastos; los tributos constituyen prestaciones exigidas obligatoriamente por él, esto en virtud de su potestad de imperio, para atender a sus necesidades y llevar a cabo sus fines, para ello se vale de la actividad financiera denominada recaudación, la cual consiste en hacer valer las normas jurídicas impositivas y exigir a la población su contribución para sufragar el gasto necesario para dar cumplimiento a las metas por las cuales fue creado el estado.

En México, los ingresos del estado son señalados por el código fiscal de la federación, y es una disciplina que esta definida por de la Garza¹ *como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación.*

La palabra fisco proviene viene del latín fiscos que quiere decir, cesta de mimbre en la que se guardaba el dinero de la recaudación en la época del imperio romano.

¹De la Garza Sergio. citado por Rodríguez Lobato Raúl. *DERECHO FISCAL*. Segunda edición. Oxford University Press. México 199, página 12.

Por otra parte, es necesario determinar el significado de la palabra recaudación, en las circunstancias y en el marco jurídico en que se desarrolla. Es la actividad del Estado en el entramado de la rama jurídica del Derecho Fiscal y la cual se entiende como materia fiscal, de lo relativo a los ingresos que obtiene el Estado a través de:

Contribuciones, multas, recargos, derechos y aprovechamientos, así como la relación que nace entre el Estado y los contribuyentes por consecuencia de esa actividad.

La materia fiscal, es el medio por el cual se realizan las determinaciones fiscales, la liquidación, el pago, las devoluciones, las exenciones, la prescripción y el control de los créditos fiscales que se realiza por medio del derecho administrativo a través de las diferentes dependencias gubernamentales como el SAT y SHCP.

El objeto de la recaudación es realizar el cobro de las obligaciones tributarias que emanan del supuesto normativo contenido en las normas fiscales hechas por el legislador con anterioridad al hecho.

El impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley con carácter obligatorio a cargo de personas físicas o colectivas destinada a cubrir los gastos públicos.

La obligación fiscal consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al estado en virtud de haberse causado un tributo, dicha cantidad puede solicitarse coactivamente en caso de falta de pago oportuno.

El objeto de la obligación fiscal es un dar, un hacer o un no hacer. La doctrina la clasifica en dos:

- La obligación sustantiva: Es la obligación de dar.
- La obligación formal: Es la obligación de un hacer o un no hacer.

La obligación fiscal es de derecho público, tiene su fuente en la ley, el acreedor o sujeto activo siempre es el estado; el deudor o el sujeto pasivo es el particular que puede ser una persona física o una colectiva que encuadre dentro del supuesto legal.

La finalidad de la obligación fiscal es recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; surge con la realización de actos jurídicos imputables al sujeto pasivo. Esta cantidad se obtiene mediante estudios realizados por el poder ejecutivo y aprobado por el congreso de la unión, a los cuales se les conoce como presupuesto de egresos y ley de ingresos de la federación.

La obligación fiscal se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain², como el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige un deudor,

² Margain Manatou, Emilio citado por Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford University Press. 2a edición. México 1998. página 121.

denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Por su parte de la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: Un acreedor, un deudor y en el centro, un contenido que es la prestación del tributo.

2.2 RELACION TRIBUTARIA.

Sobre este punto Margain³ nos dice que al dedicarse una persona a la realización de actividades que se encuentren gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el estado relaciones de carácter tributario; debiéndose una y otra a una serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, y nunca del sujeto activo.

2.3 EL OBJETO DEL TRIBUTO.

Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto del gravamen, es decir, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de la finalidad del tributo; cuando se habla de objeto de tributo, se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición.

³De la Garza, citado por Lobato Rodríguez, Raúl. Ob.cit, página 17. Idem, página 121.

Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. El objeto del tributo quedara precisado a través del hecho imponible.

2.4 FUENTE DEL TRIBUTO.

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como la fuente del tributo podemos obtener entre otros, los siguientes: Producción, distribución, compra-venta de primera mano, otras compraventas ulteriores y el consumo general de bienes materiales.

2.5 HECHO IMPONIBLE.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha llamado, hecho imponible⁴.

El hecho imponible nos dicen que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y solo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia:

A) Que en ausencia de una cualquiera de los elementos que concurren a formar parte del presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce.

⁴ Cfr. Eusebio González García *Clasificación de los tributos: Impuestos y tasas*. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Panamericana. Número 5 Año 1991, página 34. y Ramón Reyes Vera. *Hecho imponible, objeto y base gravable y tributo*. Revista El nuevo consultorio fiscal, número 286 Año 2001.

B) Que no es posible establecer una distinción entre los distintos elementos del presupuesto, en cuanto nos referimos a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido.

C) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que califica el presupuesto posible.

2.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL.

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal, y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real de esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

2.7 DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL.

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y a precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice que a través de esta institución el estado tiende a un fin único y predominante:

Hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada.

2.8 EPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La época de pago de a obligación fiscal es el plazo o el momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

Se distinguen tres casos:

- A. El gravamen se paga antes de que nazca a obligación fiscal.
- B. El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal.
- C. El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal.

2.9 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra el término de la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

2.10 SUJETO ACTIVO.

En el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el estado, pues solamente el, como ente soberano está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

En los estados organizados políticamente como federaciones no solo el estado federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen, en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución federal.

2.11 EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACION MEXICANA.

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el estado, ya que el artículo 31 fracción IV de la constitución política del país, establece la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la federación, los estados y a los municipios, y no se prevé en la ley fundamental a ninguna otra persona individual o colectiva como sujeto activo, ni se prevé tampoco la facultad del estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

2.12 COMPETENCIA ENTRE FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS

En términos generales, la constitución Federal no hace una distribución de las fuentes Tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, estados y Municipios. La opinión general, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el fundamento Constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el artículo 124 de la Ley Fundamental Mexicana, el cual dispone que todas las facultades que nos están expresamente concedidas por la constitución a los funcionarios Federales, se entienden reservadas a los estados.

2.13 SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligaciones fiscales.

Estudiaremos la contribución, por considerar que se trata de la obligación fiscal más importante.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo.

El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente del derecho, y el segundo el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al derecho fiscal es el primero, "solo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal".

2.14 CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS

El contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o por una consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, el pago de un gravamen no cubierto por un deudor original.

Hay varias clasificaciones de sujetos pasivos:

A) Sujetos pasivos por deuda propia, con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo a su causahabiente "Mortis causa" o "Inter. Vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

B) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley pueden disponer libremente no solo de sus bienes, si no también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero.

C) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no solo la parte que le corresponde.

D) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de la ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

E) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal que no fueron cumplidas, la cual trate como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo; el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

F) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto el cual el bien constituye la garantía objetiva.

2.15 LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquel los principios de la capacidad jurídica en esta rama del derecho.

La única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra. El procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal, y de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional

2.16 EL SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En México solo las personas físicas o morales pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1°, el cual dispone que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos

Bielsa al definir 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". Para Fleiner los impuestos "Son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".

La definición de que el impuesto adopte nuestra legislación federal y que contratamos consignada en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

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

2a.-El pago del impuesto debe ser obligatorio. En su artículo 31, fracción IV, la Constitución, nos señala la obligación que todos los mexicanos tenemos 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.

Esta 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.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto, no deriva del hecho que el Estado, al gravar los actos o actividades relacionados 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, mas bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimientos al crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.

3a.-Debe ser proporcional y equitativo. ¿Qué debemos entender por "proporcional y equitativo"? ¿Son dos conceptos o en uno solo, es decir, debemos de estudiar por un lado el significado de proporcionalidad y por otro el de equidad, o bien, los dos términos, los dos vocablos, constituyen un solo concepto?

La suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razonó en forma correcta 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 aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentado la legislación tributaria mexicana, bien, se puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contiene las palabras "proporcional y equitativa". Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, 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.

En nuestra Legislación Fiscal Federal, encontramos ejemplos de ordenamiento o de preceptos que admiten la clasificación siguiente:

- a. Proporcionales, pero no equitativos
- b. No proporcionales, pero sí equitativos
- c. No proporcionales, ni equitativos

4a.- Se establezca 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 éste sólo 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 anticonstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la Federación.

5a.- El impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la Ley de Egresos. Otra característica última que el impuesto debe reunir, es que debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto. Si tenemos la obligación de contribuir para 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 inconstitucional.

A continuación se mencionan nueve diferentes tipos de gravámenes impositivos, así como las cantidades que en cada uno de ellos piensa recaudar en un ejercicio fiscal. Enumerados por orden de importancia, los impuestos federales vigentes son:

- a. *Impuesto sobre la renta.* Se trata de un impuesto muy general debido a que el universo de contribuyentes que abarca es numeroso y su recaudación es primordial, ya que se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos

puedan percibir, tanto las personas físicas como las morales, ya sea que residan en el país o en el extranjero.

b. *Impuesto al valor agregado.* En este caso se está también frente a un gravamen fiscal muy generalizado, que se aplica a un gran número de contribuyentes y que le permite al Estado una recaudación fiscal significativa. Aquí, se grava la actividad que realizan las personas que enajenan bienes o permiten el uso o goce temporal de ellos, o bien que presten servicios independientes o importen del extranjero bienes o servicios.

c. *Impuesto especial sobre producción y servicios.* Se trata de un gravamen que aglutina diferentes actividades industriales y de prestación de servicios personales. La fabricación o importación de bebidas alcohólicas, de cerveza, de aguas envasadas y refrescos o de cigarrillos, están sujetas al pago de este impuesto de producción. Asimismo, los servicios de comisión, correduría, mediación, agencia, representación, consignación o distribución de bienes afectos al pago de este impuesto también están consideradas por esta ley.

d. *Impuesto al comercio exterior.* La apertura de México al comercio internacional, produjo en épocas recientes un aumento importante en la recaudación de este renglón impositivo. Aquí se gravan todos los actos relacionados con la importación o exportación de mercancías.

e. *Impuesto al activo.* Esta contribución era relativamente nueva en el sistema tributario Mexicano, antes de su derogación en 2007. Se creó con el propósito de que las personas que realizaban actividades empresariales, se condujeran con mayor fidelidad en el pago del impuesto sobre la renta, ya que las cantidades que se pagaran

por este concepto eran acreditables contra el impuesto al activo que le hubiera correspondido pagar al contribuyente. Este gravamen se aplicaba a todas aquellas personas físicas o morales que permitan a empresas el uso o goce temporal de bienes.

El impuesto se aplicaba sobre los bienes y derechos apreciables en dinero.

f. *Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.* Este gravamen se aplica a las personas físicas o morales que sean propietarias o que por cualquier causa o motivo posean un vehículo de los mencionados por la propia ley, cuyo común denominador es el de que sea impulsados por un motor. El único caso que contempla esta ley de un vehículo no propulsado por un motor es el de los veleros.

g. *Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.* Los ingresos que se obtienen por este importante medio de comunicación son cada día más significativos para las empresas que lo prestan y que por ello el Estado ha creado un gravamen especial para esta actividad que corre a cargo de las personas o empresa que prestan ese servicio.

h. *Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.* Con la finalidad de ejercer un control adecuado sobre los pagos de salarios que realicen los patrones a sus trabajadores, el fisco federal ha creado este impuesto con una cuota del 2% sobre el importe de los sueldos pagados por el patrón, y el gravamen es a su pago.

i. *Impuesto sobre automóviles nuevos.* Todos los fabricantes, ensambladores e importadores de automóviles son contribuyentes de este impuesto. La contribución se origina por el simple acto de la fabricación, el ensamble o la importación de la unidad y la obligación de pago se actualiza al momento de enajenar o importan el vehículo.

Además de estos impuestos, la Ley de Ingresos señala otros gravámenes de carácter fiscal, como: el Impuesto sobre la Adquisición de bienes Inmuebles, cuya aplicación le corresponde a las autoridades hacendarías municipales, de acuerdo con los convenios de coordinación fiscal celebrados entre la Federación y las entidades federativas.

2.17 CREDITO FISCAL

Un tema muy importante a dilucidar en esta materia es él referente a precisar que debe entenderse por crédito fiscal. Por deducción lógica se admite que tienen este carácter todas las cantidades en dinero determinadas y liquidadas de conformidad con una ley tributaria. Así se ha determinados una cantidad a pagar, por la aplicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o el de la Ley del impuesto al Valor Agregado, por ejemplo, esas cantidades tienen el carácter de créditos fiscales.

Ese mismo carácter tienen los accesorios de las contribuciones, como las cantidades procedentes de la actualización de un adeudo fiscal, las indemnizaciones por la falta de pago de un cheque destinado a cubrir un adeudo fiscal, así como los intereses los recargos y las multas derivadas de una contribución.

Sobre este aspecto, como ya se dijo, no hay duda de que se está frente a diversos tipos de créditos fiscales. En la práctica, la legislación fiscal les da a otros adeudos el mismo carácter de créditos fiscales, aun cuando no se derivan de la aplicación de una ley fiscal, sino de una ley administrativa, o incluso de un acuerdo de voluntades entre un órgano estatal y un particular. En este caso se encuentran en la legislación fiscal federal Mexicana, contenidos dentro de los créditos fiscales, los adeudos provenientes de los siguientes elementos.

1. **Aprovechamientos.** Tienen el carácter de créditos fiscales los aprovechamientos consistentes por ejemplo, en una multa impuesta por una dependencia gubernamental por infracción a una disposición administrativa de cualquier tipo, los adeudos que tenga un organismo descentralizado o empresa de participación estatal, cuando esos recursos formen parte de los remanentes que deban ser entregados a la hacienda pública, así como los ingresos que se deriven de operaciones de financiamiento que otorgue la federación.

2. **Adeudos de deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho de exigir de sus servidores públicos o de los particulares.** Los adeudos provenientes de una disposición indebida de fondos públicos que hubiere hecho un servidor gubernamental de la federación, o del costo del daño patrimonial ocasionado por un particular al Estado, por la destrucción de señalamientos en la carretera con motivo de un accidente que se considere fortuito, y cuyo importe haya sido ya determinado en cantidad líquida. Esos adeudos adquieren, por disposición de la ley, el carácter de créditos fiscales.

3. **Los demás ingresos federales a los que las leyes que los regulen les den el carácter de créditos fiscales.** En este caso se tiene por ejemplo, que la Ley de comercio Exterior Mexicana señala que las cuotas compensatorias que se impongan a los importadores para regular desventajas competitivas de carácter ilegal tendrán el carácter de aprovechamientos.

Lo anterior significa que la ley de la materia, que desde luego no es un ordenamiento de carácter fiscal, le atribuyo a esas cuotas la categoría de créditos fiscales al asimilarlos a los aprovechamientos.

2.18 EVOLUCIÓN HISTÓRICA.

La Edad Media.

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y de las necesidades económicas de los Estados han impuesto; pero indudablemente un gran número de los gravámenes actualmente se encontraban en las prestaciones que exigían los señores feudales.

Haremos un somero análisis de la situación tributaria en la Edad Media, sólo con el objeto de hacer notar los orígenes históricos de ciertos gravámenes contemporáneos, tales como los impuestos aduanales, los que gravan el consumo, el impuesto sobre la propiedad territorial y aun el impuesto sobre la renta, cuya aparición se hace datar de 1789 cuando ya en Inglaterra, en plena Edad Media, se exigía un

quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes.

Organización económica y política.

Para entender debidamente la naturaleza de las exacciones existentes en la Edad Media, hace falta hacer una breve exposición sobre la organización económica y política imperante. En lo político, el último momento de unidad de la Europa Occidental cristiana, se realizó en el Imperio de Carlo Magno, quien pudo transmitir la corona imperial a su hijo, Luis el Piadoso, en el siglo V de nuestra era.

Pero a partir de entonces ocurre una desmembración del Imperio al mismo tiempo que un acrecentamiento del poder de los grandes señores, al grado de que el rey llegó a ser un noble más, a veces con autoridad inferior a la de los condes, pues aún cuando éstos teóricamente reconocían su jerarquía superior, en la realidad negaban su autoridad, llegándose al extremo de que un descendiente de Carlo Magno muriera en la prisión del conde de Vermandois.

Al mismo tiempo, y a partir del siglo V, se observa una desaparición paulatina del comercio y de las grandes ciudades, que provocó un cambio en la economía, que se convierte en una economía de tipo rural; pero esta economía era de tipo rudimentaria porque solamente se pretendía que el campo produjera lo necesario para el uso y consumo de sus propios habitantes, pues no había ya ciudades a las que abastecer ni comerciantes que llevaran los productos de unas regiones a otras. Esto explica la frecuencia con que en esta época apareció en Europa la plaga del hambre.

Como consecuencia de este proceso y de causas diversas, cuyo conocimiento no es muy preciso por la falta de documentación sobre esa época, en el siglo XI, aparece Europa dividida en grandes extensiones territoriales, sometidas al dominio de un gran señor teóricamente ligado al rey, pero en realidad actuando con independencia de él y aun enfrentándosele.

Al lado de esos grandes dominios aparecían algunas pequeñas propiedades pertenecientes a algún señor independiente, propiedades que recibieron el nombre de *alodios*; pertenecían a su dueño en propiedad absoluta, de la que podía disponer libremente.

Dentro de las grandes propiedades había extensiones reservadas para la explotación directa por el señor, otras que se daban a los artesanos a cambio del reconocimiento por parte de éstos, de un vasallaje, debiendo prestar al señor fidelidad y lealtad, promesa que debían renovar cada vez que había un cambio de vasallo. Tanto los señores como los vasallos hacían trabajar sus tierras por los aldeanos, que a su vez estaban divididos en dos categorías: los *ingenuiles* o hombres libres, que no podían ser sometidos a trabajos serviles y los *siervos*, que realizaban los trabajos viles y que eran sucesores de los esclavos de la antigüedad.

Los vasallos con relaciones directas con el señor, tenían a su vez sus vasallos, y éstos los suyos, formándose así una cadena de relaciones que empezaba con el señor y terminaba con los siervos. Las obligaciones de cada uno variaban de nombre y de número no sólo de un lugar a otro, sino aun de una persona a otra dentro del mismo grado de vasallaje. Todo esto da gran confusión a estas relaciones por lo que sólo en forma general puede hablarse de las prestaciones que había obligación de pagar.

Obligaciones de los vasallos.

El vasallo tenía para con su señor obligaciones que pueden dividirse en dos grupos: las relativas a la prestación de servicios personales, y las relativas a prestaciones económicas.

Entre las personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres, pues ya en el siglo XIII sólo consistía en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días.

También tenía la obligación el vasallo de permanecer de guardia en el castillo del señor y la de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aun cuando esta obligación también se fue reglamentando hasta precisarse el número de visitantes que estaba obligado a recibir, la atención que debía darles y el número de veces en un año.

También estaba obligado el vasallo a dar consejo al señor en los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año: en Pascua, Pentecostés y Nochebuena.

Entre las prestaciones de carácter económico estaban las ayudas en dinero. Estas ayudas fueron primero arbitrarias, después se reglamentaron limitándolas y llegaron posteriormente a través de un proceso evolutivo, a convertirse en los subsidios que en épocas posteriores concedían los parlamentos a la corona. Había cuatro casos especiales en los que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y

eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando éste marchaba para las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo.

Cuando había cambio de vasallo por muerte, debía pagarse al señor un rescate o indemnización, que en el norte de Francia era de un año de renta. La hija del vasallo debía casarse con la persona designada por el señor y, para no hacerlo, se debía pagar un elevado rescate.

Si el vasallo vendía su feudo debía obtener la aprobación del señor y pagar un impuesto, que, a veces, era de tres años de renta.

Cuando el feudo pasaba en herencia a un menor, originalmente lo recuperaba el señor; a partir del siglo XI el señor respetaba la transmisión, pero ejercía la tutela del menor y administraba el feudo, conservando los frutos recogidos durante su administración, y exigiendo a veces, después de la entrega de la herencia, cuando el heredero llegaba a la mayor edad, un año de renta. Cuando se pretendía que heredara el feudo algún pariente colateral se cobraba una cantidad llamada relieve.

Obligaciones de los siervos.

Los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de carácter económico.

Entre las de carácter económico pueden señalarse las siguientes: la capitación, el formariage y la mano muerta.

La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.

El formariage o servidumbre matrimonial, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo esta cantidad normalmente muy elevada; en cambio, cuando se casaban dos personas del mismo feudo el censo era insignificante.

La mano muerta, es el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando éstos morían sin dejar hijos. Los colaterales no tenían derecho a heredar, y si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate, a lo que se llamaba "derecho de relieve".

Obligaciones de otros miembros del feudo.

Por lo que se refiere a los demás miembros del feudo las rentas más comunes eran las siguientes: el censo, el pecho o talla y las tasas de rescate.

El censo era una renta en metálico que los aldeanos tenían que pagar en proporción de su predio; si no la pagaban se les despojaba o se les exigía una multa. En algunos países existían impuestos sobre la casa o el fuego, que recibían el nombre de masurage, focage, fumage.

El pecho o talla era una talla impuesta era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se

encontraban los cuatro ya mencionados: casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las Cruzadas.

Las tasas de rescate eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

Otras obligaciones generales económicas.

Otras prestaciones generales consistían en cargas en especie, que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía: Gavillas de trigo, de avena, de heno, parte de las vendimias, gallinas, cera, etc.

Se percibían derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etc. se cobraban derechos por la venta del trigo, de la sal, de la carne, de las mercancías, de cerveza, de parada, de mercado, de canasta, de feria, etc.

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lagar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de "banalidades", porque se instituyeron por medio del bando, pregón o edicto.

Se exigían derechos por cortar la leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en aguas señoriales; por ejemplo, en Inglaterra se cobraban derechos por la pesca del esturión y de la ballena en las aguas que bañan las costas inglesas.

Otra fuente de ingresos eran las multas que se cobraban por diversos delitos y que se fijaban en forma arbitraria. Los que comparecían ante los tribunales estaban también obligados a pagar derechos por el servicio de justicia.

Otras obligaciones personales.

Entre las obligaciones de carácter personal que tenían los aldeanos estaban la de cultivar los terrenos propios del señor, cuidar sus viñeros, segar sus trigos, almacenar sus mieses; se fijaba el número de días de trabajo que debían destinarle y si debían concurrir sólo con sus brazos o también con animales y aperos. Debían también transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar los caminos y los edificios, etc.

Otros ingresos.

Además de los derechos antes mencionados, el señor tenía el de la confiscación de los bienes de aquellos de sus vasallos que faltaban a la fe jurada, y el llamado derecho de naufragio, que consistía en que todos los restos de los naufragios que el mar arrojaba a las costas, pertenecían al señor; el papa Gregorio VII en el Concilio de Roma, en 1078 y después de Alejandro III en el de Letrán, excomulgaron al que hiciera uso de este derecho. Lo prohibió en Sicilia Federico II en 1231 y San Luis, rey de Francia, negoció con el duque de Bretaña para que perdonase a los buques que tuviesen un salvoconducto de él.

También tenía derecho el señor a los bienes que tuvieran en su poder los extranjeros que morían intestados y a los tesoros ocultos.

Los señores gravaban también el tránsito a las mercancías, y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puestas de las poblaciones, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie.

A medida que el poder real se fue consolidando se procuró reducir el número de estos impuestos, pero todavía en el siglo XIV se contaban sobre el río Loire, 74 en el tramo de Roarne a Nantes; 70 en el Garona y 9 en el río Sena, entre el puente grande de Paris y la Roche Guyon.

Además de esos derechos, el señor tenía el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por él mismo, y podía obtener también de los mercaderes, al fiado, los géneros que le convenía.

También tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en tanto que éste estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; esto daba lugar a que procuraran que la vacante durara el mayor tiempo posible.

Para el cobro de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

La Evolución.

En estos derechos feudales, como lo hemos dicho ya, encontramos el origen de diversos impuestos que existen en la actualidad; desde luego puede observarse, que las ayudas otorgadas por los vasallos a su señor, fueron reglamentándose poco a poco y han llegado a convertirse, por ejemplo, en los subsidios que en casos extraordinarios concede el Parlamento a la Corona Inglesa.

Los derechos de peaje fueron desapareciendo y solamente han subsistido, transformados en impuestos de importación o de exportación, gravando la entrada o la salida de los productos de un país, teniendo más que una finalidad de carácter fiscal, una finalidad proteccionista.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

Los impuestos sobre transmisiones hereditarias han substituido hasta nuestros días; así como los que gravaban el consumo de diversos artículos: sal, cerveza, etc.

La talla o pecho se convirtió en el impuesto a la propiedad territorial, conservado todavía en tiempo de la Revolución Francesa, a pesar de la transformación que había sufrido, el nombre de talla.

2.19 HISTORIA DE LA TRIBUTACIÓN EN MÉXICO.

Las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus

huevos y al momento de recibirla ésta debería estar picando un cascarón; a cambio ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo, los "Tequiámatl" (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códigos, relacionado con la administración pública dentro del Imperio Mexica.

Existían varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos, de tiempo, etc. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos tipos:

- 1) En especie o mercancía (impuesto según provincia, su población, riqueza e industria).
- 2) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

HERNAN CORTEZ.

Llegó a México, quedó sorprendido con la bella organización del pueblo Azteca, sin embargo estuvo en desacuerdo con la forma en que se cobraban los tributos. Hernán Cortés quedó a la cabeza del pueblo Azteca, y los tributos de flores y animales quedaron atrás, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas.

Al "rescatar" las tierras en nombre del Rey de España, correspondió, entonces, la quinta parte de los bienes, a la monarquía española: Quinto Real. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación (primer documento fiscal), donde nombra a un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la Recaudación del Quinto Real.

MÉXICO INDEPENDIENTE.

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia, lucharon en contra de la esclavitud y por la abolición de alcabalas (impuesto indirecto 10% del valor de lo que vendía o permutaba), gabelas (gravámenes) y peajes (pago de derecho de uso de puentes, y caminos). El sistema fiscal se complementa en esta etapa; así, se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero.

ANTONIO LÓPEZ DE SANTA ANNA Y SUS DECRETOS.

Arribado al poder, Antonio López de Santa Ana decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta, también, un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo frisón (robusto) y un peso por cada caballo flaco; además, un peso al mes por la posesión de cada perro.

JUÁREZ Y LA INTERVENCIÓN FRANCESA.

Entre los principales cambios hacendarios de esta época, se tiene un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas; el establecimiento de la Lotería Nacional y de la "Contribución Federal" (25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en la de los Estados).

EL PORFIRIATO.

En principio, Porfirio Díaz duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobraron impuestos por adelantado; recaudó 30 millones de pesos, pero gastó 44. En este período se generó la deuda externa en alto grado; se pagaban muchos intereses. Se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio.

Con la llegada del Ministro de Hacienda José Yves Limantour, en 1893, se nivela la Hacienda Pública, aumentando las cuotas de los Estados y la Federación, se reduce el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados, se buscaron nuevas fuentes de ingresos en el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas; se regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

LA REVOLUCIÓN.

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas.

Siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aun cuando seguía utilizado los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero, para aquellos bienes como armas y municiones, requerían, entonces, de "préstamos forzosos" en papel moneda y oro.

Cada jefe militar emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición, a fin de proveerse inmediatamente de fondos y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas, recaudaban un impuesto metálico, derivado del petróleo.

ÉPOCA DE PAZ.

Después de la guerra, vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México. Así, fueron invitados para tal tarea, en calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas. Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal; el documento, resultado de la investigación del doctor Henry Alfred D. Chandley, Miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del Gobierno Federal Mexicano, se intituló: "Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano con Proposiciones para la Reestructuración del Sistema".

Este sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento.

Entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos como: servicio por uso de ferrocarriles; impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados; impuesto por consumo de luz; impuesto especial sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas redundaron en

beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y, en general, se modernizan procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud: 40% para bebidas alcohólicas; 16% la cerveza; se duplicó el impuesto al tabaco; se desarrolló, en parte, un sistema de nuevos impuestos para gravar los artículos de lujo: teléfono, anuncios publicitarios o promocionales.

LA MODERNIDAD.

Han transcurrido muchos años para que se estabilice la situación y para que los gobiernos hayan modificado las leyes fiscales para disponer de recursos, construir obras y prestar servicios a la colectividad, procurando así una mejor distribución de la riqueza. El sistema tributario de nuestro país es mucho más que un conjunto de disposiciones fiscales; es parte de nuestra historia, de nuestras costumbres, de la idiosincrasia misma de los mexicanos.

Lo que en un tiempo se llamó "carga fiscal", es ahora, una contribución, una colaboración humana para que México cuente con escuelas, hospitales, higiene, comida, habitación, caminos, servicios públicos y fundamentalmente: PROGRESO.

2.20 BIBLIOGRAFÍA

- Baena, Guillermina; Montero, Sergio. *Tesis en 30 días: Lineamientos prácticos y científicos*. Editores mexicanos unidos. México 2003.
- Dehesa Davila, Gerardo. *Introducción a la retorica y a la argumentación*. Edit. Suprema corte de justicia de la nación, México 2004
- Ibarra, Juan de Dios. *Epistemologia juridica*. Edit. Porrúa, México 2003.

CAPITULO 3. POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO

Después de haber realizado una breve explicación sobre el tributo, y habiendo señalado los elementos que lo componen, es necesario conocer la historia de las contribuciones, ya que de esta manera podemos entender un poco la necesidad del estado de recaudar. Para continuar con el desarrollo de este proyecto de investigación debemos entender y analizar la razón por la cual se da esta necesidad del estado para recaudar. Entender el complejo entramado que constituye la relación del estado con la economía, resulta de vital importancia conocer la política fiscal, como bien dice Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario "La Política Financiera Nacional".

Política Fiscal.

1. ¿ Que es la Política Fiscal?

La política fiscal es el conjunto de medidas e instrumentos que toma el estado para recaudar los ingresos necesarios para la realización de la función del sector público. 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. Como hemos dicho anteriormente la Política Fiscal tiene 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: *recursos y gastos*, los primeros para financiar los segundos y éstos 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.

Presentado 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 éstos 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 obtienen por operaciones de crédito público en sus diversas formas, por emisión de papel moneda, o por otras operaciones financieras como, por ejemplo, la

devaluación por 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 éste 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 ésta sino la compatibilización de la actividad financiera con la actividad económica general.

En esta tarea se elegirán los recursos que cumplan con los requisitos que las convicciones predominantes de equidad y justicia imponen; se apuntará 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 neutralidad de la actividad financiera cuando no sea posible utilizar la conformidad.

Un paso más allá consiste 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 ésta la actividad que en la más antigua doctrina, pero que no ha desaparecido de la literatura financiera aún 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 otros posibles *ideales* tales como el de compensar al Estado por la fuga controlada de las víctimas de la persecución racista, como en el III Reich, la *Fluchtsteuer* (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 y social.

Por un uso peculiar de la terminología, esta 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 propósitos de política 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 producción de bienes y servicios públicos no sirven para la política de estabilización y de desarrollo, y sólo 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 sólo 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.

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 impuestos 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 incentivantes de nuevas inversiones o no desalienten ciertas inversiones no obstaculizando la asunción de nuevos riesgos empresariales.

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 u 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 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, (como los salarios de los funcionarios públicos) y cuánto 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 crearán tensiones inflacionistas; si se opta por emitir deuda pública se puede presionar al alza los tipos de interés. La emisión desmedida de dinero en Latinoamérica durante la década de 1980, generó 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 cuál 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.

Esta 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 (FMI, cuyos préstamos a los países menos industrializados suelen condicionarse al cumplimiento de determinadas medidas fiscales) o a 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 determinarán 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.

3.1 ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN

a) 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 sólo 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 sí lo producido por ellos.

El concepto de ingreso público tiene un uso restrictivo, pues bajo tal acepción sólo 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 por el administrativo.

3.2 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 sólo 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 moderna 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 siguiente:

ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la cámara de diputados

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El ejecutivo federal hará llegar a la cámara la iniciativa de leyes de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación a mas tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

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

La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la cuenta pública, la cámara de diputados se apoyara en la entidad de fiscalización superior de la federación. Si del examen que esta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinaran las responsabilidades de acuerdo con la ley.

Si del examen que realice la contaduría mayor de hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinaran las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la cámara de diputados del h. congreso de la unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Solo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de ley de ingresos y del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública, 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;

Impuestos:

Resulta ser 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 relacionados con el impuesto, sin pretender ahondar en los mismos, sino solamente esbozarlos, puesto que su estudio detallado corresponde al derecho fiscal.

En primer término, 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."

En segundo lugar, otro concepto que podemos mencionar es el 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 imposables." (Carlos M. **Giuliani Fonrouge**).

Finalmente, diremos que Francisco **Nitti** lo define como "una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos que 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".

Características. Normalmente, se estudian en este tema los principios o las características del impuesto. Pasamos a mencionar dos versiones a este respecto. La mayoría de los tratados de la materia citan al inglés Adam **Smith**, para quien los principios teóricos de los impuestos son: *justicia, certidumbre, comodidad* (para que el contribuyente efectúe el pago) y *economía*, consiste éste en que el costo de recaudación sea bajo.

Conforme a la definición del código fiscal anterior y prescindiendo en cierta forma de los contenidos en el arto 31, frac. IV de la *constitución*, tales principios o características son:

Principios constitucionales. Como complemento de las características del impuesto vistas antes, señalemos los principios constitucionales que establece la fracción IV del artículo 31:

Legalidad. Es decir que lo fija la ley; y nunca un reglamento, decreto o acuerdo; por tanto, es general y obligatorio;

Deberán ser **proporcionales y equitativos**. Se ha discutido mucho, en la doctrina y en la jurisprudencia, qué es 10 que significan uno y otro vocablos; Sergio Francisco **de la Garza**, concluye que se sintetizan en 10 que se refiere a que sean

justos, es decir, que vayan en proporción a los ingresos que se están gravando, y en nuestro derecho, existirá *la posibilidad de que se establezcan* y recauden en *los tres niveles de gobierno*: federación, estados y municipios.

Hay una serie de disposiciones constitucionales que regulan la materia impositiva, ellos son: los numerales 31, frac. IV; 73, frac. VII, IX y XXIX; 117, frac. IV, V, VI, VII y IX; 118, frac. 1; 115, frac. IV; 74, frac. IV; 131; 21 y 22; 72, inc. *h*). Podríamos agregar la frac. I del arto 89, en cuanto a la facultad reglamentaria del presidente de la república.

Derechos:

"Son Derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible."

Siguiendo el plan de trabajo que tenemos trazado, procederemos a continuación a analizar los elementos de esta definición:

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

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 Manautou sostiene que: "El Estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular, y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio. " Lo anterior viene a demostrarnos que la esencia de los Derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y 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 válido concluir que los Derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

2. El segundo elemento de nuestra definición está constituido por el hecho de que los Derechos son establecidos por el poder público, o sea por el Estado, conforme a la Ley.

En lo tocante a esta cuestión cabe señalar, en primer término, que al ser los Derechos un tributo o contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los Derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica.

Pero esto último no es un obstáculo para que este ingreso tributario o contribución no, derive de un acto de soberanía, ya que el sujeto pasivo, al recibir el servicio público particular y divisible, automáticamente queda obligado al pago de los Derechos, e inclusive en algunos casos en el momento mismo en el que solicita la prestación del servicio. Conforme a los términos y condiciones que de antemano el Estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

Por otra parte, dentro de esta definición no podemos olvidar la importancia fundamental que, como en todos los casos, reviste el principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su poder soberano, establece, fija e impone los derechos, dicho establecimiento, fijación e imposición, deben realizarse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y ajustada a los principios que en materia fiscal nuestra Constitución consagra.

El último elemento de la definición que nos encontramos analizando, consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los Derechos que recaude. Tal y como quedó indicado en la propia definición, dicho destino debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Esto último resulta perfectamente lógico y aceptable, debido dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría 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 apremiante mente, para atender necesidades colectivas de interés general.

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

Para concluir con este tema, tan sólo es necesario señalar que conforme a la fracción IV del Artículo 20. del Código Fiscal de la Federación, los "Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

Aportaciones de seguridad social:

Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

De acuerdo con la fracción 11 del Artículo 20. Del Código Fiscal de la Federación en vigor, "aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado."

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

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

De ahí que el Código haga referencia a "Personas que son sustituidas por el Estado."

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

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

Contribuciones de mejoras:

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

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

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

Por lo tanto, el particular, al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo

coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de lo que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos son los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, a Veces insistentemente, la ejecución de talo cual obra de urbanización. Pero no obstante esa circunstancia cuya evidente existencia no podemos negar tenemos que reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte, las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulen y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no hayan formulado petición alguna.

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

Tomemos el ejemplo de la pavimentación de una calle acompañada de la construcción de banquetas, atarjeas, ductos y drenajes, así como de la instalación de un moderno servicio de alumbrado público. En este caso todos los habitantes de la ciudad, e inclusive sus visitantes, obtienen un evidente beneficio al poder transitar las veces que lo deseen

por una calle urbanizada, cómoda y segura; beneficio que aparece todavía más claro si se le compara con el anterior estado de la misma calle: compuesta de lodo y baches, carente de un trazo preciso, continuamente encharcada por aguas negras, oscura, etc.

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

3. Otro elemento más de nuestra definición lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto, para causar un tributo o contribución, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo.

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

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

4. Finalmente, tal y como ya quedó debidamente aclarado y explicado en su oportunidad, existen dos métodos o procedimientos para determinar el monto de las contribuciones especiales o de mejoras: El que atiende a la plusvalía o incremento no ganado por el propietario beneficiado y que pretende utilizar esta figura jurídico-tributaria como un instrumento que permita al Estado obtener la recuperación del costo de las obras de urbanización que ejecute. Desde luego, ya explicamos en qué consisten ambos métodos, así como sus ventajas e inconvenientes, por lo que carece de objeto volver a repetir nuestras ideas al respecto.

Accesorios de las contribuciones:

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones, son accesorios de las contribuciones 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.

3.3 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 manejar la curva de la demanda agregada hacia una 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.

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 económica. 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 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 éstos es lo que permite obtener los ingresos que contribuyen a su viabilidad financiera y a 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 gastos; gastos de Defensa Nacional, también se pueden mencionar la construcción de Hospitales, Escuelas, Universidades, Obras Civiles como carreteras, puentes, represas, tendidos eléctricos, oleoductos, plantas etc. Que contribuyan al aumento de la productividad para promover el crecimiento que requiere la economía.

Clasificación funcional:

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:

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 los originados 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.

3.4 EL PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN.

I.- 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 para el ejercicio fiscal de 2004 fue publicado en el *D.O.F.* del 31 de diciembre de 2003. Consideramos de capital importancia el estudio los 71 artículos de esta ley, que contiene 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 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, dispone:¹ 1 Ref. 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,

¹ De acuerdo con el artículo segundo transitorio de la Ley del Presupuesto, contabilidad y gasto público, "se agrega la Ley orgánica del Presupuesto de egresos de la Federación y se derogan todas las disposiciones que se opongan por la presente ley".

^{1bis} Rubén Valdez Abascal. La evolución jurídica del proceso presupuestario del México. *Obra Jurídica Mexicana*. Tomo 111, página. 2631. Proc. Gral. de la República.

Revenga Sánchez, Jaime. *Presupuesto General Del Estado y aspectos básicos del presupuesto General de la CEE*. Barcelona, Ariel, 1989.

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."

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 que 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".²

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 pasivo o deuda pública".

Art. 13 de la ley mencionada: "El gasto público federal se basará en el presupuesto que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución. Los presupuestos se elaborarán parara cada año calendario y se fundarán en costos".

Art. 14. La Secretaría de Hacienda al examinar los presupuestos cuidara simultáneamente *se defina el tipo y fuente de recursos para su financiamiento*. Reglamento de la Ley de Preso Cont. Y Gasto Público. DOF del 16 de mayo de 1990.

3.5 LA PROGRAMACIÓN DEL GASTO PÚBLICO.

La Ley de Presupuesto citada contiene las siguientes disposiciones sobre la programación del gasto público:³

²A. E. Buck, *El presupuesto en los gobiernos de hoy. La legislación presupuestable de los países Latinoamericanos*. Por Mario A. de Tezanos Pinto. Impresores Peuser, S. A. Buenos Aires, 1946. página.692.

³ "El desenvolvimiento acelerado de nuestra economía exige con apremio la planeación 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. Esta planeación es impostergable e dispensable para poder evitar funcionamientos inconvenientes, vigilar nuestra balanza

ARTÍCULO 1. El ejercicio, control y la evaluación del gasto público federal para el año 2004, se realizará conforme a las disposiciones de este Decreto y las demás aplicables en la materia. En la ejecución del gasto público federal, las dependencias y entidades deberán realizar sus actividades con sujeción a los objetivos, estrategias y prioridades establecidos en el Plan Nacional de Desarrollo, así como a los objetivos y metas de los programas aprobados en este Presupuesto.

Los titulares de las dependencias y de sus órganos administrativos desconcentrados, los miembros de los órganos de gobierno y los directores generales o sus equivalentes de las entidades.

Así como los servidores públicos de las dependencias y entidades facultados para ejercer recursos públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias, serán responsables de que se cumplan las disposiciones para el ejercicio del gasto público federal emitidas y aquéllas que se emitan en el presente ejercicio fiscal por la Secretaría en los términos de los artículos 5o. y 38 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

La Auditoría Superior de la Federación, en los términos de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, deberá corroborar el ejercicio

comercial y de pagos, suprimir importaciones innecesarias y lograr precios remunerativos de las exportaciones de nuestras materias primas, productos manufacturados y semi-elaborados.”

de las asignaciones aprobadas en este Presupuesto, la aplicación de los calendarios de gasto y el avance de las metas. Los Poderes Legislativo y Judicial, así como los entes públicos federales, se sujetarán a las disposiciones de este Decreto en lo que no se contraponga a los ordenamientos legales que los rigen.

El incumplimiento por parte de los servidores públicos a que se refiere el artículo 108 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a las obligaciones que les impone el presente Decreto, será sancionado en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos y demás disposiciones aplicables.

ARTÍCULO 2. Para efectos del presente Decreto se entenderá por:

I. Adecuaciones presupuestarias: a los trasposos de recursos y movimientos que se realizan durante el ejercicio fiscal a las estructuras funcional - programática, administrativa, económica, a los calendarios de presupuesto, así como a las ampliaciones y reducciones líquidas al mismo, siempre que permitan un mejor cumplimiento de los objetivos de los programas aprobados en este Presupuesto;

II. Balance primario: a la diferencia entre los ingresos y el gasto neto total, excluyendo de este último el costo financiero de la deuda pública del Gobierno Federal o de las entidades;

III. Balance financiero: a la diferencia entre los ingresos y el gasto neto total, incluyendo el costo financiero de la deuda pública del Gobierno Federal o de las entidades;

IV. Cámara: a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión;

V. Dependencias: a las Secretarías de Estado incluyendo a sus respectivos órganos administrativos desconcentrados, y a la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal. La Presidencia de la República se sujetará a las mismas disposiciones que rigen a las dependencias.

Asimismo, la Procuraduría General de la República y los tribunales administrativos se sujetarán a las disposiciones aplicables a las dependencias, en lo que no se

contraponga a sus leyes específicas. Las atribuciones en materia presupuestaria de los servidores públicos de las Secretarías de Estado, se entenderán conferidas a los servidores públicos equivalentes de la Presidencia de la República, la Procuraduría General de la República y los tribunales administrativos;

VI. Eficiencia en el ejercicio del gasto público: al ejercicio del presupuesto en tiempo y forma, en los términos del presente Decreto y el calendario que emita la Secretaría;

VII. Eficacia en la aplicación de los recursos públicos: lograr en el ejercicio presupuestario el cumplimiento de los objetivos, metas e indicadores en los términos de las disposiciones aplicables.

VIII. Entes públicos federales: a las personas de derecho público de carácter federal con autonomía en el ejercicio de sus funciones y en su administración, creadas

por disposición expresa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

IX. Entidades: a los organismos descentralizados; a las empresas de participación estatal mayoritaria, incluyendo a las sociedades nacionales de crédito, instituciones nacionales de seguros, instituciones nacionales de fianzas y las organizaciones auxiliares nacionales de crédito; así como a los fideicomisos públicos en los que el fideicomitente sea la Secretaría o alguna entidad de las señaladas en esta fracción.

Que de conformidad con las disposiciones aplicables sean considerados entidades paraestatales. Se entenderán como comprendidas en esta fracción las entidades a que se refiere el Anexo 1.D. de este Decreto, así como aquéllas incluidas en los Tomos de este Presupuesto;

X. Entidades apoyadas presupuestariamente: a las entidades a que se refiere la fracción IX de este artículo, que reciben transferencias y subsidios con cargo al Presupuesto;

XI. Entidades federativas: a los estados de la Federación y al Distrito Federal;

XII. Entidades no apoyadas presupuestariamente: a las entidades a que se refiere la fracción IX de este artículo, que no reciben transferencias ni subsidios con cargo al Presupuesto;

XIII. Función Pública: a la Secretaría de la Función Pública;

XIV. Gasto neto total: a la totalidad de las erogaciones aprobadas en este Presupuesto, correspondientes al Gobierno Federal y a las entidades a que se refiere el Anexo 1.D. de este Decreto, con cargo a los ingresos previstos en la Ley de Ingresos de la Federación.

XV. Gasto no programable: a las erogaciones que el Gobierno Federal realiza para dar cumplimiento a obligaciones que corresponden a los ramos generales 24 Deuda Pública, 28 Participaciones a Entidades

Federativas y Municipios, 29 Erogaciones para las Operaciones y Programas de Saneamiento Financiero, 30 Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores, y 34 Erogaciones para los Programas de Apoyo a Ahorradores y Deudores de la Banca.

Así como las erogaciones correspondientes al costo financiero de las entidades incluidas en el Anexo 1.D. de este Decreto;

XVI. Gasto programable: a las erogaciones que se realizan en cumplimiento de funciones correspondientes a los ramos autónomos; a los ramos administrativos; a los ramos generales 19 Aportaciones a Seguridad Social, 23 Provisiones Salariales y Económicas, y 25 Provisiones y Aportaciones para los Sistemas de Educación Básica, Normal, Tecnológica y de Adultos; a las erogaciones que los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios realizan, correspondientes a los ramos generales 33 Aportaciones Federales para Entidades Federativas y Municipios, y 39 Programas de Apoyos para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas; Así como

aquellas que efectúan las entidades incluidas en el Anexo 1.D. de este Decreto, sin incluir el costo financiero de éstas;

XVII. Informes trimestrales: los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública que el Ejecutivo Federal presenta trimestralmente al H. Congreso de la Unión;

XVIII. Percepciones extraordinarias: a los estímulos, reconocimientos, recompensas, incentivos y pagos equivalentes a los mismos, que se otorgan de manera excepcional a los servidores públicos, condicionados al cumplimiento de compromisos de resultados sujetos a evaluación; así como el pago de horas extraordinarias de trabajo y demás asignaciones de carácter excepcional autorizadas en los términos de la legislación laboral y de este Decreto;

XIX. Percepciones ordinarias: a los pagos, incluyendo las respectivas prestaciones, que se cubren a los servidores públicos de manera regular como

contraprestación por el desempeño de sus labores cotidianas en los Poderes Legislativo y Judicial, los entes públicos federales, y las dependencias y entidades donde prestan sus servicios;

XX. Presupuesto: al contenido en el Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2004, incluyendo sus 21 Anexos; así como los Tomos II.A. Ramos Autónomos; II.B. Ramos Generales; III. Ramos Administrativos; IV. Entidades de Control Presupuestario Directo; V. Entidades de Control Presupuestario Indirecto; y, VI. Programas y Proyectos de Inversión;

XXI. Presupuesto regularizable de servicios personales: a las erogaciones que con cargo al Presupuesto implican un gasto permanente en subsecuentes ejercicios fiscales en materia de servicios personales, por concepto de percepciones ordinarias de la estructura ocupacional o, en su caso, plantilla de personal, autorizadas por la Secretaría, incluyendo el incremento salarial y, en su caso, las prestaciones previstas en las medidas salariales y económicas aprobadas para el ejercicio;

XXII. Ramos administrativos: a los ramos por medio de los cuales se asignan recursos en este Presupuesto, a las dependencias; a la Presidencia de la República; a la Procuraduría General de la República; a los tribunales administrativos, y al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología;

XXIII. Ramos autónomos: a los ramos por medio de los cuales se asignan recursos en este Presupuesto a los Poderes Legislativo y Judicial, así como a los entes públicos federales;

XXIV. Ramos generales: a los ramos cuya asignación de recursos se prevé en este Presupuesto, que no corresponden al gasto directo de las dependencias, aunque su ejercicio está a cargo de éstas;

XXV. Secretaría: a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

XXVI. Sub ejercicio de gasto: las disponibilidades presupuestarias que resultan, con base en el calendario financiero autorizado y de metas aprobado, sin cumplir las metas contenidas en los programas;

XXVII. Subsidios: a las asignaciones de recursos federales previstas en este Decreto que, a través de las dependencias y entidades, se otorgan a los diferentes sectores de la sociedad o a las entidades federativas, para fomentar el desarrollo de actividades prioritarias de interés general como son, entre otras:

Proporcionar a los usuarios o consumidores los bienes y servicios a precios y tarifas por debajo de los de mercado. Asimismo, a los recursos federales que el Gobierno Federal otorga a los gobiernos de las entidades federativas y de los municipios, como apoyos económicos no recuperables, y

XXVIII. Transferencias: a las asignaciones previstas en los presupuestos de las dependencias, destinadas a las entidades bajo su coordinación sectorial y a sus órganos administrativos desconcentrados; así como, en el caso de

la Secretaría, adicionalmente las asignaciones para las entidades no coordinadas sectorialmente; para sufragar los gastos de operación y de capital, entre otros, remuneraciones al personal; construcción y/o conservación de obras;

Adquisición de todo tipo de bienes; contratación de servicios, así como las transferencias para cubrir el déficit de operación y los gastos de administración asociados al otorgamiento de subsidios, con la finalidad de mantener los niveles de los bienes y servicios que prestan de acuerdo con las actividades que tienen encomendadas por ley.

Incluye las transferencias para el apoyo de programas de las entidades vinculados con operaciones de inversión financiera o para el pago de intereses, comisiones y gastos, derivados de créditos contratados en moneda nacional o extranjera; La Secretaría estará facultada para interpretar las disposiciones del presente Decreto para efectos administrativos y, de conformidad con éstas, establecer para las dependencias y entidades, con la participación de la Función Pública en el ámbito de su

competencia, las medidas conducentes para su correcta aplicación, con el objeto de mejorar la eficiencia, eficacia, transparencia, control y disciplina en el ejercicio de los recursos públicos.

Las recomendaciones que emita la Secretaría sobre estas medidas, las hará del conocimiento de los Poderes Legislativo y Judicial y de los entes públicos federales.

"Las proposiciones de las entidades en los términos de los artículos 17 y 21 esta ley se presentarán a la Secretaría de Hacienda, a través y con la conformidad de las Secretarías o Departamentos Administrativos correspondientes cuando proceda. Asimismo, a las Secretarías o Departamentos mencionados les será enviada la información y permitida la práctica de visitas a que se refieren los artículos 37 y 41".⁴

Reglamento Interior de la SHCP. Art. 82. Compete a las Direcciones Generales de Programación y Presupuesto: Energético e Industrial; de servicios; Desarrollo

⁴Zubizarreta Gutiérrez, José. *Derecho Fiscal*. Tercera edición. Madrid, 1958, página. 95.

Agropecuario y Pesquero, y de Abasto; de Infraestructura y Desarrollo Regional y Urbano; de Salud, Educación y Trabajo, con referencia a los sectores que les corresponde.

Art. 84. Compete a la Dirección General de Programación y Presupuesto regional.

Art. 85. Compete a la Dirección General de Programación, Organización y presupuesto.

De una manera general, el presupuesto de egresos se forma con las provisiones financieras anuales en las que se calculan y analizan los gastos necesarios que el debe hacer. El desorden en materia presupuestal es combatido por la Constitución al disponer el artículo 126 que "no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior".

Presupuesto de Egresos de la Federación es un documento elaborado por la secretaria de Hacienda que el Ejecutivo Federal envía a la Cámara de Diputados para su revisión y aprobación. Contiene en su primera forma una enumeración dependencias administrativas generales como a las Secretarías de Estado, departamentos administrativos y demás organismos antes mencionados, y la global que posteriormente desarrollará la misma secretaría pormenorizando otro total del presupuesto.

Este documento se denomina: "Presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003", el cual se encuentra publicado en el D. O. F. del 31 de diciembre de 2003.

3.6 PROCESO DE PREPARACIÓN DEL PROYECTO DE PRESUPUESTO DE EGRESOS.

En la preparación del proyecto intervienen diversos órganos de la administración pública, pertenecientes en su mayoría a la Secretaría 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 una labor de equilibrio que busca lograr, aunque en proporciones limitadas, el desarrollo integral del Estado.

La Secretaría de Hacienda es el órgano del Estado a quien se confía esa 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 en su artículo 74 fracción IV nos dice cómo será el proceso de aprobación del presupuesto de egresos:

ARTICULO 74. Son facultades exclusivas de la cámara de diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El ejecutivo federal hará llegar a la cámara la iniciativa de leyes de ingresos y el proyecto de presupuesto de egresos de la federación a mas tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

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

La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios

señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la cuenta pública, la cámara de diputados se apoyara en la entidad de fiscalización superior de la federación. Si del examen que esta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o No existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinaran las responsabilidades de acuerdo con la ley.

Si del examen que realice la contaduría mayor de hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinaran las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la cámara de diputados del h. congreso de la unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Solo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de ley de ingresos y del proyecto de presupuesto de egresos, así como de la cuenta pública, 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 por la Constitución en el artículo 72 h) y j):

ARTICULO 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.

J.- 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 integrara 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 estos;

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 hacendarías 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.

El presupuesto es el resumen sistemático, realizado para períodos 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.

ARTICULO 73. El congreso tiene facultad.

VIII. Para dar bases sobre las cuales el ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el presidente de la republica en los términos del artículo 29.

Asimismo, aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la ley de ingresos, que en su caso requiera el gobierno del distrito federal y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente.

El ejecutivo federal informara anualmente al congreso de la unión sobre el ejercicio de dicha deuda a cuyo efecto el jefe del distrito federal le hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El jefe del distrito federal informara igualmente a la asamblea de representantes del distrito federal, al rendir la cuenta pública;

3.7 TEORÍAS ECONÓMICAS.

a) Equivalencia Ricardiana.

Así se conoce la conjetura de neutralidad de la deuda, ocurre algo semejante a lo que ocurre con la teoría de la competencia perfecta. Aunque pocos economistas sostendrían ésta se cumple en la práctica, el modelo de competencia perfecta sirve como punto de partida para reflexionar sobre las características del mundo real. En este sentido, la investigación sobre las causas que pueden derrumbar el resultado de neutralidad puede ser útil, más aún cuando dichas causas pueden variar entre países y tener implicaciones distintas sobre los efectos de la deuda pública en la economía.

A continuación presentaremos una revisión de las condiciones bajo las cuales se derrumba el resultado de Equivalencia Ricardiana, siguiendo en buena medida el curso "Tópicos de Teoría Fiscal", que en el marco de la Escuela Internacional de Verano de la Universidad de los Andes, ofreció en junio del año 2002 el profesor Gustavo Suárez de la Universidad de Harvard⁵. El propósito de esta síntesis es dejar planteadas, a partir del estudio del resultado de Equivalencia Ricardiana, algunas de las intuiciones sobre los posibles efectos de las decisiones de financiación del gasto público, estableciendo además algunos de los factores que deben tenerse en cuenta a la hora de abordar este problema.

Estos factores van desde las características del mercado de capitales en una economía, hasta el tipo de relaciones que se presentan entre agentes económicos de diferentes generaciones. Para empezar, debemos advertir que el supuesto más irreal sobre el que descansa el resultado de Equivalencia Ricardiana es el hecho de que existen impuestos de suma fija. Levantar dicho supuesto da un papel a la deuda pública, en contraste con el resultado de la Equivalencia Ricardiana.

⁵ Este resultado fue formalizado por Barro (1974) y antes de él la mayoría de los economistas (según se expone en Barro, 1989) consideraban que las decisiones de la financiación del gasto no son irrelevantes. El nombre de "Equivalencia Ricardiana" se sigue del comentario que Buchanan (1976) hizo al artículo de Barro, señalando que el economista británico David Ricardo ya había advertido la posibilidad teórica de la neutralidad de la deuda pública. Otros autores afirmaron que el propio Ricardo, aunque reconocía la posibilidad de la equivalencia entre deuda e impuestos, no estaba muy convencido de su aplicación en la práctica, de modo que más bien se debería hablar de la No-Equivalencia Ricardiana. Para una divertida historia anecdótica de la Equivalencia Ricardiana, véase Mankiw y Elmendorff (1998).

Supondremos por lo pronto que existen impuestos de suma fija, y dejaremos el problema de los impuestos distorsionadores para el final, pues ello nos permitirá dejar planteados una serie de interrogantes interesantes sobre las características deseables de la deuda pública. En lo que sigue, iniciaremos por presentar la considerada por muchos⁶, visión convencional acerca del papel de la deuda pública.

Posteriormente, discutiremos la visión alternativa de la "Equivalencia Ricardiana". En tercer lugar, expondremos algunas de las principales razones que pueden llevar a una falla de este resultado en la práctica.

La visión tradicional del déficit fiscal plantea que la emisión de deuda pública estimula la demanda agregada y el crecimiento económico en el corto plazo, pero reduce el nivel del capital y del producto en el largo plazo. El supuesto básico que subyace a este resultado es que una sustitución de impuestos por deuda provoca un aumento en el ingreso disponible de los hogares que se traduce en un aumento en su demanda; el ahorro privado aumenta menos que lo que cae el ahorro público, y por lo tanto el ahorro nacional (la suma del ahorro público y el privado) decrece. Si en el corto plazo la economía exhibe ciertas características "keynesianas" (como rigidez en los salarios o en los precios) dicho aumento de la demanda genera un aumento en el producto total de la economía.

⁶ La definición de un impuesto de suma fija es que no existe ninguna acción que un individuo pueda tomar para modificar su pago. Sin embargo, entre otros motivos, como que los impuestos deben justificarse de alguna manera, éstos se suelen asociar con características como el ingreso laboral, el consumo o la propiedad de los individuos. En consecuencia, los impuestos en la realidad no son de suma fija.

No obstante, en el largo plazo, cuando los precios se pueden ajustar, el escenario se modifica. En una economía cerrada, la disminución del ahorro nacional debe traducirse en un aumento en la tasa de interés que restablezca la igualdad entre el ahorro y la inversión agregadas. La inversión disminuirá como resultado de la mayor tasa de interés, lo que repercutirá en un menor nivel de capital de largo plazo. Entre tanto, en una economía abierta y pequeña⁷, la deuda pública y la consecuente disminución del ahorro nacional no se podrán traducir en un aumento de la tasa de interés, que estará determinada por la tasa de interés internacional. Sin embargo, el deseo de los hogares de aumentar su consumo hoy será satisfecho "a punta de" endeudamiento con el resto del mundo. Este endeudamiento queda registrado como un déficit en la cuenta corriente de la balanza de pagos. Aunque no se generará un "crowding out" de la inversión y el capital⁸, el país habrá adquirido obligaciones con el resto del mundo (que son derechos del resto del mundo sobre el producto futuro del país) reduciendo así la riqueza nacional en el largo plazo.

La visión alternativa de los efectos de la deuda pública ha tenido en uno de sus principales defensores a Robert Barro, quien en un artículo ya clásico publicado en 1974 se hizo la siguiente pregunta: ¿son los bonos del gobierno riqueza neta? Al responder negativamente a esta pregunta Barro planteó el resultado de neutralidad de la deuda: la deuda pública y los impuestos (que, no sobra recordarlo, deben ser de suma fija) tienen resultados equivalentes sobre la economía. En otras palabras, dado un patrón de gasto

⁷ Véase por ejemplo los excelentes resúmenes de Barro (1989) y Mankiw y Elmendorff (1998).

⁸ En el sentido de que los cambios en su nivel de ahorro agregado sean despreciables para la economía mundial como un todo, y por ende no tengan impactos sobre la tasa de interés mundial.

del gobierno, una situación con reducción de los impuestos financiada con deuda pública, es equivalente a una situación sin dicha modificación.

Como señalan Mankiw y Elmendorff (1998) el argumento "ricardiano" combina dos ideas fundamentales. En primer lugar, incorpora la idea según la cual el gobierno enfrenta una *restricción presupuestal intertemporal* que señala que menos impuestos presentes, dado un patrón para el gasto público, implican necesariamente mayores impuestos en el futuro.

Es decir, una reducción de los impuestos financiada con deuda no genera una reducción de la carga tributaria de los hogares, sino una simple reasignación temporal de la misma. En segundo lugar, la *hipótesis del ingreso permanente* señala que si los hogares miran hacia delante, comprenderán que su carga tributaria no ha cambiado, de modo que no responderán a la modificación de política aumentando el consumo. Por el contrario, ahorrarán la reducción en los impuestos, con el fin de pagar los impuestos futuros, y el ahorro nacional no se verá alterado. Las consecuencias antes anotadas sobre el capital y el producto simplemente no se presentarán. Para los contribuyentes, los bonos del gobierno *no son riqueza net a*; por el contrario, son una obligación para el pago de los impuestos en el futuro.

Como dijimos atrás, si bien este resultado de neutralidad no es considerado como relevante en la práctica por la mayoría de economistas, tratar de explicar porqué falla ha fomentado una rica y abundante literatura. A continuación, mencionamos algunos de los casos más importantes de las fallas en la Equivalencia Ricardiana.

Una de las principales objeciones teóricas para el resultado de neutralidad de la deuda es la cuestión de los horizontes finitos. La finitud de la vida humana puede hacer que la deuda importe. En efecto, cuando el gobierno sustituye un monto de impuestos por deuda hoy, su restricción presupuestal intertemporal exige un aumento de los impuestos futuros, pero dicho aumento puede recaer sobre contribuyentes que aún no han nacido y no sobre aquellos que hoy gozan de la reducción de impuestos. Existen diversas respuestas a esta objeción teórica.

La primera, a la manera de Barro (1974), consiste en que para tener un horizonte infinito, las familias no deben tener, de hecho, una vida infinita, sino que basta con que las familias estén conectadas intergeneracionalmente por medio del altruismo. Si dicho mecanismo opera, una red de transferencias intergeneracionales (las herencias) convierte al individuo típico parte de una familia extendida de horizonte infinito. ¿Cómo se obtiene intuitivamente este resultado? Si la generación presente se preocupa por sí misma tanto como la siguiente, y el gobierno emite una deuda que deberá pagar en el futuro, la generación presente ahorrará recursos para dejarlos como herencia para la próxima generación. En suma, la familia acaba operando como una gran familia, una Dinastía de vida infinita, a pesar de que cada generación tiene una vida finita.

El resultado de la Equivalencia Ricardiana sobrevive gracias a dos condiciones: El padre se quiere a sí mismo tanto como a sus hijos y está conectado intergeneracionalmente mediante el mecanismo de las herencias.

La segunda respuesta, a la manera de Blanchard (1985), considera que si los horizontes de las familias son finitos en contraste con el horizonte infinito de los gobiernos, la Equivalencia Ricardiana puede fallar. Si entre generaciones no opera un altruismo que dé lugar al mecanismo de las herencias, el resultado de Equivalencia Ricardiana se puede derrumbar y los efectos del déficit serían los sostenidos por la visión convencional de la deuda.

Cuando no existe una conexión intergeneracional mediante las herencias, entran en cada momento a la economía nuevos individuos, descapitalizados, que deben pagar con impuestos los períodos pasados de deuda pública⁹. Aún si los individuos tienen una vida infinita, esta aparición de nuevas generaciones "huérfanas" puede acabar con el resultado de la Equivalencia Ricardiana.

Otros autores consideran que el mecanismo de las herencias puede ser relevante en la práctica pero que, al no estar motivado por un altruismo intergeneracional, no da origen al resultado de neutralidad de la deuda. El propio Barro (1974) anticipó que si las herencias no están motivadas únicamente por altruismo, sino que representan un pago a los hijos por un servicio que éstos prestan, el resultado de Equivalencia Ricardiana puede fallar.

⁹ Si el país es suficientemente grande, la tasa de interés puede aumentar y generarse un efecto sobre la inversión. La tasa de interés también puede aumentar si el resto del mundo exige una mayor tasa de interés a un país muy endeudado (por percibir una mayor probabilidad de no pago).

En esta línea, Bernheim, Shleifer, y Summers (1985) presentan un modelo simple en el cual las herencias no son más que el pago que el padre da a sus hijos por un cierto nivel de atención. En contraposición al caso altruístico, el padre no se preocupa por el bienestar de su hijo (de modo que desaparece este motivo de herencia) y adicionalmente aunque un mayor nivel de atención aumenta la utilidad del padre, no aumenta la utilidad de hijo. Bajo este modelo, el hijo no querrá prestar ninguna atención al padre, a menos de que éste encuentre una manera de obligarlo. Para lograrlo, una alternativa es "comprar" la atención del hijo, ofreciendo una promesa irrevocable de herencia para cuando llegue su muerte. El hijo, a su turno, puede aceptar la transacción si la inutilidad provocada por la atención se ve compensada por el pago que recibe por ella.

Esto puede explicar la existencia de herencia en ausencia de altruismo. La Equivalencia Ricardiana falla en este contexto, a pesar de la existencia de una conexión intergeneracional por el mecanismo de las herencias. En efecto, si el gobierno decide aumentar los impuestos futuros del hijo para financiar una transferencia a favor del padre altera las dotaciones de los individuos. Sin un interés altruístico por el bienestar de su hijo, en esta nueva situación el padre puede gozar de mayor consumo y atención mientras que el hijo tiene un consumo menor. En suma, no se cumple la respuesta Ricardiana "á la Barro" en la que el padre modificaría su consumo para mantener el nivel de consumo de su hijo intacto. La deuda ha sido exitosa en transferir recursos entre las generaciones.

Finalmente, Bernheim y Bagwell (1988) ofrecen una satírica crítica al argumento de Barro sobre la conexión intergeneracional mediante el mecanismo de las herencias en presencia de altruismo. Para estos autores, si el argumento de Barro es llevado hasta sus últimas consecuencias, los resultados pueden resultar absurdos al punto que es preciso renunciar a sus premisas. Señalan que si se confronta el supuesto según el cual las personas se preocupan altruísticamente por sus descendientes, con las características de la reproducción sexual humana, resulta una implicación problemática: Virtualmente cualquier cambio en los impuestos, aún si estos son distorsionadores, es neutral.

En pocas palabras, al notar que en la práctica la reproducción humana genera unos lazos mucho más complejos que la simple relación entre generaciones, el supuesto de Barro (1974) sobre el altruismo intergeneracional implica que "Todos somos hermanos" y cualquier acomodación de la política fiscal con consecuencias intra o intergeneracionales será internalizada. De hecho, si cualquier individuo mira suficientemente adelante hacia el futuro, notará que comparte con todos los individuos de la economía algún descendiente común, de modo que los impuestos dejan de verse como costos privados.

Para Bernheim y Bagwell (1988), lo absurdo de la conclusión obliga a renunciar a las premisas. En particular, debe revisarse el motivo por el cual los individuos dejan herencias.

Otro de los más importantes argumentos en contra del resultado de neutralidad de la deuda, es la presencia de imperfecciones en los mercados de capitales. Por diversos motivos, como un alto grado de impaciencia o las percepciones de altos ingresos futuros, muchos individuos pueden desear consumir más que su ingreso cuando jóvenes endeudándose en los mercados financieros, para cubrir dichas deudas con sus relativamente elevados ingresos de su edad madura. Sin embargo, la posibilidad de no pago o de bancarrota, junto con la ausencia de una riqueza que actúe como colateral, puede impedir que los hogares obtengan préstamos, y deban por lo tanto consumir la totalidad de su ingreso corriente.

En este contexto de restricciones de crédito, la Equivalencia Ricardiana no se cumple, puesto que una reducción de impuestos financiada con deuda opera indirectamente como el préstamo que el individuo no pudo obtener por su cuenta. En lugar de ahorrar la reducción de impuestos, los individuos aumentarán su consumo.

Aunque esta es una de las críticas más convincentes en contra del resultado de neutralidad, algunos señalan que si se examinan más en detalle las causas de la imperfección en el mercado de capitales, la Equivalencia Ricardiana puede sobrevivir.

Por ejemplo, Yotsuzuka (1987) presenta un modelo de información asimétrica donde la deuda es neutral.

Como señalamos al iniciar estas líneas, el resultado de la Equivalencia Ricardiana propuesto por Barro ha tenido el mérito de generar una extensa línea de investigación acerca de las posibles razones que pueden dar lugar a su falla. Aunque la cuestión de los horizontes finitos y de la presencia de imperfecciones en el mercado de capitales (junto con el supuesto de la presencia de impuestos de "suma fija" o no distorsionadores que trataremos más adelante) se destacan como las críticas más relevantes, existen muchas otras objeciones, algunas de las cuales señalamos a continuación.

Algunos argumentan, por ejemplo, que la presencia de incertidumbre sobre el ingreso o los impuestos futuros puede hacer de la sustitución de impuestos por deuda una operación no neutral. Si los impuestos son una fracción del ingreso, y éste último es incierto, dicha operación, aunque mantiene inalterado el valor presente esperado del ingreso para la vida de un individuo, reduce su incertidumbre.

Y si el ahorro de los individuos está en parte motivado por la precaución, esta reducción de la incertidumbre ocasionada por la política del gobierno generará una reducción del ahorro y un estímulo al consumo.

Otro argumento considera un comportamiento "miope" o de inconsistencia ínter temporal en los individuos. Laibson (1997), considera esta posibilidad, que está motivada en buena parte por la baja capacidad de autocontrol o compromiso que en ocasiones exhiben los individuos¹⁰.

Para efectos formales, este tipo de comportamiento inconsistente temporalmente por parte de los individuos puede ser modelado considerando que un "yo" incorpora a la vez diferentes "yos". "Yo" hoy soy distinto a "yo" mañana por la mañana. ¿Por qué podría fallar bajo estas condiciones la Equivalencia Ricardiana? Dos trayectorias diferentes de impuestos con el mismo valor presente podrían tener consecuencias diferentes sobre el consumo porque si al individuo le dan recursos en el presente (mediante una disminución en los impuestos financiada con deuda pública) su impaciencia en relación con el futuro le impedirá cumplir cualquier plan de suavizar su consumo y ahorrar la cantidad necesaria para pagar los mayores impuestos futuros.

Sin embargo, suponer que el individuo no conoce estos problemas de autocontrol sería ingenuo. El individuo tratará de comportarse de alguna manera que le impida comportarse de manera inconsistente, o de encontrar algún mecanismo que le permita comprometerse. En la práctica, son diversos los mecanismos que los individuos encuentran para comprometerse en el cumplimiento de sus planes. En otras palabras, el yo de hoy tendrá en cuenta el comportamiento del yo del mañana y así sucesivamente, y

¹⁰ Por ejemplo, muchos hemos experimentado el problema en las mañanas de apagar el despertador y dormir un poco más de tiempo, aún cuando nuestros planes previos indicaban un deseo firme de madrugar por algún motivo. Muchas personas se quejan por el escaso ahorro que hacen, a pesar de sus proyecciones o planes para hacerlo. Los gordos y los fumadores parecen estar postergando la dieta y la abstención para el "mañana". Es decir, nuestros planes de hoy hacia el futuro cambian cuando el futuro es hoy. El sacrificio de madrugar mañana en la mañana, o de ahorrar cierto porcentaje de nuestros ingresos futuros, no sólo parece razonable sino que deseamos cumplirlo desde la perspectiva presente. Sin embargo, en la mañana parecemos ser otra persona, que prefiere dormir a madrugar y gastar a ahorrar.

de esta manera encontrará un comportamiento óptimo, previendo el comportamiento óptimo del yo del mañana, que no sólo sea óptimo sino que no deje de serlo al llegar al yo del mañana.

Con respecto a este tipo de modelos, Mankiw y Elmendorff (1998) concluyen que, aunque pueden explicar porqué los hogares ahorran muy poco, no parecen demostrar que falle la Equivalencia Ricardiana, a menos que se considere otro tipo de imperfección.

Mankiw, sugiere una alternativa a los que él llama los dos modelos "canónicos" de la política fiscal. El primer modelo canónico es el modelo de familias con horizonte infinito que da origen a la Equivalencia Ricardiana. El segundo modelo de deuda pública es el que considera que los individuos suavizan el consumo durante sus vidas pero no están conectados intergeneracionalmente por un sistema de herencias y bajo el cual se cumple la visión "estándar" de la deuda pública.

La alternativa propuesta por Mankiw se encuentra motivada por tres hechos fundamentales. Primero, el supuesto (presente en los dos modelos) de que los hogares acuden al sector financiero para suavizar el consumo no parece cumplirse en la realidad, a juzgar por la literatura empírica que muestra que el gasto de los consumidores sigue al ingreso corriente mucho más que lo predicho por la teoría. Este comportamiento de "Regla del pulgar" podría ser provocado por diversos factores, como la presencia de comportamientos irracionales en los consumidores o de restricciones en el acceso a los mercados financieros para ciertos consumidores.

Segundo, Mankiw señala que la observación de que muchos hogares tienen una riqueza neta cercana a cero (o inclusive negativa) hace virtualmente imposible que los hogares de poca riqueza puedan llevar a cabo la suavización del consumo predicha por ambas teorías.

Tercero, aunque algunos hogares tienen muy poca riqueza, unos pocos tienen mucha riqueza, al menos una mayor a la necesaria para suavizar el consumo en el ciclo de vida. Para este tipo de hogares, entonces, sí puede operar el mecanismo de conexión intergeneracional a través de las herencias.

El modelo propuesto por Mankiw pretende ser consistente con los anteriores hechos que los modelos canónicos no parecen explicar. Para ello, reconoce que los agentes son heterogéneos: algunos hogares tienen poca riqueza y son incapaces de suavizar el consumo a lo largo del tiempo mientras que otros tienen mucha riqueza y pueden suavizar el consumo incluso a lo largo de generaciones.

Los primeros, o "gastadores", gastan su ingreso disponible en cada período. Los segundos, o "ahorradores", se comportan como sugiere el modelo Barro-Ramsey de la deuda pública.

Las implicaciones de este sencillo modelo son desarrolladas por Mankiw en una serie de proposiciones, entre las cuales se destacan las siguientes: los cambios transitorios de los impuestos tienen efectos significativos en el corto plazo sobre la demanda de bienes y servicios, pero no necesariamente generan un "crowding out" del

capital en el largo plazo; la deuda del gobierno genera una mayor desigualdad en el ingreso en el largo plazo; si los impuestos son distorsionadores sí puede aparecer un "crowding out" del capital en el largo plazo. Precisamente sobre el tema de impuestos distorsionadores nos ocupamos a continuación.

Para entender porqué los impuestos distorsionadores dan lugar a una falla de la Equivalencia Ricardiana, es conveniente recordar lo que señala la teoría económica con respecto a la manera óptima de organizar los impuestos cuando éstos no son de suma fija. Intuitivamente, la teoría de tributación óptima sobre los bienes exige una "suavización de los impuestos" en el sentido de que es deseable procurar generar una distorsión aproximadamente igual sobre el consumo de cada uno de los bienes.

Después del trabajo seminal de Ramsey (1927), Pigou (1947) y Barro (1979), entre otros, señalaron que el análisis de Ramsey podría ser aplicado para la determinación de la política fiscal óptima a lo largo del tiempo si los "bienes" gravados se interpretan como un único bien gravado en diferentes momentos del tiempo. En este contexto la suavización tributaria implicará que en cada momento del tiempo no se debe recaudar un nivel de impuestos igual al gasto del gobierno, pues hacerlo implicaría gravar excesivamente al producto en momentos en los que éste se ha contraído o en momentos en los que las necesidades de recaudo son excesivas. Esto implica que la deuda pública tendrá un papel y será un instrumento clave para el óptimo diseño de la tributación a lo largo del tiempo.

Es decir, en períodos donde el producto está por debajo de su promedio, debe emitirse deuda (como en las depresiones) así como en las ocasiones en las que el gasto público está transitoriamente por encima de su nivel promedio (como en las guerras).

El resultado de la Equivalencia Ricardiana, según el cual la sustitución de impuestos por deuda para financiar una determinada senda de gasto público no tiene efectos sobre la economía, constituye un punto de referencia válido para empezar a estudiar los motivos que pueden llevar a que la deuda tenga efectos importantes.

Aunque aquí hemos ignorado buena parte de los efectos de la deuda pública, como por ejemplo sus interacciones con la política monetaria, la consideración de algunas de las fallas del resultado de la Equivalencia Ricardiana es importante para el debate acerca del papel de la deuda pública y de sus efectos sobre la economía.

Los casos de fallas en la Equivalencia Ricardiana estudiados revelan que en el estudio de los efectos de la deuda pública puede ser relevante considerar aspectos como la distribución generacional de la carga tributaria, las imperfecciones en los mercados de capitales, la consistencia temporal de las decisiones individuales, y hasta las motivaciones de las herencias.

3.8 LA RIQUEZA DE LAS NACIONES DE ADAM SMITH.

Este célebre autor escocés, considerado como el padre de la economía política, en su famosa obra *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (*Investigación 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 (y último) a las finanzas públicas bajo el título "Del ingreso del soberano o de la comunidad".

Pensamiento esencial en materia de finanzas públicas.

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

a) Con respecto al papel del Estado (que, según el autor, no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola confiada a la libre iniciativa individual, como lo establece en su profunda crítica al mercantilismo), éste 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 de este tercer cometido confiado al Estado, consiste, según A. Smith, 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, A. Smith 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.

Principios de la imposición

Antes de analizar cada uno de los impuestos que gravan las distintas fuentes o todas ellas, Smith considera útil formular cuatro principios que atañen a los impuestos en general. Estos principios o cánones de la imposición habían sido ya formulados en forma análoga por William Petty, un precursor de la estadística económica.

Para el análisis de la vigencia de estos principios, como así también de los introducidos posteriormente por la doctrina.

Principio de las facultades o igualdad

El primer principio es que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sustento del gobierno, lo más aproximadamente posible, en proporción con sus capacidades respectivas; esto es, en proporción con la renta que ellos. Gozan bajo la protección del Estado.

Este principio reúne, en sí, las reglas que ahora se denominan de la igualdad y proporcionalidad.

El propio A. Smith acota que cualquier impuesto que recaiga en definitiva sobre los ingresos provenientes de una sola de las fuentes arriba mencionadas es necesariamente desigual, en cuanto no afecta a las otras dos. Esta observación está dirigida, a nuestro entender y, aunque el autor no lo diga, como crítica a la doctrina fisiocrática del impuesto único a la tierra, sin perjuicio de su aplicación a cualquiera de los otros supuestos.

Sin embargo, anticipa que en el curso de su exposición ulterior, sus observaciones no se referirán a esta desigualdad, sino a la que se ocasione por un impuesto que recaiga desigualmente sobre una particular especie de ingreso privado que esté afectada por aquél.

Es evidente que la primera parte de la enunciación del principio equivale a la que en el curso de la evolución posterior del pensamiento financiero se conocerá como principio de la capacidad contributiva.

Pero la segunda parte, a pesar de su aparente explicación de la primera, enuncia el principio del beneficio, al agregar que el impuesto debe proporcionarse a la renta que el contribuyente goza bajo la protección del Estado.

También puede vislumbrarse, en esta expresión, la anticipación de la teoría de De Viti de Marco, según la cual el ingreso puede considerarse como la medida en que cada uno demanda los servicios públicos indivisible; y de la teoría de Griziotti que ve el fundamento del impuesto en la capacidad contributiva, como indicio de la participación en los beneficios que, deban la pertenencia al Estado por la enunciación de la segunda parte de este canon, no es demasiado atrevido atribuir a Smith haber anticipado, asimismo, la doctrina de la no imponibilidad del ahorro, sostenida principalmente, en tiempos relativamente recientes, por 1. Fisher y Luigi Einaudi, pero que se suele hacer remontar a John Stuart Mill, con su teorema de la doble imposición del ahorro y que, en sus resultados prácticos, vendrá a identificarse con la imposición del gasto, analizada y propiciada por N. Kaldor y otros.

Principio de la certeza

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben ser claros y simples para el contribuyente y para cualquier otra persona. A este segundo principio corresponde, en la realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora.

El propio A. Smith acota que si así no fuere, cada persona sujeta al impuesto quedaría más o menos en poder del recaudador, quien podría agravar el impuesto a cargo de cualquier contribuyente víctima o bien extorsionarlo, con la amenaza de tal agravación, para obtener algún regalo o beneficio para sí.

Principio de la comodidad

Todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo o en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo.

Así, por ejemplo, un impuesto sobre la renta de la tierra, o de las casas, pagadero en los mismos términos en que -habitualmente- se pagan dichas rentas, es recaudado en el tiempo en que es probable que sea conveniente para el contribuyente pagarlo; o bien cuando es lo más probable que tenga con qué pagarlo.

Otro ejemplo que ofrece el autor es el de los impuestos a los consumos de bienes de lujo, que son pagados de a poco por el consumidor, cuando éste tiene ocasión de adquirir dichos bienes. Además él es libre de comprarlos o no, según su placer; es, pues, su culpa si -eventualmente- sufre algún inconveniente por tales impuestos. Creemos superfluo ofrecer ejemplos de la situación real de hoy para afirmar la actualidad plena de este principio.

Principio de economicidad

Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal.

Este principio tiende a limitar el sacrificio del contribuyente a la menor suma posible por encima de la que constituye el ingreso efectivo para el Estado.

Los ejemplos que nos brinda A. Smith del vicio que se quiere evitar, son: La existencia de un gran número de funcionarios y empleados en el servicio de recaudación y el posible beneficio personal de ellos, lo que implica un impuesto adicional sobre los contribuyentes; posible obstrucción de la industria y desaliento de la gente a emprender ciertas ramas de negocios que hubieran podido dar mantenimiento y empleo a grandes multitudes; la imposición de multas y otras penalidades en las que incurren los infortunados sujetos que intentan evadir el impuesto, las que frecuentemente los arruinan, poniendo fin al beneficio que la comunidad hubiera podido obtener del empleo de sus capitales; el sometimiento de los contribuyentes a frecuentes visitas y odiosas inspecciones de los recolectores que pueden exponerlos a perturbaciones muy innecesarias, vejámenes y opresión.

También con respecto a este principio huelga multiplicar los ejemplos que pueden demostrar su actualidad y vigencia.

Otro contenido de la obra de Smith respecto de las Finanzas Públicas.

Por último, debemos recordar que A. Smith efectúa un análisis de los más importantes impuestos no sólo 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 denominará traslación e incidencia de los impuestos". Análogo análisis cumple, finalmente, respecto de la deuda pública.

3.9 LA TEORÍA NEOCLÁSICA:

Jean Baptiste Say (1767-1832).

Nacido junto a Lyon, hijo de un comerciante, a fines del XVIII abandonó Francia para estudiar en Inglaterra el cambio que estaba generando ya la Revolución Industrial. Allí pudo leer en original la reciente obra de Adam Smith todavía desconocida en Francia. Vuelto a Francia, en 1789 publicaba su primer trabajo sobre la libertad de prensa. Luego llegó a redactor jefe en una revista orientada a la difusión de principios morales. En 1799 le llamaron a participar en el "Tribunal" napoleónico que debía controlar la actividad legislativa y vigilar sobre el cumplimiento de la Constitución.

En 1803 publicó su "Traité d'économie politique" que logra una gran difusión. Ahí describía la forma en que surge riqueza (identificada prácticamente con el dinero), cómo se la distribuye, y cómo se la consume. Atendiendo sobre todo a la dimensión del dinero en el circuito económico, Say articula, por primera vez, los dominios de la economía en:

Producción de los ingresos,

- Distribución o reparto, y

- Consumo de lo ingresado.

En referencia al concepto de Producción, Say considera que el *valor* se deriva de la utilidad del producto (de su adecuación al cliente), con lo que también un producto inmaterial como un servicio posee un valor propio. La producción es descrita como "*formation*" con lo que se opone a Smith, al afirmar que todo trabajo sólo da forma a un objeto previo, y que la reedificación del trabajo en el producto final no puede ser criterio de productividad. Consecuentemente rompe así la vinculación entre trabajo, determinación de valor, y producción. El suelo-natura, y el capital, son considerados factores de producción conjuntamente con el trabajo. De ahí se derivan los tres "revenues": salario al trabajo, beneficio al capital, renta por el suelo (o bienes materiales con capacidad productiva). Esta simplista clasificación fue recibida generalmente por los economistas posteriores, salvo en el ámbito de las teorías marxistas.

Desde Say la economía trata: en el campo de la Distribución las teorías sobre salarios, intereses y rentas raíces, la teoría del valor y precios y la del dinero y créditos. En cambio, los fenómenos del intercambio de bienes son estudiados en el campo de problemas de la Producción o en un cuarto dominio de problemas designado como Circulación.

Al tratar el tema de la Circulación desarrolla su idea de los canales de distribución y el teorema de Say del que todavía no se sabe si realmente fue su autor.

En el capítulo 15 de su *Traité*, Say formula su idea central: con productos se compran productos, y el dinero para la compra hay que intercambiarlo primero con otro producto. Existe pues una circularidad de intercambios productos-productos, y productos-dinero. El dinero tiene mera función de intercambio. En una economía nacional en que esto funciona así no puede existir ni exceso de oferta ni desempleo.

Toda producción se crea ya, por ser producción, su propio mercado. Si se produce en exceso se abrirán los canales de venta. La oferta crearía así la demanda. A lo más, podría darse un excedente parcial de producción, pero entonces existiría un déficit de producción en otra parte. Aquí más vestidos, allá menos zapatos. La circulación de intercambio es un sistema cerrado que no puede aumentar de dimensión. Sin intervenciones estatales que fueran más allá de crear un marco de orden, el sistema termina eliminando todos los desequilibrios.

Muy pronto, el inglés **Robert Malthus** se opuso a estas ideas, como luego lo haría también John Maynard Keynes: el **teorema de Say** sólo tendría vigencia en una economía natural sin cajas, en la que meramente se dieran intercambios según relaciones de precios, o en una economía de dinero en estado estacionario con precios constantes, sin progreso técnico y con oferta y demanda constantes.

Una visión totalmente contraria a lo que muestra el mundo con sus desequilibrios, cambio constante en las magnitudes económicas, oscilaciones en la conjuntura y crisis. Y una super-producción no incrementa necesariamente la demanda, sino produce excedentes que no suelen provocar nuevas demandas, ni siquiera en otras partes.

El problema de cómo facilitar el crecimiento económico quedó fuera de su horizonte de preguntas. Y además, Say olvida que la persona no tiende a gastar inmediatamente su dinero, puede conservarlo y esperar una oportunidad más favorable de compra. Si hay más venta que compradores surgen excedentes en producción que no son equilibrados por los intereses. Según Keynes, si las expectativas de beneficio del empresario bajan a un cierto nivel, no podrá estimulárseles con créditos muy baratos a sus inversiones.

Entre los méritos de su recepción de Smith hay que mencionar:

Say ve la ciencia económica como fundada sobre cimientos muy sólidos: Sus principios son deducciones rigurosas desde hechos incontestables: Se acerca más a los fisiócratas que a Cantillon, aunque sin aceptar la idea de una relación natural entre las distintas partes de la economía. Say redujo la importancia económica de los factores naturales, de la posesión de la tierra ante todo, y distinguió por primera vez el interés del capital frente al beneficio del empresario. Desde su enfoque de comerciante acentuó el papel del empresario-individuo que no se limita a ser un mero donante de capital. Para Say, el empresario es la persona que detecta necesidades y descubre los medios para satisfacerlas. También concibió la **función directiva interna del empresario** al comprender al empresario como organizador de su unidad económica.

En este período se planteaba ya el problema de una posible separación de Roles entre **capitalista y empresario**. Say es el primero en vincular la función del Management (o dirección del sistema) a la del empresario, al que no asigna una determinada posición social como hacía Turgot, y distingue esa función de la función del capitalista. En lo que concierne a la dimensión de incertidumbre y riesgo, para Say se trata sólo de un elemento ocasional, no esencial. Say coincide con los otros autores en que el empresario desempeña el papel de guardián del equilibrio en mercados estáticos, en mercados que ellos no desarrollan, por ejemplo, mediante el impulso de nuevas necesidades a satisfacer, o que creen nuevas alternativas a la vida económica que ellos encuentran. Pero en su obra no desaparece la ambigüedad al tratar al empresario, unas veces como capitalista, y otras como trabajador activo.

A pesar del avance en ideas económicas que suponía su obra, Francia no lo reconoció. Después de la caída de Napoleón, a partir de 1815, en un puesto de docencia en una Escuela de Artes y Oficios pudo sólo dar algunas lecciones sobre economía en que criticó prohibiciones, reglamentaciones restrictivas y sobre todo las nuevas barreras aduaneras erigidas durante la Restauración que bloqueaban el comercio del hierro, de la lana o del ganado, y pidió se construyeran caminos públicos. Cuando en 1830 se creaba la primera cátedra de Economía Política se le nombró para ocuparla, pero su salud estaba demasiado debilitada. Murió en noviembre de 1832.

En contra de las opiniones de Ricardo y de Say. **Sismondi**¹¹, en el marco de ideas románticas, criticó sus bases conceptuales, en primer lugar la tesis de un equilibrio entre consumo y producción y planteó la posibilidad de que surgieran crisis por superproducción.

En el marco del mismo Romanticismo aparece la conceptualización de la producción como "industrie" en la obra de **Saint-Simon**¹², con sus ideas pre-socialistas. Se propugnaba así como principio de orden social el dominio de los productores directos que eran vistos como los auténticos creadores de valor.

¹¹ J.B. Say (1803 - 1817): *Traité d'économie politique, ou simple exposition de la manière dont se forment, se distribuent, et se consomment les richesses*. 2 vols. Paris. Von Hagemann, Harald (ed.) (1988): *Allgemeine Überproduktion? - Materialien zur Kontroverse um das "Saysche Gesetz"*. Marburg: Metropolis-Verlag.

¹² ver: Hoselitz (1951):

Una opinión similar se defendió entonces en Inglaterra, también con intenciones socialistas, al recibir la teoría de Ricardo sobre el valor del trabajo y contraponerla a un capital considerado como improductivo¹³.

Th. R. Malthus¹⁴, que se opuso a las ideas de Ricardo, siguiendo a Smith, distingue entre trabajo productivo e improductivo, pero independiza el valor económico de la producción.

El economista escocés **J. R. McCulloch**, siguiendo a Ricardo, cuya obra ayudó a difundir, dejando de lado la creación de valor de cambio, sólo vinculó la producción al trabajo¹⁵:

"By production ... is not meant the production of matter, that being the exclusive attribute of omnipotence, but the production of utility, and consequently of value, by appropriating and modifying matter in existence, so as to fit it to satisfy our wants, and contribute to our enjoyments."

Debe notarse que esta formulación anticipa la concepción más reciente de producción como proceso de creación de valor-utilidad: en esa adecuación a la satisfacción de deseos del receptor de lo producido.

¹³ Anónimo: The source and remedy of national difficulties, deduced from principles of political economy. In a letter to Lord John Russell. Londres 1821.

Anónimo (Hodgskin, Th.): Labour defended against the claims of capital; or, the unproductiveness of capital proved ... By a labourer. Londres 1823.

¹⁴ Th. R. Malthus (1827): Definitions in political economy. London.

¹⁵ McCulloch, J.R. (1825): The principles of politica economy: with a sketch of the rise and progress of the science. Edimburgo (Londres 1830).

3.10 LA REACCIÓN DE KEYNES.

Los clásicos incluían, para Keynes, todo un conjunto de autores clásicos y neoclásicos, desde Smith y Ricardo hasta Marshall y Pigou (Keynes creía que los escritos de Pigou eran el depósito de toda la tradición).

La ruptura esencial de Keynes con los clásicos se produjo en relación con la ley de Say, que sostiene que la oferta crea su propia demanda. La creencia en la ley de Say implicaba que el desempleo no era posible.

En primer lugar, Keynes negó la Ley de Say. Para Keynes el equilibrio entre ahorro e inversión no era tan sencillo como para los clásicos. El ahorro y la inversión venían determinados por multitud de factores y no había ninguna garantía de que ambos condicionasen una actividad económica de pleno empleo.

En segundo lugar, las rigideces de la economía, tales como monopolios y sindicatos, obstaculizaban el movimiento de salarios y precios, que podría producir el ajuste al pleno empleo. Keynes creía que los trabajadores padecían "ilusión monetaria"; es decir, que su comportamiento estaba relacionado más con el salario monetario que con el real. Ellos rechazarían reducciones de su salario monetario.

¿Qué sucedería si los trabajadores estuvieran dispuestos a aceptar reducciones en sus salarios monetarios? ello significaría menores salarios reales y aumento del empleo si y solo si los precios permanecieran constantes.

Keynes argumentaba que los precios podían no permanecer constantes frente a los salarios monetarios decrecientes, porque significan que disminuye la demanda de bienes y sus precios; en resumen, los ajustes de salarios monetarios eran una vía ineficaz para atacar el desempleo.

El desempleo solo podía atacarse mediante la manipulación de la demanda agregada. Los trabajadores estarían dispuestos a aceptar los aumentos de los precios resultantes de un incremento de la demanda, dadas unas tasas de salarios monetarios estables. Tales aumentos reducirían los salarios reales, estimulando de esta manera el empleo. Keynes invirtió la proposición clásica: El empleo no aumenta reduciendo los salarios reales, sin que los salarios reales disminuyen a causa del aumento del empleo resultante de un incremento de la demanda agregada.

Keynes estudió los componentes de la demanda total de bienes. La principal es la función de consumo.

Una función de consumo relaciona el consumo de todos los bienes y servicios privados con el nivel agregado de renta. El consumo, como sabía Keynes, está relacionado con multitud de factores: expectativas sobre los precios, sobre la renta, instituciones... Pero Keynes quería mantener estas variables en suspenso para considerar solo el consumo y la renta. Así pues, la renta puede consumirse o ahorrarse.

El punto importante para Keynes es que un nivel de producción generado por el consumo y la inversión no es necesariamente de pleno empleo. Keynes llegaba a la conclusión de que en una economía podía darse un nivel de renta de equilibrio que fuera inferior al de pleno empleo.

La demanda de inversión viene determinada por muchos factores, entre ellos los rendimientos futuros esperados. La inversión real relaciona el coste de inversión del capital con los rendimientos esperados durante la vida de los proyectos de inversión. Keynes consideraba que las expectativas (que dependen de factores psicológicos) tienen efectos directos sobre la inversión y por tanto sobre la renta.

El gasto en inversión tiene múltiples efectos sobre la renta. Así pues la condición caprichosa de la inversión privada significaba que la predicción de la renta agregada era compleja y difícil. Pero aunque pudiera predecirse con un alto grado de exactitud, tales niveles serían de pleno empleo solo por casualidad.

Keynes argumentaba que los trabajadores podían estar involuntariamente parados. Los trabajadores, no ofrecían su trabajo con respecto al salario real, sino más bien al monetario. Además al sufrir ilusión monetaria no aceptarían una reducción de éste.

Consideraba que el trabajo se ofrecía en una cantidad N^* a un salario W_0 pero la demanda podría ser tal que al salario real $(W/P)_0$ se demandara una menor cantidad de trabajo y con todo existiría equilibrio en el mercado de trabajo. El equilibrio de la economía podría alcanzarse con cualquier nivel de empleo. Los trabajadores, no aceptarían

reducciones de los salarios monetarios, y aunque lo hicieran, los precios disminuirían probablemente en la misma proporción, originando el desplazamiento de la función de demanda de trabajo hacia la izquierda y manteniendo invariable el nivel de desempleo.

La demanda agregada tendría que aumentar para llevar a la economía al pleno empleo, Keynes creía que la inversión privada no lo conseguiría sola y sugería que el Gobierno actuara con una política fiscal para aliviar el desempleo y la subproducción.

Mientras los economistas clásicos consideraban que los individuos mantienen dinero por motivo transacción e incluso por motivo precaución, Keynes argumentaba que también lo hacían para especular en el mercado de bonos.

A la sociedad se le presenta la alternativa entre mantener bonos o dinero. Keynes teorizó que a tipos de interés altos los individuos preferirán mantener bonos.

Sin embargo, a medida que disminuye el tipo de interés la compra de bonos se hace cada vez menos atractiva (el rendimiento disminuye) y los individuos preferirán mantener cada vez más dinero y menos bonos. Keynes había argumentado que el tipo de interés podía disminuir tanto como para que todo el mundo considerase el bono como una mala inversión. La trampa de la liquidez dice que a determinado tipo de interés positivo, la sociedad considera que la tenencia de bonos es arriesgada y en ese caso mantendrá dinero.

La existencia de la demanda especulativa de dinero significa que el mecanismo por el que éste influye en la renta no era tan simple como creían los clásicos. Uno de los

mayores impactos del dinero sobre el gasto, la renta y el empleo, se producía mediante su efecto sobre los tipos de interés. Los tipos de interés bajos hacen que el consumo presente sea más atractivo que el futuro. La política monetaria podrá disminuir los tipos y de esta forma aumentar el gasto hasta el pleno empleo; dada la trampa de la liquidez, Keynes concluía que la política monetaria es impotente ante la depresión y el desempleo.

Keynes consideraba que los precios eran inflexibles a la baja pues prácticas como el monopolio podían impedir su descenso. ¿Qué sucedía si eran flexibles? Keynes creía que precios decrecientes y un conjunto de circunstancias adicionales podían mejorar la situación. Suponiendo que el stock monetario nominal permanezca constante, una reducción de precios aumentaría el stock monetario real, el tipo de interés disminuiría y la demanda agregada, la renta y el empleo aumentarían.

Keynes parecía creer que un nivel de precios decreciente que pudiese tener efectos sobre la economía tendría otros efectos perjudiciales como por ejemplo su influencia negativa sobre las deudas fijas de las empresas, o sobre las expectativas. La disminución de los precios puede suponer un descenso de la inversión. Keynes creía que la catástrofe económica no podía evitarse con un nivel de precios flexible y decreciente.

Keynes no consideraba que los mecanismos del sector privado constituyeran una salvaguarda frente al desempleo prolongado. Podía existir un equilibrio por debajo del pleno empleo. La existencia de salarios y precios flexibles, aunque no era probable, no garantizaría el pleno empleo.

El Gobierno debía usar sus poderes para gravar con impuestos y gastar para influir en el ciclo económico. El gasto gubernamental podía financiarse mediante impuestos, ventas de bonos a la reserva federal u otros medios.

Keynes no creía que las inyecciones singulares fueran suficientes. Se requería un programa planificado de política fiscal. El Gobierno tiene que estar preparado para proporcionar las condiciones de pleno empleo.

Las ideas de Keynes penetraron en la mayoría de las instituciones de educación superior de EEUU.

3.11 TEORÍA DE LA ESTABILIDAD HEGEMÓNICA.

El concepto de "Estabilizador Hegemónico"

A mediados de los 70', Kindleberger introduce la llamada "Teoría de la Estabilidad Hegemónica", según la cual una economía mundial abierta y liberal exige la existencia de una potencia hegemónica o dominante, capaz de mantener la estabilidad del sistema económico mundial.

Dicha hipótesis no sostiene que la economía internacional sería incapaz de existir y funcionar en ausencia de la hegemonía, sino que señala que un tipo particular de orden económico internacional "El liberal" no podría florecer y alcanzar su desarrollo si no fuera en presencia de tal poder hegemónico. En este sentido, solo el orden económico

internacional puede mantenerse estable en presencia de un hegemón no solo capaz de mantener el equilibrio sino también interesado en hacerlo.

Según la teoría, el líder hegemónico cumple un papel crucial para el funcionamiento de la economía mundial, utilizando sus influjos y su poder político y económico a efectos de definir principios y normas para la toma de decisiones que pudieran afectar el funcionamiento de la economía internacional, estableciendo regímenes internacionales, disminuyendo así la posibilidad del surgimiento de conflictos y facilitando los acuerdos entre países.

Kindleberger en congruencia con cierta bibliografía cercana a Gramsci, sostiene que el liderazgo, además de estar basado en la posesión de capacidades materiales, se apoya en la creencia general sobre su legitimidad, sustentada en su status y prestigio dentro del sistema político internacional. Esto implica un importante consenso sobre los valores que rigen dentro del sistema, por lo que se establece también una *hegemonía ideológica* en la que los otros posibles estados competidores apoyan y aprueban la legitimidad del líder. Si las acciones del líder comenzaran a ser sospechadas por el resto de los estados como "egoístas" o contrarias a los intereses del sistema, se produciría un importante deterioro del poder de liderazgo, aún en el caso en que no se observase una disminución en la capacidad material del poder hegemónico.

Por lo tanto, la potencia hegemónica debería poseer tres características para ser considerada como tal, poder material -traducido en participación dentro de la economía y el comercio mundial, prestigio ideológico frente a los demás estados especialmente los

más fuertes- y una determinación política por mantener y utilizar esa supremacía a efectos de garantizar la estabilidad del sistema económico internacional.

En su análisis de la Crisis del 1929, Kindleberger sostiene que, en ausencia de Gran Bretaña, Estados Unidos no cumplió con las cinco funciones necesarias para asumir su función de líder hegemónico y así contribuir a la estabilización del sistema, razón por la cual durante esos años la economía internacional vivió un periodo de fuerte inestabilidad:

1. Mantener un mercado de tamaño relevante- relativamente abierto para los bienes excedentes que se han acumulado en el extranjero. lo que significa afirmar la práctica del libre intercambio.
2. Impulsar políticas anticíclicas de préstamos a largo plazo.
3. Estructurar un sistema relativamente estable de tipos de cambio.
4. Asegurar la coordinación de políticas macroeconómicas.
5. Actuar como prestamista de última instancia, proporcionando liquidez en los momentos de crisis.

Pensando en el presente

A lo largo de la historia, los factores necesarios para la emergencia de líderes del tipo descrito se han conjugado solo en dos oportunidades. La primera fue la llamada *Pax Britannica*, que se extendió desde las guerras Napoleónicas hasta la Primera Guerra Mundial. La segunda llegó luego del fin de la Segunda Guerra, cuando Estados Unidos pasó a ocupar finalmente el rol de primera potencia mundial, contribuyendo activamente en la construcción de un nuevo orden internacional y promoviendo las nuevas instituciones lectoras de dicho régimen a partir de los acuerdos de Bretton Woods y la conformación del sistema de las Naciones Unidas.

Por lo tanto, la teoría de la Estabilidad Hegemónica muestra que las condiciones para la instauración de un liderazgo de las características mencionadas solo se han logrado en escasas circunstancias y no a lo largo de la continuidad del tiempo. Sin embargo, la pregunta relevante es si es posible aplicar esta teoría en los tiempos actuales, teniendo especialmente en cuenta la Crisis de las Economías Asiáticas.

Como punto de partida en la Guerra de Vietnam y, más adelante en la caída del sistema de tipo de cambio fijo en 1973, el poder hegemónico norteamericano comenzó un proceso de paulatina decadencia que lo llevó a dejar de ser el protagonista excluyente del orden internacional, sin que ningún otro poder ocupara dicho espacio.

Ya en los años 80, mucho se especuló sobre la llamada *Era Post-Hegemónica*, y la posibilidad del surgimiento de un nuevo líder, tanto desde la Unión Europea, que en esos años terminaba de darse forma como desde Japón y el "pronóstico" de que este último tomaría la delantera a partir del nuevo siglo. Otra línea de pensamiento exploró la idea de la *Cooperación Post-Hegemónica* a través del mantenimiento de instituciones "Creadas durante el periodo hegemónico" que coordinen las relaciones internacionales, estableciendo las reglas del juego e incentivando a los países a cooperar entre ellos.

La caída de la Unión Soviética significó un fuerte golpe para las diversas teorías que se estaban desarrollando hasta el momento, alentando la posibilidad del resurgimiento de una Pax Americana bajo la nueva supremacía de los Estados Unidos, principal potencia económica y militar del mundo.

Actualmente, ningún país por si solo es capaz de discutir el poder norteamericano en el concierto mundial, especialmente en el terno militar. Sin embargo, y aunque este punto está abierto a debate a pesar de la prosperidad de la economía norteamericana a lo largo de la década y su status de "superpotencia global", esto no parece ser suficiente para igualar la condición hegemónica posterior a la Segunda Guerra Mundial.

Tal vez una explicación más efectiva, es la que proviene de la aproximación gramsciana a la hegemonía, la cual como ya se ha mencionado, resalta la condición indispensable que el poder material esté sustentado por un consenso ideológico sobre el liderazgo del hegemón además de la iniciativa del mismo por mantener su condición.

Por un lado, éste concepto, explicaría la dificultad norteamericana para universalizar sus valores culturales como factor que impide su consagración hegemónica global. Además de ello, no está claro que haya un explícito cometido por acreditar su condición de superpotencia económica y militar de manera hegemónica, sino que utilizaría este poder en función de sus intereses inmediatos.

La explicación de la hegemonía tal como la entiende la perspectiva gramsciana también puede intercalarse dentro de un modelo que volvió a resurgir a inicios de la administración Clinton. Allí, reapareció la idea de la geoeconomía como el determinante crucial del ascenso y la caída de las naciones en el sistema internacional y que el poder militar paulatinamente se iría volviendo menos relevante.

La consecuencia central del pensamiento geoeconómico es la idea de un mundo que evoluciona hacia tres bloques económicos competitivos que comprenden: La región de Asia Pacífico liderada por Japón-, el Hemisferio Occidental, USA. Y el Bloque Europeo, centrado en Alemania.

Ahora, mientras que los defensores de esta teoría pronosticaban una competencia entre tres esferas independientes que llevarían finalmente a la preeminencia de uno sobre el resto, los intelectuales gramscianos aceptan en parte la idea de la "Triada", pero suponen un "mundo de tres poderes centrales coexistentes que, mediante un proceso de relaciones conflictivas y cooperativas, transitan hacia una cada vez mayor integración".

Este concepto es de notable relevancia para vislumbrar un esquema sobre el orden mundial actual. En primer término, presenta una visión superadora de la idea de los tres bloques competitivos, ya que le da un rol de peso a los procesos de acumulación que corren horizontalmente a lo largo del globo, es decir, la multinacionalización de la producción y el comercio, los flujos de capitales e inversiones y la globalización de la tecnología, realidades que parecerían tener poca cabida en un mundo tripolar carente de interdependencia entre las partes.

Además, ayuda a comprender el esquema de poder dentro de un marco en el que si bien parecerían estar dadas ciertas condiciones necesarias para la aparición de un orden hegemónico o post-hegemónico, en cuanto a la existencia normas e instituciones internacionales que de alguna forma regulan y dan forma a las relaciones internacionales, no existe un poder único que "conduzca" y vele por los destinos del sistema.

Es en este esquema en que se puede ahora pensar en tres poderes que lideren hegemónicamente cada una de sus respectivas zonas de influencia.

Al detenernos un poco en este concepto, podemos pensar a cada uno de estos bloques como hegemonías regionales dentro de las cuales, coexisten modelos de acumulación similares y una "ideología" predominante sobre el desarrollo, a las que se suman intrincadas redes que generan una fuerte interdependencia comercial, financiera y tecnológica dentro de cada esfera regional.

Sin embargo, estos tres bloques no pueden considerarse como independientes, sino cada vez con mayor fuerza aparecen corrientes que los recorren transversalmente, generando relaciones de cooperación y conflicto entre los mismos.

3.12 BIBLIOGRAFÍA

- Blanchard y Fischer. *Macro economía*, Edit. MIT Press 1989
- Dino Jarach. *El hecho imponible*, Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires 1982.
- Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003.
- Eserverri Martínez, Ernesto. *Presunciones Legales y Derecho Tributario*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas. Madrid 1995.
- Mabarak Carecedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. ED. Mc. Graw Hill.
- Mankiw, N.G. (2000), "The Savers -Spenders Theory of Fiscal Policy," *American*
- Martínez López. *Derecho Financiero Mexicano*. ED. Ecasa.
- Martínez Morales, Rafael I. *Derecho Administrativo: Diccionario Temático Volumen 3*. Harla, México 1998.
- Ricardo, David. *La determinación de la renta*.
- Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo Tomos I y II*. Porrúa, México 2000.
- Valadés, Diego y Gutiérrez Rivas, Rodrigo (Coordinadores). *Economía y Constitución*. México 2001

- Zavala Palacios. Elementos De Fianzas Públicas Mexicanas . ED.
Porrúa

ARTÍCULOS

- Barro, R. J. (1974). "Are Government Bonds Net Wealth?", *Journal of Political Economy* 82: 1095-1117.
- Barro, R.J. (1979), "On the Determination of the Public Debt," *Journal of Political Economy* 87: 940-971.
- Barro, R.J. (1989), "The Ricardian Approach to Budget Deficits," *Journal of Economic Perspectives* 3: 37-54.
- Bernheim, B.D. y Bagwell, K. (1988). "Is Everything Neutral?," *Journal of Political Economy* 96: 308-338.
- Bernheim, D., A. Shleifer, y L. Summers (1985), "The Strategic Bequest Motive," *Journal of Political Economy* 93: 1045-1076.
- Blanchard, O. (1985), "Debt, Deficits, and Finite Horizons," *Journal of Political Economy* 93: 223-247.
- Buchanan, J. D. (1976). "Barro on the Ricardian Equivalence Theorem," *Journal of Political Economy* 84: 337-342.
- Harvard University.
(<http://post.economics.harvard.edu/faculty/mankiw/papers.html>)

- Laibson, D.I. (1997), "Golden Eggs and Hyperbolic Discounting,"
Quarterly Journal of Economics 62: 443-479.

- Mankiw, N.G. y Eimendorff, D.W. (1998), "Government Debt"
Harvard University.

(<http://post.economics.harvard.edu/faculty/mankiw/papers.html>).

Documento preparado para el *Handbook of Macroeconomics*.

- Ramsey, Frank P. (1927). "A Contribution to the Theory of Taxation".
Economic Journal. Vol 37. Num 1.
- Yotsuzuka, T. (1987), "Ricardian Equivalence in the Presence of Capital
Market Imperfections," *Journal of Monetary Economics* 20: 411-436.

CAPITULO 4. LA PLANEACIÓN Y LA TRIBUTACIÓN.

Como ya se ha dicho 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 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, tienen 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 tributación óptima, la cual se obtiene mediante una planeación fiscal elaborada correctamente.

La Planeación y La Tributación.

4.1. ¿QUÉ ES LA PLANEACIÓN FISCAL?

Toda planeación es una idealización de hechos y fenómenos que se pretenden controlar, la cual obedece a la representación promedio 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 pasivos¹".

Así pues, por "*Planeación fiscal*" habrá que entenderse una **técnica de naturaleza económica**, cuyo género es el de administrativo de la especie financiera, alcance de los sujetos pasivos de la relación tributaria, **condicionada a la observancia estricta de los preceptos legales de carácter fiscal**.

Elementos que la integran.

Una planeación se compone por el saber racional, autónomo y metódico. La técnica, en cambio, sólo 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.

¹ Diep Diep, Daniel. La Planeación Fiscal Hoy. Editorial. PAC. México 2003. Pág. 34.

Según José Villaseñor Tejeda², toda técnica se compone por los siguientes elementos:

Un sujeto capaz: Se puede asegurar que esta área esta manejada por los contadores públicos, pero el problema radica en el desconocimiento de éstos 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 más la ejerce es justamente el contador público, ello no implica que la sola posesión de tal título les este conferida la capacidad plena para su ejercicio.

Por tal motivo, los teóricos afirman que los atributos y cualidades necesarios para el ejercicio de las especialidades profesionales, va en función de lo siguiente.

1. La experiencia. Es el 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.

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

² Citado por Diep Diep, Daniel. La Planeación fiscal hoy. Editorial. PAC. México 2003. Pág. 27.

3. La imaginación y la memoria. La imaginación y memoria 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 preciso. El táctico utiliza las formulas preestablecidas, pero el estratega sabe cuál es el remedio útil para cada caso en concreto, en otras palabras, éste 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.

Ya quedó precisado con antelación el objeto de la planeación fiscal, el cual es reducir la carga tributaria que pudiere gravar cualquier patrimonio, y es también el procurar la reducción de un tributo determinado.

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 en objeto de " la planeación fiscal."

4.2 FUNCIÓN DE LA PLANEACIÓN FISCAL.

Planeación tributaria

El concepto de planeación es el de herramienta de gestión gerencial, y ha sido definido en términos generales, como el aprovechamiento racional de las ventajas y oportunidades de negocios así como la fijación de políticas para la protección ante eventualidades causadas por debilidades competitivas, bien sea de un producto, de una marca, del negocio como tal o del sector económico en el cuál se desenvuelve el ente que se ve abocado a formular planes estratégicos para defender una posición, consolidar un liderazgo o, simplemente para sobrevivir comercialmente.

También abarca éste concepto el estudio y la fijación de políticas respecto a la forma como el ente económico pretende financiar sus proyectos de crecimiento, bien sea a nivel local o internacional, lo cual ubica la actividad de planeación bajo un enfoque financiero: Consecución de recursos, negociación de tasas de interés, determinación de plazos, evaluación de flujos de caja, capacidad de generación de recursos propios, importación de divisas, proyección de tasas de cambio y comportamiento del mercado externo de capitales y evolución de la economía, entre otros temas.

Por otra parte, puede existir planeación comercial o de mercadeo, si el énfasis se dirige a la apertura y consecución de mercados, al sostenimiento de una cuota de participación, servicio y atención al cliente, al desarrollo de productos o a la fijación de precios competitivos. Así mismo, habrá planeación de producción cuando los esfuerzos se canalizan hacia mejoras en las técnicas de producción, al reemplazo de maquinaria o sustitución de equipos, a la sincronización de tiempos de fabricación o al mejoramiento de la calidad.

Y habrá, finalmente, formulación de planes administrativos cuando se plantean programas de incentivos al recurso humano, capacitación del personal, fijación de políticas de salarios, cobertura de seguros, locación, selección de personal, clima organizacional.

Pero, últimamente, ha surgido el concepto de planeación tributaria, que plantea, en su filosofía, la optimización de los gravámenes que todo ente económico debe aportar a la sociedad. Para ello, en primera instancia, se crearon los departamentos de impuestos de las empresas, como una dependencia del departamento de contabilidad o financiero y, posteriormente, asignando un responsable directo, una de cuyas múltiples funciones es, precisamente, la evaluación económica de las diferentes clases de tributos que recaen en cabeza de la organización o de sus inversionistas y la consideración de alternativas que faciliten una real optimización de dichas obligaciones.

4.2 EL PAPEL DE LOS IMPUESTOS EN LAS EMPRESAS.

Las obligaciones fiscales que deben atender las empresas de los diferentes sectores que conforman la economía de un país, han llevado a conformar departamentos especializados con el propósito de planificar la optimización en el pago de dichos tributos, obtener un mejor aprovechamiento de los beneficios consagrados en la ley, cumplir oportunamente los deberes fiscales inherentes, conseguir los recursos necesarios e interpretar y aplicar debidamente las normas que los rigen, entre otras cosas. Las decisiones, en materia de impuestos, tienen incidencia directa en factores tales como:

- Pago de utilidades a través de dividendos o participaciones como retribución a socios o accionistas por el capital invertido;
- Rentabilidad operativa de la empresa, como resultado de una correcta aplicación de las normas tributarias;
- Financiación, en cuanto a la generación de recursos que permitan dar oportuno cumplimiento a las obligaciones fiscales;
- Optimización de resultados, en la medida en que se evite el pago de sanciones e intereses de mora;
- Progreso del país, por cuanto la correcta tasación de los impuestos a cargo de la empresa permitirá la creación de reservas y provisiones de dinero que sean necesarias, diluyendo de esta manera la tendencia a la evasión y elusión de impuestos.

- Creación de valor agregado y generación de recursos propios para atender las necesidades de capital a corto y largo plazo, sin acudir a endeudamiento externo, con un alto costo financiero.
- La responsabilidad de directivos y gerentes por la rentabilidad de los entes productivos cobra especial importancia ante los socios o accionistas, dado su especial derecho a esperar y obtener utilidades con su inversión. Y, si se satisface esta condición, los propietarios de negocios estarán en condiciones de obtener recursos a través de sus impuestos, a toda la economía y esta, a su vez, a la comunidad brindando oportunidades de empleo y bienestar general.

Sin embargo, ha sido costumbre reiterada en nuestro país mejorar la rentabilidad de los negocios para satisfacer las obligaciones con los socios o accionistas por medio de la creación de situaciones artificiales que propenden, por el recorte de los impuestos, directos o indirectos, a pagar; sin llegar estas prácticas, además de la distorsión que producen en la medición de la verdadera rentabilidad de la actividad, exponen innecesariamente a la empresa a sanciones económicas de toda clase y a desdibujar su contribución al entorno social y al desarrollo del país.

De ahí la importancia de una adecuada planificación tributaria. Las empresas que no estén en capacidad de generar los recursos suficientes para asumir la carga tributaria que les corresponda legalmente, deberían cerrar sus puertas, de otra forma, se estarían encubriendo ineficiencias administrativas e incapacidades empresariales, usando fraudulentamente "subsidios" de parte del estado, representados en la evasión y elusión de impuestos.

4.3 ¿QUIEN LA REALIZA?

Departamento de impuestos.

La cuestión de si una empresa es lo suficientemente grande como para justificar la existencia de un departamento de impuestos, en términos generales, el tamaño no siempre es el factor determinante. Sin embargo, cuanto más grande sea la empresa, es mayor la necesidad de que sus problemas fiscales sean tratados por profesionales especialmente preparados para ello.

Es apenas evidente que al funcionario de una gran empresa, entre otras muchas actividades, le sea conferida la obligación de resolver los problemas fiscales, y le será casi imposible mantenerse al día en la gran cantidad de leyes y disposiciones tributarias, tanto a nivel nacional como internacional, que se producen continuamente.

Lo anterior significa que, independientemente del tamaño de la empresa, siempre debería existir un departamento de impuestos, pero no significa que nunca se deba recurrir, bajo el pretexto de la existencia de un departamento tributario, a requerir asesoramiento externo.

Cuando se recurre a un contador, abogado o experto tributario ajeno a la propia empresa se obtendrán mejores resultados si este se relaciona con un departamento de impuestos

bien organizado que si las reuniones se realizan con el director financiero o con el contador u otros ejecutivos que crean que deban tratar estas cuestiones.

Dada su especial importancia, el gerente o director del departamento de impuestos debe formar parte de la alta dirección de la empresa o, por lo menos debe catalogarse a un nivel tal que informe directamente a alguno de los ejecutivos de mayor rango, dentro de la empresa. En algunos casos, el gerente del departamento de impuestos reporta al director; en otros casos, es una división del departamento de contabilidad y, en algunos, desarrolla su actividad como staff de la Junta Directiva, es decir, en uno de los rangos más altos de la organización.

4.3 FUNCIONES DEL DEPARTAMENTO DE IMPUESTOS

Las funciones del departamento de impuestos varían de una empresa a otra y pueden abarcar desde la responsabilidad absoluta de todas las cuestiones fiscales, incluyendo impuestos a la propiedad, indirectos, de renta, municipales y nacionales, hasta asumir únicamente la planificación y el control de la tributación sobre la utilidad. Con el paso del tiempo, sin embargo, las empresas se han inclinado cada vez más por los departamentos de impuestos encargados de la gestión de todas las cuestiones fiscales, en los que no existe división de responsabilidades ni posibilidad de declinar las mismas.

Una de las obligaciones más importantes del departamento de impuestos es evitar las obligaciones fiscales innecesarias. Para ello se deben examinar previamente todos los procedimientos propuestos en lo que respecta a los aspectos fiscales, antes de que sean

puestos en práctica. Esta evaluación afecta a los métodos de venta y producción, cuándo y dónde se concretarán las transacciones, así como también las adquisiciones y reorganizaciones planeadas y el retiro o venta de propiedades, entre otras cosas.

El ahorro de cualquier suma, por mínima que parezca, en la primera etapa de cualquier proceso, es mucho más valioso para la empresa que los potenciales reembolsos por los impuestos pagados en exceso, para los cuales se presenten solicitudes de devolución.

Con frecuencia, los cambios sugeridos por el departamento de impuestos no interfieren el objetivo previsto. Y, generalmente, ocurre que ciertas obligaciones fiscales obedecen exclusivamente a cuestiones técnicas que implican recuperar las pérdidas por medio de reclamaciones de deducciones o de reintegros.

Por consiguiente, la empresa puede perder, de manera irremediable, sumas importantes si el departamento de impuestos no cumple correctamente su función en el momento en que se formulan la política y los planes operativos.

4.3 EL GERENTE DE IMPUESTOS.

Independientemente de que el departamento de impuestos sea una división más del departamento de contabilidad o una sección independiente con su propio equipo directivo, es necesario que su personal esté compuesto por expertos en el tema y que tengan atributos personales adecuados para el trato con los funcionarios públicos. En las negociaciones sobre la determinación de impuestos, bien sea, en la etapa de requerimientos o inspecciones

oficiales los problemas a los que se enfrenta el gerente de impuestos son similares a los de las relaciones públicas.

Se ha comprobado que la mayor parte de los acuerdos tributarios se logran alrededor de la mesa de negociaciones, en la etapa de discusión directa de los tributos y no recurriendo a los tribunales. El gerente de impuestos que logre sustentar sus razones y argumentos ante el fisco o funcionario oficial tendrá más éxito, en la primera etapa, que el que podría haber obtenido el mejor, y más costosos, de los asesores externos.

Si, por cualquier motivo, se llegase a la litis, un desacuerdo en el campo tributario, se debería recurrir al asesoramiento de profesionales especializados; no obstante, muchos de los casos más importantes ganados en los tribunales se deben a una excelente presentación previa del material y a una preparación adecuada de los hechos y antecedentes, tarea que puede realizar a cabalmente un buen gerente de impuestos.

Que la dirección del departamento de impuestos recaiga en un abogado, en un contador o en un profesional de otra rama depende de numerosos factores. Si la responsabilidad del departamento de impuestos es principalmente la tributación sobre la renta o los ingresos (que dependen directamente de los resultados contables), parecería que un contador sería más adecuado que un abogado.

Pero si, por el contrario, las actividades de la empresa son muy diversas y tienen que ver con muchos frentes relacionados con tasación de impuestos a la propiedad (valorizaciones, predial), impuestos ad valorem (aduana, importaciones), presentación de recursos y reclamaciones, quizá un abogado sea la persona más adecuada para dirigir el departamento.

En las grandes empresas, el departamento de impuestos suele estar conformado por contadores, abogados, economistas, ingenieros y actuarios, permanentemente asesorados por expertos externos.

Funciones del gerente de impuestos .

Aunque, como ya se ha mencionado, el departamento de impuestos de una empresa puede abarcar la totalidad de las cuestiones fiscales o una parte de ellas, se relacionan a continuación las principales funciones que debe ser adscritas a un gerente integral de impuestos:

Impuesto sobre la Renta: Planificación del tratamiento fiscal a los ingresos ordinarios y extraordinarios, así como a los costos y gastos de la actividad. Elaboración y presentación de la declaración anual. Obtención de los recursos necesarios para el pago de las cuotas a cargo, en cada período.

I.V.A : Control de ventas e ingresos, con el propósito de determinar las actividades exentas, gravadas y no gravadas, así como las correspondientes tarifas. Llevar un adecuado registro de los impuestos descontables, reuniendo todos los requisitos legales. Elaboración y presentación de las declaraciones provisionales o anuales.

Impuesto predial: Contratación de estudios para avalúo comercial. Elaboración, presentación y pago de la declaración anual.

Retención en la fuente: Clasificación de los pagos a terceros según tarifas oficiales y actualizadas. Verificación y control de los descuentos a que haya lugar por este concepto. Elaboración y presentación de la declaración mensual. Control de los diferentes pagos realizados a lo largo del año, a proveedores y contratistas, con el propósito de expedir los certificados que señalan las normas.

Control de las retenciones efectuadas a la compañía, con el fin de aplicarlas al impuesto de renta resultante. Obtención de los fondos requeridos para cubrir y cancelar las retenciones en la fuente practicadas por la empresa. Solicitar los certificados sobre retenciones realizadas por clientes.

Ajustes por inflación: Recolección de los índices de ajuste y actualización de las partidas no monetarias. Distribución de los ajustes por inflación a inventarios iniciales y a compras, entre costo de ventas e inventarios finales. Recálculo de la depreciación mensual. Control de la cuenta de corrección monetaria, contable y fiscal. Control de las cuentas de orden que tengan que ver con diferencias entre la declaración de renta y la contabilidad.

Política de dividendos: Reexpresión de estados financieros ajustados por inflación. Separación de las utilidades realmente generadas por la operación, de las ganancias por exposición a la inflación y por tenencia de activos.

Planeación fiscal: Métodos de depreciación. Compra de activos con deuda, recursos propios o arrendamiento financiero u operativo. Rotación de inventarios y métodos de valuación. Política de fijación de precios de venta. Composición patrimonial. Creación y

seguimiento de reservas voluntarias. Rotación cuentas por cobrar, tenencia de efectivo e inversiones de renta fija. Fusiones y absorciones. Manejo y control de impuestos diferidos. Emisión de bonos y acciones. Inversiones en áreas y sectores con beneficios tributarios.

Requerimientos: Preparación, documentación y redacción de respuestas a requerimientos. Atención a visitas oficiales. Asistencia en la presentación de recursos y control de su trámite. Creación de reservas contingentes, incluyendo cálculo de intereses de mora.

Devoluciones: Presentación oportuna y obtención de devoluciones por concepto de pagos en exceso de impuestos sobre la renta, IVA y complementarios.

En general, también son obligaciones del gerente de impuestos establecer un calendario fiscal que indique las fechas en que se deben presentar las declaraciones, efectuar los pagos e iniciar la preparación de los trabajos respectivos, para cumplir los plazos previstos.

Así mismo, se deben señalar los plazos límite para presentar reclamaciones de devolución y recursos regulares sobre discusión de tributos.

El superior jerárquico debe recibir una copia del calendario e informes periódicos sobre los impuestos pendientes de pago. Independientemente de la capacidad del departamento de impuestos, los altos mandos de la empresa no pueden olvidar su propia responsabilidad sobre el particular.

El gerente de impuestos debe preparar un presupuesto anual detallado, basado en sus predicciones sobre los desembolsos y gastos tributarios para uno o más períodos siguientes. Otra función es la valoración previa de las propuestas futuras sobre nuevos canales de

ventas, producción, expansión, creación de filiales, fusiones e inversiones, para comprobar y asegurar que la planificación se realice sobre una base que implique las menores obligaciones tributarias posibles o, como mínimo, la garantía de que no se pagarán impuestos en exceso a lo legalmente exigido, debido a errores de previsión o de cálculo.

Los gerentes de impuestos, en forma permanente deben tomar decisiones acerca de temas tales como:

- ¿Los activos fijos de la compañía deben ser comprados o tomados en arrendamiento?
- ¿Existe algún beneficio tributario para la emisión de obligaciones convertibles en acciones?
- ¿Es la tasa efectiva de impuesto sobre la renta acorde con las utilidades reales generadas por la compañía?
- ¿Reportaría beneficios económicos, financieros y fiscales una operación de readquisición de acciones?
- ¿De qué manera incide la política de distribución de utilidades del ente económico en la determinación de los impuestos directos sobre la renta a pagar?
- ¿Debería la empresa sustituir los pasivos financieros por créditos de fomento de largo plazo? ¿Este cambio se reflejaría de alguna manera en los impuestos a cargo de la compañía?
- ¿Es el método de valuación de inventarios el más indicado, cuando la inflación es un fenómeno recurrente en el país?

- ¿Es conveniente adelantar una operación de fusión por absorción o mejor la adquisición directa de la entidad mercantil?
- ¿Qué incidencia tributaria tendría el endeudamiento externo frente a financiación en moneda local?

Las decisiones basadas en la respuesta a los anteriores interrogantes producen efectos en la política financiera de la empresa e, inclusive, son determinantes para la supervivencia comercial del ente económico. Inciden en todos los sectores de la economía y desde hace relativamente poco tiempo se les denomina decisiones sobre planeación de impuestos; pero en la medida en que repercutan en las finanzas de la organización sería más preciso identificarlas como *estrategias financieras de planeación tributaria*.

4.4 CONDUCTAS QUE SE DESARROLLAN.

Conceptos aplicados de evaluación financiera

Valor presente.

En general, el valor presente de una suma pagadera en un número dado de años hacia el futuro es la cantidad que, si estuviera disponible hoy en día, crecería hasta igualar la suma futura. Así las cosas, si mil pesos invertidos hoy crecen hasta convertirse en \$ 3.713 dentro de cinco años y suponiendo una tasa de interés del treinta por ciento, entonces dichos mil pesos se definen como el valor presente de \$ 3.713.

Por otra parte, una anualidad se define como una serie de pagos, desembolsos o en nuestro caso, deducciones fiscales de una cantidad fija a lo largo de un número específico de períodos. Aunque esta definición de anualidad incluye las palabras cantidad fija y a pesar de que en muchos juicios financieros intervienen flujos (resultados) constantes, algunas decisiones importantes tienen que ver con flujos desiguales. En consecuencia, es necesario ampliar el análisis para tratar con las corrientes de flujos desiguales.

Así las cosas, el valor presente de una serie desigual de deducciones fiscales futuras y de su consecuente ahorro tributario se encuentra como la suma de los valores presentes de todos los componentes individuales de dichos flujos.

Valor presente neto

Esa medida se deduce directamente del concepto de valor presente. El procedimiento que se sigue, para efectos de planeación estratégica tributaria, es el siguiente:

- a) Escoger una tasa de descuento de acuerdo con la naturaleza de la empresa o inversión, la cual puede estar dada por el costo de oportunidad o, simplemente, por la tasa de inflación.
- b) Sumar el valor presente del ahorro interno y del ahorro fiscal esperado.
- c) Totalizar el valor presente de las salidas de efectivo que cause la operación de adquisición del activo, bien sea mediante financiación externa o con recursos propios.

d) Elegir la alternativa cuyo valor presente de ahorro total sea mayor y, también, que arroje un menor valor presente neto de las salidas de efectivo.

Tasa de rendimiento esperado

En el proceso de presupuesto de capital, tasa mínima de rendimiento para aceptar una oportunidad de inversión.

Se define como aquella tasa de interés que iguala el valor presente de los ingresos con el valor presente de las salidas o egresos, es decir la tasa que hace que el valor presente neto sea igual a cero. Normalmente, la tasa de rendimiento esperado se calcula mediante la metodología de prueba y error, hasta encontrar una tasa que igualará el valor presente neto de los ingresos y egresos.

Si en el desarrollo del cálculo de la tasa de rendimiento esperado el valor presente de los ingresos, calculado a la tasa escogida, supera el de los desembolsos, se ensaya con una tasa mayor hasta encontrar dicha igualdad.

La tasa de rendimiento esperado tiene una interpretación que señala que "ella representa el máximo costo al cuál un inversionista podría tomar dinero prestado para financiar la totalidad de un proyecto", devolviendo el capital y los intereses que se causen con el producido por la inversión, sin perder dinero. Este es el concepto de leverage o apalancamiento financiero, que recomienda el endeudamiento cuando la rentabilidad del proyecto supera el costo de los fondos.

En planeación tributaria se acepta ésta última definición, pero la tasa de rendimiento esperado no necesariamente se incorpora al análisis de valor presente, por cuanto la tasa de inflación, como única variable, también podría establecer parámetros válidos para seleccionar una alternativa.

Costo de oportunidad

Tasa de rendimiento sobre la mejor alternativa de inversión disponible; es decir, el rendimiento más alto que no será ganado si los fondos son invertidos en un proyecto en particular.

Costo de capital

Este concepto, también denominado depreciación económica refleja una especie de costo de oportunidad ya que el costo anual equivalente (CAE) de la inversión equivale a lo que redituaría el dinero invertido si se destinara a otros fines.

Índice de inflación.

La inflación³ es un fenómeno de tipo económico que sirve para medir porcentualmente un alza generalizada y continuo en el nivel general de precios; esto quiere decir que, para que exista verdadera inflación, los precios de venta de todos los productos y servicios que se ofrecen y demandan en la economía crecen paulatina pero implacablemente, todos los días.

³ Mankiw, Gregory N. Introducción a la economía. McGraw Hill, México 2003. y Guajardo Cantú, Gerardo. *Contabilidad Financiera*. 2da. Edición, Mc Graw Hill, México 1996. Página 439 a 441.

Dicho crecimiento, debidamente promediado en forma ponderada, es lo que conocemos como índice de variación de precios al consumidor o demandante final.

Simultáneamente con el INPC, el estado produce otros índices para medir el crecimiento de los precios en algunas áreas o actividades de especial interés; tal es el caso del índice de precios al consumidor, teniendo en cuenta la fase en la cual tales productos o servicios llegan al consumidor final; o también el deflactor implícito del producto interno bruto, que agrupa algunos movimientos de la economía pero que excluye o incluye transacciones con el exterior.

Sin embargo, ha sido comúnmente aceptado, en el mundo entero, que sea el INPC el indicador que sirva para actualizar las cifras que tengan que ver con el ajuste por inflación a los estados financieros. Y México no ha sido ajeno a tal tendencia, ordenando que en nuestro sistema integral de ajustes por inflación se emplee el índice de precios al consumidor.

Pero ¿Qué efectos produce la inflación?. La mejor manera de entenderlo es con un ejemplo:

Un peso de hoy, que también sirve para adquirir cualquier artículo hoy, no servirá para adquirir la misma cantidad de bienes dentro de un año o en cualquier otro período. Tal vez sólo se podrá adquirir aproximadamente, la mitad, si la inflación es del 50 por ciento o dos terceras partes si es del 25 por ciento.

Esto nos lleva a concluir que quién guarda su dinero está perdiendo con la inflación. Entonces, ¿Quién gana? Ganan con la inflación aquellas personas o empresas que tienen deudas a su cargo, pactadas en moneda de curso legal; por ejemplo, quien adquiere mercancías a crédito o quien obtiene préstamos en efectivo (haciendo abstracción de cualquier clase de interés). Y, consecuentemente, pierde quien otorga los préstamos o concede crédito en la venta de sus productos o servicios.

Ahorro interno.

Se denomina de ésta manera a aquellos costos y gastos de un período contable que no implican salida de dinero en el momento actual ni en el futuro, por cuanto ya fue desembolsado, normalmente con uno o más años de anterioridad. Un ejemplo típico de ésta clase de ahorro se puede encontrar en los cargos por concepto de depreciación los cuales, aunque disminuyen la utilidad, no causan erogación alguna, pues la compra del activo fijo que los genera fue realizada en época anterior.

En consecuencia, el ahorro interno de un ente económico es aquel que, por su naturaleza, constituye un gasto o un costo deducible de los ingresos operacionales sin que vaya acompañado de salidas de recursos monetarios. Al no distribuirse a los socios o accionistas, la cuota periódica de depreciación permanece dentro de la empresa, bajo la forma de disponible, inventarios, cartera comercial, préstamos a empleados o cualquier otra cuenta del activo. Y dicha acumulación debe estar disponible, junto con los rendimientos que produzca, para la reposición del activo que le dio origen, repitiéndose el ciclo indefinidamente.

Además de la depreciación, otros activos que tienen la particularidad de generar ahorro interno, son las amortizaciones de activos intangibles o diferidos y el agotamiento de propiedades relacionadas con recursos naturales no renovables, pero siempre y cuando correspondan a erogaciones realizadas para la adquisición de activos de largo plazo utilizables para la producción o comercialización de bienes y servicios, sin importar si han sido financiados con recursos propios o ajenos.

Ahorro fiscal.

Bajo éste concepto se agrupa el importe de los impuestos directos de renta y complementario que dejan de cancelarse por el uso de deducciones de partidas que causan ahorro interno, tales como depreciación, amortización y agotamiento, o que provienen de la financiación de activos a corto y largo plazo, como es el caso de los intereses y demás gastos financieros que aunque no están directamente relacionados con la operación del ente económico, son aceptados fiscalmente como una deducción.

Normalmente éste tipo de ahorro se distribuye a los socios y accionistas, transmitiendo a los inversionistas, de ésta manera, el subsidio que otorga el estado, pues la mayoría de las veces no se separa de las utilidades el efecto que produce ésta clase de deducciones. Técnicamente, debería reservarse el ahorro interno, calculado como el resultado de aplicar la respectiva tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios a la deducción por depreciación, amortización, agotamiento o causación de intereses y demás gastos financieros, con el propósito de crear valor agregado al ente; es decir con el objetivo de enriquecer a sus propietarios a través de una valorización real del patrimonio.

Al igual que el ahorro interno, el ahorro fiscal si se apropia de la utilidades susceptibles de ser distribuidas, debería mostrarse en el estado de situación distribuido en una o varias cuentas del activo. Sin embargo, también sería aconsejable manejar independientemente el monto que se reserva de manera periódica con el fin de poder efectuar un seguimiento especial, tanto a la base como a los rendimientos que pueda, eventualmente, generar.

Ahorro total.

Es la simple sumatoria del ahorro interno y del ahorro fiscal. Con la suma acumulada, sin incluir rendimientos producidos por su manejo financiero, una empresa debería estar en capacidad de reponer el activo que originó el primero de éstos conceptos y contar con un sobrante que constituye un valor adicional de la inversión original, el cuál debería ser devuelto a los inversionistas o capitalizado para propiciar el crecimiento del ente económico.

Valor económico agregado

El valor económico agregado⁴ (VEA) es un nuevo concepto financiero que define el mayor valor que adquiere una organización mercantil y que debe ser superior al costo del capital o inversión, después de identificar las utilidades netas susceptibles de ser distribuidas. En otras palabras, una empresa debe generar ganancias cuyo monto sea superior al costo real del capital o inversión aportada por cada uno de los socios o accionistas de un ente económico.

⁴ Guajardo Cantú, Gerardo. *Contabilidad Financiera*. 2da. Edición, Mc Graw Hill, México 1996. Página 7.

El valor económico agregado difiere un poco de la definición anteriormente transcrita, por cuanto aquí dicho valor económico agregado será todo aquello que constituya ahorro fiscal y que se haya registrado contablemente como una reserva para reposición de activo o expansión de actividades, dentro del patrimonio y que, en consecuencia, no haya sido distribuida a los inversionistas, vía dividendos o participaciones.

Tasa real de impuestos.

Surge de comparar el impuesto a cargo de un período con las utilidades reales generadas por un ente económico en el mismo lapso de tiempo. Por utilidades reales debe entenderse el resultado de restar a los ingresos de operación y extraordinarios, los costos y gastos incurridos, incluyendo los intereses y demás gastos financieros; lo cual significa que no deben ser tomados en cuenta para ésta base, ni las exenciones o castigos fiscales ni el resultado de aplicar el sistema integral de ajustes por inflación, con algunas excepciones de importancia, como es el caso de la depreciación o el costo de ventas, que si deben incluirse en dicha utilidad ajustados por inflación, con el propósito de disminuirla.

Impuestos y estructura de capital.

La ventaja fiscal de una empresa financiada mediante pasivos externos radica en el hecho de que los pagos por concepto de intereses y demás gastos financieros son actualmente deducibles, ciento por ciento. Por tanto, el monto total del ingreso disponible en la economía, tanto para acreedores como para accionistas es mayor cuando se utiliza deuda, como mecanismo de financiación.

Sin embargo, el ahorro de impuestos relacionado con el uso de deuda no es seguro. Si los ingresos declarados se sostienen bajos o negativos, la desgravación de impuestos de la deuda se reduce o, aún, puede eliminarse. Como resultado, casi todo o todo el cargo de flujo de efectivo o de pago de intereses lo cubrirá la empresa.

Generación de ahorro y de riqueza

Las medidas que conciernen a la reducción de impuestos están estrechamente relacionadas con aquellas que tienen que ver con la depreciación. Las normas fiscales, en nuestro país, definen la depreciación como el valor solicitado por deducción que corresponde al desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalente a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento de su costo, durante la vida útil de dichos bienes, siempre que estos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.

Las empresas contabilizan la depreciación como un gasto o costo. Es decir, las leyes sobre impuestos permiten a las empresas deducir de su ingreso, anualmente, una cierta cantidad por concepto de depreciación de edificios, maquinaria, muebles y equipo de oficina, vehículos y otros bienes de capital, como costo de la actividad desarrollada.

Por ejemplo, suponga que una empresa posee un edificio que cuesta treinta millones de pesos. Si las normas sobre impuestos requieren que la empresa deprecie el edificio a lo largo de 20 años, ésta podrá deducir de su ingreso un millón quinientos mil pesos anuales como gasto por depreciación. Si las leyes sobre impuestos permiten a la empresa acelerar la depreciación en 10 años, ésta podrá, por tanto, deducir tres millones de pesos anuales.

Obviamente, cuanto más pueda deducir la empresa cada año por concepto de depreciación, menores serán sus utilidades y, por lo tanto, pagará menos impuestos sobre la renta. En consecuencia, las leyes que permitan acelerar la depreciación; es decir la depreciación rápida de plantas y equipos, pueden ser una parte importante de la formulación de políticas para la optimización del pago de impuestos.

La depreciación acelerada otorga a las empresas un mayor incentivo para destinar recursos a nuevas inversiones con objeto de reponer el capital existente en equipo. Sin embargo, la depreciación acelerada también reduce los ingresos tributarios del estado e incentiva el empleo intensivo de capital, en tanto que descuida la utilización de mano de obra. Debido a esto, existe siempre controversia sobre cualquier propuesta que implique cambios en los tipos de depreciación.

Por otra parte, la deducción por depreciación, tanto para propósitos fiscales como contables, incorpora una finalidad económica en su fundamento y en sus efectos. El gasto por éste concepto debe contribuir, al ser deducido de las utilidades, para la formación de una reserva oculta que permita la formación de recursos internos, de tal manera que, al finalizar la vida útil del respectivo activo fijo, el ente económico posea, en efectivo o en otros activos más o menos líquidos, un monto equivalente a su valor de reposición más un excedente, proveniente del impuesto dejado de pagar, en cada período, como producto de la deducibilidad del gasto por depreciación.

Algunos autores niegan de manera categórica que la depreciación genere efectivo a las empresas. Aquí no se comparte ese criterio, por cuanto la depreciación afecte la renta base para el cálculo del impuesto y, por ende, las utilidades susceptibles de ser distribuidas a los socios o accionistas estará, implícitamente generando recursos al evitar que dichos fondos (depreciación y menor valor del impuesto) se entreguen al estado y a los propietarios, normalmente al año siguiente al de su generación.

Arrendamiento de equipo.

Muchas veces las empresas optan por tomar en arrendamiento la maquinaria y el equipo necesario para desarrollar las operaciones propias de su actividad social, a cambio de adquirir directamente tales activos fijos. Las razones que llevan a directivos y administradores a inclinarse por ésta clase de convenios son muy variadas.

En algunos casos la facilidad para suscribir el contrato y usufructuar rápidamente el bien, es lo que motiva la decisión. En otros, el atractivo de la deducción fiscal sobre la totalidad del arrendamiento es el parámetro sobre el cuál se cuantifica el costo beneficio de la operación. También hay quienes opinan que algunos indicadores financieros, como los relacionados con liquidez y solvencia o estructura de capital, pueden mejorar al no registrar en los estados financieros ninguna clase de deuda, derivada de la financiación de activos, cuando el ente económico no cuenta con recursos propios para su adquisición.

Así mismo, en no pocas ocasiones, el acceso a fuentes de financiación convencional que tienen que enfrentar, sobre todo empresas pequeñas y medianas es dificultoso, sino

imposible y ello hace que fuentes como el arrendamiento de equipo se prefiera. Entre otras cosas, el alto valor de los equipos y la dificultad explicada dieron nacimiento a éste interesante sistema de financiación, si así se le puede llamar.

Obligaciones convertibles en acciones⁵.

Después de muchos años de acudir, casi como única fuente de financiación, al crédito bancario, las empresas Mexicanas "descubrieron" que las obligaciones convertibles o no en acciones, pueden ser fuente importante de recursos frescos para capital de trabajo o para inversión y que cuentan, entre otras cosas, con una característica muy importante: un costo financiero que puede ser sensiblemente menor al que se reconoce a las líneas de crédito tradicionales. Este auge de los bonos puede traer dos beneficios económicos, de especial trascendencia en los actuales momentos, de poca liquidez y restricciones en el crédito.

Por una parte, los bancos y demás intermediarios financieros al entrar a competir directamente con la emisión de obligaciones y de títulos de crédito verán reducir su mercado natural de operaciones; tendrán entonces, que mejorar su eficiencia y las tasas de interés tenderán a la baja hasta igualarse con el rendimiento ofrecido por las obligaciones que se emitan. Otra consecuencia imperceptible por ahora, es la potencial apertura del mercado de capitales al grueso de la población ahorradora del país que, tradicionalmente, ha estado alejada de estos menesteres.

⁵ Guajardo Cantú, Gerardo. *Contabilidad Financiera*. 2da. Edición, Mc Graw Hill, México 1996. Página 554.

Como resultado de esta apertura, las empresas podrán planificar mejor la situación del diferencial de interés ganado, de tal manera que los dividendos a sus accionistas pueden mejorarse elevando también la rentabilidad de este tipo de inversión, todo con el objetivo de sustituir, en el futuro, la colocación de obligaciones por la emisión de acciones como medio de financiación.

Emisión de acciones.

Las acciones de capital.

Día por día toma fuerza la necesidad de buscar medios alternos de financiación, menos costosos en el sentido general de la palabra y que permitan la expansión de las empresas. Uno de tales medios es la emisión de nuevas acciones, el cual, a pesar de ser la técnica más obvia para obtener recursos, es muy poco empleado, por lo menos en México.

En términos generales, las acciones son títulos valores que convierten a sus titulares en partícipes de complejos jurídico-económicos, como lo son las sociedades anónimas. Las acciones⁶ pueden ser ordinarias o privilegiadas, las primeras conferirán a sus titulares los siguientes derechos:

- a) Participación en las deliberaciones de la Asamblea General de Accionistas y votar en ella.
- b) Recibir una parte proporcional de los beneficios sociales.

⁶ Barrera Graf, Jorge. Instituciones de derecho Mercantil. Editorial Porrúa. México 2000. Páginas 500 a 512.

- c) Negociar libremente las acciones, a menos que se estipule el derecho preferencial en favor de la sociedad, de los accionistas o de ambos.
- d) Inspeccionar los libros y papeles sociales; y
- e) Recibir una parte proporcional de los activos sociales en el momento de la liquidación y una vez pagado el pasivo externo de la sociedad.
- f) Las acciones preferentes⁷ (como en adelante se denominará a las acciones privilegiadas) además de los derechos esenciales transcritos anteriormente, otorgan al accionista los siguientes privilegios:
 - a) Un derecho preferencial para su reembolso en caso de liquidación hasta concurrencia de su valor nominal.
 - b) Un derecho a que se tome de las utilidades, en primer término, una cuota determinada, acumulable o no. La acumulación no podrá exceder a un período de 5 años; y
 - c) Cualquier otra prerrogativa de carácter exclusivamente económico.

En ningún caso podrán otorgarse privilegios que consistan en voto múltiple o que priven de sus derechos de modo permanente a los propietarios de acciones comunes. Para emitir acciones preferentes posteriormente al acto de constitución de sociedades, es necesario que los privilegios respectivos sean aprobados en la Asamblea General con el voto favorable de un número plural de acciones que represente no menos del 75% de las acciones suscritas. En el reglamento de colocación de acciones preferentes se regulará el derecho de preferencia a favor de todos los accionistas, con el fin de que puedan suscribirlas en

⁷ Salinas Martínez Arturo Citado por Barrera Graf, Jorge. Instituciones de derecho Mercantil. Editorial Porrúa. México 2000. Páginas 500 a 512.

proporción al número de acciones que cada uno posea el día de la oferta. Dicho reglamento será, igualmente, aprobado por la Asamblea con la mayoría del 75 por ciento de las acciones suscritas.

Cuando las acciones disfrutan de preferencia en el reparto de dividendos, los accionistas tienen derecho a un dividendo que representa un porcentaje especificado del valor a la par de las acciones (nominal) o a una cantidad predeterminada por acción, antes que se pague cualquier dividendo a las acciones comunes.

Obviamente que los accionistas, incluyendo a los tenedores de acciones preferentes, no tendrán derecho a dividendos, a menos que existan utilidades actuales o acumuladas, disponibles y que la Junta Directiva y la Asamblea General los haya decretado y aprobado.

Los dividendos no se acumulan en la misma forma en que acumulan los intereses, pues es necesario que la Junta Directiva y la Asamblea General los declaren formalmente antes de que constituyan obligaciones de la compañía. Por tanto, la falta de declaración de dividendos sobre las acciones preferentes (de dividendo acumulativo) no crea ninguna deuda para la compañía, simplemente establece una prioridad sobre las utilidades pendientes de distribución y los ingresos futuros. Las acciones preferentes que no sean de dividendo acumulativo no tienen derecho a dividendos de años precedentes.

Las acciones preferentes, para efectos de su participación en dividendos, puede clasificarse en tres grupos: preferentes acumulativas o totalmente participantes, preferentes acumulativas no participantes y preferentes acumulativas parcialmente participantes.

Anteriormente se describió el marco jurídico y conceptual de las acciones de capital de tipo "preferente", las cuales se distinguen de las acciones comunes en la forma en que participan de las utilidades, a través de los dividendos, existiendo tres categorías de participación, como ya se mencionó.

Impuestos diferidos.

Con la sofisticación de las normas tributarias y su intensivo empleo como herramienta de política económica, desde hace algunos años, empezaron a ser notorias las diferencias entre las cifras consignadas en la declaración de renta para propósitos fiscales y las registradas en la contabilidad con fines comerciales.

Esta disparidad entre la utilidad contable y la renta líquida gravable generó una intensa disputa de criterios sobre el monto que debería contabilizarse como un pasivo, con cargo a gastos del ejercicio. Algunos sectores opinaban que por tratarse de un impuesto cuyo reconocimiento definitivo se plasmaba en el respectivo denuncia rentístico, la provisión de impuesto sobre la renta y complementarios, contabilizada como un gasto, debería ser equivalente al impuesto declarado, sin importar el monto de las utilidades (antes de

impuestos) registradas contablemente o, incluso, sin interesar si se presentaba o no una pérdida comercial.

Por el contrario, otros sectores de opinión afirmaban que el gasto por concepto de impuesto sobre la renta, los complementarios y su correlacionado pasivo deberían registrarse contablemente eliminando las diferencias fiscales provocadas por el aprovechamiento del anticipo de gastos o la postergación de ingresos, porque de otra manera se podría estar anticipando o retrasando las verdaderas utilidades de los socios o accionistas.

Surgieron, de ésta manera, los conceptos de "diferencias temporales" y "diferencias definitivas", los cuales deben ser evaluados cuidadosamente pues unos afectan dicha provisión y otros no. Nacieron también, así, los métodos de contabilización del impuesto sobre la renta y los complementarios, denominados "método del pasivo" y "método del diferido".

Las dos clases de diferencias entre la parte fiscal y la contable surgen básicamente por las siguientes circunstancias:

1. Ingresos declarados que no se registran contablemente en el mismo período;
2. Ingresos que se registran en un ejercicio contable dado, pero que no son gravados, o lo son en períodos diferentes;
3. Gastos deducibles para fines fiscales pero que no lo son para la contabilidad; y

4. Deducciones no aceptadas fiscalmente, que se contabilizan como gastos en el estado de resultados.

Las diferencias definitivas, como lo pueden ser los ingresos exentos o no constitutivos de renta o los gastos no deducibles, no causan impuesto diferido, pero las temporales si lo hacen, la mayoría de las veces.

Diferencias definitivas.

De acuerdo a normas internacionales de contabilidad, son diferencias definitivas o permanentes aquellas discrepancias entre la renta líquida gravable, determinada para propósitos fiscales, y la utilidad contable de un período, cuyo origen corresponde al mismo ejercicio comercial pero que no producen ninguna clase de efecto en períodos posteriores.

Como ejemplo de ésta clase de diferencias se pueden citar los siguientes, tomados todos de la legislación tributaria, aclarando que existe una gran cantidad de conceptos similares, no incluidos en la presente lista:

- a) Ingresos no constitutivos de renta o de ganancia ocasional
 - Distribución de utilidades en especie, proveniente de la cuenta de revalorización del patrimonio, de la reserva del 70 por ciento del mayor valor solicitado por concepto de depreciación y de la prima en colocación de acciones;
 - La prima en colocación de acciones;

- Utilidad en la enajenación de acciones;
 - Participaciones y dividendos.
- b) Costos y gastos no deducibles.
- Pagos realizados a vinculados económicos no contribuyentes.
 - Los costos o deducciones por expensas en el exterior que excedan del 15 por ciento de la renta líquida, computada antes de descontar tales costos o deducciones, con algunas excepciones;
 - Pérdidas por enajenación de activos a vinculados económicos o a socios, o por enajenación de acciones o cuotas de interés social, Bonos de Financiamiento Presupuestal o Bonos de Financiamiento Especial.
 - Intereses y demás costos y gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, por concepto de deudas que tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, con algunas excepciones.
- c) Deducciones fiscales.
- Pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable.
 - El exceso de la renta presuntiva declarada, sobre la renta líquida gravable calculada por el SAT.
- d) Rentas exentas.

- Las rentas de las sociedades anónimas silvícola, agrícolas y ganaderas.
 - La prestación de servicios públicos de agua potable, alcantarillado, limpia municipal y energía eléctrica.
 - Las cuotas relacionadas con la seguridad social.
- e) Descuentos tributarios.
- Donaciones.

Esta clase de partidas constituyen diferencias definitivas por cuanto, de una parte, algunos gastos contables nunca serán deducciones y, de otra, algunos ingresos nunca serán rentas gravables y algunas deducciones fiscales nunca serán gastos contables.

Diferencias temporales.

Se definen así las diferencias entre la renta líquida gravable y la utilidad⁸ contable, registrada en un período, que se originan porque el ejercicio en el cuál algunas partidas de ingresos y gastos se causan para la determinación de la renta líquida gravable no coinciden con el período en que se incluyen en la utilidad contable, también denominada utilidad neta comercial. Las diferencias temporales, contrario a lo que ocurre con las diferencias definitivas, se originan en un año y se revierten en uno o más períodos posteriores.

⁸ Guajardo Cantú, Gerardo. *Contabilidad Financiera*. 2da. Edición, Mc Graw Hill, México 1996. Página. 31.

Algunos ejemplos de diferencias temporales, pueden ubicarse básicamente en el empleo de métodos de depreciación diferentes para fines fiscales y contables, la estimación para cuentas incobrables y el diferimiento de ingresos causado por la utilización del sistema de ventas a plazos.

Tales diferencias temporales provocan que el impuesto sobre la renta a pagar en un período sea distinto al que se calcularía si no existiese la posibilidad de diferir el ingreso o el gasto. Surge así, la problemática ya mencionada sobre la contabilización del gasto por concepto de impuesto sobre la renta, que debe afectar las utilidades que, potencialmente, se convertirán en susceptibles de ser distribuidas a los socios o accionistas.

Y para resolver el problema se han desarrollado dos métodos o teorías acerca del valor que se debe registrar como gasto en cada ejercicio.

Reserva para la creación de valor agregado.

Se ha explicado la forma como puede aprovechar al máximo el beneficio de reconocer un menor impuesto a pagar, proveniente de las deducciones aceptadas fiscalmente y que se relacionan con la depreciación de activos fijos, sus ajustes por inflación y los intereses y demás gastos financieros, cuando dicho activo es financiado mediante algún sistema de crédito.

Allí se llegó a la conclusión de que el denominado ahorro fiscal sólo cobraría vigencia en la medida en que no se distribuyan utilidades que incluyan una traslación a los socios o accionistas del menor impuesto pagado, como consecuencia de las mencionadas deducciones.

Crédito ordinario y línea recta.

A través de éste sistema de financiación y empleando el método de línea recta de depreciación, los desembolsos de efectivo en que se incurre estarán constituidos por los pagos periódicos de intereses y la amortización del capital, que se realiza al término de los diez años.

Ahorro interno.

En cuanto a la generación de ahorro interno, se verifica en el siguiente análisis que el método de depreciación por línea recta causa un ahorro interno prácticamente nulo, excepto cuando va acompañado por emisión de acciones o de obligaciones obligatoriamente convertibles en acciones, por cuanto a éstos mecanismos generan también ahorro de esta clase, proveniente del ajuste por inflación al patrimonio.

Por el contrario, el método de depreciación acelerada proporciona una alta posibilidad de ahorro interno, al igual que el método modificado de depreciación decreciente.

Se reitera que una óptima combinación entre la forma de financiación del activo y el método fiscal de depreciación utilizado debería proporcionar un ahorro interno, por lo menos equivalente al costo actual del activo.

Ahorro fiscal.

Antes de analizar el comportamiento del ahorro fiscal, vale la pena reiterar que ésta clase de ahorro sólo puede ser válido, como instrumento de generación de recursos propios, en la medida en que se pueda crear una reserva tomada directamente de las utilidades de cada ejercicio, equivalente al valor dejado de pagar como impuesto de renta, proveniente del aprovechamiento de las deducciones fiscales inherentes al activo fijo:

1. Depreciación,
2. Ajustes por inflación; y
3. Intereses y demás gastos financieros.

En caso contrario, si no se efectúa dicha reserva, no existirá ahorro fiscal, porque el beneficio se trasladará a los socios o accionistas en el momento de la distribución de utilidades, porque éstas estarían incrementadas con dicho ahorro. Las empresas no agregarán valor económico al ente y, por el contrario, en cierta medida se estará contribuyendo a su descapitalización.

Como hecho curioso, es necesario hacer caer en la cuenta que, en ninguno de los modelos estudiados se alcanza el 100 por cien del ahorro fiscal que se obtendría si no existiese inflación, hecho que conduce a una tasa efectiva de impuesto sobre la renta más alta que la tasa nominal, sobre la cual están tributando los entes económicos.

Así, por ejemplo, la emisión de acciones para financiar el cien por cien del valor del activo, con raíz enésima como método de depreciación, sólo genera un 57 por ciento del ahorro a que se tendría derecho de no existir el fenómeno inflacionario con su impacto negativo sobre la tributación de las empresas.

El ahorro fiscal, proveniente de financiar activos fijos, mediante un crédito ordinario, y depreciarlos por el método de línea recta sólo asciende a un 31 por ciento del óptimo, en tanto que al cambiar el método de depreciación por el de raíz enésima se llega a un importante 48 por ciento, muy similar al que se obtendría con la alternativa de emisión de acciones al cien por cien del costo del bien.

Valuación de inventarios.

Uno de los renglones de mayor importancia, en empresas comerciales o industriales, es el de inventarios, que agrupa rubros tales como materias primas, productos en proceso y productos terminados en el último caso y mercancías para la venta, en el primero. Así mismo, casi todos los sectores de una economía de mercado, incluyendo el sector servicios, registran otras clases de inventarios, como repuestos, insumos y empaque, entre otros.

El volumen del inventario de materias primas se ve influenciado por los niveles previstos y la estacionalidad de la producción, la oportunidad y disponibilidad en los proveedores de materias primas y materiales, así como por la naturaleza del proceso de transformación de tales materias primas y materiales.

El inventario de productos en proceso se ve afectado por la duración del período de producción, que es el tiempo que transcurre desde el inicio del proceso de transformación de la materia prima hasta obtener el producto terminado. Y, finalmente, el nivel de inventarios de productos terminados está directamente relacionado con el volumen de producción y el programa de ventas.

De acuerdo a principios de internacionales de contabilidad y al estatuto tributario porque las normas contables mexicanas no lo mencionan, el costo de enajenación de los inventarios se establece con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. Juego de inventarios o inventarios periódicos;
2. Inventarios permanentes o continuos;
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables

Inventarios periódicos.

Por éste sistema, el inventario final se calcula por medio de un conteo físico realizado para cada clase de productos, generalmente una vez al año, al finalizar el mes de diciembre. El inventario registrado en el estado de situación debe corresponder a dicho conteo físico, valorizado por alguno de los métodos permitidos por la normatividad contable, como los explicados más adelante.

Inventarios permanentes.

Bajo el sistema de inventario permanente o continuo, los registros y movimientos relacionados con los inventarios, se mantienen siempre al día, mediante la utilización de tarjetas de kárdex, manuales o electrónicas. En principio, este sistema no requiere de conteos físicos; sin embargo, es aconsejable que, de hecho así lo requieren las normas de información financiera, también por lo menos una vez al año, para propósitos de verificación, se adelante una toma real de existencias de materia prima, materiales, productos en proceso, mercancías y productos terminados, entre otras clases de inventarios.

Determinación del costo de ventas.

El costo de la mercancía vendida puede determinarse por la suposición de la forma y orden en que se presentan los flujos de entrada y de salida de los diferentes materiales que intervienen en un proceso de transformación, producción y comercialización de bienes. La determinación del costo de ventas tiene por objetivo determinar la utilidad real de operación (o utilidad bruta), según el movimiento de los artículos que integran las diferentes categorías de inventario.

Como las mercancías vendidas o las materias primas y demás materiales utilizados en un proceso de producción se compran, normalmente, en fechas diferentes, puede ser complicado relacionar la venta o consumo con el costo real contabilizado.

Por tal motivo se han desarrollado métodos de determinación del costo de ventas que permiten la labor de asignación de dicho costo mediante suposiciones sobre los flujos como han ocurrido las entradas y salidas de mercancías en el tiempo.

Método PEPS.

El método PEPS (Primeras Entradas, Primeras Salidas) de determinación del costo de ventas se basa en el supuesto de que las primeras unidades de inventario que se compraron son las unidades de materia prima o mercancías que se consumen o se venden. En consecuencia, el inventario final se registra con los precios más actuales; es decir, los correspondientes a los últimos artículos adquiridos.

Método UEPS.

Al contrario de lo que ocurre con PEPS, el método de últimas entradas, primeras salidas (UEPS), supone que las compras más recientes corresponden a los primeros artículos que se consumieron (materias primas) o que se vendieron (mercancías para la venta y productos terminados). En consecuencia, los inventarios finales permanecerán registrados a los precios más antiguos, motivo por el cual se habla de subvaluación de inventarios cuando se utiliza UEPS; por el contrario, el costo de ventas se registrará por los precios actuales, disminuyendo, así, la utilidad comercial y la renta líquida fiscal, base para el cálculo del impuesto sobre la renta.

Este método exige que se mantenga un registro detallado por capas de inventario, con el propósito de poder identificar las últimas compras y su precio de adquisición e ir retirándolas, en orden, del inventario.

Cuando se emplea el método UEPS para valorizar inventarios y determinar el costo de ventas, los niveles de inventario deben permanecer constantes o aumentar en el tiempo, porque de lo contrario, si llegasen a disminuir, el costo de ventas tendría que calcularse con base en precios muy antiguos, hecho que provocaría un desproporcionado aumento en la utilidad, diluyendo el beneficio obtenido en períodos anteriores.

Otra desventaja de éste método se ubica en la distribución de utilidades a socios y accionistas, las cual se ven afectadas por las menores ganancias reportadas, aunque, por otra parte, el ente económico se esté fortaleciendo patrimonialmente.

Método Promedio.

El método de promedio requiere conocer la sumatoria de las unidades de inventario inicial y de las unidades adquiridas durante el período, así como el total en pesos de las mismas unidades de inventario.

El promedio se encuentra como el producto de dividir el total en pesos por el total en unidades y se aplica directamente a las cantidades no consumidas, no terminadas o no

vendidas de inventario, con el objetivo de estimar su valor final. De la misma manera, el costo de ventas por el método de promedio se calcula multiplicando las unidades vendidas por dicho costo promedio.

El estatuto tributario exige que la utilización de un método de valuación de inventarios y determinación del costo de ventas sea consistente con el registro contable. Es decir, no pueden existir diferencias entre la declaración de renta y la contabilidad, provenientes del manejo de los inventarios.

Efectos sobre la utilidad y la renta líquida gravable

En tanto que PEPS asocia los costos más recientes con el valor de los inventarios finales, UEPS los asocia con el costo de ventas, presentándose así una importante diferencia que se refleja en la utilidad neta y, en consecuencia, en los niveles de tributación a cargo del ente económico. UEPS relaciona los precios actuales de venta, con los costos de compra, también actuales. Ante la presencia de inflación éste método permite alcanzar utilidades menores, siempre y cuando el nivel de inventarios sea creciente o, por lo menos, permanezca constante; en caso contrario (reducción del nivel de inventarios) la utilidad se incrementaría fuertemente, causando mayores impuestos, posiblemente no previstos financieramente.

El análisis efectuado muestra una situación hipotética de valorización de inventarios y determinación del costo de ventas por los sistemas PEPS, UEPS y promedio, antes de dar aplicación al sistema integral de ajustes por inflación, de donde se puede deducir que, en

ausencia del registro contable (y fiscal) del fenómeno inflacionario, el sistema UEPS disminuye la utilidad al afectar el costo de ventas por el valor de las últimas compras (que se supone, se adquirieron a precios más altos que las unidades iniciales) pero distorsiona el valor de dichos inventarios, los cuales quedan registrados a precios antiguos.

También se desprende de dicho cuadro, que el método PEPS de valuación de inventarios subvalúa el costo de ventas y, en consecuencia, incrementa la utilidad dada por el diferencial entre precio y costo de venta, conllevando a un pago de mayores impuestos y debilitando patrimonialmente a la empresa. El sistema Promedio ponderado arroja unos resultados intermedios entre UEPS y PEPS, pero tampoco corrige los problemas de valuación originados por el registro contable en pesos de diferente fecha de origen y distinto poder adquisitivo.

Valuación de inventarios por el método de doble extensión

Si desde el primer año de ejecución del sistema integral de ajustes por inflación no se depuraron todos los inventarios de la compañía, entre ellos materia prima, productos en proceso, productos terminados, mercancías para la venta, repuestos, papelería e insumos de almacén; con el fin de haber dado de baja todos aquellos inventarios obsoletos o de muy lenta rotación, bien sea castigando pérdidas y ganancias en la medida en que las normas contables y fiscales lo permitieran o realizándolos a precios de costo o donándolos a entidades sin ánimo de lucro, las empresas se encontrarán con un continuo generador de ingresos gravables a través de dicho ajuste por inflación, en la medida en que, probablemente, nunca se trasladarán al costo de ventas.

En caso de que esta sea la situación actual, la primera estrategia será precisamente eliminar los excesos de inventario, en lo que respecta a aquellas mercancías (o repuestos u otra clase de bienes) que no sean necesarias para el normal funcionamiento de la empresa.

Por otro lado, también se puede pensar en el cambio de método de valuación de inventarios.

Pero ésta estrategia sólo puede ser implementada previo estudio de los índices de rotación, porque todo parece señalar que el método PEPS o FIFO (Primeras en entrar primeras en salir) es el más conveniente, siempre y cuando la rotación de los inventarios sea más o menos alta. Pero existe otro mecanismo que por su diseño parecería ser el llamado para su implementación en conjunción con algún sistema de actualización de precios por inflación, como el vigente en nuestro país.

Dicho sistema se conoce bajo el nombre de "Método de doble extensión" y, aunque fue diseñado inicialmente para ser utilizado como una variante UEPS (últimas en entrar, últimas en salir), con algunas pequeñas modificaciones en su concepción teórica puede ser fácilmente adaptado a nuestra legislación contable y fiscal, enmarcándolo como PEPS, Promedio o UEPS.

Sus principales características y la formulación esquemática con los pasos a seguir para su implementación, son las siguientes:

1. Valorizar el inventario final (mensual o anual) a precios del inventario inicial (cierre del período anterior);
2. Calcular la variación de precios entre el inventario final valorizado en la forma tradicional y el mismo inventario final, pero actualizado de acuerdo al procedimiento explicado en el numeral anterior;
3. Multiplicar el factor así obtenido por la diferencia entre el inventario final actualizado y el inventario inicial;
4. Sumar el resultado estimado en el paso anterior con el valor del inventario inicial, con el propósito de obtener el monto del inventario final estimado bajo el método de doble extensión;
5. El costo de ventas (valorizado con el sistema de doble extensión) se calcula como la sumatoria del costo de ventas estimado por la forma tradicional más la diferencia entre el inventario final, también calculado por la forma tradicional y el inventario final de doble extensión;
6. Con ajustes por inflación, el procedimiento es el mismo explicado en los numerales uno a cinco, pero aplicado una vez obtenidos los resultados correspondientes.

Todo parece indicar que bajo este procedimiento, tanto la valorización del inventario final como la determinación del costo de ventas tiende a igualarse sin importar el método (PEPS, promedio o UEPS) que se esté utilizando afectando, simultáneamente, la utilidad de tal

forma que pueda compensarse en parte la ganancia por "tenencia" de inventarios, producto de dar aplicación al sistema integral de ajustes por inflación.

A manera de una breve conclusión se ordenarán las diferentes alternativas estudiadas, tomando en cuenta las tres variables que sirven de indicador para la decisión final: ahorro total, ahorro interno y ahorro fiscal:

Desde el punto de vista del ahorro total es claro que la emisión de acciones, para financiar el cien por cien del costo actual del activo, representa la mejor alternativa, por cuanto produce una generación interna de recursos de un once por ciento si se emplea el método modificado de depreciación acelerada, en exceso al ahorro que se obtendría si:

- a) No existiera inflación.
- b) Se utilizara el método de depreciación de línea recta, tanto para fines fiscales como para propósitos contables, y
- c) La totalidad de los intereses se aceptara como deducción en la determinación de la renta líquida fiscal.

Sin embargo, esta alternativa presenta inconvenientes en su implementación, como puede ser la dificultad, ya manifiesta en el apartado correspondiente, de encontrar inversionistas dispuestos a convertirse en accionistas de la empresa, ya sea porque podría perderse el control de la organización o porque no se considere atractiva la inversión.

También implica un costo futuro y permanente, representado en los dividendos o participaciones que se deben entregar a los nuevos inversionistas; aunque éste costo implícito de la operación de emisión de acciones puede ser controlado, a través de una política acertada de distribución de utilidades y creación de reservas o, lo que es lo mismo, capitalización mediante recursos propios, provenientes de las operaciones normales de la compañía.

Posteriormente, la emisión de obligaciones obligatoriamente convertibles en acciones que financien la totalidad del costo de adquisición del bien, presenta el mejor ahorro total, al alcanzar un 95 por ciento de la meta propuesta. Pero, ésta alternativa al igual que la emisión de acciones, implica una serie de dificultades en su implementación, aumentadas, en éste caso, por la forma de reconocimiento de intereses, que obligaría al inversionista a aceptar la capitalización de parte su rendimiento; claro que dicha situación desfavorable representa, también, un beneficio al término de maduración de las obligaciones, por cuanto se recibirá un mayor número de acciones.

Desde el punto de vista del crédito ordinario, en forma por demás categórica se demuestra que el método de depreciación acelerada, denominado raíz enésima, es el que proporciona el mayor ahorro total, al causar un 58 por ciento del valor fijado como objetivo, hecho que ratifica la importancia de cambiar, de manera inmediata el método de depreciación utilizado para propósitos fiscales.

También se quiere llamar la atención sobre el hecho de que , en tanto exista el sistema integral de ajustes por inflación, el método de depreciación contable no debería ser el de línea recta, sino el propuesto en éste texto y denominado "método modificado de depreciación decreciente", el cuál generaría unas diferencias con una curva más suave a lo largo de la vida útil del respectivo activo, frente al método acelerado de raíz enésima que, como se ha demostrado, debe ser el sistema tributario de depreciación. De ésta manera, se optimizarían los resultados, tanto fiscales como contables o comerciales.

Finalmente, vale la pena indagar acerca de los resultados obtenidos cuando, a cambio de adquirir el activo, se adelanta una operación de leasing o arrendamiento de equipos. Con excepción del leasing financiero (el cuál contablemente se asemeja al registro que se haría de adquirir directamente el bien) cuando se emplea el método de depreciación de raíz enésima, que genera un ahorro equivalente al 51 por ciento, todas las combinaciones de leasing, operativo o financiero, conducen a unas tasas de ahorro total muy pobres, hecho que, en cierta medida contradice el beneficio tributario que se anuncia como promoción, por parte de las compañías de financiamiento comercial que realizan ésta clase de operaciones.

Así mismo, el modelo de crédito ordinario, con depreciación por línea recta, apenas produce un 20 por ciento del ahorro óptimo, lo que sustenta la teoría desarrollada a lo largo de éste libro, en el sentido de afirmar que cuando existe inflación (aunque su efecto no se tenga que contabilizar), cierta clase de deducciones pierden importancia en el tiempo,

provocando que los entes económicos pierdan capacidad de ahorro y, por ende, de generación de recursos propios.

4.5. ASPECTO FISCAL DE LA PLANEACIÓN.

Debido a la estrecha relación que existe entre la plantación tributaria y la extinción de la obligación fiscal, es de vital importancia el evitar a toda costa el cruzar la delgada línea que existe entre la plantación tributaria y la comisión de alguno de los delitos que señala el código penal federal y el código fiscal federal, de los cuales abundaremos a su debido tiempo.

La realización de una plantación fiscal descansa en el amplio conocimiento de las disposiciones fiscales que regulan las contribuciones dentro del territorio nacional, por ellos es de capital importancia el llevar a cabo un breve pro substancial análisis de los impuestos.

4.6. SUSTENTO LEGAL DE LA TRIBUTACIÓN.

Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

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

El impuesto es la prestación de 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 e inmediato.

Bielsa al definir 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".

Para Fleiner los impuestos "Son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas".

Fundamentación.

La definición de que el impuesto adopte nuestra legislación federal y que contratamos consignada en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

1.- DEBE DE ESTABLECERSE ATRAVES DE UNA LEY; El artículo 31 fracción IV de la Constitución, 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 DE SER OBLIGATORIO: En su artículo 31, fracción IV, la Constitución, nos señala la obligación que todos los mexicanos tenemos 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.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto, no deriva del hecho que el Estado al gravar los actos o actividades relacionados 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, mas bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimientos al crédito fiscal, su pago es obligatorio y no potestativo.

3.- DEBE DE SER PROPORCIONAL Y EQUITATIVA: ¿Qué debemos entender por "proporcional y equitativa"?

La suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razonó en forma correcta 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 aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentado la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contiene las palabras "proporcional y equitativa".

Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, 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.

En nuestra Legislación Fiscal Federal, encontramos ejemplos de ordenamiento o de preceptos que admiten la clasificación siguiente:

- a. Proporcionales, pero no equitativas
- b. No proporcionales, pero sí equitativas
- c. No proporcionales, ni equitativas

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 éste sólo 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 anticonstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la Federación.

5.- EL IMPUESTO DEBE DE DESTINARSE A SATISFACER GASTOS PREVISTOS EN LA LEY DE EGRESOS:

Otra característica última que el impuesto debe reunir, es que debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto. Si tenemos la obligación de contribuir para 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 inconstitucional.

4.7 CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS.

Los ingresos del Estado se pueden dividir en dos grupos importantes, el primero de ellos alude a los ingresos tributarios, que comprenden los impuestos, las aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones especiales y tributos o contribuciones accesorias.

El otro grupo se forma por los ingresos financieros, compuestos por las diversas fuentes de financiamiento necesarias para complementar las exigencias del Presupuesto Nacional. Dentro de este grupo se encuentran los empréstitos, la emisión de moneda, la emisión de bonos de deuda pública, moratorias y renegociaciones, devaluaciones, reevaluaciones, productos y derechos, expropiaciones, decomisos y nacionalizaciones.

La mayoría de los tratadistas, coinciden en clasificar los ingresos públicos en:

a) ordinarios.

b) extraordinarios.

a) Los ingresos ordinarios son aquellos que legalmente percibe el Fisco de manera regular, renovándose en forma anual en el presupuesto de egresos, y se destinan a cubrir los gastos públicos ya sea de la Federación, de los Estados y de los Municipios.

A esta categoría pertenecen los impuestos, las tasas o derechos, las contribuciones especiales, productos y aprovechamientos.

b) Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben cuando existen circunstancias anormales o irregulares que obligan al Estado a imponerlos. Son erogaciones extraordinarias, empréstitos y financiamientos públicos entre otros.

4.8 DIFERENTES TIPOS DE IMPUESTOS

Enumerados por orden de importancia, los impuestos federales vigentes son:

a. **Impuesto sobre la renta.** Se trata de un impuesto muy general debido a que el universo de contribuyentes que abarca es numeroso y su recaudación es primordial, ya que se aplica sobre los ingresos que por diferentes conceptos puedan percibir tanto las personas físicas como las morales, ya sea que residan en el país o en el extranjero.

b. **Impuesto al valor agregado.** En este caso se está también frente a un gravamen fiscal muy generalizado, que se aplica a un gran número de contribuyentes y que le permite al Estado una recaudación fiscal significativa. Aquí, se grava la actividad que realizan las personas que enajenan bienes o permiten el uso o goce temporal de ellos, o bien que presten servicios independientes o importen del extranjero bienes o servicios.

c. **Impuesto especial sobre producción y servicios.** Se trata de un gravamen que aglutina diferentes actividades industriales y de prestación de servicios personales. La fabricación o importación de bebidas alcohólicas, de cerveza, de aguas envasadas y refrescos o de cigarrillos, están sujetas al pago de este impuesto de producción. Asimismo, los servicios de comisión, correduría, mediación, agencia, representación, consignación o distribución de bienes afectos al pago de este impuesto también están consideradas por esta ley.

d. **Impuesto al comercio exterior.** La apertura de México al comercio internacional, produjo en épocas recientes un aumento importante en la recaudación de este renglón impositivo. Aquí se gravan todos los actos relacionados con la importación o exportación de mercancías.

e. **Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.** Este gravamen se aplica a las personas físicas o morales que sean propietarias o que por cualquier causa o motivo posean un vehículo de los mencionados por la propia ley, cuyo común denominador es el de que sea impulsados por un motor. El único caso que contempla esta ley de un vehículo no propulsado por un motor es el de los veleros.

f. **Impuesto sobre automóviles nuevos.** Todos los fabricantes, ensambladores e importadores de automóviles son contribuyentes de este impuesto. La contribución se origina por el simple acto de la fabricación, el ensamble o la importación de la unidad y la obligación de pago se actualiza al momento de enajenar o importar el vehículo.

Además de estos impuestos, la Ley de Ingresos señala otros gravámenes de carácter fiscal, como: el Impuesto sobre la Adquisición de bienes Inmuebles, cuya aplicación le corresponde a las autoridades hacendarías municipales, de acuerdo con los convenios de coordinación fiscal celebrados entre la Federación y las entidades federativas.

a) Fundamento Constitucional.

El fundamento constitucional de la tributación se encuentra en los artículos 31 fracción IV y 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

ARTICULO 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.

ARTICULO 73. El congreso tiene facultad:

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

XXIX. Para establecer contribuciones: 1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; y

5o. Especiales sobre:

- A) Energía eléctrica;
- B) Producción y consumo de tabacos labrados;
- C) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- D) Cerillos y fósforos;
- E) Aguamiel y productos de su fermentación;
- F) Explotación forestal, y
- G) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica;

b) Código Fiscal Federal.

De acuerdo con el artículo 1 de este código las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico, quedando la federación obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

El asociante está obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establecen este código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no están obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las obligaciones establecidas expresamente en las leyes.

ARTICULO 1. Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

El artículo 2 señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

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

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

II. aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

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

IV. derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio publico de la nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

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

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

Conforme al artículo 3 son aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

ARTICULO 3. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de estos y participan de su naturaleza.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Según el artículo 4 son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la secretaria de hacienda y crédito público o por las oficinas que dicha secretaria autorice. Los impuestos y sus accesorios exigibles por los estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.

La secretaria de hacienda y crédito público o las oficinas que esta autorice recaudaran, de conformidad con los tratados internacionales, los impuestos y sus accesorios exigibles por los estados extranjeros.

ARTICULO 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la secretaria de hacienda y crédito público o por las oficinas que dicha secretaria autorice.

El artículo 5 se refiere a las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

ARTICULO 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

4.9 TEORÍAS TRIBUTARIAS.

a) Capacidad Contributiva o Capacidad de Pago.

Debemos anticipar que nos encontramos ante uno de los principios más controvertidos y difíciles de precisar con exactitud en toda la doctrina tributaria. Si bien es una idea que aun intuitivamente todo tributarista o la gran mayoría sostiene, al momento de intentar precisarla se agotan las similitudes y comienzan las divergencias. El listado de citas que a continuación efectuaremos nos pone sobre aviso que el tema a tratar no es para nada pacífico y hay serias divergencias en cuanto a la juridicidad del principio.

Comenzamos citando a Villegas "La capacidad contributiva, también llamada "capacidad de pago" por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos".

Luego con mayor precisión como señalamos en la introducción del presente trabajo, ubica al principio de capacidad contributiva como límite material al contenido de la norma tributaria. Así es base de las garantías materiales de la Constitución. Señala por su parte "La generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad requiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que tengan fundados en la capacidad contributiva (salvo fines extrafiscales); la proporcionalidad garantiza contra progresividades que no se adecuan a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gastos público; la equidad y la razonabilidad desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago".

En opinión de Spisso, el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en la medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que "capacidad económica" no es identificable con "capacidad contributiva", sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. Además la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquélla. Existe consenso en la doctrina en considerar índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los

incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio.

Por su parte el Prof. Jarach expresa que la fundamentación del impuesto por la capacidad contributiva no desaparece por su finalidad extrafiscal, aunque acota que el principio de la capacidad contributiva "no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Con ello no se reduce el principio a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal".

Según José Pérez de Ayala el término capacidad contributiva, adquiere significación en un triple plano:

- 1) En el jurídico positivo, donde expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente;
- 2) En el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos,
- 3) En el técnico económico, esto es, los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos.

Para Fernando Sáinz de Bujanda, la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto".

Para Francisco Cañal García, en definitiva, el límite absoluto y objetivo, de la capacidad contributiva se refiere al hecho imponible, que ha de ser índice revelador de riqueza. Esta riqueza debe ser efectiva, real; por lo que el principio de capacidad contributiva excluye la posibilidad de que se grave una riqueza presunta o ficticia. La riqueza debe ser actual, por lo que se excluye el gravamen retroactivo. Por último el impuesto no puede alcanzar a la totalidad de la riqueza anulándola; es decir, el impuesto no podrá ser confiscatorio.

Conforme lo que expone Catalina García Vizcaíno, la capacidad contributiva es la "aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)".

En opinión de Alberto Tarsitano "La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible".

Dos aspectos importantes.

Conforme señala Spisso corresponde destacar:

I. El principio de capacidad contributiva como medida del impuesto.

La actividad financiera del Estado puede tener dos finalidades:

a) Fiscales: obtención de ingresos para cubrir sus erogaciones.

b) Extrafiscales: atención del interés público en forma directa.

En el caso de los impuestos fiscales el fin primordial es allegar fondos al fisco .El principio de capacidad contributiva implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de capacidad económica pueden ser adoptados por las leyes como presupuesto generador de la obligación tributaria.

En el caso de los impuestos no fiscales ellos tienen una finalidad directa, tuitiva, demográfica, redistributiva, preventiva, de equilibrio, ocupación, desarrollo, protección de la familia y vivienda familiar, etc. que prescinde en lo inmediato del ingreso, pero que ciertamente está lejos de excluirlo. La medida del tributo puede variar entre iguales capacidades económicas, cuya constitucionalidad es admitida en tanto se satisfagan las exigencias que se derivan de los principios de igualdad y razonabilidad de las leyes, de consuno con la filosofía que nutre el programa constitucional. Es así que la existencia de

desgravaciones, deducciones, exenciones, escalas progresivas, etc. no violenta el principio de capacidad contributiva.

Es digna de tener en cuenta, además, la reflexión de García Vizcaíno en cuanto a que cuando los tribunales analizan si un tributo responde o no al principio de capacidad contributiva se exige prudencia, ya que actualmente el principio responde a la valoración política de una realidad económica (Tributos con fines extrafiscales) y aquellos no se pueden expedir acerca de la conveniencia o eficacia económica o social del criterio legislativo.

II. El principio de capacidad contributiva y el concepto de tributo.

Sintéticamente en este punto podemos decir que si estamos frente a la clase de tributos llamados impuestos allí no hay duda de la vigencia de la capacidad contributiva.

En cambio si analizamos las otras dos categorías de tributos que son las tasas y las contribuciones, allí vemos distintas situaciones, ya que en ambas debe haber una actividad específica de la administración dirigida al sujeto pasivo, no siendo imprescindible la existencia de beneficio para el contribuyente en el caso de la tasa. En la contribución especial debe haber una ventaja particular para el sujeto pasivo que hace a la causa de la misma. Existen opiniones respetables sosteniendo que el principio de capacidad contributiva se amplía comprendiendo la capacidad de pago y beneficio. Se tiene capacidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos ya sea por ser titular de bienes o rentas, ya por haber resultado beneficiado del ejercicio de una actividad o prestación de un ente público.

b) Principio de Legalidad.

1.- Que es un principio fundamental del derecho tributario sintetizado en el aforismo "no hay tributo sin ley que lo establezca", inspirado en el tan conocido del derecho penal "nullum crimen, nulla poena sine lege".

2.- Que requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes.

3.- Que halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del estado, algo del patrimonio de los particulares. De allí que, en el estado de derecho, esto no sea legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular.

A su vez expresa Jarach que el principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios: el primero expresado con el aforismo "nullum tributum sine lege" refleja la exigencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se conoce habitualmente como el aforismo de origen anglo-estadounidense, inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas, "no taxation without representation".

Mientras el primero tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general.

En opinión de Horacio A. García Belsunce "El principio de legalidad constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de la leyes, y que contiene una norma jurídica".

c) Equidad y Proporcionalidad.

Por proporcionalidad entendemos, aquel principio de origen axiológico, en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, es decir, afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

La equidad podemos definirla como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica emitida, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fecha de pago, gastos deducibles, sanciones,

etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.

La equidad tributaria significa que los causantes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Ambos conceptos están supraordenados al valor genérico de justicia, que como especies de la misma contienen las siguientes diferencias:

- La proporcionalidad atiende la capacidad económica del sujeto pasivo en los impuestos y al costo en las demás cargas fiscales; y, la posible distribución jurídica de las cargas fiscales en las todas las fuentes de riqueza de una nación; equidad se refiere al problema de la igualdad de los sujetos pasivos ante el hecho imponible.
- La proporcionalidad tiene relación normativa con la situación financiera de la federación, entidad federal y municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad económica; la equidad se refiere a la correcta normatividad aplicable a ese universo de contribuyentes frente a la ley fiscal en particular.
- La proporcionalidad se logra mediante la aplicación de tasas, cuotas o tarifas; la equidad connota a la obligación fiscal, porque se refiere a sus elementos internos; inclusive a los de la proporcionalidad.
- La proporcionalidad es siempre razón de progresividad; la equidad es razón de igualdad del pago del gravamen.

- La proporcionalidad impacta en la desigualdad real del universo de contribuyentes, ya que afecta en mayor medida a los sujetos pasivos con mayor capacidad económica, debido a la necesidad de una tasa progresiva; la equidad pugna por la igualdad dentro de la proporcionalidad, exigiendo tratamiento idéntico en cada nivel de proporcionalidad.
- La proporcionalidad atiende a la materialidad tributaria puesto que se relaciona con el pago de la contribución; la equidad se satisface en la formalidad normativa.

Estas diferencias se infieren de la siguiente interpretación jurídica emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"Proporcionalidad y equidad tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas

se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que deba ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en calidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El género es tributo o gravamen, las especies son: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones.

La proporcionalidad y equidad de cada especie depende de su naturaleza, en su momento nos referiremos a este tema. Ahora, y para señalar la diferencia específica de cada

tributo, traemos la interpretación jurídica de la proporcionalidad de los derechos, ya que la anterior trata de la proporcionalidad y equidad de los impuestos.

Las contribuciones tienen como diferencia específica respecto de los derechos en que se trata de la misma forma de gravar pero el servicio público o la obra pública no la acciona el sujeto pasivo; le es impuesta por el sujeto activo.

A diferencia en el derecho es el sujeto activo quien acciona la prestación. Por lo que la siguiente interpretación jurídica les es aplicable, guardando las distancias señala a ambos gravámenes:

"Derechos Fiscales".

La proporcionalidad y equidad de estos ésta regida por un sistema distinto del de los impuestos las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal que las leyes tributarias tratan de satisfacer en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes concretamente, por conceptos de revalidación de licencias de expendios de cerveza, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: " las contraprestaciones que

se paguen a la hacienda pública del estado, como precio de servicio de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo o sus dependencias a personas determinadas que lo soliciten ", de tal manera que para la determinación de las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Ambos conceptos, la proporcionalidad y la equidad son axiológicos, su contenido por ende es difícil de establecer fácticamente con corrección y veracidad; lo que aquí tratamos es encontrar el sentido jurídico de los mismos, dentro del texto legal de la constitución.

Su tratamiento normativo indica que se trata del sentido de corrección, por lo que tratándose de textos jurídicos esta corrección se obtiene observando la legalidad del texto. La legalidad del texto se relaciona con su forma de creación y sometimiento a los principios de la constitución; por esa razón tratamos de darle contenido a tales conceptos. La literalidad no nos resuelve el problema y en tanto eso suceda el contenido de los mismos debe llenarse mediante la interpretación jurídica que citamos.

Lo proporcional es a la equidad, lo que lo horizontal es a lo vertical, puesto que la proporcionalidad se logra mediante el establecimiento de una tarifa ascendente que más grava a quien más gana, consecuentemente menos grava a quien menos gana; la equidad se logra mediante el establecimiento de deducciones e ingresos exentos. Este equilibrio fiscalmente tiene el efecto conocido como simetría fiscal.

La simetría fiscal es posible describirla bajo la fórmula de que quien efectúa una erogación tiene la posibilidad jurídica de deducirla o amortizarla y a su vez, quien recibe el monto de la erogación está obligado al pago del impuesto por su totalidad, siempre que ese ingreso no este exento o sea deducible.

d) Hecho Imponible.

La materia imponible es la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sólo sobre una parte de ella. Esta materia imponible toma en cuenta la riqueza como elemento económico, riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva.

En el caso de los impuestos patrimoniales, es decir, en aquellos en que toma en cuenta la existencia de una masa de riqueza, el gravamen no recae sobre la universalidad del patrimonio, sino como dice la más avanzada doctrina, sólo sobre la renta que produce esa masa de riqueza. El tomar en cuenta la existencia de una determinada riqueza no significa que se grave a ese patrimonio en sí, sino a la renta que él produce.

En este sentido se pronuncian los más destacados fiscalistas modernos.

La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda sub sumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto.

Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley.

Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un "hecho jurídico" o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.

Hemos leído o escuchado alguna vez que los hechos imponibles son de naturaleza económica antes que jurídica. También se ha dicho que son hechos de naturaleza económica que la ley elige como hechos jurídicos.

La primera afirmación es incorrecta, por lo cual tenemos que rechazarla. La segunda no es inexacta, pero merece una mayor precisión.

El error de las doctrinas que niegan la naturaleza jurídica de los hechos imponibles consiste precisamente en esta negación, mientras que es exacta la afirmación que dichos hechos son de naturaleza económica.

El problema planteado encuentra su solución al explorar si el presupuesto de hecho de los impuestos posee características particulares que permitan identificarlo como tal.

Este planteamiento responde a la cuestión que surge de la doctrina del' administrativista de Otto Mayer, respecto a que la obligación del impuesto, a diferencia de las tasas y de las contribuciones, carecería de características propias inherentes a su contenido o, como lo expresa dicho autor, sería "*rein urld voraus-setzungslos*".

La doctrina opuesta a la cual pertenecemos-, reconoce en los presupuestos de hecho de las obligaciones impositivas una naturaleza específica con respecto a los otros tributos y común a todos los impuestos por ser la naturaleza sustancial de los hechos imponible o, como lo prefiere Sáinz de Bujanda, el fundamento que caracteriza los hechos imponible.

a) Base y Tasa.

Base imponible: Magnitud de dinero, productos o cualquier otro signo que cuantifique el hecho gravado.

Se constituyen con los ingresos obtenidos por:

El rendimiento de actividades mercantiles. Ejemplo: El trabajador por cuenta propia, transportistas particulares, representantes, vendedores de los mercados agropecuarios, y otros.

Tasa, el tributo por el cual el obligado a su pago recibe una contraprestación de servicio o actividad por parte del Estado.

4.10 BIBLIOGRAFÍA

- Diep Diep, Daniel. *El Tributo y la Constitución*. Edit. Pac. México 1999.
- Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999.

ARTÍCULOS

- Armienta Calderón, Gonzalo M. *Presunciones y ficciones de derecho tributario*.
- García Bueno, Marco Cesar. *El principio de caducidad contributiva. Criterio Esencial para una reforma fiscal integral*.
- González García, Eusebio. *Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad*. Revista Art Iuris. Número 3 Año 1990.
- Reyes Vera, Ramón. *Hecho imponible, objeto y base gravable y tributo*. Revista El nuevo consultorio fiscal, número 286 Año 2001.

CAPITULO 5. LA PLANEACIÓN EN EL ESQUEMA TRIBUTARIO MEXICANO

La Planeación en el esquema tributario Mexicano.

En los países que cuentan con una economía mixta, es posible que la Constitución no le permita al planificador redistribuir las tendencias iniciales de acuerdo a sus deseos. En consecuencia surge el problema de la disyuntiva entre aplicar una política confiscatoria por parte del Estado a sus gobernados o conscribir a sus ciudadanos a obligarles a usar sus habilidades para la satisfacción de los presupuestos que se determinan.

El Estado necesita recursos para cumplir sus fines, incluyendo los siguientes:

- 1.- Mantenimiento de la Administración Pública.
- 2.- Producir bienes y servicios.
- 3.- Redistribuir el excedente entre los individuos, de acuerdo a las preferencias sociales.¹

Para que el estado pueda realizar sus fines, necesita de recursos, los cuales obtiene por medio de la recaudación de las contribuciones, lo cual implica la organización y plantación de una política confiscatoria por parte del este, y nace así el derecho tributario que regula esa política confiscatoria que aplica el estado con respecto a los particulares.

¹ Diamond y Mirrlees citados por Mantel, Rolf R. **Tributación Óptima en una Democracia**. Edit. C.E.M.A. Buenos Aires 1987. Pág. 3. Estos autores postulan una función de bienestar social que depende los precios regidos por el Mercado, con que se enfrentan los consumidores, es decir los precios de bienes de consumo y de servicios de trabajo. Debido a la existencia de impuestos estos precios al consumidor difieren de los precios del producto en el monto del impuesto a las ventas correspondientes (en nuestro país es parte integrante del Impuesto a la Renta).

Los particulares en respuesta a esta política deben optimizar sus recursos para poder equilibrar su economía con respecto de los tributos que esta obligado a pagar al estado. De ahí que es necesario llevar a cabo una planificación del esquema tributario.

Para la realización del presente trabajo de investigación, nos enfocaremos estrictamente al estudio de las contribuciones aplicadas a las personas colectivas (Personas Morales) con actividades empresariales.

5.1 IMPUESTOS CONTENIDOS EN LAS LEYES MEXICANAS

Análisis de los Gravámenes.

Premisa terminológica

La renta ha surgido como la base de imposición más representativa de la capacidad contributiva en los Estados modernos y también como índice de la participación del contribuyente en los beneficios que deparan los servicios públicos.

Actualmente, la ciencia financiera exhibe opiniones menos entusiastas acerca del papel del impuesto a la renta o a los réditos, especialmente en lo relativo a la política de estabilización y de desarrollo económico, pero no faltan defensores del impuesto no sólo como criterio de distribución más adecuado de las cargas presupuestarias según las funciones de las finanzas clásicas, sino también desde el punto de vista de las finanzas modernas.

¿Cuál es el concepto de renta? Es evidente la necesidad de definir qué es la renta como base de imposición. Pero, previamente, es necesaria una breve reseña de la terminología que se emplea, y no sólo en un idioma sino en varios, puesto que las traducciones utilizan términos no siempre equivalentes. El término *renta* se utiliza en español para indicar el ingreso neto total de una persona; pero también se lo emplea para designar los productos netos de fuentes determinadas, tales como: renta del suelo, de capitales y títulos mobiliarios, del trabajo, etcétera. Se lo usa, además, en el sentido más restringido de la renta ricardiana y fenómenos asimilados.

El término *renta* es equivalente al concepto de *ingreso* neto global y corresponde al inglés *income*, al alemán *Einkommen*, al francés *révenu*, al italiano *reddito*. El término *rédito* se usa en la doctrina y en la legislación tributaria, principalmente para designar el producto neto de una fuente determinada y en la denominación del impuesto global a la renta, se lo emplea también en plural.

Para hacer resaltar la suma de los réditos de distintas fuentes.

De tal manera, "impuesto a la renta", etimológicamente, tiene el mismo origen del verbo latino *reddere* (rendir), aunque algunos autores sostienen que el vocablo *rédito* (italiano: *reddito*) proviene del verbo latino *redire* que significa *retornar* (también existe en español con significado análogo a *rédito* el término *retorno*) y de ello pretenden sacar la conclusión que el *rédito* tiene el carácter periódico o recurrente.

El término *ganancia* es usado también, generalmente en plural, para indicar ingresos netos de determinadas fuentes o, en singular, para indicar la renta neta global.

Los términos *réditos* y *ganancias* son, además, sinónimos de *productos*, como rendimientos netos de fuentes determinadas (en alemán *Ertrag*). El término *beneficios* (en inglés *profits*, en francés *bénéfices*, en italiano *profitti* se usa generalmente para designar los réditos de las empresas agrícola-ganaderas, comerciales, industriales, mineras y, menos frecuentemente, del ejercicio de profesiones, artes u oficios, como también para las ganancias accidentales o de capital. Es equivalente a *beneficios* en el sentido que acabamos de indicar, el término *utilidades* (en italiano: *utili*).

5.2 CONCEPTO DE RENTA.

Debemos afirmar rotundamente que el concepto de renta a los efectos de asentar sobre él un impuesto, depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva o sea, de lo que se quiere gravar.

No existe un concepto de renta *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica, ser objeto de crítica bajo diversos ángulos, tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, su idoneidad para lograr determinados efectos redistributivos o su neutralidad, o bien su adaptabilidad a una política de estabilidad o desarrollo.

Ahora bien, las doctrinas económico-financieras conocen diferentes conceptos de renta, a veces con leves variaciones. De entre ellas merecen señalarse tres teorías fundamentales:

I. La teoría de las fuentes;

II. La teoría del incremento patrimonial neto más el consumo;

III. La teoría de Irving Fisher.

Teoría de las fuentes².

La teoría de las fuentes asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producido y para conservar intacta la fuente productiva.

Ejemplificando, esta teoría distingue la renta del suelo (urbano o rural); la renta de inmuebles edificados, la renta de capitales y títulos-valores, la renta de empresas industriales, comerciales, agropecuarias, mineras, etcétera, la renta del trabajo personal autónomo o en relación de dependencia. Se suelen agrupar estas rentas en rentas del capital puro, rentas del trabajo puro y rentas mixtas del capital y del trabajo.

² Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Cit. pág. 473

El fundamento de esta teoría está en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente, que demuestra el grado de su capacidad económica normal, excluyendo las ganancias ocasionales o eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente.

La crítica a este concepto de renta periódica reveladora de la capacidad contributiva habitual y permanente, consiste en que no hay asidero alguno, desde el punto de vista de la igualdad, en que esté sometido al impuesto el producto del trabajo y no lo esté la ganancia eventual u ocasional, como por ejemplo el incremento de valor de los inmuebles urbanos debido al desarrollo de las ciudades y obtenido, pues, sin esfuerzo alguno. En un juicio valorativo de lo que es más idóneo para ser gravado con el impuesto, no parece dudoso que, para usar otro ejemplo, lo sea la ganancia del juego más que el salario del trabajador. Prescindimos de las consideraciones totalmente distintas y extrañas al problema que nos ocupa, relativas a la facilidad y posibilidad para la administración de detectar estas ganancias para recaudar el impuesto correspondiente.

Uno de los argumentos invocados en favor del concepto de renta según la teoría de las fuentes, consiste en la desigualdad que originaría la aplicación de las alícuotas progresivas sobre las ganancias ocasionales y no periódicas.

A lo cual se suele contestar que el problema no es sólo originado por el carácter ocasional de las ganancias no derivadas de una fuente permanente, sino que se presenta también cifiéndose estrictamente al concepto de la teoría de las fuentes.

Así un negocio extraordinario efectuado por un comerciante, o un trabajo extraordinario realizado por un profesional y retribuidos ambos con grandes ganancias y honorarios, respectivamente, provocan la misma dificultad para la aplicación de la progresión. El inconveniente es remediable, en todos los casos, admitiendo como base del impuesto en cada año no la renta neta del año, sino el promedio de las rentas de un período plurianual.

Una mención especial merece el problema de las rentas de las empresas frente al concepto de renta de la teoría de las fuentes. Si bien puede decirse que también las empresas tienen ganancias ordinarias o de explotación o de la gestión normal de los negocios y pueden tener ganancias extraordinarias, como las provenientes de la realización de bienes inmuebles o muebles del activo fijo, existe la tendencia a considerar a la misma empresa como fuente y dar a todas las ganancias periódicas o no, el mismo tratamiento como rentas imponibles.

De esta manera se amplía para las rentas de empresas el concepto de renta según la teoría de las fuentes. Esta ampliación se conoce como *teoría del balance* contrapuesta a la más restrictiva *teoría de la cuenta de explotación*.

Teoría del incremento patrimonial neto más consumo.

Mientras la teoría de las fuentes propicia como concepto de renta el conjunto de productos periódicos netos de una fuente permanente, para revelar la capacidad contributiva normal del contribuyente, considerando que el impuesto a la renta tiene como

principio fundamental detectar dicha capacidad normal y dicho sea de paso con mayor razón.

Si se asume la renta como monto presuntivo de la demanda de servicios públicos indivisibles, según las doctrinas de Adam Smith, De Viti de Marco y seguidores³, consideraciones de equidad y de coherencia inducen a otros autores a propiciar como base del impuesto el incremento patrimonial neto (*rein Vermögenszuwachs*) más el consumo de cada año.

En ésta la doctrina -sustancialmente análoga- de autores de diferentes países, tales como Georg von Schanz en Alemania, Benvenuto Griziotti en Italia, Henry C. Simons y R. M. Haig en Estados Unidos Si se adopta en la estructura legal del impuesto la deducción del mínimo de subsistencia y cargas de familia y gastos para la salud y la educación en cantidades significativas, queda limitada de hecho la imposición a la renta ahorrada, y sólo parcialmente a la consumida, lo que crea una evidente contradicción con la doctrina que examinaremos en el inciso siguiente, según la cual es el ahorro lo que debería excluirse del alcance del concepto de renta o rédito imponible.

El concepto de rédito o renta según la teoría del incremento patrimonial neto comprende en su alcance, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas "ganancias de capital" y las provenientes del juego. En ello reside el aspecto más importante de la diferencia entre el concepto de la teoría de las fuentes y el de la teoría del incremento

³ Smith, Adam y De Viti de Marco citado por Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributación. Cit, pág. 475.

patrimonial neto. Este concepto abarca también a los aumentos de patrimonio derivados de herencias, legados y donaciones. Sin embargo, a pesar de considerar exacta esta inclusión desde el punto de vista de su coherencia, se admite la posibilidad de mantener estos aumentos patrimoniales sometidos a un impuesto especial. Hay experiencia histórica de la posibilidad que también las ganancias.

De capital y las eventuales, una vez reconocida su naturaleza de rentas a los efectos del impuesto, sean sometidas a gravamen separadamente de las otras rentas. Pero con ello se crearán desigualdades notorias en los siguientes aspectos: no habrá compensación entre rentas de otra naturaleza y pérdidas de capital u ocasionales o bien, entre ganancias de capital u ocasionales y pérdidas en las demás actividades; la progresión perderá significación y habrá evasiones de impuestos si los contribuyentes consiguen como la experiencia lo demuestra- transformar las rentas en ganancias de capital. Obsérvese, sin embargo, que análogas desigualdades se verifican en cualquier sistema de impuestos a los réditos de carácter real o, como también se lo denomina, cedular.

La teoría de Irving Fisher⁴.

A este autor, también famoso por su teoría cuantitativa de la moneda, debemos una teoría fundamental del capital y algunos artículos directamente dedicados al concepto de renta a los efectos impositivos. La esencia de la teoría de Fisher consiste en que el

⁴ Fisher, Irving citado por Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Cit, pág. 475

ingreso o renta se define como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período.

Se trata, pues, de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el período con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros.

De esta teoría surgen dos consecuencias fundamentales, que motivan sendas normas:

La primera consiste en que deben incluirse en el concepto de renta no sólo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente, como ser: casa-habitación, lugares de recreo, vehículos, muebles del hogar, colecciones, etcétera.

La segunda es que no se consideran como renta los montos ingresados y no destinados al consumo, sino al ahorro, ya sea para consumo futuro o para inversión. La inclusión del goce de servicios prestados por los bienes en poder del contribuyente elimina la desigualdad que surge entre el sujeto que posee, por ejemplo, una casa propia y el que, en cambio, debe tomar su vivienda en locación.

Lo mismo ocurre entre sujetos que poseen vehículos propios y los que no los poseen. La dificultad en la determinación del valor económico de dichos ingresos no

excluye la necesidad de incluir, por lo menos, los rubros más importantes en el concepto de renta imponible.

En cuanto al concepto de renta al consumo, la consecuencia de la teoría de Fisher es que el ahorro no debe ser gravado, por lo menos con el impuesto anual a la renta, sin perjuicio de su inclusión, en el momento del fallecimiento, en el monto imponible del impuesto sucesorio. La teoría de Fisher desemboca así en una conclusión análoga a la de John Stuart Mill y de Luigi Einaudi⁵; o sea la exención del ahorro.

Fisher demuestra que la exención del ahorro en el momento en que se produce y su inclusión en el impuesto sucesorio, permite al contribuyente incrementar la formación del capital, con apreciable ventaja para él y para la economía nacional, sin disminuir en su conjunto la recaudación de impuesto, sino aumentándola considerablemente.

He aquí un nuevo punto de contacto entre la teoría de Fisher y la de John Stuart Mill, que propiciaba, salvo para las cantidades necesarias para proveer a la educación de los menores, la absorción total del acervo sucesorio por el Estado.

⁵ Stuart Mill y Einaudi citados por Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Cit, pág. 476.

5.3 SISTEMAS DE IMPOSICIÓN A LA RENTA O A LOS RÉDITOS.

La renta o rédito puede ser adoptada como base de los impuestos en tres formas o sistemas, independientemente del concepto que se elija para su definición y su alcance:

- a) Sistema de impuestos reales o cedulares sobre las distintas clases de rentas.
- b) Sistema unitario y personal sobre la renta total de las personas físicas.
- c) Sistema mixto.

Impuestos reales o cedulares.

En el sistema de impuestos reales o cedulares, los diferentes réditos están sujetos cada uno a un impuesto diferente. La delimitación entre las diferentes clases es obra del legislador, que puede reunir o separar distintos réditos para la aplicación del impuesto correspondiente. Lo más usual en los diferentes países que adoptaron este sistema es la creación de un impuesto sobre las rentas inmobiliarias, urbana y rural, o bien un impuesto sobre los inmuebles edificados (más frecuentemente urbanos) y otro sobre los inmuebles rurales; un impuesto sobre los beneficios o utilidades del comercio, la industria manufacturera, la minería y la explotación agropecuaria.

A menudo los réditos de esta última están sujetos a un impuesto por separado; un impuesto a los réditos de las profesiones liberales, artes y oficios o actividades con fines de lucro ejercidos por personas no en relación de dependencia; un impuesto sobre los réditos de los trabajadores en relación de dependencia.

Las características del sistema cédular (vocablo derivado del sistema británico de impuestos a las rentas, clasificadas en distintas tablas o *schedules*) son esencialmente las siguientes:

1. Cada clase de réditos está sujeta a un impuesto por separado: no hay, pues, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías.
2. No cabe la aplicación de alícuotas progresivas, ya que ello equivaldría a una desigualdad manifiesta.
3. Tampoco caben las deducciones por mínimo de subsistencia, cargas de familia, gastos para la salud y la educación.
4. El sistema cédular se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes.
5. Pueden quedar afuera de cualquier gravamen, réditos no clasificables en ninguna de las categorías definidas por la ley, como también pueden existir intereses y gastos no atribuibles a ninguna de las categorías, pero que disminuyen la renta del contribuyente, quien deberá someterse a una imposición excesiva con respecto a su capacidad contributiva global, por no poder efectuar la deducción correspondiente.

6. El sistema cedular se presta a la realización del principio de discriminación de las rentas, o sea un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención. El distingo se aplica generalmente diferenciando las rentas ganadas de las no ganadas, siendo las primeras las que derivan en mayor medida del trabajo y las segundas principalmente del capital. Las discriminaciones pueden hacerse en forma más pormenorizada, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades productoras de ingresos.

Este principio puede justificarse por razones políticas incurriendo, entonces, desde un punto de vista objetivo, en la violación de la igualdad de impuesto en iguales condiciones de renta. Creemos, sin embargo, que el principio de discriminación de las rentas tiene también su justificación económica objetiva y no es el fruto de una simple valoración política.

La base económica consiste en el costo del trabajo personal que como tal y, además, por razones de equidad, debe ser tenido en cuenta para determinar la renta neta sujeta al impuesto.

Sistema unitario.

Las características de este sistema son las siguientes:

1. Hay un solo impuesto que grava la renta neta total de las personas físicas, compensándose los resultados positivos y negativos de diferentes fuentes o clases de réditos.

2. Pueden practicarse las deducciones por mínimo de sustento, por cargas de familia y por gastos de salud y de educación.

3. Puede aplicarse la progresión de alícuotas en forma racional.

4. La discriminación de rentas no puede aplicarse en la misma forma que en el sistema de impuestos cedulares, pero es posible lograrla mediante la disminución del monto de la renta gravada en un porcentual o en sumas determinadas, cuando ella provenga total o parcialmente del trabajo personal; o bien, mediante la adopción de un impuesto ordinario sobre el patrimonio neto personal, como se verá más adelante.

5. El impuesto unitario y personal exige para su coherencia, que se graven tanto las rentas obtenidas en el país donde se domicilia el contribuyente, como las de fuente extranjera. Este alcance puede contrastar con la política de limitar la imposición a las solas rentas de fuente nacional, cualquiera fuere el domicilio del contribuyente. Entran así en colisión dos principios: el de la universalidad del impuesto por su carácter personal y el de la territorialidad.

La elección entre los dos principios puede originar desigualdades y distorsiones en el tratamiento de rentas para nacionales y extranjeros.

La conciliación entre los dos principios no es, a veces, satisfactoria. Por ejemplo, una forma conciliatoria habitual consiste en gravar a los contribuyentes domiciliados en el país por la totalidad de sus rentas de fuente nacional y extranjera ya los no domiciliados, por sus rentas de fuente nacional. El trato resulta discriminatorio especialmente cuando las rentas de fuente extranjera sufren también el impuesto en el país donde se generan, como cuando las rentas de fuente nacional son gravadas también en el país donde el contribuyente se domicilia.

Como se ve, no hay solución que respete totalmente la personalidad del impuesto y el principio de territorialidad, aun cuando se estipulen tratados internacionales para la armonización de los respectivos sistemas de imposición a la renta (que no es sólo evitar las dobles imposiciones internacionales).

Sistemas mixtos.

Consiste el primer tipo mixto en adoptar un sistema de impuestos cedulares sobre las rentas de diferentes fuentes, e integrarlo con un impuesto complementario personal sobre el conjunto global de las rentas. Para salvar los inconvenientes del sistema cédular (por ej., la existencia de rentas no gravadas y gastos e intereses no deducibles) el impuesto complementario deberá determinar el monto imponible en forma autónoma, sin

limitarlo a la suma de las distintas rentas sometidas a los impuestos cedulares, aun cuando éstos constituyan una base importante para la determinación de la renta global.

Este sistema mixto constituye, en realidad, un artificio de origen histórico más que racional, debido a la decisión política adoptada por algunos países de transitar de sus sistemas cedulares hacia el sistema de impuesto unitario personal y progresivo a la renta neta total de las personas físicas, sin dismantelar la organización administrativa ni anular los resultados de la larga experiencia de los impuestos cedulares que, como impuestos viejos.

Ya habían entrado en la conciencia común de los contribuyentes y que, además, en ciertos casos (rentas de inmuebles, renta de capitales prestados y otros), pueden haber sido amortizados por los actuales contribuyentes. Si se hubieran derogado los impuestos reales, para sustituirlos lisa y llanamente por el impuesto unitario personal, se habría originado una ganancia inmerecida a favor de dichos contribuyentes.

Otra forma de sistema mixto reposa sobre otras bases históricas y doctrinales. A pesar de la adopción de un sistema de impuesto unitario, personal y progresivo sobre la renta neta global, las necesidades recaudatorias aconsejaron al legislador a adoptar medidas tendientes a asegurar la retención del impuesto en la fuente de las rentas. La retención mencionada tiene diferentes motivaciones y puede servir a propósitos diversos.

Una primera razón de índole administrativa consiste en que, de esta manera, la administración fiscal pone a cargo de un solo sujeto el cobro de los impuestos correspondientes a muchos contribuyentes. Esto ocurre, por ejemplo, en el caso de empresas o empleadores a cuyo cargo se pone la obligación de retener y pagar al fisco los impuestos a las rentas de sus empleados u obreros.

Una segunda motivación consiste en que, de este modo, se crea una responsabilidad de otros sujetos, que garantizan el pago del impuesto tanto en el caso de haber efectuado la retención como en el caso de haberla omitido.

Una tercera motivación consiste en utilizar la retención en la fuente para asegurar el cobro de los impuestos en aquellos casos en que los contribuyentes, por domiciliarse en el exterior o por no ser fácilmente detectables por la administración fiscal, podrían eludir el pago; en el caso de los pagos de intereses, dividendos, regalías (*royalties*) u otras rentas a contribuyentes residentes en el exterior, o de dividendos o intereses a poseedores de títulos al portador y no identificables de otro modo.

Un propósito de política fiscal puede inspirar la retención en la fuente, y es el de lograr el pago del impuesto a la renta a medida que ésta se produce (sistema del "*pay as you earn*"), lo que asegura al erario el rápido y regular flujo de los recursos, evitando, además, la *erosión* del impuesto por la desvalorización monetaria. El sistema indicado tiene también efectos económicos en orden a la traslación e incidencia de los impuestos.

Al ejemplificar las motivaciones de la retención en la fuente, hemos mencionado el caso de pagos de dividendos por sociedades de capital. En efecto, dichas sociedades son la fuente de importantes rentas de personas físicas inversoras de capital en acciones.

Esta circunstancia ha motivado en muchos países la obligación de las sociedades de capital de pagar un impuesto real sobre sus utilidades, con independencia, a veces, del pago por los accionistas del impuesto sobre los dividendos; a veces a cuenta de este impuesto y, en otros casos más, limitando el impuesto a cargo de la sociedad a las utilidades no distribuidas y dejando a cargo de los accionistas el impuesto sobre los dividendos con retención en la fuente por la sociedad; o, finalmente.

Como una evolución de la justificación doctrinal del impuesto, considerado como un impuesto distinto de la imposición de la renta de los accionistas y con su propia justificación como impuesto real. De ello hablaremos más adelante.

Al lado del impuesto unitario y personal sobre la renta de las personas físicas surge así el impuesto real sobre las utilidades de las sociedades de capital. En algunos países este último se ha extendido hasta abarcar a todas las sociedades comerciales y aun a las empresas unipersonales.

También han sido creados impuestos reales sobre determinados ingresos que por su naturaleza podrían evadir el impuesto personal a la renta, como ocurre con las erogaciones no documentadas, o sea de aquellas cuya naturaleza no surge de

documentación probatoria, y que podrían encubrir gastos no deducibles, inversiones de ganancias o rentas no declaradas por los destinatarios de aquéllas. Recordamos también la existencia de impuestos reales sobre los dividendos e intereses de títulos valores al portador o pagados a contribuyentes residentes en el exterior.

La coexistencia de estos impuestos reales con el impuesto personal a la renta de las personas físicas, amén de significar importantes brechas en la imposición personal, configura un sistema mixto, diferente del sistema de los impuestos cedulares con el agregado del impuesto complementario progresivo sobre la renta total.

En los puntos siguientes examinaremos los impuestos reales sobre las rentas inmobiliarias, sobre las rentas del capital mobiliario, sobre los beneficios de las empresas comerciales e industriales, de las actividades agropecuarias, sobre honorarios, comisiones y otras retribuciones de profesiones, artes y oficios y sobre sueldos y salarios. Por último analizaremos los impuestos a la renta total de las personas físicas y sobre las utilidades de las sociedades de capital.

Impuesto sobre la renta de capitales mobiliarios y rentas de títulos.

Se trata de un impuesto real sobre los intereses de capitales prestados, sea en la forma clásica del contrato de mutuo, sea en cualquier otro tipo de contrato, del cual surja la obligación de pagar intereses. El impuesto puede, por tanto, gravar el descuento de letras o pagarés, los intereses por deudas de saldo de precio por operaciones de venta de bienes inmuebles o muebles a crédito, etcétera.

En ciertos países el impuesto abarca también a los dividendos de acciones de sociedades de capital. Sin embargo, creemos que a los fines del análisis del impuesto, los problemas que se refieren a la imposición de los dividendos se entrelazan con el impuesto que recae sobre las utilidades de las sociedades de capital, de manera tal que resulta conveniente estudiarlos juntamente con este último.

Impuesto sobre los intereses.

En un sistema de impuestos cedulares los réditos (productos) netos, los intereses por préstamos y por deudas del mismo carácter, que constituyen el rédito de capitales mobiliarios sujetos al impuesto real correspondiente, son, en un gran número de casos, gastos deducibles para el deudor a los efectos de la determinación del rédito imponible, tanto de la renta de la tierra, como de los beneficios de la explotación agrícola-ganadera y de los beneficios de la industria y el comercio. Pero hay casos en los que los intereses gravados en cabeza del capitalista no son deducibles por el deudor y los hay en los que son deducibles por el deudor y no constituyen réditos imponibles para el capitalista.

Sobre estas alternativas ha construido Somers⁶ su análisis de la traslación e incidencia del impuesto. Este autor hace hincapié en el hecho quejo que constituye rédito imponible para uno es monto deducible para otro, en cuyo caso, si las alícuotas de ambos impuestos son iguales, la carga impositiva es absorbida íntegramente por el Fisco. En

⁶ Sommers citado por Jarach Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Cit, pág. 526.

otra hipótesis, si el interés es gravable para el capitalista pero no es deducible para el deudor, el impuesto incide en parte sobre el prestatario.

Si, por el contrario, el interés no está gravado pero es deducible por el deudor, la carga impositiva es soportada íntegramente por el Fisco, ganando tanto el prestamista como el prestatario.

En el caso en que el impuesto sobre el interés es mayor que la deducción permitida al prestatario, la incidencia será parte sobre el prestamista, parte sobre el prestatario y parte sobre el Fisco.

Si, finalmente, el impuesto sobre el interés gravado es menor que la deducción admitida, tanto el prestamista como el prestatario se beneficiarán a expensas del Fisco.

Intereses de títulos públicos.

Un aspecto importante del impuesto real a los réditos de capitales mobiliarios es el tratamiento fiscal de los intereses de títulos públicos, empréstitos y bonos gubernamentales.

Hay, al respecto, dos tratos alternativos: emitir los empréstitos o los bonos del tesoro con las tasas de interés corrientes en el mercado y someter los intereses al impuesto a los réditos de tipo real que estamos examinando, con lo cual se colocan los prestamistas del Estado en un pie de igualdad con los demás capitalistas, o bien se

dispone como condición de emisión la exención de los intereses de cualquier impuesto presente o futuro, como también la exención del capital de todo impuesto existente o por venir sobre el patrimonio, en cuyo caso el interés de los títulos puede ser mucho menor que en el caso anterior, siendo la diferencia el valor del impuesto del que se eximen los poseedores de los títulos.

La exención de los intereses de los títulos de la deuda pública, puede provocar una disminución de los capitales a invertir o ya invertidos en otras colocaciones, que se desviarán hacia los títulos públicos.

Ello hará aumentar el tipo de interés en las inversiones de capital de carácter privado con lo cual puede desaparecer la preferencia por los títulos públicos. Si el impuesto sobre los intereses de capitales mobiliarios es general y uniforme, puede considerarse que los capitales disponibles no dejarán de ofrecerse en ninguna de las colocaciones deseadas, quedando, pues, incididos los prestamistas. También puede aceptarse como principio general que, si se trata de capitales durablemente invertidos, se producirá el efecto de la amortización del impuesto.

El desaliento del ahorro por el impuesto.

Otro aspecto del problema de los efectos del impuesto cédular sobre los réditos del capital mobiliario, es el análisis del estímulo hacia el ahorro y la formación del capital. La existencia de un impuesto sobre la renta de capitales mobiliarios 'puede determinar que algunos ahorristas para quienes el interés antes del impuesto era la utilidad necesaria

para inducidos a sacrificar consumos presentes, dejarán de ahorrar. Esta posibilidad no reviste, sin embargo, una importancia muy grande para la formación del capital, que depende, en cambio, en medida mucho más significativa de ahorros de otras fuentes. La mayor creación de capital depende de aquellas rentas que exceden las posibilidades de consumo de sus beneficiarios.

El verdadero problema del impuesto sobre la renta de capitales será la opción entre la colocación de los ahorros en préstamos o bien la inversión accionaria en sociedades de capital. Aquí está en juego no sólo la forma jurídica de las inversiones de capital, sino la participación diferente en las empresas, en un caso como préstamos con rendimiento establecido contractualmente, en el otro como participación en el patrimonio de las empresas y la asunción del riesgo correspondiente.

Impuesto a los sueldos y salarios.

Trátase de un impuesto real que se aplica sobre los sueldos o salarios del personal en relación de dependencia. En los sistemas de impuestos cedulares ocupa un lugar de importancia. Es característica de este impuesto la utilización del sistema de recaudación conocido como retención en la fuente, a cargo de los empleadores.

Como impuesto parcial sobre los réditos de una fuente -trabajo personal en relación de dependencia su alícuota debería ser proporcional. Sin embargo, en muchos casos este impuesto se considera como un verdadero impuesto global a la renta,

partiendo de la premisa, no siempre verificable en los hechos, que el sueldo y salario constituyen para sus beneficiarios la única fuente de sus réditos.

Por esta razón, a la cual se puede agregar el motivo de comodidad en la administración impositiva, que puede controlar con mayor eficiencia el impuesto si se elimina una cantidad muy grande de contribuyentes pequeños, en diversos países en que existe o existió el impuesto cedular, se admitieron deducciones por mínimos de sustento, cargas de familia y gastos para la educación o la salud.

Con lo cual la alícuota, aparentemente constante, sobre el excedente de esas deducciones, convertía el impuesto proporcional en progresivo. No faltan tampoco ejemplos de países que aplicaron una escala progresiva, sin perjuicio de las deducciones recordadas.

Podemos decir que el impuesto real sobre los sueldos y salarios es el primer impuesto que evoluciona del sistema real de imposición hacia el sistema personal. Contribuye a esta evolución también la aplicación del principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas, puesto que el impuesto a los sueldos y salarios como forma extrema de imposición a las rentas ganadas, debe admitir deducciones que no corresponden a las rentas de capital.

El impuesto real a los sueldos y salarios que percute a los trabajadores en relación de dependencia, puede provocar los siguientes efectos alternativos:

- a) Reducir la oferta de trabajo y lograr así la traslación sobre los empleadores.

- b) Aumentar la oferta de trabajo para mantener, a costa de mayor esfuerzo, el rédito anterior al impuesto, o sea, remover el impuesto.

- c) Disminuir el consumo.

- d) Disminuir el ahorro.

Traslación e incidencia.

La reducción de la oferta de trabajo y la traslación consiguiente sobre los empleadores tiene como premisa la posibilidad del trabajador de renunciar a su ingreso por el tiempo que ha sustraído al trabajo. Esta posibilidad depende de muchos factores.

En primer término, entra en juego para su decisión el cotejo entre el sacrificio del impuesto y la utilidad subjetiva del ocio. Si el trabajador considera que la pérdida del ingreso está compensada con creces por el mayor tiempo disponible para dedicarse a cualquier otra actividad como, por ejemplo: lectura, concurrencia a espectáculos, conciertos, práctica de deportes, *hobbies*, actividades políticas o sociales, juego, educación de los hijos o nietos, etcétera o, simplemente, para no trabajar ni ejercer actividades alternativas y descansar, restringirá su oferta de trabajo, con lo cual trasladará el impuesto al empleador.

Para que se verifique esta hipótesis es necesario que existan determinadas condiciones, como ser: posibilidad de contar con otros ingresos que le permitan mantener por lo menos, el nivel mínimo de subsistencia. Inclusive el ocio debe ser acompañado por algún factor que lo haga apetecible, para que el trabajador percutido por el impuesto valore debidamente sus beneficios.

En segundo término, influye en esta actitud la existencia de la agremiación de los trabajadores con poder suficiente para lograr el aumento de sueldos y salarios.

Desde luego que si existe fuerte agremiación de los trabajadores, pero también de los empleadores, la demanda y oferta de trabajo se operan entre dos monopolios o, mejor dicho, transforman el mercado en un régimen de monopolio bilateral en el cual no hay punto de equilibrio, fluctuando el precio en una amplia zona. Aun así es posible afirmar que el salario después del impuesto quedará fijado en un monto mayor del anterior o menor y en grado variable, según que el gremio de los trabajadores tenga o no mayor poder de regateo que el gremio de los empleadores.

En tercer lugar, juega un papel en este proceso de traslación, la coyuntura. En épocas de pleno empleo y de auge económico, será más factible el aumento del salario como consecuencia de un impuesto sobre los réditos del trabajo en relación de dependencia, no sólo por ser más rígida la demanda de trabajo, sino también por la perspectiva del empresario de poder, a su vez, trasladar el impuesto en los precios hacia los consumidores.

En cambio, en épocas de depresión económica y desocupación resultará difícil a los trabajadores; trasladar el impuesto al empleador, cuya demanda de trabajo es más elástica y cuyas perspectivas de poder, a su vez, trasladar la carga sobre los consumidores son negativas.

En cuarto lugar, las posibilidades de restringir la oferta de trabajo dependen en alto grado de la índole del trabajo y del grado de especialización de los trabajadores.

Mientras los trabajadores especializados pueden restringir su oferta, por la posibilidad de obtener fácilmente empleo en otras empresas o en otros mercados (no excluyendo los países extranjeros), como también de establecerse por su cuenta en un trabajo independiente, los trabajadores no especializados no pueden, en general, gozar de esas alternativas y sufrirán en mayor grado la incidencia del impuesto.

Cabe reconocer que la traslación del impuesto sobre los empleadores y de éstos sobre los consumidores, devuelve a los trabajadores, en su carácter de consumidores, buena parte de la carga impositiva. . También debe subrayarse que la traslación del impuesto sobre sueldos y salarios, a los empleadores es tanto más fácil cuanto más elevado sea el impuesto sobre las utilidades de las empresas, puesto que los salarios son deducibles para determinar las utilidades netas imponibles, lo que hace menos fuerte la resistencia de los empresarios a la presión de los trabajadores por mayores salarios.

Remoción del gravamen.

La remoción del impuesto a través de un aumento de la oferta de trabajo es una alternativa que se abre al trabajador, que no logre o no intente trasladar el impuesto hacia el empleador. Están en esta condición no sólo los trabajadores no especializados, sino todos aquellos cuyos ingresos no superaran antes del impuesto el mínimo necesario para el sustento, sin contar tampoco con ahorros acumulados para emplearlos en la demanda de bienes de consumo, a fin de llenar la brecha abierta por la aplicación del impuesto, por lo menos en el corto plazo.

El aumento de la oferta de trabajo provoca, desde luego, una disminución del salario unitario, pero permite al trabajador compensar en su retribución total el pago del impuesto.

Disminución del consumo.

Los trabajadores incididos por el impuesto a los salarios, tienen como alternativa a la remoción, resignarse a disminuir sus consumos ó sus ahorros. Consideramos en primer lugar la disminución de los consumos. Esta consecuencia de la incidencia es muy probable en todos aquellos trabajadores que no pueden remover el impuesto ni trasladarlo, y cuyos ingresos antes del impuesto no les permitían ahorrar. En esta situación el impuesto que grava el salario origina una disminución de la renta del trabajador y, por ende, de su demanda de bienes de consumo.

Somers considera esta disminución de la demanda de bienes de consumo como un caso aparentemente paradójico de traslación hacia atrás. La paradoja aludida consistiría en que, a diferencia de lo que generalmente ocurre, la traslación hacia adelante o sea hacia el empleador, provoca un aumento de costos y de precios, mientras que la traslación hacia atrás, o sea, hacia los vendedores de bienes de consumo, provoca una disminución de los precios. Pero no hay, en realidad, ninguna paradoja, puesto que el problema radica en la terminología empleada, según la cual hay traslación hacia adelante cuando se aumenta el precio del bien vendido (en este caso: El trabajo) y hacia atrás cuando se disminuye el precio de los bienes que se adquieren.

En el caso del impuesto sobre el salario, la disminución de la demanda de bienes de consumo no constituye una hipótesis de traslación hacia atrás porque no juega en el equilibrio particular del mercado del trabajo, sino que se trata del efecto consiguiente a la incidencia, que se produce por resultar derrotado el trabajador en su lucha en el mercado para mantener incólume su salario.

No es controvertible, por lo demás, que la disminución del salario como consecuencia del impuesto, dará lugar a una disminución de la demanda de bienes de consumo en la proporción que indica la propensión marginal a consumir. En épocas de desempleo y recesión, el efecto que acabamos de mencionar agudizará la recesión misma, salvo que la disminución del consumo como consecuencia del impuesto sea

compensada o sobrepasada por el aumento del consumo consiguiente al aumento del gasto público.

En épocas de plena ocupación y auge económico, la disminución del consumo por efecto del impuesto sobre sueldos y salarios tiende a detener el proceso inflacionario, siempre que dicha disminución no sea neutralizada o, también, sobrepasada por un aumento de consumo como consecuencia del aumento de los gastos públicos.

Esta disminución de la demanda de bienes de consumo variará mucho de mercadería a mercadería, puesto que el trabajador que sufre la incidencia del impuesto reajustará sus preferencias y los componentes de su demanda de bienes de consumo. Hasta podrá aumentar la demanda de ciertos bienes en sustitución de otros de menor necesidad.

Disminución del ahorro.

La disminución del ahorro será el efecto probable de la incidencia del impuesto sobre los sueldos y salarios, cuando éste afecte a sujetos con salarios mayores del mínimo de sustento o, visto el problema en su aspecto global, en toda la economía, en proporción con la propensión marginal a ahorrar.

La disminución del ahorro podrá originar una merma en la formación del capital, pero no en la misma proporción. En efecto, una parte importante de los ahorros de los

trabajadores no se destina a la inversión sino al consumo futuro. Ello no obstante, no debemos subestimar el aporte de los ahorros de los asalariados a la formación del capital, por lo menos en los países más desarrollados.

Impuesto real sobre los beneficios netos de empresas comerciales, industriales, agropecuarias, etcétera.

Debemos examinar ahora un impuesto cedular que grave la renta neta de las empresas. Suponemos que se trata de un impuesto general y uniforme sobre los beneficios de las empresas. En otros términos, descartamos el caso de un impuesto a los beneficios de empresas que pertenezcan a una determinada rama del comercio o de la industria.

El requisito de la uniformidad está comprendido, en cierto modo, en el de la generalidad, puesto que la no uniformidad puede considerarse como la creación de un impuesto especial por la parte de renta que excede del monto en que hay concurrencia de los montos de las rentas de las diferentes industrias, comercios, etcétera, gravados.

Para determinar el rédito o ingreso de las empresas, puede adoptarse la llamada teoría del balance o la de la cuenta de explotación.

En el primer caso, el impuesto alcanzará a los ingresos provenientes de la enajenación de bienes del activo fijo o sea los bienes instrumentales, como cualquier otro beneficio que se produzca en el ejercicio y que resulte de la comparación patrimonial

entre el fin y el comienzo del ejercicio anual. En la experiencia histórica hay ejemplos de adopción de ambas teorías.

En lo referente a la adherencia de este impuesto a los principios de la imposición, se considera que es conforme al principio de igualdad, siempre que se inserte en un sistema de impuestos a la renta que grave los beneficios de empresas de modo igual con respecto a los réditos de otras fuentes.

Ello implica que la discriminación de las rentas para aliviar las rentas del trabajo en comparación con las de capital, si no llega a tener suficiente fundamentación económica. Puede representar una violación del principio de igualdad.

La neutralidad de este impuesto no resulta lograda por el solo hecho de su carácter general y uniforme, aunque la mayor generalidad implica reducir el exceso de carga que el impuesto involucrado.

Incidencia del tributo.

La incidencia del impuesto general y uniforme sobre las rentas de empresas ha sido objeto de estudios profundizados desde David Ricardo⁷ y hasta el primer cuarto del siglo presente prevaleció la doctrina, de raigambre ricardiana, de la no trasladabilidad del impuesto general y uniforme sobre los beneficios de las empresas.

⁷ David Ricardo citado por Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario, cit, pág. 546

La doctrina mencionada parte del supuesto que el beneficio de la empresa es un fenómeno residual, una vez cubiertos todos los costos.

Entre éstos debe comprenderse también el beneficio normal del empresario o sea la retribución mínima, sin la cual el empresario no correría el riesgo de la empresa. Ahora bien, como en el caso de la renta de la tierra, se argumenta que el precio de mercado de los productos de las empresas se determina por el costo del productor marginal quien cubre con el precio su costo, sin tener beneficio.

Por ello, la empresa marginal no paga el impuesto por carecer de materia imponible, no modificándose, por consiguiente, el precio del mercado. *Ergo*, las empresas intramarginales deberán absorber el impuesto.

Esta doctrina se funda en la hipótesis de la concurrencia perfecta. En el caso del monopolio desde Wicksell en adelante se ha adoptado la teoría según la cual si el monopolista ha dimensionado su capacidad productiva, logrando el precio que le arroje la máxima utilidad. De modo que tanto el aumento de la oferta con disminución del precio, como la disminución de la oferta con aumento del precio, le provocarían una disminución del beneficio (*punto de Cournot*), el impuesto sobre el beneficio no alterará esa posición óptima.

El beneficio máximo seguirá siendo tal a pesar de ser disminuido en una parte proporcional en concepto de impuesto. Análoga argumentación se aplica en la hipótesis

de competencia imperfecta. Se responde a la doctrina clásica fundada en la teoría de Ricardo con numerosas objeciones:

El impuesto a los réditos de las sociedades de capital.

El impuesto a los réditos de las sociedades de capital nace, en los países que adoptaron el sistema cédular de imposición a los réditos, en el seno del impuesto sobre los réditos de las empresas, siendo el caso de las sociedades de capital sólo una parte del conjunto de empresas societarias o individuales cuyos beneficios constituían la base del impuesto real correspondiente.

En cambio, en los países que adoptaron el modelo de impuesto unitario personal a la renta neta de las personas físicas, el origen y el propósito de la imposición real sobre las sociedades de capital son distintos. Por un lado se quiere captar la renta procedente de las actividades agropecuarias, mineras, industriales, comerciales o de servicios en su fuente.

Por otro lado, se quiere cerrar el camino hacia la evasión fiscal con respecto a las utilidades de las sociedades de capital, que éstas no distribuyen a sus accionistas ni a los componentes de sus órganos directivos y que se acumulan bajo diferentes formas en las sociedades, sin ser puestas a disposición de accionistas y directores.

Esta imposición así concebida es por naturaleza transitoria, hasta tanto las utilidades acumuladas se distribuyan finalmente, en cuyo caso la imposición de las sociedades de capital se considera como un pago a cuenta del impuesto personal de los accionistas.

Huelga decir que el impuesto sobre las sociedades de capital por las utilidades no distribuidas, a pesar de su carácter de pago a cuenta para los accionistas, percute a la sociedad, siendo una cuestión a resolver si, en estas condiciones, el impuesto incide sobre los accionistas o bien sobre los sujetos que adquieren los bienes producidos por la sociedad, o bien sobre los que, suministran a la sociedad insumos o factores de la producción, distintos de los accionistas. Esta cuestión será examinada más adelante.

Obsérvese ya, en esta oportunidad, que el impuesto sobre las utilidades no distribuidas aunque constituya una imposición transitoria, sujeta a la condición resolutoria de la posterior distribución, implica un gravamen definitivo sobre la sociedad, si las circunstancias provocan pérdidas antes de esa distribución, que al absorber las ganancias acumuladas, destruyen su realización.

Un paso ulterior en la creación del impuesto a los réditos de las sociedades de capital tiene su punto de partida en la doctrina jurídica de la independencia de la sociedad de capital como ente distinto de las personas físicas de sus accionistas y directivos.

Esta distinta personalidad jurídica se amplía abarcando también la esfera económica en la teoría de la capacidad contributiva propia de la sociedad, distinta de la capacidad contributiva de las personas físicas de accionistas y directivos.

Esta concepción se limita, en la mayoría de los casos, a las sociedades de capital, cuya personalidad jurídica distinta de la de los accionistas y administradores es más aceptada, mientras que las demás formas sociales se consideran como simple reunión de socios (*partners*) a los que se atribuyen directamente los resultados económicos del ejercicio anual, sin reconocer personalidad fiscal a la entidad social.

Sin embargo, pueden encontrarse casos en que el tratamiento fiscal de los réditos de las sociedades de capital se extiende a otras sociedades y hasta a las empresas individuales, cuyos réditos se someten a imposición a cargo de la sociedad, sin perjuicio de la imposición posterior de los socios y de las medidas destinadas a evitar una doble imposición como consecuencia de dicho trato.

La doctrina financiera nos ofrece un interesante duelo entre dos concepciones:

a) La que considera que el principio de la capacidad contributiva tiene significado sólo con referencia a las personas físicas, siendo las personas jurídicas entidades reconocidas como tales por el derecho, pero sin que ello influya en la sustancia económica, de acuerdo con la cual las formas societarias son simples instrumentos adoptados por los sujetos personas físicas para organizar sus negocios.

b) La que considera que es una tendencia de la economía moderna la evolución de las empresas hacia formas asociativas cada vez más complejas. Las entidades que se forman tienen su propia actividad en el mercado nacional y, a menudo, en el ámbito internacional, que no puede ni debe confundirse con las actividades y ámbito de actuación de los sujetos individuales que las constituyeron con sus aportes de capital, que se han transformado en accionistas y que pueden o no dirigirlos como administradores.

La primera concepción está influida por la teoría jurídica según la cual la personalidad de la sociedad, como en general de las personas jurídicas, es una ficción y no una realidad.

En efecto, se argumenta, si la personalidad de la sociedad es una ficción creada por el derecho, la economía no puede tenerla en cuenta puesto que lo que interesa son las relaciones humanas efectivas.

La segunda concepción está influida por la teoría jurídica según la cual la personalidad jurídica es una realidad. Sin embargo, hay que determinar si hay o no en las sociedades de capital una capacidad contributiva y en qué consiste la diferenciación entre la entidad societaria y las personas que la componen como accionistas.

Si el principio de capacidad contributiva se identifica con las teorías del sacrificio y, más aún, si se aceptan las antiguas versiones que admiten las comparaciones ínter subjetivas de utilidades y sacrificios, debe concluirse negando la existencia de una

capacidad contributiva de las sociedades de capital, para hacer de ella la base de la imposición independiente o absoluta, como la llama Musgrave.

Hemos visto, anteriormente, que la capacidad contributiva es una valoración política de la riqueza, en la que el papel protagónico corresponde a las apreciaciones del Estado y no a los individuos. Nada se opone, en este contexto, a que el Estado reconozca una capacidad contributiva de las sociedades de capital. Desde luego, esta apreciación del Estado supone la existencia objetiva de circunstancias económicas que den asidero a esa valoración política.

Retornamos, así, al planteamiento inicial de la búsqueda de lo que diferencia la sociedad de capital de los accionistas que la componen. Encontramos la base de esa diferenciación en la heterogeneidad de los intereses y propósitos de las distintas categorías de accionistas, ninguna de las cuales puede pretender la representatividad del interés societario total.

Categorías de accionistas.

En efecto, y como consecuencia de la negociabilidad de las acciones, surgen diferentes categorías de accionistas.

En primer término, hay *accionistas-empresarios*. Se trata de aquellos accionistas que además de haber contribuido con sus aportes a la formación del capital social, dirigen las actividades de la sociedad como si se tratara de un negocio propio, no con el propósito

de obtener a corto plazo un rendimiento satisfactorio de su capital invertido en la sociedad sino, principalmente, de consolidar y desarrollar la empresa societaria con fines que se proyectan en el plazo mediano y largo.

Es su interés primordial tener el gobierno de la sociedad y no el de obtener frutos periódicos de su inversión. Estas connotaciones se pueden encontrar tanto en las sociedades de capital que provienen de la transformación, por razones de expansión u otras, de empresas individuales o familiares o de otra forma societaria, como también en sociedades ya establecidas como de capital desde largo tiempo, cuyo grupo directivo haya logrado acceder al gobierno y consolidado su poder.

En otro sector de accionistas se ubican aquellos *accionistas inversores* que, sin querer o poder ejercitar el gobierno de la sociedad han invertido en ella sus ahorros con el propósito de correr la ventura de la sociedad enfrentando los riesgos de los negocios, con el propósito primordial de obtener ganancias razonables en relación con el monto del capital invertido.

Son accionistas a quienes interesan fundamentalmente los dividendos que reparta periódicamente la sociedad y que, en muchos casos, tienen intereses opuestos a los de los accionistas empresarios, por lo que a menudo se oponen a la reinversión de utilidades y a la expansión del capital social, porque ello significa postergar, a veces, *sine die* el reparto de dividendos.

El caso más típico de accionistas de esta categoría es el de los suscriptores o adquirentes de acciones preferidas, que de acuerdo con expresas previsiones legales y estatutarias truecan la seguridad de un dividendo fijo con la falta de los derechos de voto en las asambleas. Pero hay también dueños de acciones ordinarias que esperan de éstas el máximo rendimiento anual, sin participar en la conducción de la empresa y sin identificarse con los propósitos de mediano y largo plazo.

Hay una tercera categoría de accionistas, que podemos denominar *especuladores*. Éstos son personas que aprovechan la negociabilidad de las acciones para lucrar con las diferencias del valor de venta y de compra en operaciones al contado o de futuro. Son los visitantes habituales de las Bolsas de Valores y de las oficinas de los comisionistas.

A ellos poco interesa la suerte de la empresa y el rendimiento anual de sus acciones. No son ni empresarios ni inversores de capital, sino compradores o vendedores de títulos, cuyas expectativas de oscilación o variación de las cotizaciones bursátiles les determinan la compra o la venta.

Éstos son también accionistas, a veces fugaces, a veces más duraderos. Como grupo, si se supone una cantidad más o menos estable de especuladores, que en definitiva compran y venden acciones entre sí, representan para las sociedades emisoras un grupo de accionistas relativamente permanente con una tenencia global de acciones, a pesar del carácter transitorio de su inversión

La heterogeneidad de los sectores o categorías de los componentes se produce tanto en las sociedades de capital que nacen de la expansión o, simplemente, de la transformación de firmas individuales o familiares, cuanto en aquellas que desde su acta fundacional reciben el aporte del capital de un número amplio de suscriptores.

En el primer caso, los intereses concurrentes del titular de la firma o de su grupo familiar, van diferenciándose, cuando por razones de herencia o por la necesidad de nuevos capitales, algunos accionistas empiezan a desligarse de la conducción de los negocios sociales, que dejan en manos de los que mantienen su carácter de empresarios. La diferenciación de las participaciones en el capital accionario puede verificarse en un lapso relativamente breve o puede exigir un tiempo más largo, pero es un fenómeno común en la evolución de las sociedades de capital. En el segundo caso, la diferenciación de los intereses y el nacimiento de grupos heterogéneos son congénitos.

Ahora bien, las empresas organizadas bajo la forma de sociedades de capital no pueden considerarse como una suma de personas con intereses análogos simplemente repartidos entre los accionistas en proporción con sus tenencias de acciones.

La sociedad como entidad organizada tiene su propio capital invertido en una o más empresas y sus órganos deliberativos y ejecutivos en los que convergen las posiciones de los distintos accionistas. La conducta de la entidad será la resultante de la pugna y conciliación o prevaencia de algunos de los diferentes intereses representados.

Personalidad societaria.

La personalidad de la sociedad de capital es una realidad, según una importante doctrina jurídica. Como fenómeno social y económico, la sociedad de capital no se identifica con los accionistas aisladamente, ni con algún grupo de accionistas ni, mucho menos, con la totalidad de los accionistas.

Ella ocupa en la vida económica una posición propia, la que le otorga la posesión de un patrimonio propio y una actividad en la producción o la negociación de bienes con la consecuencia de logro de ganancias que, en principio, son atribuibles a la sociedad y sólo por decisión de la asamblea y ejecución de la administración podrán ser distribuidas entre los accionistas o también recibir otro destino, según las disposiciones legales y estatutarias.

En nuestra opinión, la realidad de la personalidad jurídica y económica de la sociedad de capital no deriva, como alguien sostuvo, de la identificación de sus fines con los del Estado, sino de la heterogeneidad de los grupos de accionistas que la componen, lo que plantea la imposibilidad de la identificación de los intereses sociales con los de todos los accionistas.

Es éste un fenómeno análogo al del Estado, que tiene finalidades e intereses que surgen de las luchas y transacciones entre las fuerzas políticas y los sectores socioeconómicos que lo componen y que, por ello, no pueden identificarse con los de los

ciudadanos individualmente considerados o de los sectores en que éstos pueden agruparse.

Sobre esta base tiene asidero la imposición de las sociedades de capital por una capacidad contributiva propia.

El postulado de la igualdad.

Superposición del impuesto a la renta de las sociedades y a la renta de los accionistas. Surge, sin embargo, el problema de la posible violación del principio de igualdad si el impuesto a la renta de la sociedad de capital se superpone total o parcialmente con el impuesto a la renta de los accionistas.

Este problema no se resuelve con la teoría de la capacidad contributiva de la sociedad distinta de la de los accionistas individuales, ya que aun admitiéndola, debe reconocerse la posibilidad que el accionista soporte una carga excesiva por los dos impuestos, uno a cargo de la sociedad y otro a cargo del accionista. La exención de los dividendos y utilidades distribuidos a los accionistas.

También en la hipótesis opuesta se infringe el principio de igualdad y es cuando la imposición absoluta de la sociedad de capital se acopla con la liberación de los dividendos

o, en general, de las utilidades de la sociedad que fluyen al patrimonio de los accionistas. Es preliminar a las dos cuestiones planteadas la resolución de otro problema, el de la traslación del impuesto a la renta de las sociedades de capital.

En efecto, si este impuesto se traslada a los adquirentes de los productos de la sociedad o a los que le suministran los insumos o los factores de la producción, carece de sentido plantear la desigualdad del gravamen por su duplicación o superposición con el Impuesto personal a la renta de las personas físicas o por la brecha impositiva que nace de la falta de inclusión de la renta obtenida de la sociedad de capital en la renta total del accionista, persona física.

Traslación e incidencia del impuesto a la renta de las sociedades de capital.

La investigación de la traslación e incidencia del impuesto a la renta de las sociedades de capital ha sido conducida por la doctrina económica sobre la base del proceso de la traslación de un impuesto general y uniforme sobre los beneficios de las empresas. Según la teoría derivada de D. Ricardo, no hay traslación del impuesto que, según la ley, recae sobre las sociedades de capital.

Una posición intermedia aparece como la única hipótesis de trabajo para encarar los problemas de la imposición de la renta de las sociedades de capital.

No se trata de una solución salomónica, sino de la ponderación de los factores favorables a la traslación y los desfavorables. A falta de otros criterios de reparto posible de la incidencia del impuesto a los réditos de las sociedades de capital, podemos adoptar la presunción que el impuesto en cuestión se traslade en un 50% sobre los precios hacia adelante y sobre los suministros de factores, salvo el aporte del capital accionario -hacia atrás-, en el restante 50% sobre los accionistas.

Doble imposición de las utilidades.

Podemos ahora encarar el problema de la doble imposición sobre las utilidades repartidas como dividendos: una vez con el impuesto a cargo de la sociedad y otra a cargo del accionista. De acuerdo con la teoría de la no trasladabilidad del impuesto sobre los réditos recaudados a nivel societario, debería concluirse que hay doble imposición indiscutible y a la cual hay que poner coto, en homenaje al principio de igualdad, con alguna medida destinada a paliar esa inequidad.

En términos cualitativos, el problema no cambia si se admite la hipótesis de una traslación parcial, salvo, en el aspecto cuantitativo, tener en cuenta el carácter parcial de la traslación, a los efectos de dosificar adecuadamente los remedios legales pertinentes.

Una medida destinada a eliminar de lleno la doble imposición puede consistir en limitar la base imponible del impuesto sobre los réditos de las sociedades de capital a las utilidades no repartidas como dividendo a los accionistas, con el corolario del reembolso

del impuesto, cuando las utilidades acumuladas que ya tributaron se repartan posteriormente.

Otra forma de evitar la doble imposición consiste en mantener la imposición de la utilidad total a nivel societario y las de los accionistas sobre las utilidades repartidas acreditando a los accionistas, como pago a cuenta de su impuesto a la renta, el impuesto pagado por la sociedad sobre las utilidades totales.

El crédito a favor de los accionistas puede alcanzar un porcentaje igual a la tasa del impuesto sobre la sociedad, aplicado a los dividendos recibidos: pero al hacerlo así sólo se evita parcialmente la doble imposición, puesto que los dividendos son, respecto de las utilidades sometidas al impuesto societario, iguales a la diferencia entre las utilidades totales y el impuesto correspondiente.

El cómputo del crédito debería efectuarse acrecentando los dividendos en la suma correspondiente al impuesto sobre las utilidades. Sin embargo, si se admite la traslación parcial del impuesto societario, el crédito a los accionistas debe disminuirse en la proporción correspondiente. Si la traslación fuese total, no existiría razón alguna para reconocer un crédito a los accionistas. Además, si el crédito excede el porcentaje de incidencia del impuesto societario sobre los accionistas, el crédito constituirá una libertad del legislador con el principio de igualdad.

En cuanto a la brecha que se produce al gravar a la sociedad por toda su utilidad pero liberando de impuesto a los dividendos, la traslación del impuesto societario implica liberar a los accionistas tanto del impuesto indicado, como del impuesto personal a la renta.

En tal hipótesis no sólo se concede al accionista una exención injustificada, sino que se sustrae del impuesto personal una parte que puede ser sumamente importante de la renta individual. Este tratamiento pone fuera de toda lógica la imposición personal y progresiva sobre la renta de las personas físicas.

Únicamente puede justificarse un sistema estructurado de tal manera como abandono del impuesto personal en su significado fundamental, aceptando el sistema mixto como una medida de transacción entre la imposición según la capacidad contributiva individual y la imposición según la capacidad contributiva societaria. Esta conclusión merece ulteriores consideraciones con referencia a la coordinación entre el impuesto personal a la renta de la persona física y el impuesto a los réditos de las sociedades de capital.

La coordinación fuera de las hipótesis examinadas hasta aquí puede tener dos soluciones extremas:

a) La negación de la capacidad contributiva de la sociedad como tal y la afirmación del principio clásico que la capacidad contributiva sólo puede concebirse a nivel individual, o sea para las personas físicas, y que las sociedades de capital como cualquier otra

sociedad, son sólo el instrumento jurídico elegido por las personas físicas para realizar sus negocios.

La consecuencia directa de esta solución consiste en que todas las ganancias de la sociedad pertenecen a sus accionistas, sean ellas repartidas como dividendos o pasen a engrosar el patrimonio de la empresa. En otras palabras, se consideran como réditos de los accionistas tanto las utilidades distribuidas como las retenidas por la sociedad. Tales réditos contribuyen a formar la renta global de los accionistas, sometida al impuesto personal y progresivo.

Las objeciones a esta posición son múltiples. Aunque no se admita la doctrina de la capacidad contributiva de la sociedad de capital, debe reconocerse que no todos los accionistas individuales disponen de las rentas acumuladas por la sociedad ni tienen injerencia significativa en el destino de dichas utilidades. Tampoco tienen medios para sustraerse a las decisiones la mayoría sobre formación de fondos de reserva, capitalización o distribución en una u otra forma. A lo sumo, hay una convergencia entre los intereses de la empresa y los de los accionistas que gobiernan a la sociedad y que hemos denominado accionistas empresarios. Estos identifican a la sociedad como su propia empresa y consideran las utilidades no repartidas como ganancias propias.

Las utilidades acumuladas de la sociedad sirven para crear ganancias de capital a favor de los accionistas y constituyen un ahorro forzoso impuesto por la mayoría para

fortalecer o expandir la empresa con el sacrificio del rendimiento periódico de las acciones.

b) La solución opuesta consiste en desconocer toda vinculación entre la utilidad de la sociedad, sometida al impuesto como manifestación de capacidad contributiva propia de la entidad, y el dividendo repartido a los accionistas, que constituye renta imponible de éstos. También serán ganancias (o pérdidas) de capital de los accionistas y sujetas al impuesto personal las diferencias entre el valor de las acciones al término de cada período fiscal y su costo de suscripción o adquisición. Si la ley o la jurisprudencia lo requieren, podrá esta ganancia de capital (o pérdida, en su caso) ser considerada imponible sólo cuando sea efectivamente realizada.

Coordinación de la imposición a la renta de las sociedades y de las personas físicas.

Constituyen problemas vinculados con la coordinación entre el impuesto a la renta de las sociedades de capital y el impuesto personal a la renta global de las personas físicas además de los ya mencionados hasta aquí, los siguientes:

- a) Distribución de dividendos en especie.
- b) Distribución de dividendos en acciones liberadas (gratuitas).
- c) Primas de emisión de acciones.

d) Dividendos de acciones que pierden valor capital por efecto del dividendo.

Distribución de dividendos en especie.

El problema que se plantea en el caso de las sociedades que repartan a sus accionistas dividendos no en dinero efectivo sino en bienes generalmente bienes de cambio es la valuación de éstos.

A pesar de algunas interpretaciones divergentes, nos parece ajustado a los principios o sea al significado de la renta como base del impuesto personal, que el valor del dividendo esté dado por el valor de mercado de los bienes distribuidos, independientemente del valor de adquisición por la sociedad de capital y del valor registrado en los libros de contabilidad a la fecha de la entrega.

A la objeción respecto que ese valor de mercado no es aún realizado por el accionista, se puede objetar que los bienes recibidos en pago del dividendo son negociables y lo que la sociedad entrega no es un bien incorpóreo, sino un bien real cuyo valor debe también tomarse a la fecha en que se transfiere de la sociedad al accionista. Si, por voluntad de la ley exteriorizada en normas expresas o declarada por interpretación judicial, las ganancias son imponibles en el momento en que se realicen, puede admitirse la postergación de la imposición hasta el momento de la enajenación de los bienes recibidos en pago de dividendos.

Esta solución posterga, a veces, la recaudación del impuesto por un tiempo largo, durante el cual pueden acontecer hechos que influyen sobre el valor de dichos bienes y, por tanto, distorsionan el valor del incremento del patrimonio del accionista, siendo tales hechos extraños a la determinación de la renta del accionista correspondiente a las utilidades de la sociedad. Por ello, no consideramos acertada en este aspecto la doctrina de la realización.

Una consecuencia de la conclusión a la que arribamos, es la determinación de la renta imponible de la sociedad por efecto de la distribución de dividendos en especie. Formalmente, el valor del dividendo debe considerarse como una utilidad de la sociedad, puesto que ésta por disposiciones de la ley comercial sólo puede repartir utilidades líquidas y realizadas. Sustancialmente, el mayor valor de los bienes a la fecha de la distribución respecto del valor de adquisición o del valor de libros, se había formado para la sociedad y había entrado a formar parte de su patrimonio antes de disponer el pago del dividendo.

Corresponde, pues, considerar ese mayor valor como renta imponible de la sociedad. No es necesario exigir el requisito de la realización, puesto que no puede haber duda alguna acerca del definitivo ingreso del mayor valor al patrimonio de la sociedad antes de disponer la distribución del dividendo en especie, como también que, con posterioridad al pago del dividendo, ya no hay otra posible ganancia para la sociedad, por el mayor valor de dichos bienes, que han salido definitivamente del patrimonio social.

5.4 IMPOSICIÓN AL CONSUMO.

- Ley del I.V.A.,
- Reglamento de la ley del I.V.A.

La doctrina, se ha ocupado durante años al estudio de las contribuciones y se ha llegado a clasificaciones diversas. Una de ellas, es en donde se menciona a los impuestos como directos e indirectos.

Esta clasificación la encontramos generalmente en los tratados de Derecho Financiero y Finanzas Públicas. El caso que citamos en este estudio práctico es el planteado por el Lic. Flores Zavala, en su tratado de Finanzas Públicas Mexicanas⁸:

Indirectos Actos	Introducción de mercancías	Salida de mercancías	Otros
	Transferencias		
	Producción		
	Consumos		
Impuestos Directos	Personales		
	Reales		

⁸ Flores Zavala citado por Galindo Cosme, Mónica Isela. **Estudio práctico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 2 edición.** Editorial ISEF. México 2003. Pág. 45

Como puede observarse, los impuestos indirectos gravan actos y consumos, en el caso de la LIVA, el artículo 1 se refiere a los mismos de la siguiente manera:

"ARTICULO 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:"

Es característica de los impuestos indirectos el gravar al consumo, por lo que el verdadero contribuyente, es el consumidor final, aun cuando en términos legales, el contribuyente es quien traslada el impuesto en cada etapa de la cadena comercial hasta llegar al consumidor, quien ya no puede trasladarlo, podríamos concluir señalando que: el sujeto del impuesto es diferente al sujeto pagador del mismo como lo veremos más adelante.

"Lo que se pretende con los impuestos indirectos al gasto o al consumo, es en el sentido de que las tasas sobre los ingresos se disminuyan y que por lo tanto la generación de los recursos tributarios descansa sobre los indirectos, ya que independientemente de lo inadecuado que pueda

En el mismo sentido que venimos explicando la clasificación doctrinal de los impuestos, queremos mencionar los efectos de los mismos, ya que el I.V.A. reúne características que nos permiten comprenderlos de manera simple, como lo es su repercusión, su traslación y su difusión;

Por ejemplo, la difusión del impuesto por el lado del consumo se produce generando una reducción de este último, lo que acarrea un descenso en el nivel de precios y en el de utilidades. Si pensamos en una persona que ha tenido que absorber el I.V.A., el monto que pagó del mismo, ya no lo podrá adquirir en bienes, por lo que el vendedor, dejará de ingresar a sus arcas un monto similar al que le han dejado de comprar y por ende, no adquirirá de su proveedor bienes en un monto derivado del anterior y así sucesivamente ocurrirá con cada proveedor anterior generando un efecto generalizado que incide en la producción, la cual se ve disminuida, o en otros sujetos que no se encuentran necesariamente vinculadas al pago, pero que sin embargo, reflejarán la disminución del ingresos y por lo tanto de la capacidad de compra.

a) Obligaciones Primarias.

En materia de IVA, puede decirse que el sujeto activo tiene la obligación primaria de cobrar el impuesto, y que esto no es una facultad potestativa, es decir, no cobra el impuesto por que tenga derecho, sino que es su obligación cobrarlo.

Por lo que se refiere al sujeto pasivo, tiene la obligación de pagar el impuesto que ha recaudado vía traslación después del acreditamiento del IVA que le ha sido trasladado por adquisición de bienes o servicios estrictamente indispensables para la realización de su actividad.

b) Obligaciones Secundarias.

Por lo que se refiere a las obligaciones secundarias, el sujeto pasivo tiene la obligación de hacer, por ejemplo, presentar declaración de pago definitivo, aun cuando no tenga cantidades a pagar.

En cuanto a la obligación de no hacer, tendría la obligación de abstenerse de presentar declaraciones posteriores en ceros cuando la primera ya ha sido presentada con esas características y por lo tanto, si no tiene saldo a favor o cantidad a pagar, no presentará declaración.

En el caso de la obligación de permitir y tolerar es que debe permitir las visitas domiciliarias, y tolerar la fiscalización de que sea objeto.

c) Responsables Solidarios.

De acuerdo con el artículo 26 del CFF son responsables solidarios:

"ARTICULO 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. *Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.*

Alcance de la responsabilidad solidaria.

En el caso de la LIVA, observaremos que en el artículo 1-A se encontrarán los responsables solidarios por retención al señalar la obligación de retención de la siguiente forma:

"ARTICULO 1-A. Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

Es el impuesto al consumo que percute en cada etapa de la cadena económica, en el valor que se añade, hasta incidir en el consumidor final.

Lo anterior significa, que el impuesto descansa en el Valor Añadido, el cual en términos económicos cuantifica la parte de valor incorporado en las diversas etapas de la producción de un producto bien o servicio. Veamos el siguiente análisis:

Impuesto al consumo.

El impuesto al valor agregado que se introdujo en México en el año de 1980, forma parte de lo que en la doctrina tributaria se conoce como "impuestos indirectos". La

característica de estos gravámenes es que inciden en el consumo; es pues' el consumidor quien soporta el peso de la carga fiscal. El productor e importador de bienes y servicios, con el carácter de contribuyente sujeto de todas las obligaciones fiscales, determina la carga del gravamen, la cobra a la persona que adquiere los productos con el fin de consumirlos y entera al fisco el impuesto recaudado.

Los gravámenes indirectos al consumo entre los que destacan en México el impuesto al valor agregado, el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto de importación, son los que ofrecen mayores ventajas al fisco en su aplicación, porque no entrañan resistencia en las personas a quienes el gravamen va dirigido el consumidor ni tiene éste forma de eludirlo.

El I.V.A. Oculto en el precio o valor de la contraprestación, modalidad que se adoptó en 1985, ha contribuido a mejorar la actitud de los consumidores hacia el gravamen. El control y la recaudación del impuesto se efectúa por quien generalmente no resulta afectado por el peso del gravamen, el proveedor de bienes y servicios, y el mecanismo en sí para *determinarlo* está revestido de sencillez, a diferencia de la imposición a la renta, que por su alto grado de complejidad y por su efecto que se deja sentir con fuerza en *el* patrimonio de las personas, es objeto de rechazos y de acciones tendientes a eludirlo.

Tal es el motivo de que la recaudación conjunta prevista en las leyes de ingresos en los rubros de impuestos indirectos que específicamente se señalan en el párrafo anterior, haya sido muy superior a la proyectada en el impuesto sobre la renta.

La empresa en la actividad económica.

a) Productora de Bienes y Servicios.

La empresa es el motor de la actividad económica. En ella se sustenta el aprovechamiento de los recursos naturales, la transformación de todo tipo de bienes y productos, el comercio y la prestación de toda la gama de servicios.

Es en la empresa donde se cumple cabalmente el objetivo de la actividad económica; la producción de bienes y servicios para el mercado, pudiendo tener como destino esos productos tanto el consumidor nacional como el extranjero.

Es la empresa en consecuencia la que interviene en las fases del proceso producción, distribución de bienes y servicios en que se obtienen productos intermedios para su utilización por otras empresas que los revenden o transforman, o productos finales que se entregan al usuario último: el consumidor que obtienen principalmente de otras unidades

económicas productoras de bienes y servicios, pudiendo ser esos insumos de origen nacional, o de origen extranjero que se adquieren en operaciones de importación.

b) Adquirente de Bienes y Servicios.

Para el desarrollo de su actividad las empresas requieren de insumos.

Los bienes y servicios adquiridos no constituyen una operación de consumo de la empresa adquirente, porque ésta los incorpora al producto intermedio o final que pone a disposición de sus clientes. No soporta por tanto la empresa el impacto del I.V.A. Por sus adquisiciones, sino que los traslada al consumidor final.

c) La Operación de la Empresa Soporte del IVA.

El doble carácter de productora y adquirente de bienes y servicios coloca a la empresa en situación preponderante dentro del régimen del impuesto al valor agregado, porque como proveedor y adquirente de productos realiza la totalidad de actos o actividades que son objeto del I.V.A. Bajo las diferentes modalidades establecidas en la Ley, y cumple con una serie de funciones dentro de su aparato administrativo que la convierten en recaudadora del gravamen a favor de la hacienda pública, aseveración esta última que se verá confirmada a lo largo de este estudio.

Exenciones.

Para cada uno de los conceptos en que se agrupan los actos o actividades objeto del I.V.A: Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y uso o goce temporal de bienes, se establecen exenciones, que se supone tienen como finalidad evitar el impacto del gravamen al consumidor final. Sin embargo este objetivo generalmente no se logra, según se demuestra en los párrafos que siguen.

En la Ley del IV.A. Se establece que por los actos o actividades exentos el contribuyente no puede acreditar el I.V.A. Que se le hubiera trasladado en sus adquisiciones o él hubiese pagado en sus importaciones, a diferencia de lo que sobre el particular se observa en el régimen de tasa 0%. Por tanto, el contribuyente tiene que absorber esas partidas y considerarlas dentro de sus costos de operación, esto es así porque al no haber acreditamiento no hay recuperación posible.

Si bien es cierto que en operaciones exentas el consumidor final no recibe en forma directa el impacto del gravamen, también es verdad que puede sufrirlo en forma indirecta oculto en el precio, porque el contribuyente exento busca recuperar el I. V.A. Cargado en sus costos incluyéndolo en el precio de venta o contraprestaciones que cobra a sus clientes, con lo que se anula el efecto favorable que con la exención busca el fisco para el consumidor.

La exención es una figura jurídica de carácter contributivo, en virtud de la cual se libera al sujeto pasivo de la obligación de pagar una contribución total o parcialmente por disposición expresa de la ley.

La doctrina ha justificado la existencia de la exención del pago de las contribuciones, por considerarla como un privilegio creado a favor del contribuyente.

Razones de equidad, por equidad entendemos la correspondencia perfecta, ética y jurídica de darle a cada quien lo que le corresponde; consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto, de donde se desprende el principio jurídico de que se deben tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales.

Razones de conveniencia, estas se presentan cuando la legislación fiscal libera del pago de las contribuciones a determinadas agrupaciones, instituciones u organismos, que en virtud de la cual el objeto que desarrollan es de carácter político, social o cultural, el legislador ha considerado que no deben ser sujetadas a cargas contributivas, con el objeto de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos económicos al desarrollo de sus actividades, que el estado de una u otra forma le conviene fomentar por sus evidentes beneficios de carácter colectivo.

Razones de política económica, se presentan al otorgar una exención, cuando el estado tiene particular interés en fomentar el desarrollo de las industrias de una región del país.

La exención de impuestos se ha considerado constitucional "cuando se libra a una clase determinada de individuos o de actividades del pago de los impuestos", y se agrega: "Cuando la exención tiene un carácter de generalidad, hace que gocen de ella todos aquellos que reúnan las condiciones legales". La revisión del artículo 28 constitucional en su parte relativa y la ley orgánica reglamentaria del mismo precepto, denominada ley de monopolios establecen:

Art. 28 constitucional (Reforma: D. O. F. del 211-1983). "En los Estados Unidos Mexicanos, quedan prohibidos los monopolios, las prácticas mono polísticas, los estancos y *las exenciones de impuestos* en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria".

Como puede apreciarse, la ley constitucional es suficientemente clara cuando categóricamente no acepta la exención de impuestos de ninguna clase. Cualquiera adición a este precepto como la tesis a la que aludimos antes, no se ajusta a sus términos. Por esta misma razón, consideramos que el artículo 13 de la ley de monopolios reglamentaria del artículo 28 constitucional, va más allá del texto constitucional cuando dispone:

"Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada de pagar un impuesto aplicable al resto de los

causantes en igualdad de circunstancias o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados".

El precepto citado da a entender que cuando la exención es por vía general sí es legal, lo cual viene a contrariar el texto del artículo 28 de la Constitución. La teoría de las ventajas o compensaciones que el Estado recibe, no es sino una aplicación ingeniosa del criterio expuesto por la ley, Se ha estimado que la exención de impuestos es contraria a la libre concurrencia.

Tesis jurisprudencial Núm. 458. *Exención de impuestos.*

La exención de impuestos supone la concesión gratuita; pero no puede decirse que se exima a alguien del pago de contribución cuando, a cambio de ella, da alguna cosa, en cumplimiento de un contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades.

El artículo 28 constitucional, que se refiere a la exención de impuestos, trata de evitar la desigualdad de condiciones en los productores de la riqueza, para impedir que exista tal exención, cuando a cambio de contribución, se otorga una determinada prestación.

"Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco; Y fisco significa, entre otras cosas, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o

derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen por mandato legal en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de esa actividad en la cuestión, que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría el género y el de autoridad fiscal la especie".

Sem. Jud. Fed. Tomo XLI, pág. 944. 5 época.

Se ha pretendido sustituir el régimen de las exenciones de impuestos por un régimen de subsidios. La forma desigual como se lleva a cabo la distribución de los subsidios, hace pensar en la necesidad de una ley del Congreso de la Unión que los regule tomando en cuenta que forman una partida muy importante del presupuesto de egresos de la Federación. El subsidio equivalente a una exención de impuesto, es también un procedimiento irregular que debe desaparecer del régimen financiero mexicano.

"La exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato concesión, es inconstitucional; en primer lugar, porque cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se inviertan en razón de un contrato concesión, está contratando una de las facultades que le corresponden como poder soberano, y es bien sabido que los atributos de la soberanía no constituyen bienes que estén en el comercio y

que puedan en forma alguna ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar, por una contratación de esta naturaleza, implica que el poder que la otorga está ligado al propio poder para lo sucesivo, de tal manera que no pueda hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibles, pues el poder por ningún título puede contraer compromisos que lo inhiban del ejercicio de sus facultades constitucionales, porque en esta forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución otorga; y, en tercer lugar, porque la teoría de la compensación es una teoría incompatible Con nuestra organización constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y concesiones, además de que, aunque el Estado reciba por virtud del contrato o concesión, un beneficio.

Esto no quiere decir que el particular que presta dicho beneficio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exceptúe de contribuciones, sino que en estos, los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración y, por lo mismo, no hay razón para que el Estado prescindiera de sus medios de vida y beneficie, en perjuicio de los demás contribuyentes, el interés individual del contratista o concesionario".

Ejecutoria de la Suprema Corte. Toca 4095/ 41, del Banco Internacional e Hipotecario de México, contra actos de la Primera Sala del Tribunal. Fiscal de la Federación. Nueva recopilación de Jurisprudencia de la Suprema Corte. 197:

Exención de impuestos.

Es constitucional cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas. Tesis 55. Pleno. Tesis 56, exención de impuestos locales. No es necesario para operar que las leyes tributarias la establezcan expresamente en favor de personas y cosas sujetas a un régimen fiscal federal: Tesis 57. Pleno.

La doctrina ha considerado que la exención fiscal, tiene como características fundamentales las siguientes:

- 1.- Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario.
- 2.- Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa.
- 3.- Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria.
- 4- Su aplicación es para el futuro.
- 5.- Es temporal.
- 6.- Es personal.
- 7- La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal.

Las exenciones se clasifican en:

- 1.- Atendiendo al objeto o bienes y a las personas sobre las que recae, las exenciones pueden ser objetivas o reales y subjetivas o personales.
- 2.- Atendiendo a su permanencia, las exenciones pueden ser fijas y transitorias.
- 4.- Atendiendo a su alcance, las exenciones pueden ser absolutas y relativas.
- 5.- Atendiendo a su ordenamiento legal en el cual se establecen, las exenciones pueden ser constitucionales.
- 6.- Atendiendo a su finalidad, las exenciones pueden ser económicas de fomento o desarrollo, distributivas y con fines sociales y culturales.
- 7.- Atendiendo al monto, las exenciones pueden ser totales o parciales.

5.5 REGULACIÓN GENERAL Y RESOLUCIÓN MISCELÁNEA.

- Código Fiscal de la Federación (CFF).
- Reglamento del CFF.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

El C.F.F. y su reglamento contienen las disposiciones que se aplican EN CASO DE

Incumplimiento de las leyes fiscales.

En resumen, podemos considerar que el contenido del C.F.F., es el siguiente:

- a) Accesorios de las contribuciones (multas, recargos, gastos de ejecución, e indemnizaciones).
- b) Facultades de las autoridades fiscales.
- c) Determinación y tratamiento de las infracciones y delitos fiscales con todas sus consecuencias legales, como son: Juicios fiscales, embargos, remates, recursos de defensa del contribuyente, y el juicio contencioso administrativo etc.

También corresponde al C.F.F.

a) Determinación de los conceptos y definiciones que se manejan en las leyes fiscales, por ejemplo el C.F.F. define exactamente a que se considera domicilio fiscal, a quienes se considera residentes en territorio nacional, etc.

b) Obligaciones fiscales de los contribuyentes, que por ser de carácter general no estén establecidas en las leyes y reglamentos fiscales que mencioné anteriormente.

Reglas de carácter general (Resolución Miscelánea).

Estas reglas y disposiciones de carácter general son publicadas anualmente por la S.H.C.P. mediante Resoluciones que las agrupan de manera que se facilite su conocimiento al contribuyente. Por eso dichas resoluciones no afectan a un solo impuesto sino a varios simultáneamente. También se dictan disposiciones aisladas pero su efecto o vigencia es menor a un año.

Antiguamente la S.H.C.P. dictaba criterios o reglas administrativas generales, que prácticamente eran volantes sin control, que pocos contribuyentes conocían, y se caía en la injusticia de que solo fueran aprovechadas por los contribuyentes que podían pagar buenos asesores fiscales. Por esos desde hace algunos años se derogaron todas esas reglas administrativas preexistentes y se optó por compilar todos los criterios de interpretación que los criterios de interpretación que las autoridades hacen de las leyes fiscales en un solo documento clasificado por impuesto y por temas (MISCELANEA ADMINISTRATIVA) y que se publicaría anualmente, dos meses después de las reformas

a las leyes fiscales (MISCELANEA FISCAL), con objeto de dar tiempo a que aparecieran las dudas de los contribuyentes respecto a la interpretación y aplicación de las nuevas leyes, y así la Miscelánea administrativa cumpliera su cometido de aclarar las dudas y concretar criterios sobre dichas leyes fiscales.

Cabe recalcar que las reglas, disposiciones y criterios de Hacienda, NO SON LEYES, y en ningún momento pueden contravenir a éstas, su función es específicamente la de ACLARARLAS Y CONCRETARLAS, normando un criterio GENERAL de su aplicación por parte de las autoridades fiscales, siempre y cuando este criterio sea FAVORABLE a los contribuyentes, sin que por ello nazcan OBLIGACIONES para los particulares y únicamente derivarán DERECHOS de los mismos cuando se publiquen en D.O.F.

Decretos.

También existen otras resoluciones generales de carácter fiscal que son los DECRETOS del PRESIDENTE DE LA REPUBLICA con fundamento en el Art. 39 del C.F.F.

El contenido de las leyes y reglamentos anteriores en términos generales es el siguiente:

- a) Determinación de los sujetos del impuesto (quienes son las personas físicas o morales que están obligadas al pago del impuesto) correspondiente a la ley de que se trate.

- b) Determinación de la base gravable del impuesto, partiendo de los ingresos gravables y las deducciones permitidas.

- c) Determinación de los cálculos aritméticos de los pagos de sus respectivos impuestos.

- d) Determinación de periodos y fechas de pago de los impuestos respectivos, de acuerdo con los diversos tipos de contribuyentes que señalan las leyes fiscales.

5.6 BIBLIOGRAFÍA

- *Análisis detallado de los actos y actividades del impuesto al valor agregado.*
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Diep Diep, Daniel. *El Tributo y la Constitución.* Edit. Pac. México 1999.
- Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy.* Edit. Pac. México 1999.
- Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario.* Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003.
- Galindo Cosme, Mónica Isela. **Estudio practico de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. 2 edición.** Editorial ISEF. México 2003. Pág. 45
- Guajardo Cantú, Gerardo. *Contabilidad Financiera.* 2da. Edición, Mc Graw Hill, México 1996.
- Impuesto al activo de las empresas; Suprema Corte de Justicia de la Nación; 1996.
- Ramón Reyes Vera. *Revista Nuevo Consultorio Fiscal.* Numero 280
- Sellerier Carvajal, Carlos. Analisis del impuesto al activo. Editorial ISEF, México 1995

ARTÍCULOS

- Fernández Sagardi, Augusto. *Concepto de ingresos en el Impuesto sobre la Renta.* Academia Mexicana de Derecho Fiscal.

CAPITULO 6. LA PLANEACIÓN FISCAL Y EL DERECHO PENAL.

Habiéndose definido los parámetros legales en los que se desenvuelve la planeación fiscal es de vital importancia conocer las limitantes que tiene el esquema tributario que circunscriben el margen de acción en que el encargado de realizar una planeación puede desempeñarse con el fin de evitar cometer actos señalados en la ley penal tributaria.

Es por ello que en desarrollo de este trabajo de investigación es necesario analizar los distintos tipos penales que constituyen a los delitos fiscales, lo cual se hace a continuación.

6.1. ASPECTO PENAL O PUNITIVO FISCAL.

EL DERECHO SANCIONADOR FISCAL O INFRACCIONES A LAS LEYES FISCALES: DERECHO PENAL FINANCIERO Y DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

Tanto en derecho administrativo, como en derecho fiscal las leyes forman su sistema de disposiciones o mandatos del poder público encaminados a la realización de los fines públicos. Frente a preceptos que definen, ordenan, regulan, hay un sistema de normas que tienen como características las de ser *normas específicamente coactivas*, es decir, contienen las sanciones penales que se originan por la violación de los mandatos de las leyes financieras o fiscales.

Al conjunto de esas normas se les denomina *Derecho Penal*.

*Derecho Penal Tributario.*¹

El desarrollo de esta materia ha adquirido tales proporciones que un sector importante de la doctrina fiscal reconoce *la autonomía* de esta disciplina. Se ha definido el Derecho Penal como el conjunto de normas jurídicas emanadas del Estado, que versan sobre el delito y las consecuencias que éste acarrea, ello es, la pena y las medidas de seguridad. La tarea del derecho penal es definir los delitos y fijar las sanciones.

Al lado de este Derecho ha surgido *el Derecho Penal Administrativo* o Derecho represivo de la Administración Pública por violación de las leyes administrativas, y en el caso que estudiamos, por transgresiones a las leyes fiscales, o Derecho Penal Tributario. El artículo 6 del Código Penal del D. F., dispone: "Cuando se cometa un delito no previsto en este código, pero si en una *ley especial* o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán éstos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente código y, en su caso, las conducentes del libro segundo. Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general".

Esta norma ha motivado la afirmación "de que los delitos fiscales se incorporan al Derecho Penal con la calidad de *delitos oficiales*. Por consiguiente estiman algunos autores que los *delitos fiscales* no están fuera del Derecho Penal". Por ello los delitos registrados en el Código Fiscal deben formar parte del Código Penal bajo la denominación de *delitos contra el fisco*.

¹ Jiménez Huerta, Mariano. **Derecho Penal Mexicano**. Porrúa, México 2000.

Es decir, no se admite un Derecho Penal administrativo, aunque la doctrina señala otros criterios.

Nuestro punto de partida es el *Derecho Financiero* que ha sido definido como: "El conjunto de normas jurídicas que sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previsto en el presupuesto, y que tienen por objeto regular las funciones financieras del Estado: la asignación de recursos; el pleno empleo con estabilización; la distribución del ingreso y el desarrollo económico. En esta definición está incluido el crédito público y todas las operaciones financieras complementarias consignadas en el presupuesto del Estado".²

El Derecho Penal Financiero o Tributario es definido como: "El conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco"³.

Características del derecho penal fiscal.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza,⁴ señala estas características del Derecho Penal Fiscal:

A) Agrupa a transgresiones tanto de naturaleza delictiva como también de carácter contravencional o simples infracciones.

² Serra Rojas, Andrés. **Derecho Administrativo Tomo II**. Cit. Pág. 500.

³ Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*. Edit. Porrúa, México 2002, pág. 183.

⁴ Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*. Undécima edición. Editorial Porma, S. A., 1982, pág. 781.

B) Contiene un catálogo de penas tan amplio como el Derecho Penal Ordinario, siendo las más importantes: la privación de la libertad, la multa, la pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas, el retiro de la personalidad jurídica, la cancelación del Registro Público, la intervención permanente, etc.

C) Se distinguen de otras ramas penales administrativas porque su puesto de referencia es proteger el patrimonio del Estado, tanto permanente como transitorio y que tiene. Como sanción típica la multa.

D) Todos los ilícitos tienen la nota antijuridicidad en cuanto constituyen conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico.

E) Legislativa y didácticamente pertenece al Derecho Fiscal

Financiero".

El ilícito fiscal.

Ilícito alude a lo no permitido legal ni moralmente. El hecho ilícito comprende el comportamiento de una persona que puede consistir en hacer o. no hacer, y una consecuencia dañosa, es decir, la destrucción de una situación favorable para el sujeto pasivo, en este caso, la Administración Pública Federal. Lo lícito fiscal es lo contrario o en oposición al Derecho Fiscal.

El ilícito fiscal está definido como la violación a los mandatos de las leyes fiscales, como la evasión fiscal o cualquier hecho que pueda hacer incurrir en error a la autoridad fiscal o perjudique el patrimonio público.

Amplias han sido las especulaciones que sostienen la identidad de naturaleza y diferencias accidentales entre delito y contravención. Se afirma que la diferencia entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito".

Mantengo la idea de los autores italianos de que "ilícito fiscal entra, en la más amplia categoría del ilícito administrativo y es una especificación de éste en relación a la materia que se refiere". La particularidad del ilícito administrativo es muy compleja y será objeto de nuevas opiniones ante su extraordinario desarrollo.

6.2. LAS INFRACCIONES FISCALES.

En el tema general de las infracciones y delitos administrativos, por vía de ejemplo, analizaremos el régimen legal de las infracciones y delitos fiscales. Incluso se nos habla de un Derecho de las infracciones administrativas. Las infracciones se enumeran en el Código y Leyes tributarias.

En la legislación fiscal se imponen diversas obligaciones, formales y sustanciales, a los causantes. Las primeras son sancionadas por constituir un obstáculo al cumplimiento de ellas, las segundas acusan un propósito más grave de violar la ley.

Las obligaciones de los causantes se pueden clasificar en tres grupos importantes:

1. Obligaciones de hacer, o sea el pago de prestaciones en dinero o en especie;
2. Obligaciones de no hacer, como cambiar, sin permiso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la fecha en que se practique el balance anual;
3. Obligaciones de tolerar como recibir las visitas de investigación de acuerdo con la ley.

El incumplimiento de estas obligaciones da origen a la aplicación de diversas sanciones, leves o graves según el caso. Estas sanciones pueden ser administrativas o penales. ,

El Título IV del Código Fiscal de la Federación (*D. O. F.* del 31 de diciembre de 1981) se denomina "De las Infracciones y Delitos Fiscales". El capítulo I "de las Infracciones" comprende los artículos 70 a 91. El capítulo II "de los Delitos Fiscales", comprende los artículos 92 a 115.

a) *Infracciones fiscales.*

Artículo 70. "La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurran en responsabilidad penal".

"Tratándose de las multas que este Capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, dichas cantidades se incrementarán a la que resulte de multiplicadas por los factores que en su caso señale, para estos efectos, el Congreso de la Unión. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público calculará para las infracciones correspondientes, las cantidades que resulten de las operaciones anteriores y la publicará en el *"Diario Oficial* de la Federación. (Ref. Leyes fiscales, 31 de diciembre de 1984).

En las disposiciones de vigencia anual, el artículo Tercero (Ley de reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, 31-XII-1987) Cap. 1, dispone: "Durante el año de 1988, para los efectos del segundo párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, se establece el factor 2.6 que se aplicará a partir del ° de marzo de 1988, sobre las cantidades en vigor".

Artículo 71. "Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideren como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones

previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá. Pagar el total de la multa que se imponga".

Artículo 75. Fundar y motivar su resolución.

Artículo 76. Aplicación de multas.

El artículo 79 menciona las infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes.

El artículo 82 menciona las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones.

El artículo 83 menciona las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad.

El artículo 85 menciona las infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación.

Finalmente el artículo 89 alude a las infracciones cuya responsabilidad recaee sobre terceros.

Artículo 87. Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios y empleados públicos.

6.3. CATÁLOGO DE DELITOS FISCALES.

Los delitos fiscales están enumerados en el Código Fiscal, arts. 92 a 115 .

El artículo 92 señala el procedimiento para proceder penalmente por los delitos fiscales.

Artículo 93. Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

Artículo 94. En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Ayuden a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

El artículo 96 menciona a los responsables de encubrimiento, y el 98 a la tentativa de los delitos previstos en el Código. El artículo 99 al caso de los delitos continuados.

Artículo 102. Comete el delito de contrabando quien introduce al país o extraiga de él mercancías:

Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deban cubrirse. 11. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito. III. De importación o exportación prohibida. También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas por ello.

Artículo 103. Cuando se presume el delito de contrabando. Art. 104.
Sanciones.

Artículo 108. "COMETE EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

"Por su parte, la ley penal de defraudación impositiva en materia federal (*D. O. F.* del 31 de diciembre de 1947) en su artículo 1º señala el concepto de defraudación impositiva en materia fiscal".

Los artículos siguientes fijan las penas; por estos delitos: prisión, suspensión, inhabilitación definitiva para el ejercicio de la profesión, industria o actividad de la que emanen los créditos tributarios objeto de la defraudación. Además, las penas establecidas, se impondrán, sin perjuicio de las sanciones administrativas que determinen las leyes fiscales. El artículo 19 ordena que corresponda a los tribunales de la Federación la aplicación de las disposiciones de esta ley.

6.4 LA REACCIÓN FRENTE AL FRAUDE DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.

La mayor parte de las veces la mejor manera de combatir la violación de la ley es una sanción. Lo que ocurre es que en el campo tributario es difícil tanto de encontrar como de probar, entonces en vez de sancionar lo primero que hay que hacer es poner obstáculos para evitar que se produzca el fraude de ley. Lo que se debe hacer es aplicar la norma que se intentó evitar con dicho fraude.

6.5 LUCHA CONTRA EL FRAUDE DE LEY EN LA ELABORACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.

El fraude de ley debe ser tenido en cuenta antes de elaborar la ley, ya que cuando se está aplicando la ley es muy difícil reprimir el fraude. Aunque la sanción es un buen método para reprimir la intención de defraudar, en este caso dadas las dificultades para descubrirlo y para probarlo, lo más conveniente es obstaculizarlo.

1. Articulación de hecho imponible complementario.

2. Tipificación genérica del hecho imponible.

Las normas tributarias tienen que delimitar claramente el hecho imponible, para conocer perfectamente sus límites. La obligación contributiva nacerá cuando se produzca algún hecho dentro de lo abarcado por la norma, sin que se tenga que identificar con alguna de las individualizaciones del presupuesto.

En este caso se define el presupuesto de hecho de una manera genérica, que independientemente de la vía utilizada por el contribuyente esta tengan unos efectos en los que se aprecien los contenidos genéricos. La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "ínter vivos". Es decir que el hecho imponible está representado por la herencia, legado o donación respectivamente, pero debido a la configuración genérica que se hace del hecho imponible, es posible gravar otros títulos sucesorios y otros negocios jurídicos similares a los de la herencia y el legado, o a los de la donación respectivamente, presentan distinta forma.

3. La doctrina de los tipos.

4. La configuración de presunciones.

Hay dos tipos, Legales y de Hecho, las presunciones legales pueden ser absolutas o iuris et de iure, y relativas o iuris tantum, estas últimas pueden ser vencidas por la prueba en contrario, las presunciones de hecho permiten la prueba en contrario y llaman a observar, a los aplicadores del Derecho, una regla que no ha sido preseleccionada por el legislador.

En la presunción confluyen el hecho conocido y el hecho presunto , y los dos se unen por un juicio de probabilidad, es decir, median un hecho base y un hecho consecuencia enlazados entre sí por una relación lógica de probabilidad. La necesidad de estos elementos es tal, que una norma de apariencia presuntiva en

cuyo contenido no se pueda escindir claramente dichos elementos no podrá calificarse como presunción jurídica.

Gracias a las presunciones la Administración cuenta con un gran medio para comprobar el hecho imponible y sus dimensiones, y también en la lucha contra el fraude. Y es que con su uso, el legislador corta el camino de los procedimientos más típicos del fraude ley, pero también siempre se encuentran nuevos medios para eludir el impuesto, por lo que esto es insuficiente⁵.

También las presunciones no deben ser tomadas como un medio exclusivo de lucha contra el fraude de ley, sino un medio más, y hay que tener en cuenta, que un uso abusivo de las presunciones puede dar lugar a un entorpecimiento injustificado respecto de aquellos que actúan dentro de la ley.

5. La formulación de ficciones.

La ficción la crea el legislador. Con esta ficción ni se falsea ni se oculta la verdad, sino que se crea una verdad jurídica distinta de la real. Con ello el legislador atribuye efectos jurídicos a hechos que de otra forma sería imposible de aludir. Es preciso que exista una norma con la que se produzca la "Discrepancia esencial".⁶ Aunque a veces no sea falsear la realidad sino prescindir de ella.

⁵ Rosembuj, Tulio. El fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario. Edit. Marcial Ponds, Madrid 1999. Pág. 108.

⁶ Arraiz Pérez, Javier. *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Edit. T. Blanch. Madrid 1996. Pág. 234

Su función principal es combatir contra el fraude. Se basa en un hecho existente e impone la certeza de otro no conocido, cuya existencia es improbable o falsa. Esta figura se aplica en combinación con una presunción.

6.6 LUCHA CONTRA EL FRAUDE DE LEY EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.

Se ha dicho que sólo se puede luchar contra el fraude desde la elaboración de las normas y se debe atacar con medios relacionados con la aplicación de las normas.

Vamos a analizar mecanismos que se usan a la hora de luchar contra el fraude de

ley:

- a. Giran en torno a la tensión existente entre la forma jurídica y el contenido económico, que en el fondo es hacer referencia al valor de las formas jurídicas.
- b. Confían en absoluciones basadas en la interpretación de la norma, sin necesidad de utilizar expedientes legislativos de aplicación generalizada.

1.- La interpretación de las normas tributarias.

El que interpreta la norma tributaria posee toda la gama de instrumentos interpretativos de las normas jurídicas. Esto iguala las normas jurídicas a las demás normas del derecho.

Es de gran trascendencia porque además de terminar con la idea de la interpretación restrictiva de las normas tributarias, permite al intérprete buscar la intención del legislador, sin tener que pararse en la letra de la ley.

Algunos piensan que esta norma es "superflua y tautológica"⁷, pero esta norma tiene sentido teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que la inspiran.

2. La analogía⁸.

Planteamiento.

Ésta se usa llenar esas lagunas que existen en el ordenamiento jurídico, y se aplicará cuando no exista ninguna disposición legal que contemple un hecho determinado.

La analogía es método de integración por excelencia. La analogía presupone una laguna legislativa que hay que llenar, y consiste en aplicar principios ordenadores extraídos de un supuesto regulado por la ley, que si bien no coincide en los accidentes, es esencialmente igual. Además para poder aplicarse la analogía es necesario que el legislador no haya excluido su aplicación. La clave reside en considerar que es lo esencialmente igual, y que es lo accidental.

⁷ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003. Pág. 246

⁸ En México la legislación penal prohíbe la analogía de razón para resolver las cuestiones que se plantean derivadas de los delitos. El mismo criterio es seguido en la materia de derecho punitivo fiscal.

Entre los requisitos para que exista fraude, podemos distinguir los siguientes:

1. Requisitos materiales. Es necesario que se tenga intención de eludir el pago del tributo, que se use el texto de normas con distinta finalidad, y que el resultado sea parecido al derivado de un hecho imponible.

2. Requisitos formales. Es necesario que el fraude de ley se tramite en un expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

Si un acto se realiza conforme a los requisitos expuestos, será declarado fraudulento, y dará pie a la Administración para sustituirlo por aquel que debió ser realizado conforme a la ley.

a. El propósito de eludir.

Es algo muy difícil de demostrar, aunque habrá casos en los que una conducta muy sofisticada p ara evitar cierto tributo delate al infractor.

b. El expediente de fraude.

La Administración exige que sea un documento especial el que declare la existencia del fraude de ley en un caso, y debe dar audiencia al interesado.

3. *La interpretación económica.*

Origen y defraudamiento.

Al interpretar las normas tributarias, a veces, hay que prescindir de la forma jurídica que las partes hayan otorgado a un determinado acto o negocio, y atender a sí se ha realizado la operación económica que se pretendía gravar. De esta forma desaparece la posibilidad de que haya una disociación entre la finalidad económica alcanzada y la forma jurídica utilizada, ya que ésta no tendrá relevancia.

6.7 EL FRAUDE DE LEY EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

1. - Introducción.

La creciente internacionalización de la economía favorece, como es normal, el desarrollo de operaciones jurídicas en las que la búsqueda de un ahorro fiscal es un componente básico de la estructura adoptada, e incluso circunstancia exclusiva determinante de la operación realizada.

La "Planificación Fiscal Internacional"⁹, se caracteriza por su "legalidad", en el sentido de que se obtiene un beneficio fiscal utilizando de manera conjunta distintos sistemas jurídicos, sin realizar operaciones contrarias, o por lo menos abiertamente contrarias a la ley.

⁹ Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999. Pág. 70

Debido a la igualdad de los sistemas impositivos que existen en el mundo, actualmente el fraude a la ley tributaria tiene un marcado carácter internacional. Esto ha llevado a los estados a una colaboración mutua, con acuerdos y convenios internacionales.

El Derecho Fiscal Internacional puede ser la aplicación de principios objetivos del Derecho de gentes a las relaciones internacionales relativas al pago de impuestos, en la mayoría de los casos, con el fin de evitar la doble imposición y evasión fiscal.

Hay quienes dicen que las normas del Derecho Fiscal Internacional limitan la soberanía estatal, por otra parte a quienes afirman que este Derecho consagra principios que fortalecen la potestad del Estado.

No hay duda que el aumento de la actividad económica internacional y las posibilidades de configuración jurídica que se dan en este campo, facilitan la labor a quienes tienen la voluntad de defraudar.

Realizar operaciones en el ámbito internacional que tengan lugar en algún país de los denominados paraísos fiscales, será necesario obrar dentro e la legalidad y en ningún momento sobrepasar las medidas antielusión que en cada momento existan.

Y es que aunque es cierto que la planificación fiscal sea una conducta legal y legítima, no es menos cierto que existe una "planificación fiscal internacional" que supone una actuación contraria a lo que el legislador quiso plasmar.

6.8 LOS PARAÍOS FISCALES.

Es muy difícil definir un paraíso fiscal, con este término se suele hacer referencia aquellos países que cuentan con un sistema tributario, que por regla general está orientado a atraer empresas y capitales extranjeros.

Sus características principales son:

- a. Inexistencia de carga tributaria alguna sobre los rendimientos de capital, o bien existencia de un sistema impositivo que no se aplica a todas las rentas, o se aplica un tipo muy bajo.
- b. Que cuando la sociedad situada en el paraíso fiscal reciba beneficios del exterior no se produzcan retenciones en el extranjero por dicho beneficio, o de producirse esa retención sea muy baja.
- c. Que sobre la distribución de beneficios u otros pagos a no residentes, no se exijan retenciones.
- d. Secreto bancario y comercial. Esta característica se puede poner de manifiesto en los paraísos fiscales de las siguientes formas:

1) Garantizando el secreto de información que los bancos y entidades financieras tienen sobre sus clientes,

2) No exigiendo la presentación de cuentas anuales a las sociedades,

3) Y no exigiendo convenios en materia de intercambio de información fiscal.

e. Ausencia de control de cambios o existencia de un doble régimen de control para residentes y no residentes. En este último caso los residentes están sometidos al control de cambios, mientras que los no residentes sólo lo suelen estar cuando utilizan moneda local. La finalidad es la de facilitar el uso de los paraísos fiscales a quienes establezcan en ellos sociedades, que a estos efectos serán considerados no residentes, para con posterioridad realizar operaciones con el extranjero, para lo que tendrán la posibilidad de utilizar cuentas en divisa extranjera.

f. Importancia del sector bancario. No cabe duda de que la envergadura de las operaciones realizadas a través de los paraísos fiscales, suele atraer a la instalación, en dichos países, a la banca extranjera. Y dado el incremento de operaciones financieras y e inversiones que ello puede generar, los países receptores suelen facilitar su instalación.

g. Sobre la característica de que los paraísos fiscales cuenten o no con convenios, habría que señalar que la suscripción por parte de estos países de convenios, en concreto para evitar la doble imposición, y de este modo, que no exijan retenciones sobre incrementos patrimoniales, intereses, dividendos, y en general, sobre cualquier tipo de beneficio que debe ser percibido por una sociedad localizada en un paraíso fiscal, supone un gran número de ventajas. No obstante, son prácticamente inexistentes cierto tipo de convenios, como por ejemplo, los que implican obligaciones referentes a intercambio de información de carácter tributario.

h. A esto habría que añadir una situación caracterizada por la estabilidad política y económica; una legislación comercial flexible que no exija muchas formalidades; una buena infraestructura de comunicaciones; personal profesionalmente preparado, etc.

La utilización de estos paraísos fiscales sólo está al alcance de contribuyentes con un gran poder económico.

6.9 LOS TÉRMINOS EVASIÓN Y ELUSIÓN.

Evasión supone estar dentro, por lo que sólo se puede evadir cuando se está obligado a pagar, es decir cuando se haya realizado el hecho imponible.

La diferencia entre los dos es clara, mientras que en la evasión se va directamente contra la ley incumpléndola, en la elusión se trata de no realizar el hecho imponible gravado para no incumplir la ley, aunque el efecto al final sea al mismo que el previsto en el hecho imponible eludido.

6.10 LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.

En la infracción tributaria de defraudación, el hecho imponible se hace y surge de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, pero éste intenta ocultar la existencia o la exacta cuantía de la obligación. En cambio en el fraude de ley se persigue la realización de un hecho que aunque no es el hecho imponible, el resultado económico es el mismo. Además en el fraude de ley no se viola directamente la norma y falta punibilidad. Por tanto la principal diferencia es que en el fraude de ley no se realiza hecho imponible, y al incumplir la obligación tributaria sí.

6.11 EL ABUSO DEL DERECHO.

El fraude de ley presupone un abuso de las formas jurídicas y una utilización de estas con un fin distinto al previsto.

6.12 EL NEGOCIO JURÍDICO INDIRECTO Y LA SIMULACIÓN.

Son casos como en el que un padre vende a su hijo algo pero el hijo no paga.

6.13 LA ECONOMÍA DE OPCIÓN

Hay casos en los que no se realiza el hecho imponible pero no se trata de fraude de ley, como cuando una persona sigue un camino distinto al previsto, pero no con la intención de incumplir o defraudar sino porque le interesa económicamente se trata de al figura de economía de opción.

Diferencia entre "economía de opción" y "economía fiscal"¹⁰: La primera se da cuando la ley propone claramente dos o más fórmulas distintas y con tratamientos impositivos distintos, aunque la finalidad de todas sea la misma. La economía fiscal o de opción táctica, es cuando el contribuyente, sin ánimo de fraude, elige aquella vía jurídica que le es más ventajosa y con menor carga tributaria.

¹⁰ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003. Pág. 280

6.14 CLÁUSULAS ANTI-ELUSIÓN EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL.

Las características comunes a los distintos procedimientos de elusión se pueden resumir en:

Las medidas que se adoptan no tienen un fin esencialmente comercial o económico.

- Existencia de cláusulas de confidencialidad que dificultan la labor de las autoridades tributarias.
- Explotación de las deficiencias legales, o utilización de las normas con un fin distinto al que persiguen (fraude de ley).

1.- El abuso de los convenios.

2.- Previsiones específicas.

Hay veces que los tribunales se niegan a dar una interpretación que vaya más allá de la letra de la ley, es por ello, por lo que hay que recurrir a previsiones específicas. Se podrían destacar las siguientes:

Precios de transferencia (transfer pricing).

Tiene lugar entre sociedades vinculadas para que el beneficio del grupo aparezca en una jurisdicción fiscal con un tipo impositivo bajo, o donde haya pérdidas compensables tributariamente. Las Administraciones consideran como norma general, que el precio hay

que tenerlo en cuenta en las operaciones vinculadas, indicándose éste y el de la transferencia.

Existe una serie de métodos indicativos para establecer la base imponible que eran aplicables en la valoración de operaciones vinculadas. Los métodos apuntados eran los siguientes:

a) Cotizaciones en mercados oficiales regulares.

b) Precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre empresas o personas no vinculadas.

c) Precios, tarifas o condiciones autorizadas administrativamente, publicadas en algún boletín oficial, o dados a conocer a través de algún medio de difusión.

d) Valor asignado a efectos de otro tributo.

e) Precios, tarifas o condiciones expresadas por el sujeto pasivo en expedientes de carácter administrativo, o que figuren en sus catálogos y listas de precios.

f) Valores consignados en el mismo contrato o en otros de características similares.

g) Margen comercial habitual en operaciones similares. La referencia a estos índices no supone una respuesta satisfactoria al problema de determinación de los precios del mercado, ya que pasa por alto cuestiones de tanta relevancia como el ámbito geográfico en el que se actúa, volumen de operaciones, fase del proceso productivo en el que se

realiza la transacción, etc., cuestiones que pueden jugar un papel determinante en la fijación de un precio.

- b. *Prevalencia del fondo sobre la forma.*
- c. *Retención en la fuente a los no residentes.*
- d. *Subcapitalización.*

Las dos grandes medidas que se toman contra esta figura son:

a) Tratamiento subjetivo, consiste en usar como criterio para considerar los casos de subcapitalización las condiciones del mercado y de libre competencia, con lo que lo que se compara es el préstamo que se analiza, con el que se hubiera realizado entre empresas independientes.

b) Tratamiento objetivo, por el cual se considera que el fenómeno de la subcapitalización existe cuando la ratio de capitales ajenos/capitales propios supera una cuantía determinada, de tal manera que el interés que corresponda a la parte del préstamo que exceda de la ratio fijada no se podrá deducir, y se le considerará como un dividendo al que se le aplicará la retención correspondiente.

- e. *Invertir la carga de la prueba.*
- f. *Disposiciones del tipo "Subpart F".*
- g. *La expatriación.*

- h. *Sociedades de artistas.*
- i. *Transferencia de activos al extranjero.*
- j. *Fondos de inversión "offshore".*

6.15 DELITO DE EVASIÓN.

a) Evasión legal en el tiempo. Como fácilmente se desprende, esta forma aparece cuando por virtud de una ley o de otros medios legales se otorga un trato diferencial impositivo a un mismo acto.

Tarantino¹¹ anota que *el resultado de la enajenación de bienes no se considerará comprendido dentro del balance impositivo, cuyos bienes hayan sido adquiridos para liquidar créditos provenientes de operaciones habituales, siempre que la venta se efectúe después de los dos años de la fecha de la adquisición del bien. Si la operación se realiza dentro de los dos años, el cómputo del beneficio se estima como ganancia réditos y no ganancia capital desgravada por aquel régimen tributario o golpeado menos intensamente por el impuesto a las ganancias eventuales".*

¹¹ Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999. Pág. 66.

Factor intercalarlo espacio, el principio territorial o extraterritorial de la Ley tributaria, cuyos preceptos son los rectores para adecuar la conducta del contribuyente... Consiste en la "emigración" de capitales monetarios o de bienes físicos, movibles, cuya "exportación" favorable y un trato impositivo más ventajoso que hubiera correspondido (posibilidad) para el caso de que esas manifestaciones patrimoniales no se desplazaran en el espacio hacia las "zonas francas" o gravadas en menor grado.

b) Evasión legal en el espacio. Esta ópera en orden a la vigencia territorial de un sistema tributario determinado.

El autor que seguimos en este punto, dice: *"La evasión legal del tributo en el espacio puede practicarse respecto al orden nacional o al internacional. Aquí el medio es el "Pero el desplazamiento físico que suele referirse solamente a bienes monetarios o de capital puede ocurrir con respecto a las actividades. Un individuo cuyos negocios están afectados por el impuesto a la renta, según el principio de la fuente, puede preferir domiciliarse en otro país, región o provincia, según corresponda, donde la alícuota sea menor, los mínimos no imponibles más elevados o no exista el tributo. Habrá sido producida una evasión legal del impuesto".*¹²

c) Evasión legal según el sujeto. Esta figura sucede por el trato preferencial que un orden tributario suele dar a alguna clase de sujetos, por consideraciones de diversa índole.

¹² Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999. Pág. 67

Tarantino asienta: *"La elusión del impuesto en razón de la diversa conformación con que pueda estructurarse la figura del sujeto, sea contribuyéndose titular con carácter singular, sea asociándose en las diversas condiciones reguladas por el derecho, practicarse según el elemento determinante que es la norma fiscal. El caso más común es el de las cooperativas. Tales sociedades gozan de franquicias fiscales. Y aun comprador que adquiere a precios más elevados en el mercado minorista; por la incorporación del impuesto al precio, lo hace a sumas más altas que el comprador asociado a una cooperativa de consumo.*

También puede operarse subjetivamente, con el cambio de actividades; es decir, que si el trabajo en relación de dependencia o ejerciendo una profesión liberal, cuando se la posee, significa un desembolso tributario menor por más altas las deducciones acordadas a esas cédulas, se deja la actividad. Comercial respecto de la que los mínimos de renta son más reducidos".

d) Evasión legal según el objeto. Esta forma de la evasión legal consiste, como afirma el autor que seguimos, *"en adaptar la materia imponible a unas condiciones que en el último término arrojen como objeto final la remoción del pago a uno menor. Es el caso de modificación de las condiciones de producción, en que bienes y productos quedan eximidos del débito tributario. Tratase del clásico ejemplo londinense con respecto a un impuesto inglés fijado.*

Sobre los alcoholes, constituye el elemento básico para proporcionar la carga impositiva, la capacidad de los alambiques, muy especialmente, la distancia desde la base de los mismos, hasta la parte superior de los recipientes; con la disminución de la altura de los alambiques aumentando proporcionalmente da base de los mismos con lo que se daba una zona más extensa afectando a la influencia de la, temperatura calorífica, obteniendo acelerar y multiplicar la destilación con menor consumo de materia prima y consecuentemente reducción de desembolso por impuesto: el mecanismo se generalizó",.

Evasión legal por actos positivos. Se ha "pretendido circunscribir la evasión legal a las solas abstenciones de realizar el acto o hecho sujeto a la posible imposición de un tributo, pero esta figura se realiza la mayoría de las veces en sentido opuesto, es decir, por actos positivos. La evasión legal no se agota en la omisión de actos o hechos que pudieran haber sido gravados por un impuesto, sino que, repetimos, generalmente, precisa de la actividad del evasor.

Es por estas razones que el multicitado tratadista argentino afirma: "*Gran número de los casos que hemos citado incorporan actuación y no condiciones estáticas negativas tendentes a que no se produzca el acto de imposición. A nuestro juicio se observa con más certeza la evasión legal en el acto positivo de realizar el hecho que habría repercutido, sin haber caído en el ámbito del impuesto*".¹³

¹³ Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999. Pág. 70

f) Evasión legal por abstención. *"Corresponde a esta forma el concepto contrario de la anterior. Consiste en el subconsumo o en el tránsito de la actividad gravada a la menos afectada y aun a la exenta. Un ejemplo de evasión legal por abstención lo encontramos cuando un artículo de consumo es gravado en forma tal que su adquisición resulta prohibitiva, dicho gravamen se evade legalmente por la negativa de los consumidores a adquirirlo, satisfaciendo éstos sus necesidades ,por medio de sucedáneos de ese artículo no gravados o gravados en proporción menor".*

g) Evasión legal por mutación de formas. Para que sea eficaz y justo, todo sistema tributario debe de adecuarse a las necesidades del pueblo sobre el que se impone, garantizando la justicia en la repartición equitativa de la carga impositiva y su efectividad en las formas que revista.

Sobre el particular, Tarantino¹⁴ declara: *"Cuando el complejo de los tributos se asientan consultando con exactitud las posibilidades de los contribuyentes, de tal suerte que se torna inexplicable la utilización de formas inadecuadas como artificios reveladores de actos o hechos diversos de los que en sustancia resultarían imponentes, el Estado debe ajustar su política fiscal previendo las causas del fenómeno que se torna operante ante la existencia de una capacidad contributiva real.*

¹⁴ Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999. Pág. 80

Esas causas pueden consistir en una legislación tributaria complicada que crea una disposición a deformar el acto o a la abstención de realizarlo, de tal suerte que las normas armonicen con la realidad económica, reglas administrativas de percepción y recaudación que se conformen a la naturaleza del impuesto y de la materia imponible, invariabilidad y mayor permanencia en los textos impositivos, etc."

3. Formas Legales.

SEGUN FLORES ZAVALA¹⁵

Para este tratadista sólo existen dos casos generales que acredita como justificables y que describe como sigue:

Cuando el impuesto está establecido en un pequeño territorio del capital es movable, bastará con trasladarlo a un territorio no gravado para eludir el impuesto; esto sucederá siempre que no existan otras razones que lo impidan.

Si por ejemplo, se establece por una entidad local un impuesto que grave determinada industria, se provocará un desplazamiento de esa actividad hacia lugares no gravados, siempre que otros factores económicos no lo impidan.

Otra forma de evasión legal, ocurrirá cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas, y las demás no estén gravadas o lo estén en proporción menor; entonces habrá una tendencia de los capitales para abandonar las ramas gravadas, para ser invertidos en aquéllas menos gravadas o que no lo estén; esta evasión será también legal".

¹⁵ Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 4ta. Edición. Porrúa, México 2002. Pág. 239

SEGUN TARANTINO¹⁶.

"*La evasión Legal de los Impuestos*", publicado en el Segundo Número Extraordinario de la *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, cita la obra "*Finanzas Públicas y Desarrollo Económico*", de Jacinto R. Tarantino, quien refiere las siguientes formas de evasión legal:

- En el tiempo.
- En el espacio.
- Según el sujeto.
- Según el objeto.
- Por actos positivos.
- Por abstención.
- Por mutación de formas.

a) Elusión

Efectos Jurídicos:

Los efectos jurídicos que presentan las obligaciones, surgen cuando éstas no se pagan, o se incumplen con las demás obligaciones fiscales establecidas por las leyes respectivas. Los efectos señalados por la doctrina fiscal son:

La *Elusión*, esta se presenta cuando el contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden, aprovechando las lagunas o errores de la ley.

La *Evasión*, consiste en sustraerse al pago de las contribuciones ilegalmente, o sea violando la ley. Se presenta en dos formas:

¹⁶ Diep Diep, Daniel. *La Planeación Fiscal Hoy*. Edit. Pac. México 1999. Pág. 84

1.- El *contrabando*, consiste en introducir o extraer del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse.

2.- La *defraudación fiscal*, consiste en omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener beneficio indebido en perjuicio del fisco, utilizando el engaño, el error o la mala fe.

Los dos casos son severamente sancionados por el Código Fiscal de la Federación.

b) Abstención

c) Inmigración Impositiva.

1. Planteamiento de la cuestión.

El problema de la interpretación de las normas tributarias, se plantea con respecto al derecho sustantivo, es decir, el conjunto de disposiciones que establecen los elementos constitutivos de las obligaciones tributarias cuyo objeto es la prestación del impuesto.

La doctrina y jurisprudencia que prevalecen actualmente en casi todos los países se fundan en la negación de concepciones pretéritas acerca de la naturaleza de las normas tributarias sustantivas. Se niega que las leyes impositivas sean leyes de excepción y leyes odiosas, como también limitadoras de la libertad individual y del derecho de propiedad.

El abandono de estas concepciones significó la desaparición de la doctrina según la cual las normas tributarias sustantivas deben interpretarse según el significado literal de sus términos y, con mayor razón, en forma no extensiva. A pesar de ello aparecen de vez en cuando afirmaciones nostálgicas de dichas doctrinas, como lo puso de relieve Larraz y, como resulta de los casos judiciales que hemos seleccionado entre los fallos de la justicia argentina¹⁷.

2. Temas fundamentales acerca de la hermenéutica.

En una clase de seminario en la Universidad Católica de San Pablo (Brasil) hemos puntualizado los temas fundamentales de la hermenéutica en el Derecho Tributario¹⁸, a saber:

- a) Empleo de aforismos o vocablos para establecer el criterio de interpretación de las normas tributarias.
- b) Eficacia de las normas interpretativas dictadas por el legislador.
- c) Carácter taxativo o, simplemente, ejemplificativo de las enunciaciones de los hechos imposables o de sus elementos constitutivos.

¹⁷ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Cit. Pág. 280

¹⁸ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Cit. Pág. 280

d) Vigencia de los principios interpretativos *in dubio pro fisco* e *in dubio contra fiscum*.

e) Evaluación del criterio inspirado por el propósito o el fin de las normas.

f) Validez y límites de la integración analógica de las normas tributarias.

g) Significado y vigencia del principio de la *consideración económica*.

h) Con respecto al empleo de aforismos o vocablos como guía del intérprete, sostenemos la improcedencia de su utilización como reglas prácticas *a priori*, ya que ellos no alcanzan a contemplar todas las facetas de los preceptos a interpretar.

i) En cuanto atañe a la eficacia de las normas interpretativas dictadas por el legislador, debe admitirse, en primer lugar, la naturaleza de normas jurídicas de aquellas reglas, de modo que si bien la falta de ellas en el texto legal no excluye su existencia como reglas elaboradas por la doctrina y la jurisprudencia, su validez cuando existen, es la de normas generales de aplicación del derecho positivo y del medio para restringir o ampliar la tarea del intérprete. Su presencia en las leyes positivas no es un fenómeno exclusivo del Derecho Tributario, puesto que normas de este tipo se encuentran, por ejemplo, en el título preliminar del Código de Comercio.

j) Como medio de reconocer el carácter taxativo o ejemplificativo de las enunciaciones contenidas en las leyes tributarias, sirve el texto mismo de las normas en cuestión que contenga o no expresiones de apertura, tales como: "etcétera" o "en casos similares". También puede acudir a las exposiciones de motivos de las leyes respectivas, o a otros antecedentes.

k) El principio *in dubio contra fisco* resume el responso del jurisconsulto romano Modestino quien expresó "no creo que cometa un delito aquel que en cuestiones dudosas se pronuncie fácilmente contra el Fisco". En cambio, el principio *in dubio pro fisco* no es original y, simplemente, establece bajo forma análoga al anterior la oposición al mismo, con fundamento en la preeminencia del interés público sobre el privado.

l) Doctrina y jurisprudencia en la actualidad se inclinan a sostener, casi sin contraste, la admisibilidad de todos los métodos utilizados para la interpretación en general de las leyes, también para las leyes tributarias sustantivas.

En particular, se rechaza la doctrina tantas veces expresada en todos los países respecto a que las leyes tributarias deban ser interpretadas literalmente.

m) Esta doctrina en combinación con la de la aplicación de cualquier método o criterio interpretativo de las leyes tributarias implica el reconocimiento, también, de la integración analógica.

Cualquiera fuere la teoría que se abraza con respecto a la inclusión de la analogía entre las reglas de interpretación o no, somos de opinión que la extensión analógica puede admitirse también con referencia a las normas tributarias sustantivas, con la sola excepción que no puede aplicarse un impuesto o una exención en casos no previstos, aunque sean análogos a otros casos previstos expresamente por el legislador.

6.16 PROBLEMAS DE LA INTERPRETACIÓN Y DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

La problemática de la interpretación de la ley tributaria material alcanza su cumbre con el fenómeno y el concepto de la *elusión tributaria*.

El problema que se plantea y que podemos anticipar no tiene una solución definitiva, consiste en la oposición entre el principio de la soberanía de la voluntad individual por un lado y el de la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en los casos de realizarse un mismo hecho imponible, en un caso según la intención empírica y en el otro según la intención jurídica de la voluntad individual.

El problema ha tenido su debate en la doctrina y jurisprudencia de varios países. Recordamos, en primer término, lo establecido en el ordenamiento tributario de Alemania bajo la influencia de juristas que a partir de 1919 fundaron la solución por vía legislativa en el abuso de las formas y posibilidades de adaptación del Derecho Privado.

Otra solución es la nuestra que reconoce antecedentes en la doctrina desarrollada en Alemania alrededor del ordenamiento tributario ya mencionado. Esta solución consiste en considerar la elusión tributaria como un caso de aplicación de la "consideración económica" en virtud de la cual en los hechos imponibles creados por la voluntad de negociar de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica.

Por consiguiente, la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación económica que se ha realizado y no las formas.

Con ello contradecimos la doctrina sostenida por Blumenstein y aceptada por Giuliani Fonrouge¹⁹ en su proyecto de Código Fiscal Nacional respecto a que la aplicación del impuesto prescindiendo de las formas adoptadas por los contribuyentes, sólo procede cuando estas formas estén motivadas por un propósito de evasión fiscal.

Aplicar el principio de la consideración económica sólo cuando exista el propósito de evasión fiscal, lejos de ser una doctrina más favorable al contribuyente, choca contra el principio constitucional de legalidad, porque significa gravar un hecho que, de por sí, no estaría sometido al impuesto solamente porque se entiende que existió un propósito de evasión fiscal.

¹⁹ Blumenstein y Fonrouge citados por Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Cit. Pág. 295

Ello establece también una igualdad de tratamiento entre acreedor y deudor del impuesto, porque esta interpretación económica juega tanto a favor del Fisco como del contribuyente. Si la consideración económica y la prescindencia de las formas utilizadas por los contribuyentes conduce a la aplicación de un mayor impuesto, el principio jugará a favor del Fisco; pero si esta interpretación tiene como consecuencia un impuesto menor.

También la formulación de la elusión fiscal en el Modelo de Código Tributario para América Latina comete el mismo pecado. En efecto, en lugar del motivo o propósito de eludir el impuesto, dicho modelo ha introducido la circunstancia objetiva que las formas jurídicas empleadas den como resultado un impuesto menor.

Este requisito, más que el propósito de eludir, es un hecho que surge objetivamente y no puede identificarse con el fraude a la ley. Por ello debemos mantener la conclusión que si el hecho se ha realizado, deberá sometérsele al impuesto, exista o no el *animus* de evasión o el resultado objetivo de un menor impuesto.

6.17 LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

a) *Principio "nullum crimen el nulla poena sine lege"*. Los principios *nullum crimen el nulla poena sine lege* tienen plena aplicación en materia de infracciones fiscales. La doctrina y la jurisprudencia hacen derivar estos principios de la norma constitucional que señala que: "Ningún habitante de la Nación será obligación a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe".

Como corolario de estos principios, se ha reconocido la vigencia en el derecho tributario penal de la irretroactividad de la sanción penal. A ello condujo no sólo la aplicación del principio propio del derecho penal criminal, sino, sobre todo, una norma constitucional que se considera de validez universal para cualquier clase de penas.

La única excepción que se hace a este principio en el derecho tributario penal, como en el penal criminal, es en el caso que la ley posterior sea más benigna. Sin embargo, la doctrina está dividida respecto de la aplicación del principio de la ley más benigna en el derecho tributario penal. Giuliani Fonrouge niega su aplicabilidad y Freytes²⁰ la sostiene.

b) *Principio "nulla poena sine iudicio"*. También es de aplicación en el derecho tributario penal el principio *nulla poena sine iudicio*. El principio se halla consagrado en el ya

²⁰ Fonrouge y Freytes citados por Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Cit. Pág. 300

citado artículo 18 de la Constitución Nacional. En el ámbito tributario se ha concretado, en el orden nacional, en las normas que estatuyen la necesidad del sumario previo, instruido por la autoridad administrativa y en los recursos administrativos y judiciales que siguen a la imposición de sanciones por dicha autoridad.

Así por ejemplo, en materia de impuestos de sellos sobre instrumentos privados, la presentación del documento fuera de término acarrea la obligación del pago de la multa, que se liquida y obra sin juicio alguno y sin pronunciamiento de la autoridad.

La liquidación de los recargos se efectuaba con una fórmula cuya naturaleza es hoy muy discutida, ya que la administración ha dispuesto que debe ser suscripta por juez administrativo (antes lo era por cualquier funcionario sin tal investidura). El Tribunal Fiscal de la Nación estuvo dividido entre dos tendencias, una Sala opinando que la liquidación de los recargos exige el cumplimiento de las formas establecidas para la determinación de los impuestos y sosteniendo la inexistencia, como acto jurisdiccional, de la liquidación que carezca de dichas formas; las demás admitiendo la validez de la liquidación de los recargos y su apelabilidad ante el Tribunal. Pero éste, como ya dijimos, no reconoció la naturaleza penal de los recargos.

c) *Imputabilidad*. La imputabilidad en el derecho tributario penal no se rige por las normas y principios del derecho penal criminal. De las normas contenidas en los artículos de la ley resultan los principios siguientes:

1. Los incapaces no son imputables, aunque se trate de menores de más de 18 años. Por otra parte, los infractores con alteraciones de sus facultades mentales que no hayan sido o no sean declarados incapaces, son imputables por las infracciones fiscales, aun cuando no lo sean para el derecho penal criminal.

2. El cónyuge que perciba y disponga de todos los réditos propios del otro, los padres, tutores y curadores de los incapaces, los síndicos y liquidadores de las quiebras, síndicos de los concursos civiles, los administradores legales o judiciales, de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos, son imputables por las infracciones fiscales que cometan en lugar de los sujetos indicados en el artículo 57, primer párrafo.

3. Con respecto a las sociedades y personas jurídicas o entidades colectivas, a diferencia de lo dispuesto para las sucesiones indivisas, la imputabilidad corresponde a la entidad, sin perjuicio de la imputabilidad de los propios administradores. Trataremos más adelante este tema en particular.

4. Las infracciones cometidas o por hechos u omisiones de sus subordinados, como sus agentes, factores o dependientes.

En estos casos, la culpa *in eligendo* e *in vigilando* hace imputable y punible por infracciones, incluyendo aquellas como las penadas, que exigen el dolo como elemento subjetivo de la infracción. A nuestro juicio, ello constituye no sólo una evidente

contradicción con los principios de culpabilidad, sino también una anomalía que debe ser remediada por una norma legal.

Tanto más ello es necesario, las infracciones son cometidas por administradores, representantes, liquidadores, mandatarios, etcétera, las sanciones se aplican siempre a los contribuyentes representados, siendo responsables personalmente de su pago, los administradores, etcétera, y se podrá aplicar también la multa independiente a dichas personas, cuando así lo exija la naturaleza y gravedad del caso.

Ello significa, en efecto, que aun cuando se pueda determinar la plena culpabilidad del representante y se le aplique a él la sanción correspondiente ello no quita la imputabilidad del representado.

d) *Culpabilidad*. En el derecho tributario penal se ha verificado, como en todos los países, una tendencia hacia una relevancia cada vez mayor del factor subjetivo dolo o, simplemente, culpa. La jurisprudencia ha sostenido reiteradamente, en especial aplicando las leyes represivas del contrabando o las referentes a las infracciones a los impuestos internos al consumo, que la materialidad de la infracción es suficiente, sin necesidad de demostrarse la infracción y, más aún, ha llegado a sostener que corresponde al contribuyente probar su inocencia.

Esta doctrina jurisprudencial ha sido aceptada como valedera en términos generales, siendo de carácter especial los casos en los que la ley exige la búsqueda de la

culpabilidad del autor. La tesis debe ser invertida. El principio general también en materia tributaria penal, es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales, en los que se prescindiera de ese requisito.

Además, en la tesis general, no existe una inversión de la carga de la prueba, por la cual el autor deba probar su inocencia cuando se verifica la materialidad de la infracción; sólo en los casos en los que la ley establece presunciones legales de intención, es necesario probar lo contrario. Pero, aun en estos casos, creemos aplicable la doctrina penal general respecto a que la carga de la prueba no resulta invertida, esto es, no grava al autor, sino que incumbe también al juez, mediante sus poderes de investigación, examinar si existe la prueba contraria que la ley exige.

e) *Relevancia jurídica del error.* La ignorancia y el error de hecho y de derecho en el derecho tributario penal argentino son reconocidos ampliamente como causas de exclusión de la culpabilidad y, por lo tanto, de no punibilidad de las infracciones.

El error de derecho al que se refiere la ley no es manifiestamente el error sobre la punibilidad o no del acto u omisión, es decir, no es el error sobre la ley penal, sino el que se refiere a la aplicación de las leyes tributarias al caso concreto. Este error de derecho es considerado por la jurisprudencia alemana y un gran número de autores, entre los que nos incluimos, como error de hecho.

Cabe subrayar, además, que aunque la ley nada diga al respecto, el error de hecho o de derecho acerca de las normas tributarias aplicables en los casos concretos, no solamente excluyen la punibilidad de la simple omisión, sino *afortiori* la defraudación fiscal, ya que la existencia del error es suficiente para eliminar la intención de defraudar.

Si ello es muy claro en teoría, no lo es por cierto en los casos concretos que se presentan al juzgador, especialmente por la existencia de una presunción legal de defraudación cuando exista manifiesta disconformidad entre los preceptos legales o reglamentarios y la aplicación que de ellos se haga al liquidar el impuesto. En efecto, puede preguntarse si la disconformidad es tan manifiesta que haga presumir la intención de defraudar o bien aparece en virtud de un sutil trabajo de interpretación, de modo que el contribuyente justificadamente puede haberse equivocado en la aplicación de las normas en el caso concreto.

Por otra parte, el error de derecho tributario, como causa de exculpación en los delitos fiscales, crea un difícil problema interpretativo frente a la figura penal de la elusión del impuesto. A este problema nos referiremos más adelante, al tratar en particular de la defraudación fiscal en el derecho argentino²¹.

f) *Personas jurídicas*. En el orden nacional las personas jurídicas son imputables por las infracciones fiscales, y las sanciones pueden ser impuestas a ellas.

²¹ Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Cit. Pág. 301

Subrayamos que esta imputabilidad de las personas jurídicas rige en lo referente a las multas, pero no es aplicable en el caso de penas privativas de la libertad. La ley nacional contempla en tal caso la aplicación de sanción a los administradores, representantes y mandatarios.

g) *Tentativa*. En el derecho tributario penal argentino, la tentativa está contemplada en forma expresa en el caso del contrabando al establecer que la tentativa será reprimida como si el delito se hubiera consumado.

Con respecto a la defraudación fiscal-según se dice en forma expresa de la tentativa. Sin embargo, la formulación de la figura penal en el ordenamiento nacional, indica claramente que la tentativa se pena de la misma manera, salvo, naturalmente, la facultad del juez de graduar la multa entre el mínimo y el máximo.

El arrepentimiento activo (*tiitige Reue*) es contemplado en la legislación argentina bajo la forma de autorización de la ley al Poder Ejecutivo para disponer, por vía reglamentaria, la no aplicabilidad de las sanciones en el caso de presentación espontánea de los infractores para regularizar su situación y remediarlas evasiones efectuadas.

El efecto eximente de la presentación espontánea se extiende a las multas por defraudación y cualquier otra sanción por infracciones. La presentación no se considera espontánea cuando se produzca a raíz de una inspección efectuada o inminente, observación formulada por la autoridad o denuncia que se vinculen directa o indirectamente con el infractor.

h) *Participación en la infracción.* En el derecho tributario penal argentino la responsabilidad penal no está delimitada en forma acorde con los principios doctrinarios de la materia. Además no hay una distinción neta ni una diferenciación en la sanción que responda a criterios racionales para la punibilidad de terceros que, de alguna manera, intervengan en la infracción, ya como instigadores, ya como cómplices o encubridores.

Esta observación atañe solamente a las infracciones sancionadas con multas ya que actualmente con respecto a los hechos reprimidos con penas de prisión, dispone que la participación criminal se regirá por lo dispuesto en el Código Penal.

Con respecto a la responsabilidad de los representantes, mandatarios y gestores y la de sus representados, remitimos a lo expuesto en referencia con la imputabilidad. Un problema particular, que en el derecho argentino no se ha profundizado aún, ni ha sido objeto de pronunciamientos judiciales, es el de la responsabilidad de los contadores o auditores u otros profesionales que asesoren a los contribuyentes para evadir los impuestos.

En nuestra opinión, la participación material o el asesoramiento en las maniobras de evasión fiscal que configuran defraudaciones hace comprender a los agentes entre los terceros que la ley, tanto nacional como provincial, considera como comprendidos entre los infractores por defraudación.

i) *Concurso de infracciones*. A diferencia de lo que dispone el Código Penal, el caso de concurso ideal y el de concurso real dan lugar lisa y llanamente a diferentes sanciones yuxtapuestas, cada una de acuerdo con la configuración penal que corresponda. Hasta parece que la ley tributaria llega a la negación del principio *nos bis in idem* cuando los hechos caen tanto bajo la previsión de la ley tributaria penal como de la ley penal criminal.

j) *Órganos de aplicación*. Tanto en el orden nacional como en el provincial, la competencia para imponer las multas por infracciones fiscales corresponde a la autoridad administrativa. Los funcionarios competentes son solamente aquellos que tienen, de acuerdo con la ley nacional, el carácter de jueces administrativos o, en el orden provincial, una delegación expresa del director general.

Sin embargo, las resoluciones administrativas que impongan multas son siempre susceptibles de recursos jurisdiccionales, ya ante el Tribunal Fiscal de la Nación o de la provincia, ya ante la autoridad judicial.

k) *Suspensión de la pena*. En el derecho tributario no se ha admitido la institución de la condena condicional. La excluyó en forma expresa y con carácter general respecto de las multas por infracción a las leyes de impuestos, no contempló dicha institución y, por lo tanto, es evidente su inaplicabilidad.

1) *Muerte del infractor*. El fallecimiento del infractor extingue las sanciones de penas por infracción a los deberes formales, omisión y por defraudación, aun cuando la sanción hubiera sido impuesta por resolución firme y pasada en autoridad de cosa juzgada.

Es interesante subrayar que la ley argentina ha aceptado así el principio que rige en el derecho penal criminal y no ha acogido la teoría negativa, admitida en algunos países, respecto a que en el derecho penal la muerte del infractor no causa la extinción de la pena, ni la teoría intermedia que acepta la extinción de la acción penal cuando la pena no hubiera sido aún impuesta, pero considera la multa aplicada como un crédito de carácter patrimonial para el Estado que no se extingue por la muerte del deudor y se transmite a sus sucesores.

m) *Prescripción*. La prescripción de la acción penal para imponer multas y de las multas mismas, se verifica, en el derecho nacional, por el transcurso de cinco años, en el caso de contribuyentes inscriptos que no tengan la obligación legal de inscribirse o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, hayan regularizado espontáneamente su situación y por el transcurso de diez años en el caso de contribuyentes no inscriptos.

La prescripción de la acción penal y de las multas en los impuestos nacionales no regidos por la ley se verifica también por el transcurso de cinco años. El término de prescripción de la acción penal empieza a correr, en el orden nacional, desde el 1° de enero siguiente al año en el que haya tenido lugar la infracción. La ley establece también la independencia de la prescripción de la acción para exigir el pago del impuesto, siempre

que, naturalmente, la infracción sea susceptible de ser cometida con posterioridad al vencimiento del plazo para el pago del impuesto. El término de la prescripción de la acción para el cobro de la multa impuesta comienza a correr desde la fecha de la notificación de la resolución respectiva.

La ley nacional establece también normas respecto de la suspensión y de la interrupción de la prescripción de la acción penal. Ésta se suspende por un año desde la fecha de la resolución condenatoria, y si la resolución fuera recurrida ante el Tribunal Fiscal, el término de la suspensión se cuenta desde la fecha de la resolución recurrida hasta sesenta días después de notificada la sentencia del mismo.

6.17 BIBLIOGRAFÍA

- Arraiz Pérez, Javier. *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Edit. T. Blanch. 1996.
- Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003
- Lomelí Cerezo, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*. 4ta. Edición. Porrúa, México 2002.
- Moto Salazar, Efraín. *Elementos del Derecho*. Porrúa, México 1996.
- Rosembuj, Tulio. *El fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Ed. Marcial Ponds, Madrid 1999.
- Serra Rojas, Andrés. *Derecho Administrativo Tomos I y II*. Porrúa, México 2000.

CAPITULO 7. CONCLUSIONES.

Finalmente, después de haber realizado un estudio de los elementos constitutivos de la tributación y del derecho financiero, contamos con suficientes argumentos para dar un panorama general de lo que es planeación fiscal; como se realiza, quien la debe e llevar a cabo, y como evitar el incurrir en la comisión de una conducta prescrita por la ley penal y fiscal como delito.

Al haber determinado que la planeación fiscal es un instrumento que ayuda a todo contribuyente a maximizar sus recursos y optimizar su tributación, en mi opinión es de capital importancia el crear un departamento de planeación ajustado a las necesidades del contribuyente; este departamento es recomendable para las personas colectiva (Morales), y personas físicas que realicen actividades empresariales.

No por ello debe pensarse que tal instrumento pueda ser utilizado indiscriminadamente, puesto que las necesidades de los contribuyentes varía según sus capacidades económicas, siendo irascible pensar la utilización de un departamento en un negocio pequeño como por ejemplo un negocio familiar de tienda de abarrotes que al tener ingresos menores no requiere de una compleja contabilidad, como lo haría una empresa de la envergadura del fabricante de vehículos (VW).

Importantes doctrinarios consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible. "La acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo".

Otros importantes juristas, consideran a la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservan el término "economía de opción", al empleo no abusivo de formas jurídicas.

Más allá de la diferenciación terminológica, lo importante es clarificar cuando el uso de formas jurídicas inapropiadas es considerado ilícito tributario.

Para la mayoría de la doctrina, la planeación fiscal constituye una especie de evasión fiscal.

Considero un grave error el análisis crítico del concepto de tal manera, que es precisamente al contrario; se puede eludir un tributo de dos maneras:

- 1) De forma lícita (tax-avoidance)

2) De forma ilícita (tax-evasion). Es por ello que debe deducirse necesariamente que es la evasión la especie y la elusión el género.

Por lo antes expuesto es de concluirse que la planeación fiscal es un instrumento lícito que optimiza la manera en que se tributa, sin abusar de las formas jurídicas que la ley nos señala.

Por tanto la planeación lícita es el evitar pagar impuestos excesivos aportando tan solo el monto mínimo que la ley exige para el sujeto pasivo. Siendo este su principal sustento.

Dicha planeación no pretende realizar conductas que a la luz de la ley no estén permitidas; es trabajo del Contador Público y del Abogado Fiscalista coordinar jurídicamente los datos aportados por la contabilidad y la determinación del menor impuesto posible que se tenga que pagar. Utilizando para ello las formas jurídicas en su favor, pero sin cometer el delito de fraude a la ley, y sin abusar de las formas jurídicas existentes.

Teniendo mucha precaución en cuanto a las actividades que se realizan, debido a que una persona inexperta en el tema podría ocasionarle a la negociación mayores perjuicios que los mismos beneficios aparentes a obtener.

De tal forma que esos perjuicios pueden ir de simples sanciones administrativas hasta una pena corporal sin contar con el beneficio de la libertad bajo caución.

No teniendo más que abundar, puesto que de lo contrario sería caer en redundancias, y se tiene el afán de abrumar al lector se puede decir que la Hipótesis del presente trabajo de investigación ha quedado comprobada.

CAPITULO 8. RECOMENDACIONES.

Con la finalidad de lograr una planeación fiscal de calidad y que no llegue a constituir un ilícito es recomendable la creación de un departamento de planeación, el cual puede combinar la administración de la empresa con la contabilidad, teniendo como respaldo una adecuada asesoría jurídica que concilie los intereses del empresario con las obligaciones que este tiene con el fisco federal, manteniendo una contabilidad clara y cumpliendo con la normativa fiscal.

Para así buscar un mejor posicionamiento de la empresa ante el mercado y garantizando una estabilidad interna, tomando como herramienta la elusión fiscal lícita. Además de otras estrategias que provienen de las prácticas mercantiles generalmente aceptadas en el ámbito nacional e internacional como las siguientes:

1. Cambio de residencia.

A veces las personas jurídicas o físicas con grandes ingresos, cambian sus domicilios a paraísos fiscales, para evitar pagar impuestos. Los cambios de residencia plantean dificultades, dado que puede resultar difícil definir la noción de residencia de una sociedad, por ejemplo resulta en ocasiones complicado determinar el lugar en que se sitúa la sede de la dirección efectiva de una sociedad, si ha habido cambio de dirección.

2. Sociedades base.

A efectos de la planificación fiscal internacional existen dos tipos de sociedades, las sociedades "intermedias", y las sociedades "finales", que son las destinatarias últimas de los rendimientos, y que se constituyen en los paraísos fiscales.

Las transferencias de renta se efectúan a menudo a través de sociedades establecidas en paraísos fiscales, que gravan muy poco o nada estas operaciones. Estas sociedades son "relais o base companies", se interponen entre una sociedad matriz y las sociedades filiales extranjeras, y suelen desarrollar una actividad económica carente de toda función efectiva.

El paraíso fiscal puede ser utilizado con el fin de evitar que un beneficio tenga que pagar impuesto en un país de alta presión fiscal.

Para ello se constituyen las sociedades base. Su finalidad es la de acumular beneficios que deberían ir al contribuyente y ser sometidos a un mayor impuesto en el país donde éste reside. La personalidad jurídica de la sociedad base es reconocida por el país de residencia del contribuyente, de modo que el beneficio que obtiene escapa del ámbito de sometimiento de dicho país.

La utilización de una sociedad base no supone la desaparición de la posibilidad de sujetar la renta en el país en el que reside el inversor, sino que lo que se consigue es, aplazar el pago del tributo mientras la renta no sea distribuida en forma de beneficios.

Por eso habrá que disponer del beneficio con el mínimo de tributación. Entre los mecanismos para utilizar tenemos los siguientes:

- a. Reinvertir los beneficios en cuestión en un país distinto del de residencia del inversor.
- b. El de reinvertir el beneficio en la sociedad base.
- c. Repatriar los beneficios en forma de dividendos no sujetos a tributación.
- d. Distribuir el beneficio en forma de rendimientos de trabajo, o disimulando pagos de servicios que en realidad no han sido prestados.
- e. Transformar las rentas en plusvalías o ganancias de capital, lo cual se conseguiría disolviendo la sociedad base que ha acumulado el beneficio, o enajenado las acciones o participaciones del socio, de tal forma que el beneficio aparezca como un incremento de capital, sometido a una menor tributación.

Transportes marítimos (shipping)

Subcapitalización (thin capitalitation)

Cuando estas operaciones ocurren en el ámbito internacional, el problema se agrava, porque a través del pago de intereses a la sociedad situada en un país más atractivo desde el punto de vista fiscal, se la priva al país, en el que se encuentra la sociedad pagadora, de la posibilidad de gravar todo el beneficio obtenido por ésta.

En una subcapitalización, en la que la proporción de recursos propios que provienen de las sociedades del grupo, es superior a la proporción que habría en circunstancias de no -vinculación. La subcapitalización supone la financiación entre empresas de un mismo grupo, que se sitúan en distintos países por motivos fiscales, se trata con ello de encubrir una auténtica financiación con recursos propios, bajo la apariencia de recursos ajenos. Su finalidad se concreta en reducir el beneficio imponible de la sociedad situada en el país de alta tributación.

El alcance interpretativo a las normas infraccionales que prevén el abuso de formas jurídicas, no puede ser otro que admitir como principio general que son actos lícitos, las formas jurídicas del derecho privado empleadas por los contribuyentes, aunque ellas tiendan a evitar o aliviar las consecuencias tributarias.

Considerar la elusión tributaria como un caso de aplicación de la consideración económica, en virtud de la cual en los hechos imposables creados por la voluntad negociar de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica. Por consiguiente, la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas, es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto, es la operación económica que se ha realizado y no las formas.

Ello establece también una igualdad de tratamiento entre acreedor y deudor del impuesto, porque esta interpretación económica juega tanto a favor del Fisco como del contribuyente. Si la consideración económica y la prescindencia de las formas utilizadas por el contribuyente conducen a la aplicación de un mayor impuesto, el principio jugará a favor del Fisco; pero si esta interpretación tiene como consecuencia un impuesto menor, no por esto el estado como sujeto activo de la relación fiscal dejara de aplicar el criterio de interpretación económica.

Aplicando las estrategias y medidas analizadas ya con anterioridad, el departamento de planeación lograra mantener a la empresa sana, con pasivos y activos relativamente equilibrados, obteniendo de esta manera finanzas favorables y logrando así alcanzar una tributación óptima.

Ahora bien, creo que es necesario el determinar el significado de Tributación Óptima, ya que de esta manera la empresa ha alcanzado las metas propuestas, y ha contribuido al gasto público en la justa medida y proporción.

Tributar óptimamente no quiere decir pagar menos impuestos utilizando métodos que busquen engañar al fisco, no significa que el contribuyente no querrá pagar. Sino que por el contrario se busca cumplir con la obligación fiscal como señala la ley, sin pagar ni más, ni menos impuestos, cumpliendo cabalmente con el Artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna y ver satisfechos los principios tributarios que ahí se consignan.

Al ser de interés público la conservación de la empresa, la tributación óptima es un instrumento para lograrlo, es por ello recomendable la inversión en un departamento de planeación, ya que en un mediano plazo se conseguiría el recuperar esa inversión, y en un largo plazo se obtendría una empresa responsable y benéfica para la economía nacional, combatiendo frontalmente el creciente problema de evasión fiscal que enfrenta nuestro país.