



UNIVERSIDAD DE MÁLAGA
FACULTAD DE DERECHO

APLICACIÓN EN EL ESTADO MEXICANO DE UN IMPUES-
TO A TASA UNIFORME (FLAT TAX), SIGUIENDO EL
MODELO DE LOS PAÍSES DE EUROPA DEL ESTE.

TESIS DOCTORAL

PRESENTA:
AMILKAR CERDA GARCÍA.

DIRECTOR
DR. JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO.


MÁLAGA, ESPAÑA.

2017



UNIVERSIDAD
DE MÁLAGA

AUTOR: Amilkar Cerda García

 <http://orcid.org/0000-0002-6635-5555>

EDITA: Publicaciones y Divulgación Científica. Universidad de Málaga



Esta obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional:

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/legalcode>

Cualquier parte de esta obra se puede reproducir sin autorización pero con el reconocimiento y atribución de los autores.

No se puede hacer uso comercial de la obra y no se puede alterar, transformar o hacer obras derivadas.

Esta Tesis Doctoral está depositada en el Repositorio Institucional de la Universidad de Málaga (RIUMA): riuma.uma.es



UNIVERSIDAD DE MÁLAGA

FACULTAD DE DERECHO

APLICACIÓN EN EL ESTADO MEXICANO DE UN IMPUESTO A TASA UNIFORME
(FLAT TAX), SIGUIENDO EL MODELO DE LOS PAÍSES DE EUROPA DEL ESTE.

TESIS DOCTORAL

PRESENTA:

AMILKAR CERDA GARCÍA.

DIRECTOR

DR. JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO.

MÁLAGA, ESPAÑA.

2017.

ÍNDICE GENERAL

Introducción.

CAPITULO I.

CARACTERÍSTICAS Y ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS A TASA UNIFORME APLICADOS EN EL MUNDO.

1.1. Trazos fundamentales de un Impuesto a Tasa Fija o uniforme.....	2
1.1.1. Qué es un Impuesto a Tasa Uniforme y en qué conceptos se aplica.....	3
1.1.1.1. El Flat Tax de Hall y Rabushka.....	5
1.1.1.2. La Renta Básica / Impuesto Lineal de Anthony B. Atkinson.....	12
1.1.1.3. El Impuesto Lineal sobre el Consumo.....	19
1.1.1.4. Impuesto de pago automático sobre las Transacciones.....	23
1.1.1.5. El Impuesto Lineal sobre la Renta. El Caso Español.....	25
1.1.1.6. Impuesto Justo (Fair Tax).....	29
1.1.1.7. Propuesta de Paul Kirchhof.....	34
1.1.1.8. Aproximaciones.....	37
1.1.2. El Impuesto a Tasa Uniforme en contraste con los impuestos progresivos.....	39
1.1.3. Armonización financiera en un mundo globalizado e incidencia en la competencia económica.....	51

1.2. La “familia” de los países con impuesto a tasa uniforme.....	76
1.2.1. Estonia.....	78
1.2.2. Lituania.....	80
1.2.3. Letonia.....	81
1.2.4. Rusia.....	83
1.2.5. Serbia.....	92
1.2.6. Ucrania.....	94
1.2.7. Eslovaquia.....	95
1.2.8. Georgia.....	97
1.2.9. Rumania.....	98
1.2.10. Eslovenia.....	99
1.2.11. Hungría.....	101
1.2.12. Irak.....	102
1.2.13. Diferencias y aproximaciones.....	104

CAPITULO II.

ANÁLISIS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (IETU) DE APLICACIÓN EN MÉXICO A PARTIR DEL 2008.

2.1. Análisis a la iniciativa de ley presentada por el Poder Ejecutivo Federal mexicano.....	108
2.2. Análisis estructural de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y su relación con el Impuesto Sobre la Renta.....	112
2.2.1. Sujetos obligados e ingresos que sirven de base para calcular el impuesto...	113
2.2.2. Deducciones.....	118
2.2.3. Tasa del impuesto y fecha de pago.....	124
2.2.4. Obligaciones de los contribuyentes.....	126
2.3. Problemática surgida con la aplicación de este impuesto.....	127
2.3.1. Gran diversidad de tributos.....	127
2.3.2. Complejidad en la maquinaria burocrática y los altos costos que representa para la administración pública y para el sector privado.....	128
2.3.3. Consideración de este impuesto como doble tributación.....	130
2.3.4. Imposibilidad de deducir las partidas de salarios y aportaciones de seguridad social (acreditamiento).....	132
2.3.5. Imposibilidad de deducir los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados y mercancías, no obstante el precio por su venta se obtenga posterior a 2008.....	140

2.3.6. Flujos de efectivo.....	144
2.3.7. Baja recaudación.....	144
2.4. Ventajas y desventajas del IETU.....	146

CAPITULO III.

DERIVACIONES TEÓRICAS DE LA APLICACIÓN DEL MODELO DE IMPUESTO A TASA UNIFORME.

3.1. Principios Doctrinales de las Contribuciones.....	154
3.1.1. Adam Smith.....	156
3.1.2. Adolf Wagner.....	159
3.1.3. Harold M. Summers.....	161
3.1.4. Fritz Neumark.....	163
3.1.5. Conexidad entre ingreso, gasto y la capacidad económica.....	164
3.2. Principios Jurídicos Constitucionales en Materia Tributaria.....	168
3.2.1. Principios emanados de los Preceptos de la Constitución Federal.....	169
3.2.2. Principios emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.....	184
3.2.3. Principios jurídicos constitucionales referidos a la política económica.....	186
3.2.4. Principios referidos a la Justicia Administrativa.....	188

3.3.	Estudio de una potencial transgresión a los derechos adquiridos de los contribuyentes.....	190
3.3.1.	Teoría de Julian Bonnacasse.....	197
3.3.2.	Teoría de Paul Roubier.....	197
3.3.3.	Doctrina de Coviello.....	198
3.3.4.	Teoría de Ignacio Burgoa Orihuela.....	198
3.3.5.	Teoría de Ernesto Flores Zavala.....	199
3.3.6.	Doctrina de Margain Manautou.....	200
3.4.	Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	200
3.5.	Retroactividad en la Jurisprudencia Española.....	206
3.5.1.	STC 6/1983, de 4 de febrero.....	210
3.5.2.	STC 126/1987, de 16 de julio.....	211
3.5.3.	STC 150,1990 de 4 de octubre.....	215
3.5.4.	STC 197/1992, de 19 de noviembre.....	218
3.5.5.	STC 205/1992, de 26 de noviembre.....	220
3.5.6.	STC 173/1996, de 31 de octubre.....	222
3.5.7.	STC 182/1997, de 28 de octubre.....	224
3.5.8.	STC 273/2000, de 15 de noviembre.....	227
3.5.9.	STC 234/2001, de 13 de diciembre.....	231
3.6.	Problemática provocada por el Federalismo Fiscal.....	238

3.7. La Coordinación Fiscal.	248
3.8. Contexto Latinoamericano.....	257
4. Conformación de la Política Fiscal.....	266

CAPITULO IV. CONCLUSIONES.

Conclusiones Generales.....	279
Bibliografía.....	298

AGRADECIMIENTOS

Inicialmente, quisiera agradecer a mi familia por brindarme siempre su apoyo incondicional, a través de los años de mi formación, como profesional y como persona. A mi esposa Jazmín y a mi pequeño hijo Leonardo, por siempre darme fuerzas y ser los pilares de mi vida.

Asimismo, merece mi total reconocimiento, el profesor Juan José Hinojosa Torralvo, mi director, que a pesar de la distancia mostró siempre un gran apoyo hacia mi persona, especialmente aquella ocasión que desinteresadamente me ayudó para seguir con las gestiones de este proyecto, cuando yo más lo necesitaba.

Esta investigación representa la culminación de un arduo trabajo, que desde mi punto de vista, solo es el inicio de lo que espero sea una fructífera carrera. A final de cuenta, la labor del abogado está encaminada a visualizar el equilibrio social y el bien común.

Amilkar Cerda García.

*Si no puedes parar de pensar en algo
NO PARES de trabajar para conseguirlo*

INTRODUCCIÓN.

La presente investigación versa sobre la hipotética aplicación en México de un impuesto sobre la renta cuya tasa sea uniforme, lo que implicaría reformar sustancialmente el sistema tributario actual, el abandono de los principios de proporcionalidad y equidad que permean el mismo, las ventajas y desventajas, tanto administrativas como jurídicas, y el estudio de una posible trasgresión a los derechos adquiridos de los contribuyentes. El objetivo principal es demostrar que el modelo mexicano de impuesto uniforme, aplicado y ejecutado durante cinco años a través del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no siguió las propuestas de los distintos países europeos.

En cuanto a la bibliografía, material legislativo, publicaciones oficiales y citas electrónicas utilizadas, es posible observar que están directamente relacionados con la materia de la investigación, por lo que colaboran y secundan los argumentos que se plantean en la misma.

La investigación se divide en cuatro capítulos:

En el Capítulo I, se hace la diseminación y distinción de las propuestas de los diversos autores tales como: Hall y Rabushka, Anthony B. Atkinson, Laurence Jacob Kotlikoff, Edgar L. Feige, Enrique Fuentes Quintana y José Manuel González Páramo, impuesto Justo (fair tax) y Paul Kirchhof; posteriormente, se analizan los casos de impuestos a tasa uniforme aplicados alrededor del mundo, sus características, las reformas tuvieron que implementar los países a nivel interno, la estandarización y homologación de su economía con la Unión Europea, para poder así dar paso a la aplicación de un “flat tax”. Los países analizados fueron: Estonia, Lituania, Letonia, Rusia, Serbia, Ucrania, Eslovaquia, Georgia, Rumania, Eslovenia, Hungría e Irak.

En el capítulo II se analiza el “flat tax” mexicano, que en su momento se denominó Impuesto Empresarial a Tasa Única, se examina su origen desde la iniciativa presentada por el representante del ejecutivo federal de aquél entonces, hasta su abrogación en el año 2013, pasando por un estudio pormenorizado de la exposición de motivos, la situación económica mundial del año 2008, la estructura y mecánica del impuesto y cómo es que se complementaba con el Impuesto Sobre la Renta; se analiza la aplicación coetánea de ambos impuestos (ISR – IETU); su consideración como una contribución que implicaba doble tributación y la imposibilidad de deducir partidas relevantes tales como los sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social, entre otros aspectos.

En el capítulo III, consecuentemente, se estudian las implicaciones hipotéticas de un impuesto de esta naturaleza, por lo que se hace referencia a los principios constitucionales en materia tributaria, justicia administrativa y política económica que existen en México y en diversos países, mismos que pueden dar pauta a un impuesto de esta naturaleza. Luego, se hace un análisis a la posible trasgresión de los derechos adquiridos de los contribuyentes, con relación al abandono o desuso de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

Por último, en el Capítulo IV, se hacen un resumen con las conclusiones alcanzadas, las cuales se ordenan de la manera en que la investigación se desarrolló,

CAPITULO I

CARACTERÍSTICAS Y ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS A TASA UNIFORME APLICADOS EN EL MUNDO

CAPITULO I. CARACTERISTICAS Y ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS A TASA UNIFORME APLICADOS EN EL MUNDO.

1.1. TRAZOS FUNDAMENTALES DE UN IMPUESTO A TASA FIJA O UNIFORME.

Introducción

Hace aproximadamente treinta años, surgió en EE.UU. en la Universidad de Stanford en California, una idea nueva y radical, que cambiaría completamente el paradigma y la abstracción de la teoría fiscal y su recaudación concerniente en la actualidad, esta nueva idea trató postulados, tanto interesantes como simplificadores, sin que este calificativo de “simplificador” caiga en lo vulgar y lo mezquino, sino más bien tiende a hacer más asequible que lo sencillo siempre será mejor, por lo que no hay porqué complicar las cosas; sin embargo, está en la naturaleza humana siempre atender y prever todas las aristas de cualquier asunto, teniendo como consecuencia lógica que se enrede todo.

Esta idea, misma que propusieron los investigadores Robert E. Hall y Alvin Rabushka (entre otros), miembros del Instituto Hoover de la Universidad de Stanford en California como alternativa del Impuesto Federal Sobre la Renta de los Estados Unidos (cuya publicación, “The Flat Tax”, posiblemente sea la más significativa en esta materia), parte de una vieja teoría del siglo XIX originaria del economista Inglés John Stuart Mill con su principio de compensación y economía de bienestar, que se relaciona con el nivel de satisfacción económica de un individuo (www.uci.ac.cr/descargas/MAF/EI_flat_tax.pdf. Noviembre 2012); ha sido retomada por muchos otros autores en diferentes épocas y es resultado de años de indagación, que si bien en el presente trabajo de investigación se tiene como propósito primordial explicar la posible aplicación un impuesto a tasa uniforme en un país latinoamericano, tal y como lo es México, así como exponer el modelo mexicano a tasa uniforme aplicado en años anteriores, también lo es el revelar y desentrañar el sentido de éstas y conocer en esencia lo que es un impuesto a tasa uniforme, tasa lineal, o simple y

llanamente un impuesto lineal, cuántos impuestos de este tipo existen, en qué países se aplica, qué se tendría que cambiar o reformar en las leyes actuales y los tratados internacionales y cuáles serían las principales alteraciones y afectaciones a un sistema social y jurídico, en específico el mexicano, mismo que se encuentra en pleno desarrollo, por no decir estancado por diversas circunstancias, atendiendo a la problemática actual y coyuntural.

1.1.1. QUÉ ES UN IMPUESTO A TASA UNIFORME Y EN QUÉ CONCEPTOS SE APLICA.

Inicialmente, como ya se ha descrito, es menester reiterar que “lo sencillo siempre será mejor”; o como decía el escritor francés, Jean de la Bruyere: *"Hay situaciones en la vida en que la verdad y la sencillez forman la mejor pareja"*; la anterior es una premisa simple que no todos los seres humanos aplican, más las autoridades recaudadoras y administradoras de los impuestos, que parece que cada año extienden la tramitología y la maquinaria burocrática, trabando y anquilosando aún más el pago y la gestión de las contribuciones, no solo de México en sus tres niveles de Gobierno, sino en la mayor parte del mundo, generando en los contribuyentes un sentimiento de apatía y descuido de sus responsabilidades y obligaciones, dejando la misión de llevar a cabo sus finanzas personales, o al menos el pago de sus impuestos, a un tercero que la mayoría de las veces es no un experto fiscal, sino más bien tiene la calidad de “gestor” con un grado técnico, empleando una especie de “confianza a ciegas”, que si bien es un elemento subjetivo, influye considerablemente en la efectividad de la recaudación de la autoridad fiscalizadora.

En efecto, en la presente investigación, se abordarán temas tocantes a la nueva tendencia de los impuestos uniformes de reciente aplicación alrededor del mundo, especialmente en Europa del Este, cómo se ha reflejado en su aspecto macroeconómico y en especial, el tratamiento de los contribuyentes y su conciencia fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones, entendiéndose a la conciencia fiscal como el conocimiento que el ser humano posee sobre sí mismo, sobre su existencia y su relación con el mundo, un mundo

socializado en el que todos tienen derechos y deberes, la que tiene por objeto que los ciudadanos contribuyan según su capacidad contributiva y en un sistema regido por los principios de igualdad y equidad y primordialmente del resultado de las relaciones entre equidad en la contribución y eficacia en el gasto, dicho tema será abordado más hondamente en posteriores acotaciones vertidas dentro de la presente investigación. (Alarcón et. al.; 2006, Págs. 4 y 5).

Por otro lado, es de resaltar que por la reciente aplicación de los impuestos a tasa uniforme, y por la poca práctica que de ellos se puede derivar, es evidente que en la actualidad la literatura existente resulta escasa o nula, esto debido más a la retórica y a la argumentación, que al análisis y a la evidencia que pudiera discurrir (Keen et. al: 2006, Pág. 73); por lo tanto, no existe por ende una definición de impuesto a tasa única, uniforme, a tasa fija o impuesto lineal, por lo tanto puede decirse, tal como lo es, que la uniformidad es la regla general, lo que caracteriza esencialmente a este tipo de tributos.

Este tipo de impuesto ha sido relacionado con la propuesta de Robert E. Hall y Alvin Rabushka, directamente en los Estados Unidos de América, ya que fuera de este país el impuesto a tasa uniforme no se relaciona con estos autores pues en las distintas naciones donde se ha adoptado este tipo de tributo varía considerablemente de su propuesta, (Keen et. al; 2006, Pág. 74); sin embargo, no es la única opción que se ha presentado, a pesar de que otros autores, como se destacará más adelante, y otras instituciones de carácter mundial como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) han “reseñado” su trabajo, criticando, aumentando y mejorando esta propuesta, tratando de explicar las razones por las cuales ésta no está siendo aplicada; por lo tanto, es imperioso abordar previamente las propuestas más destacadas a nivel mundial y los principales tópicos y reformas que se plantean, matizando que solamente es un preámbulo para entrar al punto total de esta investigación: la aplicación en México de un impuesto de este tipo, cuando no se desatiende que desde 2008 ya se aplica un tributo de esta clase, sin embargo, se considera que no es apropiado, debido a que

el Impuesto Empresarial a Tasa Única es resultado de una reforma fiscal general que se aplicó en este país desde el año 2008, cuando era obvio que la sociedad mexicana no estaba preparada para este tipo de gravamen, aunado a que el Gobierno Federal, enmarañando aun más el Sistema de Administración Tributaria, creó un sistema de créditos y compensaciones por los cuales el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única podían ser compensados o acreditables entre sí (como se abordará más adelante), por lo que la impresión general de la sociedad fue que en realidad se trataba de una doble imposición.

1.1.1.1. EL FLAT TAX DE HALL Y RABUSHKA.

Como se expresó a principios del presente capítulo, esta idea fue propuesta a principios de los años ochenta, por los investigadores Robert E. Hall y Alvin Rabushka, miembros del Instituto Hoover de la Universidad de Stanford en California, quienes consideraron al Impuesto Federal Sobre la Renta de los Estados Unidos, literalmente, como un “*completo lío*”, puesto que no lo creían eficiente, justo, simple, comprensible, además que fomentaba la evasión fiscal, la gestión y administración para la hacienda pública costaba miles de millones de dólares al año en formularios de impuestos e instructivos para las normas; asimismo, hacen especial hincapié a la pérdida de tiempo y dinero que representaba para esa economía el destinar recursos en propósitos tributarios, más que en la producción de bienes y servicios, esta partida presupuestaria involucra abogados, asesores fiscales y negociadores, tratando de obtener recursos para sus clientes, en lugar de enfocarse en un trabajo más fructífero (Hall – Rabushka; 2007, Pág. 30).

Estos investigadores, en una labor de convencimiento como si estuviesen en presencia de un jurado, tal como si fueran los alegatos de apertura de un fiscal dentro de un juicio del orden criminal, exponen y literalmente denigran al Impuesto Federal Sobre la Renta de los Estados Unidos de América, señalándolo como el autor de las calamidades a la economía de esa nación, bajo los siguientes argumentos:

- Es demasiado complicado como para ser entendido por los contribuyentes.
- Cuesta miles de millones de dólares para cumplir con sus objetivos.
- Representa miles de recursos derrochados en costosas inversiones y evasiones tributarias.
- Estimula a abogados y grupos de presión política para buscar favores del congreso relacionados con impuestos en vez de ganarse honestamente la vida.

Este impuesto grava los sueldos, salarios y beneficios de las actividades económicas empresariales, bajo un mismo tipo impositivo marginal, introduciendo un mínimo exento, lo que le da una característica de progresividad (mínima, pero se la da); su funcionamiento es el de un impuesto general sobre el consumo; permite la deducción inmediata de inversiones, puede ser clasificado como el Impuesto al Valor Agregado, con la excepción de la sustracción directa personal, así como en el “régimen” de actividades económicas empresariales, se hacen deducibles las partidas de sueldos y salarios.

El supuesto de que se maneje una tasa impositiva marginal de 19% para todos los Estados Unidos, aumentaría significativamente la base imponible, se reemplazaría al Impuesto Sobre la Renta completamente, incluyendo el impuesto sobre sociedades, siguiendo el modelo del impuesto general sobre el consumo; de la misma forma se seguiría con el principio de exacción por territorialidad, es decir, solamente las rentas generadas en suelo norteamericano se gravarían. (Durán Cabré; 2002, Pág. 24).

Robert E. Hall y Alvin Rabushka, clasifican a los ingresos en: empresariales, sueldos y salarios, con la característica de que estos dos últimos, tienen una partida mínima

exenta, lo que le da la característica de progresividad, por lo que esta situación se convierte en la excepción a la regla general del impuesto a tasa uniforme.

Por lo que ve a los sueldos, salarios y las pensiones percibidas por los trabajadores: en ellos se incluye todo lo referente a las rentas procedentes de sueldos, salarios y pensiones privadas percibidas; a estos conceptos solo puede deducírseles una cantidad por concepto de una reducción personal y familiar, que mucho depende del estado civil de los contribuyentes, del número de dependientes económicos a su cargo; una vez aplicada esta deducción, al exceso se le aplicará la tasa impositiva marginal del 19%.

Los contribuyentes, cuya base imponible no supera el mínimo exento **no pagarán impuesto alguno.**

Las contribuciones a planes de pensiones que las empresas realicen a favor de sus trabajadores **no se gravan**, pues el trabajador tendrá que tributar lo percibido una vez que ingrese la pensión.

En el apartado de deducciones, principalmente los intereses hipotecarios derivados de la adquisición de la vivienda habitual, deducciones por donaciones, impuesto sobre las ganancias del capital y el gravamen sobre los rendimientos del capital mobiliario desaparecen. (Hall – Rabushka; 2007, Pág. 68).

En concordancia con lo anterior, resulta interesante como es que los referidos investigadores manifiestan que para una persona que no tiene alguna otra actividad económica o empresarial, le resultaría realmente sencillo pagar sus impuestos, con más razón, en virtud de que es el patrón y/o empleador quien se encarga de declarar a nombre de sus trabajadores el Impuesto Sobre la Renta de Sueldos y Salarios, puesto que así le conviene administrativamente. (Hall – Rabushka; 2007, Pág. 70).

Siguiendo en la misma línea, en un esfuerzo de convencimiento, resultaría más beneficioso para las haciendas públicas de los estados, concentrarse más en incentivar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, mejorar las técnicas y tecnologías de recaudación, ampliar la base gravable, combatir la evasión, elusión fiscal y el lavado de capitales, que concentrarse en los llamados “contribuyentes cautivos”, en específico los asalariados, que son quienes soportan la carga tributaria en general; son todos aquellos gastos de los que se hablaron al principio, los gastos de recaudación y gestión de las contribuciones, que el estado en un futuro ya no va a poder erogar, he ahí la efectividad del impuesto a tasa uniforme, supone aliviar un poco la carga de aquellos quienes son literalmente asfixiados por la administración tributaria.

Impuesto Parejo Individual a Sueldos y Salarios

Primer y segundo apellido y Nombre (Si es declaración conjunta, también se insertan los datos del cónyuge)		Nº de Seguridad Social
Domicilio actual (Calle y Número incluyendo Número de Departamento y Comuna)		Nº de Seguridad Social del Cónyuge
Ciudad, estado u oficina postal y código ZIP		Ocupación
		Ocupación del Cónyuge
1	Sueldos, Salarios, Remuneraciones (US\$)	1
2	Beneficios de pensión y de retiro o jubilación	2
3	Total Sueldos, Salarios y Remuneraciones (línea 1 más línea 2)	3
4	Deducción personal	4
4 a	US\$16.500 para casados declarando juntos	4 a
4 b	US\$9.500 para persona sola	4 b
4 c	US\$14.500 para persona sola jefe de hogar	4 c
5	Número de dependientes, sin incluir al cónyuge	5
6	Deducción por número de dependientes (línea 5 multiplicada por US\$4.500)	6
7	Total de deducciones personales (línea 4 más línea 6)	7
8	Sueldos, salarios y remuneraciones gravables (línea 3 menos línea 7 si es positivo; si no, es cero)	8
9	Impuesto (19% de línea 8)	9

Ahora bien, en lo que atañe a las actividades económicas y empresariales, se considera como un impuesto en la fuente sobre cualquier tipo de ingreso distinto de sueldos, salarios y pensiones; grava cualquier ingreso que proceda del desarrollo de un actividad económica, ya sea realizada por personas físicas o jurídicas, se incluyen los rendimientos procedentes de arrendamiento y derechos de autor.

En el mismo sentido, la existencia de un único tipo impositivo permite que se pueda recaudar directamente de la fuente, debido a que se trataría de un impuesto directo; no se permite la deducción de gastos financieros, dividendos distribuidos o de cualquier otro pago efectuado a favor de los accionistas; esto permite gravar una sola vez cualquier tipo de renta que no se haya gravado en el impuesto sobre salarios, aplicando el principio administrativo de gravar una sola vez y lo más cercano a la fuente. (Durán Cabré; 2002, Pág. 25).

El procedimiento a calcular debe incluir cada actividad económica que se desarrolle, sumar el importe de los ingresos brutos obtenidos por sus ventas realizadas, actividades desarrolladas o servicios prestados; sobre el ingreso bruto se pueden deducir los gastos por compra de bienes, objetos y servicios adquiridos para poder realizar la venta de bienes, prestación de servicios etcétera, es decir, se tiene que justificar la deducción de esas inversiones, así como salarios erogados, pensiones y gastos de seguridad social, gastos en inversiones, maquinaria, terrenos e instalaciones. (Durán Cabré; 2002, Pág. 25).

No se permite cualquier otra deducción de otro tipo de gasto o inversión, lo que posibilita ampliar la base imponible.

Mencionan Hall y Rabushka, que es un Impuesto sobre la renta gigantesco que comprende todos los tipos de renta (con excepción de los sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones), fue diseñado para gravar una sola vez; no permite deducciones por pagos de intereses, dividendos, ni de ningún otro pago a los dueños del negocio; consecuentemente,

toda la renta proveniente de la actividad económica que reciben las personas, ya ha sido gravada. (Hall – Rabushka; 2007, Pág. 71).

Los autores aducen que los tipos de renta gravada por el impuesto a tasa uniforme incluirían:

- Ganancias provenientes del uso de planta física, infraestructura y equipo.
- Ganancias provenientes de ideas incorporadas de derechos de autor, patentes, secretos comerciales y similares.
- Beneficios provenientes de esfuerzos pasados de creación de una organización de comercialización y de esfuerzos publicitarios.
- Ganancias de ejecutivos claves y de otros que a la vez son dueños, y empleados a quienes se paga menos de lo que contribuyen al negocio.
- Ganancias de doctores, abogados y otras profesionales que tengan negocios organizados como sociedades individuales (no aplican las sociedades unipersonales en la legislación mexicana) o sociedades de personas.
- Alquiler o arriendo ganado por departamentos y otras propiedades inmobiliarias.
- Beneficios complementarios proporcionados a los trabajadores y empleados. (Hall – Rabushka; 2007, Pág. 72)

Asimismo, alegan, como es bien conocido, que la renta bruta de la empresa se fija en los productos que ésta misma vende o de los servicios que proporciona; sin embargo,

algunos de los ingresos que percibe provienen de la reventa de insumos y de activos en forma de inventarios que la empresa compró, en estos últimos dos casos (reventa de insumos y adquisición de inventarios), el impuesto ya se ha pagado porque el proveedor o distribuidor también ha tenido que pagar el impuesto sobre la renta de su empresa, de esta forma la compañía puede deducir el costo de toda la mercancía que ha comprado y todos los servicios que ha adquirido, para el fin de fabricar el producto que vende, con la opción de deducir de esa base imponible generada la de los sueldos, salarios y pensiones privadas que los trabajadores ya han declarado.

Por último, una vez hechas las deducciones correspondientes que se relataron anteriormente, con la excepción prioritaria del pago de intereses y de los beneficios laborales complementarios, puesto que éstos se eliminan con el flat tax de Hall y Rabushka, se debe de aplicar la tasa impositiva del 19%, logrando así una amplia y vasta recaudación. En lo que atañe a la eliminación de la deducción de pagos de intereses a los individuos, aducen que el principal motivo es que ahora este impuesto se pagará por la empresa que distribuya o pague esos intereses, puesto que no se puede esperar a que los individuos, en un acto voluntario, lo paguen por su cuenta; con esto se da una aplicación inmediata del principio administrativo de gravar lo más cercano a la fuente del ingreso, logrando así una amortización inmediata de las deducciones por depreciación (Hall – Rabushka; 2007, Pág. 74), aunque esto vendría a incidir directamente a los principios constitucionales de proporcionalidad, equidad y progresividad que, coincidentemente, se establecen en el artículo 31 y fracciones respectivas de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y la Constitución Española de 1978.

Para culminar con la descripción de este impuesto, acotado por sus referidos investigadores, se incluye una tabla en la cual observan la sencillez con la que se puede declarar.

Declaración de Impuesto Parejo a las Empresas.

Nombre de la Empresa		Nº de Identificación Patronal
Dirección		Comuna
Ciudad, estado y código postal		Producto o Servicio Principal
1	Ingreso Bruto por Ventas (US\$)	1
2	Costos deducibles	2
2a	Compras de bienes, servicios y materiales	2a
2b	Sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones	2b
2c	Compras de equipo, estructuras y territorio	2c
3	Total de Costos deducibles (suma de las líneas 2a, 2b y 2c)	3
4	Ingreso gravable (línea 1 menos línea 3)	4
5	Impuesto (19% de línea 4)	5
6	Créditos tributarios vigentes en 1997	6
7	Intereses sobre los créditos tributarios (6% de línea 6)	7
8	Créditos tributarios para 1998 (línea 6 más línea 7)	8
9	Impuesto a pagar (línea 5 menos línea 8, si es positivo)	9
10	Crédito tributario vigente para 1999	10

1.1.1.2. LA RENTA BÁSICA / IMPUESTO LINEAL DE ANTHONY B. ATKINSON.

Anthony Barnes Atkinson (Sir), es un economista británico que ha trabajado en Oxford desde 2005, como investigador, su trabajo se centraliza predominantemente en la redistribución del ingreso, existe de hecho, un índice que lleva su nombre (*The Atkinson Index*), que tiene como propósito fundamental el medir la desigualdad económica en la redistribución social del ingreso, dentro de los segmentos del mismo. (www.world.world-citizenship.org/wp-archive/2640; abril de 2013).

Ahora bien, para poder entrar en materia y hablar de la Renta Básica/Impuesto Lineal de Atkinson, es necesario entender qué es la renta básica; se conoce a la renta básica, como aquella ayuda condicionada y complementaria del Estado a una ayuda ya existente, y hasta cierto punto limitada, tiene como propósito fundamental el erradicar la pobreza y disminuir la exclusión social; asimismo, la finalidad de este concepto, es que se

tenga como objetivo principal la redistribución de la riqueza, así como una efectiva racionalización de las políticas asistenciales sociales del Estado. (Raventós et. al; 2013, Pág. 11).

En efecto, la propuesta de Atkinson de 1995, misma que había sido esbozada por Milton Friedman en 1962 como el Impuesto Negativo Sobre la Renta, consiste en un concepto de renta básica que se paga a un grupo determinado de individuos o grupos sociales inferiormente beneficiados, sin generar ninguna contingencia determinada, reemplazando todas las ayudas y subsidios de la seguridad social, todo ello con la finalidad, como se refirió anteriormente, de erradicar la discriminación y exclusión social en cuanto a la ayuda del Estado se refiere; el nuevo impuesto lineal sustituiría al de la estructura tarifaria progresiva, es decir, el tipo impositivo es el mismo, independientemente de la renta que se obtenga. (Durán Cabré; 2002, Pág. 31).

Esta propuesta de Atkinson, consideraba él, era para ser estudiada, más que para ser aplicada, pues suponía una línea firme de reforma que podía ser bastante propicia para el desarrollo de los sistemas impositivos y de la seguridad social para los países de la Unión Europea. (Durán Cabré; 2002, Pág. 31).

Características de la propuesta.

- La Renta Básica reemplazaría a todos los mínimos exentos, cuyos valores reales aumentan con la renta, por una deducción reembolsable, cuyo valor es idéntico para todos los contribuyentes.
- La Renta Básica/Impuesto Lineal se estructura como un sistema de tributación individual. Todos los adultos reciben la misma renta, con independencia de su estado civil y de las rentas de su cónyuge.

- Los descendientes menores de quince años reciben un ingreso básico equivalente dos tercios de lo que normalmente recibe un adulto.
- Los costes administrativos se verían reducidos tanto para los gobiernos para los contribuyentes y empleadores, no sería necesario presentar declaración del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, en conjunto con las declaraciones sociales.
- Los controles sobre las rentas asistenciales quedarían eliminados y no sería necesario comprobar la situación de quienes reciben estas rentas.
- Existe convergencia con la propuesta de Robert E. Hall y Alvin Rabushka, en el sentido de que con la aplicación de un único tipo impositivo permitiría gravar en la fuente ciertas rentas como los salarios, intereses y dividendos. (Durán Cabré; 2002, Pág. 31).



Efectivamente, al parecer, es la consigna de Atkinson el impregnar a los sistemas impositivos características redistributivas de la riqueza, cimentada en la desigualdad social existente, así como su visión asistencialista, ambos coinciden en la propuesta de los investigadores Hall y Rabushka, en lo que concierne a la simplificación de los trámites burocráticos y con la reducción de costes administrativos, es decir, se dota al sistema impositivo de una característica esencial con la cual no se contaba antes: conceder a los programas tributarios un carácter asistencialista en los cuales se tomaran en cuenta, si bien no a todos, pero sí a la mayoría de los ciudadanos con bajos o nulos ingresos.

Así, la renta básica ciudadana viene a ser un ejemplo más del estado benefactor o del llamado estado de bienestar (que poco a poco en los últimos años viene aligerando su carga, trasladándola hacia otros grupos sociales), es una inmensa política macroeconómica asistencialista de carácter global que puede verse desde dos puntos de vista: la renta básica científica y la renta básica política, por la primera podemos entender a aquellos conceptos dogmáticos y académicos, que defienden ideales de redistribución de la riqueza y de la cohesión social, y por la otra, se entiende a la lucha constante entre los poderes fácticos y los grupos de presión, y el interminable estira y afloja entre los grupos más beneficiados y los grupos menos beneficiados.

Esta propuesta, relacionada íntimamente con el Impuesto Negativo Sobre la Renta, implica que cada ciudadano obtenga del Estado, sin pedirlo y sin mayores condiciones, una cantidad considerable de dinero para poder ejercer plenamente y de derecho su ciudadanía; puede ser equiparable al subsidio por desempleo que manejan algunas naciones, entre ellas México, así se obliga a estos ciudadanos excluidos socialmente a poder participar activamente en la vida política y democrática de un país, por un lado, y por otro, representaría un avance y un empuje a la economía, puesto que quienes no consumían lo harán ahora, reflejándose en un constante flujo de capitales.

Como bien lo expone Daniel Raventós, la renta básica es concebida como un derecho de ciudadanía y que excluye toda condición adicional, podría ser comparada a los derechos intrínsecos tales como los del derecho al voto universal, es decir, es un derecho que se otorgaría a toda la población en general, sin distinguir entre sexo, religión, clase social e ideología política. (Raventós; 2006, Pág. 4).

Lo anterior representa una utopía para muchos economistas, que verían manifestado un ideal de redistribución de la riqueza que resplandece en su actuar (o debería), sin embargo habría que tomar en cuenta muchos otros factores que se pueden convertir en desventajas, a guisa de ejemplo: desaparecerían muchos programas de asistencia social, esto provocaría el descontento de muchos integrantes de la sociedad; si bien es cierto, la propuesta afirma que los excluidos socialmente podrían reincorporarse a la vida política, económica y democrática de un país, también lo es que dicha reincorporación es susceptible de transformarse en una separación y exclusión más profunda; por lo tanto, se considera que social, económica y políticamente es inviable e insostenible, puesto que hay que satisfacer a muchos grupos de presión; asimismo, los ciudadanos estarían en contra de pagar más impuestos para que alguien que no trabaje o sea considerado “un vagabundo” que navega con la bandera del mínimo esfuerzo, goce de beneficios de los rendimientos del trabajo de un persona que es responsable con sus obligaciones y sus deberes como ciudadano.

Existe en el mundo una organización o red llamada BIEN (*Basic Income European Network*) por sus siglas en inglés, que desde 1986 promueve la renta básica, en 2004 se convirtió en mundial estableciendo en España una “franquicia” llamada Red de Renta Básica; esta organización sirve como vínculo entre los individuos y grupos comprometidos o interesados en la renta básica, pugnan por la implantación en el mundo de la renta básica como un derecho fundamental de los ciudadanos. (www.basicincome.org; abril de 2013).



En España, particularmente en el Parlamento de Cataluña, fue presentada esta propuesta en el año 2001, sin embargo fue desechada y no fue aprobada; actualmente, en enero de 2013, ha sido presentada nuevamente como un ILP (Iniciativa Legislativa Popular) ante el parlamento mencionado, teniendo como ventaja que en el año 2012 se celebraron elecciones en dicha comunidad autónoma y es factible que con este nuevo gobierno se apliquen este tipo de políticas asistencialistas, al momento ya se han recaudado 50,000 firmas para apoyar su aplicación. (Raventós et. al; 2013, Pág. 7).

Por otro lado, es importante esgrimir cómo es que se va a financiar o cómo es que se pretenden obtener todos los recursos con los cuales se van a sufragar las ayudas a los individuos o núcleos familiares; la primera opción es elevar los tipos marginales del Impuesto Sobre la Renta, lo que implicaría una reforma sustancial y elemental a las leyes de la materia, por lo que se debe tener especial énfasis y cuidado sobre el efecto desincentivador que pudiera tener sobre el empleo y las inversiones (Durán Cabré; 2002, Pág. 34).

Raventós propone un modelo de financiación que, en base a la microsimulación para estimar el costo distributivo que supondría la implantación de una renta básica, puedan arrojar resultados que puedan ser aplicados en distintas zonas geográficas; la propuesta de modelo incluye los siguientes principios:

- Integración de impuestos y prestaciones sociales.

- La renta básica es universal y pagada directamente a cualquier individuo en forma incondicional.
- La renta básica sustituye cualquier otra prestación pública de otra cuantía inferior; si la prestación pública es superior, la renta básica queda completada hasta llegar a la cuantía que represente esta prestación.
- La cantidad de renta básica para los adultos que se propone es de 5,414 € anuales (451 mensuales).
- La cantidad de renta básica que reciben los menores es del 33%, en algunos casos 50%, de la cantidad que reciben los adultos.
- Los tipos impositivos del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas son los mismos que para cualquier otra renta sin que importe su origen.
- Cualquier deducción, desgravación o exención fiscal del actual impuesto sobre la renta quedan eliminadas.
- La renta básica en ningún momento puede ser gravada; sin embargo, cualquier otra renta adicional que se perciba queda gravada. (Raventós; 2006, Págs. 9 y 10).

En un ejercicio crítico, como bien ya se manifestó, la creación de un Estado utópico de este tipo no solo pone de manifiesto la lucha clasista en la que las sociedades siempre han estado sumergidas, cada una de estas clases o sociedades en ningún momento cederán terreno para que se quebranten sus derechos fundamentales; he ahí, el cuidado y la atención que se deben dedicar al momento de esbozar la aplicación en un Estado de

sistema asistencialista / impositivo; por lo tanto, su aplicación práctica resulta inviable y no factible, en primer lugar por los factores políticos, la infranqueable e interminable lucha entre las ideologías de izquierda y sus detractores de derecha, las clases menos favorecidas contra las más beneficiadas.¹

1.1.1.3. EL IMPUESTO LINEAL SOBRE EL CONSUMO.

En este apartado, estudiaremos la propuesta de Laurence Jacob Kotlikoff, economista estadounidense, profesor de la Universidad de Boston, quien en 2012 buscó ser candidato para la presidencia de los Estados Unidos a través de la creación de un tercer partido político; ha apoyado la campaña del “*Impuesto Justo*” (Fair Tax), que se detalla más adelante, proponiendo un reemplazo del Código Fiscal Federal en aquél país; en 2010 publicó su propia propuesta intitulada *Purple Tax*, que básicamente es un impuesto al consumo.

Características de la propuesta.

- Kotlikoff plantea un impuesto sencillo, transparente, eficiente y progresivo que ayudará a la economía de los Estados Unidos a incentivar el consumo, crecer económicamente, producir empleos y, en un futuro, arrojará mayores niveles de recaudación. (www.thepurpleplantax.org; abril de 2013).
- El Impuesto General Sobre las Ventas, o Impuesto Lineal sobre el Consumo, es un tributo que incide sobre el consumo pues grava a todos los

¹ Cabe resaltar que en Finlandia y Holanda a partir de enero de 2016 se ha comenzado con esta política; un grupo de ciudadanos seleccionados cuidadosamente han recibido entre 500 y 900 – 1,3000 euros, respectivamente, en una especie de experimento sociológico, al final del año se revisarán los resultados y se votará en calidad de referéndum, habría que esperar los resultados para saber qué tipo de reacciones, tuvieron los ciudadanos beneficiados contra los que no recibieron tal ayuda.

consumidores / contribuyentes, al adquirir algún bien o al contratar algún servicio.

- Éste se pagaría por cualquier compra que se realice, tributando al mismo tipo impositivo, Kotlikoff propone en un inicio establecer una tasa del 23 %, para luego reducirla posteriormente a un 17 %, esto debido al ajuste que se tendría que hacer por el crecimiento económico estimulado. (Durán Cabré; 2002, Pág. 39).
- Al igual que el Flat Tax de Hall y Rabushka, Kotlikoff introduce una característica de progresividad pues incluye una deducción reembolsable, que podrá variar dependiendo del número de hijos y la renta que ingresa en el hogar.
- El punto toral de la propuesta, según desde el punto de vista propio, radica en que este impuesto al consumo ofrece mayores incentivos al ahorro, de lo que puede ofrecer un Impuesto Sobre la Renta, es decir, con el segundo de los mencionados se grava dos veces el consumo, en un primer momento cuando los ingresos se ahorran y los rendimientos que estos pudieran producir, y en un segundo momento cuando dicho ahorro se materializa en un consumo futuro; en un Impuesto Sobre la Renta se incentiva el consumo puesto que todos esos bienes que se adquieren y los servicios que se contratan devienen en un concepto amortizable de la cantidad que representa la base imponible y por un lado se desincentiva el ahorro, debido a que si bien el mero acto de ahorrar no se grava, los rendimientos de este ahorro y el consumo futuro sí, consecuentemente, si el establecimiento de este impuesto permite a los individuos ahorrar sus ingresos y al mismo tiempo, directamente, permite

distinguir entre los individuos de quién efectivamente es quien gasta más, por ende, quien consuma más deberá pagar más, el postulado es simple.

Kotlikoff manifiesta que el impuesto sobre las ventas (consumo) significaría una radicalización en el sistema tributario de los EE UU, en virtud de que no existe un tributo como este a nivel federal, este cambio tendría como consecuencia una mejora en simplicidad y comprensión, precisamente al clarificar el objeto del impuesto: El Consumo; asimismo, propone la aplicación de los avances tecnológicos, a través de la utilización de una tarjeta electrónica donde se registren todos los consumos, independientemente de la forma de pago, dicho registro sería comunicado a la autoridad fiscalizadora, misma que calcularía el importe a pagar; de la misma forma propone dos métodos de exacción: por un lado, una retención directamente en la fuente de los salarios del contribuyente o bien, un descuento en la deducción reembolsable que le correspondiera. (Durán Cabré; 2002, Pág. 40).

Es mediante el modelo dinámico de simulación de ciclo vital de Auerbach-Kotlikoff; modelo creado en 1987, conjuntamente con Alan Auerbach, profesor de Economía de la Universidad de Berkeley en California, que estos dos coautores tratan de valorar los posibles efectos recaudatorios e incentivadores del ahorro de este impuesto; asimismo, tratan de explicar sus efectos redistributivos, las afectaciones a la seguridad social y las implicaciones futuras de las decisiones de la población joven y económicamente activa sobre el ahorrar y trabajar para sufragar bienes o servicios a largo plazo; para este modelo introdujeron datos de 1991, se aplicaría una tasa del 23.1 %, misma que se reduciría paulatinamente a medida que se dé un crecimiento económico; asimismo, al ser un tributo que incentiva el ahorro, en su modelo, la tasa de ahorro pasaría del 2.6 al 9 %, tan solo en el primer año de aplicación, posteriormente ésta misma se reduciría al haber un ajuste.

Los puntos en contra o desventajas que trae consigo este impuesto son las siguientes:

- Se tendría que tomar en cuenta la inflación, puesto que con la aplicación de este gravamen podría crearse un incremento generalizado en los precios de los bienes y servicios, de acuerdo a Murray Weindenbaum.
- William G. Gale y Edwin C. McLure, advierten que a veces es difícil distinguir si se está ante una venta en fase minorista, puede ser que de entre las transmisiones de los negocios, éstas queden gravadas y se dé un efecto de pirimidación, por lo que se pueden producir distorsiones en el comportamiento de los agentes económicos.
- Para Gale, McLure y Weindenbaum, el impuesto sobre las ventas minoristas, podrían tildarse de inequitativos, como el resto de los gravámenes al consumo, puesto que éste es una función decreciente de la renta, así que se podría calificar como progresivo.
- De acuerdo a David F. Bradford, las implicaciones de la transición de un Impuesto Sobre la Renta a un Impuesto al Consumo, provocaría grandes efectos redistributivos, sin embargo el cambio de sistema generaría una fuerte redistribución intergeneracional en perjuicio de las personas mayores.
- Siguiendo en el plano de la transición de un Impuesto Sobre la Renta a uno al Consumo, ésta generaría o plantearía poner en tela de juicio los objetivos de simplificación y mejoría administrativa, ya que de acuerdo a Weindenbaum: *“sería necesario un nuevo sistema administrativo por parte de las empresas, así como un nuevo mecanismo de gestión por parte del gobierno”*. (Durán Cabré; 2002, Pág. 42).

1.1.1.4. IMPUESTO DE PAGO AUTOMÁTICO SOBRE LAS TRANSACCIONES.

Este sistema es propuesto por Edgar L. Feige en el año 2000; Feige es un profesor emérito de Economía de la Universidad de Wisconsin – Madison, cuya propuesta denominada Impuesto de Pago Automático Sobre las Transacciones (*Automated Payment Transaction Tax*) reemplazaría completamente al sistema tributario americano, en el apartado de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Sociedades, Impuesto Sobre Ventas, acciones, ganancias de capital, aranceles aduaneros, donaciones y las propiedades inmobiliarias.

Características de la propuesta.

- Gravaría cualquier tipo de transacción, real y financiera, mediante un tipo único impositivo *ad valorem*, es decir, el impuesto se impone en términos de porcentaje sobre el valor de la mercancía. (www.eco-finanzas.com; abril de 2013).
- Es contribuido por cada uno de los miembros que forman parte de la transacción, esta contribución es a partes iguales y no existe ningún tipo de deducción o bonificación.
- La equidad del impuesto se logra mediante la elección de una base imponible cuya distribución entre la población es muy desigual.
- Al gravar cualquier tipo de operación o transacción se logra ampliar considerablemente la base imponible, y al no existir una deducción o bonificación que permita reducir la misma, se tiene como consecuencia que el

tipo marginal a aplicar sería entre el .34 y 1.02 % por transmisión o transacción.

- Feige refiere que la simplicidad del impuesto deriva de su estructura como impuesto lineal aplicado a todas las partes en una transacción; asimismo, refiere que se reemplaza toda la opacidad y la complejidad del sistema actual con entendimiento y transparencia; refiere que como cualquier otro sistema impositivo, el Pago Automático Sobre las Transacciones traería ciertas distorsiones y costo, aduce que se introduciría un efecto de cascada entre los intermediarios, pérdida de liquidez en los mercados financieros, entre otros. (Feige; 2000, Pág. 5).
- Con el tipo impositivo mínimo que en un principio se pueda establecer, y aplicado a la base imponible, que para 1996 era estimada en 445 billones de dólares (98 veces mayor a la base imponible del Impuesto Sobre la Renta), resultaría un tipo de .30 por cierto por cada transacción.



Los puntos en contra o desventajas que trae consigo este impuesto son las siguientes:

- La introducción de este impuesto, no importando su tamaño, desincentivará el volumen de transacciones o transmisiones.
- Incluyendo la posible pérdida de liquidez en los mercados financieros, se está ante el posible efecto negativo o el impacto que podría tener el mercado de divisas.
- Al no ser parte de los sistemas impositivos tradicionales, su posible aplicación requiere de un estudio mucho más profundo.
- Impacto sobre la economía del trueque.
- Surgimiento de comportamientos oportunistas, acerca de los pequeños países con servicios financieros muy desarrollados con tendencia a convertirse en paraísos fiscales, otorgando o encubriendo las operaciones o transacciones que se lleven a cabo en diferente lugar al en que deban pagar o sufragar el impuesto.

1.1.1.5. IMPUESTO LINEAL SOBRE LA RENTA. EL CASO ESPAÑOL.

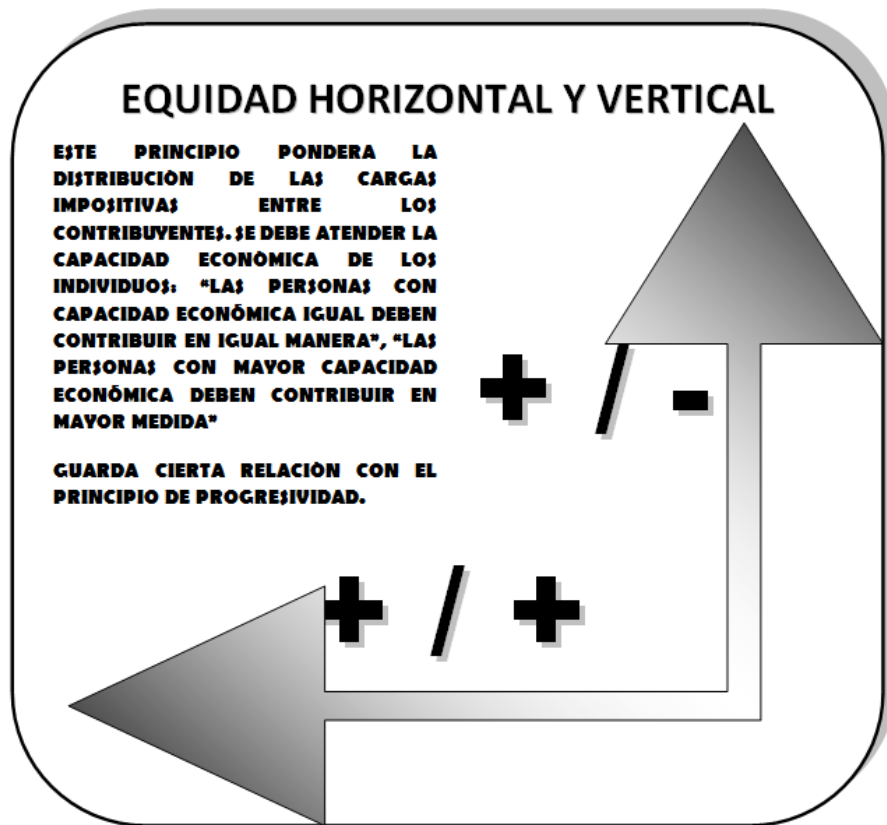
Propuesto entre 1986 y 1987 por dos economistas de origen español, Enrique Fuentes Quintana, que en su momento fue Ministro de Economía, y José Manuel González Páramo, gran economista y académico originario de Madrid, actual miembro del Comité Ejecutivo del Banco Central Europeo, no difiere mucho de las anteriores propuestas: su objetivo solamente se centra en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, y su característica principal, es la utilización de un único tipo impositivo que grava absolutamente

todas las rentas (salarios, rendimientos del capital, incluyendo todas las actividades económicas de las que pudiesen obtenerse cualquier tipo de rentas), y su postulado también es simple: Todas las rentas y ganancias del capital se integran en una sola base imponible y se gravan de una misma manera. (Durán Cabré; 2002, Pág. 46).

Ellos proponen eliminar toda clase de deducciones que se pudieran presentar por régimen, exceptuando las deducciones que por carácter familiar o personal se pudieran presentar, esto generaría una ampliación en la base imponible, que evitaría la aparición de distorsiones económicas que influyen en la toma de decisiones y disminuir la fuerza de los grupos de presión, que a su favor buscan ventajas sobre para sus intereses particulares (Fuentes; 1987, Pág. 175 – 192).

Lo anterior, realmente sucede en todos los rincones del mundo; ¿Qué grupo (de presión o no) no busca beneficiarse de las posibles prerrogativas que un Gobierno pudiera ofrecer? Como bien lo plantea Carlos Elizondo Mayer-Serra, que pone como ejemplo al crecimiento de China, su desarrollo económico no solo se debe a un sólido estado de derecho, se debe más a un respeto a las reglas y a una apertura a la economía, aunque desde los años setenta a la actualidad, éste se debe a la forma en que las autoridades se relacionan con las empresas privadas, que se caracterizan más por la forma en que toman sus decisiones, que en el seguimiento de reglas fijas. El punto total es éste: el establecimiento de reglas fijas, duras o excesivas no es suficiente para provocar el desarrollo económico de un país, así como tampoco el proteccionismo que el sistema legal pudiera provocar; en efecto, se necesita de un fuerte Estado de Derecho, donde las reglas se respeten, sin ser excesivas, y donde, en el caso de pago de contribuciones, las empresas se dediquen solamente a tributar lo que les corresponda sin buscar subterfugios legales para eludir sus responsabilidades, así se dará certidumbre a los inversionistas, y lo más importante a la población en general, o como bien decía Napoleón: *“Imponer condiciones excesivamente duras, es dispensar de su cumplimiento”*. (Mayer-Serra; 2009, Pág. 350).

Continuando con el tema, González-Páramo y Fuentes, plantean el impacto que en la equidad horizontal y vertical pudiera provocar este impuesto, para esto hay que plantear que la equidad horizontal se refiere a la redistribución del ingreso; la regla es sencilla, entre iguales el pago de los impuestos debe ser igual; y la segunda, la equidad vertical, si los desiguales han de ser gravados por igual, se supone que los desiguales han de ser gravados desigualmente; esto quiere decir que, respecto a la equidad horizontal, los efectos del Impuesto Lineal Sobre la Renta, tendría efectos mínimos, al gravar los ingresos de los individuos en un mismo nivel; por su parte, la equidad vertical saldría un poco del objetivo primario, es decir, a dos individuos con diferentes ingresos al aplicarles la tasa lineal, se estaría desviando del objetivo de la equidad, sin embargo, plantean que con la introducción de un mínimo exento y aunado a las deducciones de carácter familiar y personal, el impacto no sería mayor al presupuestado, tomando en cuenta a los inferiores menormente beneficiados.



Ventajas:

- La reducción de los tipos marginales más elevados, provocaría la disminución de las prácticas elusivas y evasivas del pago de contribuciones, asociado a que la introducción de un único tipo razonable induciría a discernir entre el poco beneficio que traería el ejercicio de éstas.
- Al existir una eliminación de las deducciones a los regímenes especiales o preferentes, y una notable disminución en las tipos impositivos máximos, facilitaría el cumplimiento oportuno y voluntario de los contribuyentes, así como una adecuada gestión por parte de autoridad fiscalizadora.
- Enrique Fuentes Quintana estima que la adopción de este sistema admite la adecuada administración de una serie de retenciones, así que al igual que Hall - Rabushka y Atkinson consideran que la mayoría de los ingresos, no importando su origen, quedarían gravados directamente en la fuente.
- La decisión que pudiera tener el contribuyente respecto de la elección de la unidad, ya no sería un problema al no depender la cuota a pagar del tipo de la unidad elegida.
- Las rentas obtenidas de manera irregular, en algún periodo o ejercicio fiscal en específico, no tendrían un tratamiento especial, a diferencia de lo que sucedería ante la aparición de varios tipos impositivos en una estructura tarifaria.
- Los ajustes por inflación serían mucho más fácil de llevar a cabo. (Durán Cabré; 2002, Pág. 47).

1.1.1.6. IMPUESTO JUSTO (FAIR TAX).

Asimismo, en los Estados Unidos existe una propuesta (Fair Tax Act (HR 25, S 13) desde hace varios años que pretende reemplazar todas las contribuciones sobre los ingresos de tipo federal, por una única contribución al consumo, es decir sobre las ventas. Los encargados de recaudar dicho impuesto serían todos los negocios (puntos de venta), desde los minoristas hasta los mayoristas, para así enviarlo al sistema de rentas internas de aquél país o el ente encargado de gestionar dicha contribución en cada estado, pues uno de los postulados de esta propuesta es eliminar al IRS pues se volvería obsoleto.

Es decir, todos los ingresos, desde los laborales, empresariales, honorarios, de los trabajadores independientes etc. no tendrían una carga en particular, la carga deviene al momento de adquirir insumos o servicios de cualquier índole, teniendo la ventaja de que al ser abolidos los impuestos sobre ventas el precio de los insumos y servicios se reduciría significativamente. La propuesta es muy similar a la del impuesto de pago automático sobre las transacciones de Edgar. L. Feige. Se reformaría de igual manera la enmienda 16 de la Constitución Americana pues ya no se gravarían los ingresos, solo el consumo, y al ser los Estados Unidos parte de un sistema federal, los estados podrían establecer contribuciones sobre el ingreso, localmente. Este impuesto tiene una estructura levemente progresiva pues fija un nivel de pobreza, y los consumidores que estén por debajo de este nivel se les podrá ser abonado mensualmente un reintegro (prebate) por los consumos realizados. La tasa establecida en la propuesta es la del 23%, misma que podría ser ajustada anualmente basándose en el índice de precios nacional.

A continuación se plantean las principales ventajas y desventajas de la propuesta².

² Extraído de la revista online *Money Crashers*. La traducción es propia.

“Advantages

The Fair Tax Plan may be advantageous in the following ways:

1. **Favoring High Income Earners.** Currently, our tax system is based on tax brackets: The more you make, the more you pay in taxes. Under the Fair Tax plan, only the amount of income you spend gets taxed. Someone who makes \$200,000 and spends \$100,000, for example, would pay only 11.5% of their income to taxes.
2. **Helping Investments.** Because the capital gains tax would be eliminated, individuals who can afford to invest will enjoy tax-free compound growth. This would be similar to having an IRA in which you could invest as much as you want and withdraw funds at any time without taxes or penalties. (Under current legislation, you can only invest a certain amount per year and must be 59 1/2 to withdraw funds without penalty.)
3. **Making Tax Revenues Easier to Predict.** Because consumption rates have been much more stable than incomes, figuring out tax revenues will likely be simpler, and estimates will be more accurate.
4. **Benefiting Businesses.** Along with eliminating double-taxation, the proposed plan would get rid of payroll taxes and taxes on capital and investments. This change could substantially benefit businesses and buyers, because prices could fall due to increased spending power and lower production costs.
5. **Requiring More Disciplined Spending Habits.** It's apparent from the rampant use of credit cards and the mortgage debt crisis that our country has become far too dependent on credit. The Fair Tax would put an end to this problem, since the more you spend, the more you pay. Moreover, people would likely be inclined to pay off their debt, rather than spend more, since money that goes to credit card bills won't be taxed.
6. **Eliminating Tax Administration and Filing.** Simply put, you'd no longer need to file taxes, and the IRS would close up shop.
7. **Providing Prebates.** The monthly check would help offset some portion of every household's sales tax payments, especially for families near and below the poverty line.

Disadvantages

...

Major concerns include:

1. **Penalizing the Lower and Middle Classes.** Individuals and families that are above poverty level and considered middle-class will bear the brunt of the tax burden for the country. This is a progressive tax, which means that the wealthy pay more and the poor and middle class pay less as a percentage of their income. This expectation will only come true, however, if individuals spend 100% of their incomes on taxable expenditures. Taxpayers – especially wealthier citizens – are not likely to choose to live paycheck-to-paycheck. The wealthy won't likely trade investing for spending anytime soon, so this plan would indeed be regressive – meaning those with less money will end up paying a higher percentage of their income in taxes.
2. **Increasing Potential for Tax Evasion.** Such a high sales tax rate would undoubtedly lead many to evade the tax, possibly through trade and purchasing goods in other countries.
3. **Decreasing Overall Spending.** Under this proposal, the best way to lower your tax burden will be to spend less. Too little spending is not good for any capitalist economy. In fact, while many current tax incentives are specifically created to drive consumer spending, the large sales tax could discourage consumers from spending freely, thus hurting the economy.
4. **Eliminating Tax Deductions and Credits.** Many people derive significant benefit from common personal tax deductions, such as the home mortgage interest deduction, the child and dependent care credit, education credits and deductions, and the earned income tax credit –

not to mention the ability to deduct medical bills and expenses and student loan interest. The cost of home ownership, then, could significantly rise for homeowners who currently itemize and have large interest payments. Renting would become even more appealing, and an already ailing real estate market could be devastated.

5. **Making State Income a Bigger Burden.** *Though federal income tax would go away, state income tax would remain, and of course it would no longer be deductible against federal taxes. The effect would be a great burden on residents of high income tax states like California. Moreover, unless you live in a sales tax free state, like Oregon or New Hampshire, you could pay your state's sales tax on top of the Fair Tax and on top of your state's income tax. For a family living in Los Angeles making \$100,000, this would be well over 40%!*

6. **Depending Too Much on Spending.** *Paradoxically, this tax is dependent on spending, but at the same time discourages it. Plus, since many wealthy individuals already invest on their own and in other businesses, they may be further motivated to do so. Those moves could benefit the economy overall, but since these activities would be non-taxable, the national burden shifts to the lower economic classes.*

7. **Increasing Costs for Immigrants.** *The prebate check system will not include non-citizens, significantly raising the cost of living, especially for lower-income immigrants, permanent residence ("green") cardholders, and visa holders. It could also deter highly educated foreign workers with great careers, such as doctors, engineers, and technology sector workers, from immigrating."*

Ventajas:

El impuesto justo puede ser ventajoso en las siguientes maneras:

Favorece altos generadores de ingresos. Actualmente, el sistema fiscal de EEUU se basa en los tramos impositivos, es decir, cuanto más haces, más se paga en impuestos. En el marco del plan del impuesto justo, sólo la cantidad de ingresos que gasta se gravan. Una persona que gana \$200.000 y gasta \$100.000, por ejemplo, pagaría sólo el 11,5 % de sus ingresos.

Ayuda a Inversiones. Debido a que el impuesto sobre las ganancias de capital sería eliminado, personas que pueden permitirse invertir disfrutarán de un crecimiento compuesto libre de impuestos en el que se podía invertir tanto como desee y retirar fondos en cualquier momento sin impuestos o multas.

Los ingresos fiscales son más fáciles de predecir. Las tasas de consumo son más estables que las de los ingresos. Calcular los ingresos fiscales probablemente será más simples y las estimaciones serán más precisas.

Las empresas se benefician. Junto con la eliminación de la doble imposición, el plan propuesto se desharía de impuestos sobre la nómina y los impuestos sobre el capital y las inversiones. Este cambio podría beneficiar sustancialmente las empresas y los compradores, ya que los precios podrían caer debido a la mayor capacidad de gasto y menores costos de producción.

Los hábitos de consumo mejorarían. Es evidente a partir de la utilización desenfadada de tarjetas de crédito y la crisis de la deuda hipotecaria EEUU se ha vuelto demasiado dependiente del crédito. El impuesto justo pondría fin a este problema, ya que cuanto más se gasta, más se paga. Por otra parte, la gente probablemente sería más proclive a pagar su deuda, en lugar de gastar más.

Eliminación de la Administración Tributaria y de presentación de declaraciones. Ya no se tendrán que presentar declaraciones de los impuestos y el Servicio de Rentas Internas podría convertirse en obsoleto.

Suministrar “Prebates”. El cheque mensual ayudaría a contrarrestar una parte de los pagos de impuestos sobre las ventas de todos los hogares, especialmente para familias cerca y por debajo de la línea de pobreza.

Desventajas.

Las principales preocupaciones incluyen :

La penalización de las clases bajas y medias. Los individuos y las familias que están por encima del nivel de pobreza y se consideran de clase media van a soportar el peso de la carga fiscal para el país. Este es un impuesto progresivo, lo que significa que los ricos pagan más y la clase media y baja pagan menos como porcentaje de sus ingresos.

Aumento potencial de evasión de impuestos. La alta tasa de este impuesto sobre las ventas, llevará a muchos a evadir el impuesto posiblemente a través del comercio y la compra de productos en otros países.

La disminución de los costes globales. Según esta propuesta, la mejor manera de reducir su carga fiscal será gastar menos. Disminuir el gasto no es bueno para cualquier economía capitalista. De hecho, mientras que muchos incentivos fiscales actuales son creados específicamente para impulsar el gasto del consumidor, el impuesto sobre las ventas podría disuadir al consumidor de gastar libremente, perjudicando así la economía.

Eliminación de las deducciones y bonificaciones. Muchas personas obtienen un beneficio significativo de las deducciones de impuestos personales comunes, tales como la deducción hipoteca de una casa, el crédito de cuidado de dependientes, créditos de educación y deducciones y el crédito por ingreso del trabajo, así como la posibilidad de deducir los gastos médicos y gastos de pago de intereses de créditos educativos. El costo de la propiedad de la vivienda podría aumentar de manera significativa para los propietarios que tienen grandes pagos de intereses.

Los ingresos del Estado se harían una carga más grande. Aunque los impuestos federales se eliminarían, los impuestos locales seguirían existiendo y ya no sería deducible del impuesto federal. El efecto sería una gran carga para los residentes de los estados cuyos impuestos de ingresos son altos tal como California.

Demasiada dependencia en el gasto. Paradójicamente, este impuesto depende del gasto, pero al mismo tiempo lo desalienta. Además, ya que muchos individuos ricos invierten por su cuenta y en otros negocios, que pueden estar más motivados para hacerlo en lugar de gastar. Esas medidas podrían beneficiar a la economía global, pero dado que estas actividades (inversión) ya no serían sujetos de gravamen, la carga nacional se desplaza a las clases económicas más bajas.

El aumento de los costos para los inmigrantes. El sistema de verificación “Prebate” (que es como una devolución de impuestos) no incluirá los “no ciudadanos”, aumentando significativamente el costo de vida, especialmente para los inmigrantes de bajos ingresos, residencia permanente y titulares de visado. También podría disuadir de emigrar a los trabajadores extranjeros altamente educados con grandes carreras, tales como médicos, ingenieros y trabajadores del sector tecnológico.

Los opositores a esta propuesta plantean que se disminuiría la carga impositiva sobre la clase alta con ingresos elevados y esta pasaría a la clase media, sin embargo, se plantea que al ser una contribución que tiene por objeto todo el consumo, se ensancharía la base impositiva nacional; este impuesto solo es un proyecto de ley, sin aplicación práctica.

1.1.1.7. PROPUESTA DE PAUL KIRCHHOF (CÓDIGO DE IMPUESTOS FEDERAL EN ALEMANIA).

Fuertemente influenciado e impulsado por la entonces aspirante a la cancillería de la Unión Demócrata Cristiana de Alemania, Angela Merkel, Paul Kirchhof junto con un grupo de colaboradores presentó en el año 2001 (como un borrador) y en 2011, su propuesta final llamada *Bundessteuergesetzbuch* o en español Código de Impuestos Federal, que se caracterizó por el establecimiento de un mínimo personal exento y la aplicación de la tasa del 25% a todas las demás rentas, el texto de dicha propuesta pretende simplificar los impuestos existentes y fusionarlos en un mismo y único texto normativo. (Vega García; 2011, Pág. 3).

Kirchhof, (profesor de la Universidad de Heidelberg), fungió como magistrado del tribunal constitucional alemán durante doce años, influyó de gran manera en la jurisprudencia en materia fiscal y debido a su posición y labor llegó a la conclusión que el sistema necesitaba una reforma de gran calado, pues consideraba a los impuestos

alemanes incomprensibles para un gran porcentaje de los ciudadanos contribuyentes. (Vega García; 2011, Pág. 3).

El Código de Impuestos Federal se estructura en cinco libros: la parte general, impuestos sobre la renta, sobre sucesiones y donaciones, valor añadido y los impuestos especiales. Considera Kirchhof que los restantes impuestos tales como los que recaen sobre el patrimonio o sobre los bienes inmuebles deben ser eliminados.

Características de la propuesta:

➤ La parte general, es informativa en cuanto al contenido del código, establece la normativa que se aplica al conjunto de impuestos, la regulación de las fuentes de derecho, criterios de interpretación, sujetos, así como los principios que rigen a los impuestos. Existe en este proyecto la mención expresa de que la presión fiscal del conjunto de los impuestos no puede superar el 50% de la renta anual. (Vega García; 2011, Pág. 4).

➤ En relación con el impuesto sobre la renta, que es donde se aprecian los cambios más significativos, este afectaría a las personas físicas y jurídicas integrando el impuesto sobre sociedades y el de actividades económicas de aquél país, suprime los beneficios fiscales y elimina las distinciones entre los diferentes tipos de renta. Se establece un mínimo exento y se fija un tipo impositivo del 25%, en el caso de las personas físicas se excluyen de la base gravable los primeros 10,000 euros. (Vega García; 2011, Pág. 4).

➤ El impuesto sobre sucesiones y donaciones se calcula sobre el valor de mercado de los bienes transmitidos; se consideran exentos los primeros 50,000 euros (en general) y 400,000 euros en las transmisiones entre padres e hijos para garantizar el principio de protección a la familia previsto en la constitución alemana. Se establece el tipo impositivo único del 10%. En los casos en los que la herencia se incluya a una empresa se

diferirá el pago del impuesto durante diez años para evitar problemas de liquidez. (Vega García; 2011, Pág. 5).

➤ Por lo que respecta al IVA, Kirchhof propone que este deje de aplicarse en las transacciones entre empresas y se limite únicamente a las operaciones con el consumidor final, se planteó lo anterior en virtud de que con esto pueden limitarse las operaciones fraudulentas. Aunque Kirchhof hizo hincapié en que legislar sobre materia de IVA no compete al legislador alemán, pero la propuesta es extensible al resto de la Unión Europea.

➤ En los impuestos especiales (combustible, electricidad, alcohol y tabaco), sucede algo similar con el tratamiento del IVA, pues corresponderá al legislador europeo establecer modificaciones formales para conseguir mayor claridad.

Paul Kirchhof, como gran conocedor de la legislación tributaria alemana y como ex miembro del Tribunal Constitucional de aquel país, conoce las necesidades de reformar el sistema, aunque en una primera vez encontró dificultades e impedimentos, sobre todo a nivel legislativo y parlamentario, no decayó en su lucha y perseveró hasta conseguir, después de doce años de trabajo, el Código Federal de Impuestos, que si bien no es vigente ni aplicable, se puede considerar un gran ejemplo para los países con sistemas fiscales tradicionales.

Dentro de las dificultades que Kirchhof encontró se puede decir que las principales fueron precisamente el profundo arraigo que tienen las economías europeas occidentales, como la alemana, respecto de la progresividad de los impuestos y el estado de bienestar. Cabe mencionar que la población alemana tiene la percepción, en general, que un impuesto único resulta injusto pues las rentas medias son las que sufrirán la carga y aquellos que perciben una renta más alta se verán beneficiados.

1.1.1.8. APROXIMACIONES

Las anteriores propuestas, si bien son parecidas entre sí, de darse su aplicación (en cualquier país del mundo) tendrían que provocarse profundas reformas estructurales y más que nada sociales. Más adelante se estudiarán a los países que han adoptado un impuesto a tasa uniforme y, en específico, qué cambios han realizado en su legislación para poder aplicarlo; mientras tanto, a continuación se presentan las similitudes que exteriorizan cada una de las propuestas anteriores.

	ROBERT E. HALL Y ALVIN RABUSHKA	ANTHONY B. ATKINSON	LAURENCE JACOB KOTIKLOFF	EDGAR L. FEIGE	ENRIQUE FUENTES QUINTANA Y JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ PÁRAMO	FAIX TAX (IMPUESTO JUSTO)	PAUL KIRCHHOF
DENOMINACIÓN	FLAT TAX	RENDA BÁSICA/IMPUESTO LINEAL	IMPUESTO LINEAL SOBRE EL CONSUMO	IMPUESTO DE PAGO AUTOMÁTICO SOBRE LAS TRANSACCIONES	IMPUESTO LINEAL SOBRE LA RENTA	IMPUESTO JUSTO	CÓDIGO FEDERAL DE IMPUESTOS. (ALEMANIA)
OBJETO	GRAVA SUELDOS, SALARIOS Y BENEFICIOS DE EMPRESARIALES	CONJUGA LA SEGURIDAD SOCIAL CON LA IMPOSICIÓN DE LA RENTA	CONSUMO	GRAVA CUALQUIER TIPO DE TRANSACCIONES REALES O FINANCIERAS	GRAVA TODAS LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS, EXCEPTO EMPRESAS	CONSUMO DE BIENES Y SERVICIOS	GRAVA TODAS LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS, INCLUYENDO EMPRESAS
TASA	19%	40%	23% INICIALMENTE 17% POSTERIORMENTE	ENTRE .34% Y 1.02%	40%	23%	25% PARA LAS RENTAS EN GENERAL Y 10% PARA SUCESIONES Y DONACIONES.
SUJETOS OBLIGADOS	PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS, SIN IMPORTAR EL RÉGIMEN	PERSONAS FÍSICAS	TODOS LOS CONTRIBUYENTES CONSUMIDORES	TODOS LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN TRANSACCIONES DE CUALQUIER TIPO	SOLAMENTE APLICA A LAS PERSONAS FÍSICAS	TODOS LOS CONSUMIDORES	PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS, SIN IMPORTAR EL RÉGIMEN
DEDUCCIONES	DEDUCCIÓN DE CARÁCTER PERSONAL (NÚM. DE DEPENDIENTES ECONÓMICOS), GASTOS, INVERSIONES, ADQUISICIÓN DE SERVICIOS, SALARIOS EROGADOS, PENSIONES, SEGURIDAD SOCIAL.	SE ELIMINAN	EXISTE UNA DEDUCCIÓN REEMBOLSABLE QUE DEPENDE DEL NÚMERO DE HIJOS DE LA RENTA QUE INGRESA EN EL HOGAR	NO EXISTEN	ELIMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES PARA LOS RÉGIMENES PREFERENTES, SUBSISTIENDO LAS DEDUCCIONES DE CARÁCTER PERSONAL	NO EXISTEN, SIN EMBARGO SE FIJA UN NIVEL DE POBREZA Y QUIENES LO REBACEN PODRÁN SER ACREEDORES A UN REINTEGRO MENSUAL POR LO CONSUMIDO.	NO EXISTEN, PERO SE ESTABLECE UN INGRESO MÍNIMO EXENTO. EN LAS SUCESIONES SE ESTABLECEN TAMBIÉN MÍNIMOS EXENTOS.



A modo de breve y anticipada conclusión, se puede acotar que lo que proponen estos autores es algo muy sencillo: el establecimiento de un impuesto sobre la renta (o sustituto), que sea tan fácil de pagar y de recaudar que no genere mayores dilaciones en su fiscalización, así como en su gestión, siempre velando por la seguridad jurídica de los contribuyentes, atendiendo al principio de comodidad, (pro) economía, austeridad y simplificación administrativa. Sobre el tema, Adam Smith establece cuatro causas que pueden generar que un impuesto sea antieconómico:

“ ...

1. *La exacción o cobranza de un impuesto que requiere gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo.*
2. *Si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse, y acaso arruinarse enteramente, alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho...*
3. *... se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionando por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deje vencer por ella.*
4. *... si se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso o constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria”. (Smith; 1978, Pág. 411).*

Por lo que se vislumbra necesario, como lo estima Arrijo Vizcaíno, que la obra de Adam Smith sirva de guía e inspiración a las “*modernas normas jurídico – tributarias*”, a pesar de que muchos de sus detractores lo han calificado de individualista, liberal, capitalista, desarrollista, reaccionario entre otras cosas. (Arrijo; 2007, Pág. 234). Sin embargo en la actualidad, existen muchos factores que estancan y paralizan ciertas políticas públicas y económicas, entre ellos principalmente, la alternancia política, no solo en México, España, sino en todo el mundo, los conflictos de carácter social, la coyuntura económica que se vive a nivel global, temas que se abordarán con amplitud ulteriormente.

1.1.2. EL IMPUESTO A TASA UNIFORME EN CONTRASTE CON LOS IMPUESTOS PROGRESIVOS.

Por principio de cuentas, es menester establecer que la gran diferencia entre los impuestos a tasa uniforme y los impuestos progresivos, lo es el tipo impositivo que se aplica a la base imponible, dependiendo y adecuándose al tipo de persona o individuo que tributa en función del ingreso que percibe, es decir, en el Impuesto a Tasa Uniforme, como se observó anteriormente, solamente se permiten pocas deducciones (personales, familiares y las que por razón de la actividad económica se permiten) y un porcentaje exento, y a partir de ahí cualquier excedente de este mínimo exento será gravado a una tasa impositiva ya sea de 17%, 28% ó 40%, es decir, si tenemos a un par de individuos, ambos asalariados, el primero con la calidad de Jefe de Departamento de una empresa X con un sueldo de \$15,000.00 USD elevados al año, y al segundo catalogado como personal operativo de la misma empresa, con un sueldo de \$7,500.00 USD anuales, (sin deducción alguna) a ambos se les aplicaría una tasa hipotética del 20%, pagando el primero \$3,000.00 y el segundo, \$1,500.00.

Por su lado, en los impuestos progresivos se toman en cuenta los tramos tarifarios a los cuales, dependiendo del ingreso y de las deducciones que se tengan, se les va aplicar

una serie de tasas que en función de la medida del ingreso, pueden ser menores o mayores, cumpliendo fehacientemente con el principio de equidad vertical al que se ha hecho referencia anteriormente, no como en el anterior ejemplo, que se aplica una misma tasa a un ingreso mayor y a un ingreso menor.

Ahora bien, en los impuestos progresivos permean unos principios, que rigen y predicen el actuar de la gestión tributaria de un Estado, en este caso México; la medida económica de los individuos está intrínsecamente relacionada con éstos, pues depende de su capacidad contributiva o la carga tributaria, con la que un Estado solventará sus gastos públicos, y es necesario que el Gobierno no extralimite o abuse de su ejercicio, pero a su vez necesita hacer eficientes y agilizar los métodos de recaudación, si no se verá rebasado por sus necesidades.

La progresividad global que se introduce en un sistema fiscal, viene directamente relacionada con dos propósitos intrínsecamente traspuestos: uno es la aspiración a la redistribución de la renta y otro es el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales; ambos pueden conseguirse a través de la tributación diferenciada, atendiendo a características personales o circunstancias de lugar. Premisa que se eleva a rango constitucional, al menos en México y en España, y que da lugar a los principios de proporcionalidad, progresividad y equidad³.

Establecido esto, se estima necesario puntuar lo que la doctrina y la jurisprudencia han instituido alrededor de los principios de proporcionalidad, equidad y progresividad.

Arturo de la Cueva, en su obra Derecho Fiscal, establece lo siguiente:

“Estimamos que la proporcionalidad, de manera abstracta y general, implica una relación de magnitud entre dos extremos que, aplicada a otros, conserva la misma escala. En función de lo anterior, hablamos de una proporcionalidad aritmética y de

³ Dichos principios se concentran en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978.

una geométrica, las cuales, si bien en diferentes parámetros, guardan la misma relación entre cada unidad o entre cada conjunto de unidades. Ahora bien, comentamos lo anterior en función de la progresividad, la cual, amén de diferir de la proporcionalidad, toda vez que la relación de escala no es la misma entre cada unidad del conjunto o entre cada conjunto de unidades, tiene gran presencia en la tributación, particularmente en el ISR”. (De la Cueva; 2007, Pág. 222).

Por su parte Adam Smith, establece lo propio:

“Los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado...En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasiona el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia”.

Adolfo Arrijo Vizcaíno, expone su punto de vista, y a su vez establece las condiciones de la proporcionalidad, en materia de leyes fiscales:

“ ...

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

“A) Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica.

B) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado.

C) Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.” (Arriola, 2007, Pág. 358).

Narciso Sánchez Gómez:

“...pague el que más gana o tiene más bienes, que pague menos el que tiene ingresos menores, y que no pague nada el que no tiene que aportar al fisco”. (Sánchez, 2008, Pág. 149).

Juan José Hinojosa Torralvo:

“La progresividad viene entendida en esta sede como una concreción de la igualdad, y también como una forma de calibrar el alcance de la capacidad económica. La dificultad de ordenar todos los tributos de un sistema de modo progresivo hace que tal carácter se predique del sistema tributario en su conjunto. Esta idea viene avalada por el artículo 31.1 CE, que habla precisamente de «sistema tributario justo»: su consecución será, pues, un objetivo del entero ordenamiento, que debe estructurarse en forma tal que aquella sea alcanzable. Este postulado sigue siendo, a pesar de su reconocimiento constitucional, demasiado abstracto y poco operativo...”.

Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, Casado Ollero:

“El art. 31 CE exige que la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se realice a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. A su vez, el art. 40.1 del citado texto, dispone que “los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. La progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente

recaudatorios, como puede ser la distribución de la renta o cualquier otro previsto. Por imperativo constitucional, tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad”.

Así, se habla de proporcionalidad cuando existe relación de magnitud entre dos extremos, es decir, aplicada en materia tributaria, puede expresarse que son los tramos a través de los cuales se va a determinar la tasa con la que se va a realizar el pago provisional y/o declaración anual a realizar en el mes de que se trate; en México, existe un complejo sistema para determinar el impuesto a pagar en pago provisional y declaración anual (qué es básicamente lo mismo), que más adelante se detallará.

De la Cueva habla de un matiz de proporcionalidad que debe interesar a fin de entenderla, refiere que debe existir una proporción entre los ingresos de los contribuyentes y su carga fiscal, individual o grupalmente considerada. Asimismo, arguye que: *“quien recibe más ingresos debe soportar un gravamen fiscal mayor, en relación con cualquier otro contribuyente que tenga menores percepciones.”* (De la Cueva; 2007, Pág. 222).

La Suprema Corte de Justicia de México, ha establecido diferentes criterios de carácter jurisprudencial respecto de los principios mencionados, entre los cuales se aprecian con mayor importancia, los siguientes:

Jurisprudencia 3ª. /4/91, visible en la página 60, del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, febrero de 1991, octava época, del tenor siguiente:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

*La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el **primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de***

los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.”

Jurisprudencia No. 388 038, visible en la página 52, del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, séptima época, del tenor siguiente:

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

Es del caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la trasmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, de consiguiente es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia del impuesto, al través del pago de una prestación incondicionada. Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales. La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. El límite constitucional, a la facultad del legislador para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativa, es no acabar, jamás destruir la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico. Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en bien de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en el empleo de sus miembros, única forma de lograr, para éstos, un mejor equilibrio social y un bienestar económico.”

Jurisprudencia del Pleno No. 232 309, visible en la página 113, del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, séptima época, del tenor siguiente:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 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 debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, 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 pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

El Máximo Tribunal de México, establece básicamente, que la proporcionalidad radica en que los deudores tributarios deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar justa y adecuadamente, una parte de sus ingresos; mientras que la equidad, establece la igualdad que debe prevalecer de todos los individuos ante una misma ley tributaria, es decir, recibir un tratamiento idéntico en lo que respecta a la hipótesis de causación, y las circunstancias particulares que pueden hacer “diferencia” entre los mismos.

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana establece que para que un impuesto no sea indebido, ilegal y esté sujeto a voluntades superiores del Estado como acreedor originario soberano, es indispensable que los tributos sean proporcionales y equitativos, con lo cual quedaría limitada la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales, concluyendo que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto en proporción a su capacidad contributiva real.

Por lo que ahora, en un ejercicio comparativo y demostrativo de los anteriores ejemplos, a continuación se muestran un par de tablas; la primera reseña cómo se calcula la declaración anual a partir del método inserto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta mexicano, para las personas físicas que perciben salarios, sueldos y asimilables a salarios, ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por la enajenación de bienes, por la adquisición de bienes, por intereses, ingresos por dividendos y en general por ganancias distribuidas por las personas morales y por los demás ingresos que llegasen a tener las personas físicas, cabe resaltar que las personas morales, al menos para el ejercicio 2013, pagarán el impuesto calculado a una tasa del 30%; mientras que por la segunda se explica el caso español.

Límite inferior 1	Límite inferior 2	Límite Superior	Cuota Fija	% para aplicar sobre el excedente del límite inferior 1	Subsidio al empleo
\$	\$	\$	\$	%	\$
0.01	0.01	496.07	0.0	1.92	407.02
496.08	496.08	1,768.96	9.52	6.40	407.02
496.08	1,768.97	2,653.38	9.52	6.40	406.83
496.08	2,653.39	3,472.84	9.52	6.40	406.62
496.08	3,472.85	3,357.87	9.52	6.40	392.77
496.08	3,537.88	4,210.41	9.52	6.40	382.46

4,210.42	4,210.42	4,446.15	247.22	10.88	382.46
4,210.42	4,446.16	4,717.18	247.22	10.88	354.23
4,210.42	4,717.19	5,335.42	247.22	10.88	324.87
4,210.42	5,335.43	6,224.67	247.22	10.88	294.63
4,210.42	6,224.68	7,113.90	247.22	10.88	253.54
4,210.42	7,113.91	7,382.33	247.22	10.88	217.61
4,210.42	7,382.34	7,399.44	247.22	10.88	0
7,399.43	7,399.45	8,601.50	594.24	16	0
8,601.51	8,601.51	10,298.35	786.55	17.92	0
10,298.36	10,298.36	20,770.29	1,090.62	21.36	0
20,770.30	20,770.30	32,706.83	3,327.42	23.52	0
32,736.84	32,706.84	En adelante	6,141.95	30	0

Ahora bien, al respecto es visible como se materializa la proporcionalidad, al establecer rangos y tarifas en diferentes segmentos; por ejemplo, se observa que para una persona que tiene un ingreso entre \$8,601.51 y \$10,298.35, tendrá que aplicársele una tasa del 17.92%, sin concederle el derecho del subsidio al empleo.

8,601.51	8,601.51	10,298.35	786.55	17.92	0
----------	----------	-----------	--------	-------	---

Por otro lado, una persona que tiene ingresos entre \$496.08 y \$1,768.96, se le aplicará la tasa del 6.40, por lo que, proporcionalmente, se le grava en menor cantidad respecto del que gana entre \$8,601.51 y \$10,298.35, a este principio se le llama progresividad de los impuestos.

496.08	496.08	1,768.96	9.52	6.40	407.02
--------	--------	----------	------	------	--------

Valdría la pena decir que un sistema fiscal progresivo es aquél que reduce las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva, permite un trato diferencial en relación con los contribuyentes de mayor ingreso, de manera que éstos aportan más al Estado, debido a la mayor contribución a la que están obligados; la finalidad de esto es que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. (www.gerencie.com/principio-de-progresividad-tributaria.html.; abril de 2013).

De lo anterior podemos colegir que existen tres sistemas fiscales de este tipo, los regresivos, los neutros y los progresivos. Los primeros son los que aumentan gradualmente las diferencias relativas entre los contribuyentes, los segundos son donde éstas se conservan o donde son inexistentes y las terceras donde se aminoran, es decir, que pague más, el que más percibe.

De la misma manera, es preciso aludir la mecánica o fórmula, con la que se calculará el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas en México, misma que puede parecer sencilla, pero en realidad es más compleja de lo que aparenta, y sinceramente no es un tema que se incluya en la educación básica de este país.

$$\begin{array}{r}
 \text{INGRESOS TOTALES} \\
 - \\
 \text{INGRESOS EXENTOS Y DEDUCCIONES O GASTOS} \\
 - \\
 \text{LÍMITE INFERIOR 1} \\
 = \\
 \text{EXCEDENTE} \\
 * \\
 \% \text{ PORCENTAJE SOBRE EL EXCEDENTE} \\
 = \\
 \text{IMPUESTO MARGINAL} \\
 + \\
 \text{CUOTA FIJA} \\
 - \\
 \text{SUBSIDIO ACREDITABLE} \\
 = \\
 \text{IMPUESTO TOTAL A CARGO}
 \end{array}$$

A lo anterior, tendríamos que agregar el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto al Valor Añadido, Impuestos Locales lo que en suma resulta una verdadera complicación, como bien se expondrá en capítulos posteriores.

Siguiendo en la misma línea, en el caso de España se aplica una fórmula visible en la Ley que se estructura de la siguiente manera, para el ejercicio 2012, en el rubro de salarios:

TRAMOS IRPF 2012 ESPAÑA				
BASE IMPONIBLE €		PORCENTAJES		
DE	HASTA	RETENCIÓN	ADICIONAL	TOTAL 2012
0.0	17,707.00 €	27%	.75%	27.75%
17,707.00 €	33,007.00 €	28%	2%	30.00%
33,007.00 €	53,704.00 €	37%	3%	40.00%
53,704.00 €	120,000.00 €	43%	4%	47.00%
120,000.00 €	175,000.00 €	44%	5%	49.00%
175,000.00 €	300,000.00 €	45%	6%	51.00%
300,000.00 €	-----	45%	7%	52.00%

El porcentaje a aplicar está en función de los ingresos obtenidos y de las deducciones que se aplicaron a la base gravable, por lo que dependiendo si un contribuyente se ubica en determinado tramo tarifario, de los siete que contiene la anterior tabla, aunado a la tasa adicional, dará como resultado el impuesto a cargo. Hay que enfatizar que los porcentajes de retención no se aplican directamente sobre el salario, sino que deben aplicarse sobre la base liquidable, que básicamente es el salario menos las deducciones permitidas por la ley.

Enseguida, se muestra la tabla de deducciones personales permitidas para el ejercicio 2012.

SITUACIÓN FAMILIAR	Número de Hijos		
	0	1	2 o más
Soltero, viudo, divorciado o separado	0	13,662	15,617
Con Cónyuge (ingresos de éste <1500 euros al año)	13,335	14,774	16,952
Otros	11,162	11,888	15,519

Tomando en cuenta que los dos anteriores ejemplos tratan solamente sobre el cálculo de los sueldos y salarios, se puede advertir que en ambos casos, aunque sea el régimen más sencillo de declaración, tienen una mecánica que no todos los ciudadanos tienen el tiempo de aprender o de llevar a cabo. Asimismo, se puede observar la gran cantidad de legislación con la que cuentan ambos países, y que para la mayoría de la población resulta difícil interpretar, pueden llegar a ser colecciones muy voluminosas y estorbosas.

Con lo anterior se pretende demostrar el pragmatismo que envuelve al pago de un Impuesto a Tasa Uniforme, siendo factible que cada persona, sin realizar trámites engorrosos y burocráticos, esté en la posibilidad de pagar por ellas mismas sus impuestos a cargo y no a través de algún gestor; lo anterior no significa que el mundo de la contabilidad se acabe y que gran parte de los contadores se queden sin empleo, al final siempre habrá quien necesite asistencia en ese aspecto financiero, siendo las empresas, chicas, medianas o grandes, las que más ocupen sus servicios.

Por último, los impuestos con tasa uniforme sobre la renta de las personas, tienen un carácter progresivo, en una esencia mínima; esto debido a que cuentan con una exención básica, independientemente de que con el manejo de una tasa única se pueda incrementar el promedio de la tasa impositiva del impuesto; de tal modo, el tema más relevante cuando se adoptan estos impuestos, es verificar si son más o menos progresivos que el esquema fiscal que sustituye. (Keen et. al: 2006, Pág. 97)

1.1.3. ARMONIZACIÓN FINANCIERA EN UN MUNDO GLOBALIZADO E INCIDENCIA EN LA COMPETENCIA ECONÓMICA.

Actualmente el mundo atraviesa una coyuntura de carácter económico que inició en el año de 2008 (incluso en los años 2001 y 2002) con la explosión o colapso de la burbuja inmobiliaria en los Estados Unidos, la quiebra de cuatro importantes bancos y la cuasi-nacionalización/quiebra de otras empresas más (como General Motors), hacen pensar nuevamente en la intervención de los gobiernos en el libre mercado, que es tan vasto como el planeta mismo; la reestructuración de la utopía europea y la intervención de sus grandes potencias con la intención de rescatar la magnitud de lo que algún día fue, implantación de medidas de austeridad y la posibilidad de reducir todas las ayudas que en su momento se otorgaban.

Los países cuyos gobiernos son de izquierda o socialistas, llaman a estos eventos como la caída del capitalismo, aprovechando, en su momento, la oportunidad para deshonorar todo lo que representa éste; el Presidente de los EEUU, Barak Obama, se enfrentó con un gran problema al principio de su gestión en 2009, pues tuvo la difícil tarea de estabilizar el “barco” económico de la potencia por antonomasia a nivel mundial, salvando entidades financieras y automotrices, aportando fondos para que subsistieran y no tuvieran que acogerse a la Ley de Quiebras de ese país.

Por un lado, se tienen a estos países capitalistas rescatando bancos y meciendo la bandera del libre mercado, gobiernos democráticos cuya premisa es crear un fuerte Estado de Derecho, propugnando el liberalismo comercial, sin que este liberalismo llegue a un anarquismo, donde los participantes de dicho mercado respeten las reglas, pues precisamente ese es el propósito del gobierno en el libre mercado: supervisar a los participantes sin que se vulneren las leyes establecidas. Y por otro lado, tenemos a estos países socialistas o de izquierda, con culturas e ideologías contrarias a la cultura occidental;

que se caracterizan por ser dictaduras, manejadas por militares, donde la mayoría de las empresas son propiedad del Estado (así como sus rendimientos).

Sin embargo, para efectos de este tema de investigación solo son factores de estudio y de influencia, sobre el mercado en general, la productividad, el crecimiento y el grado de competencia que logren; para ello es imperativo acotar que un claro establecimiento de leyes que puedan ser respetadas por los grupos privados y la oportuna intervención del gobierno son esenciales para que un país alcance su crecimiento esperado, sea competente y productivo con el resto de sus vecinos, dependiendo de su radicación. Estos logros solo pueden conseguidos, a través de una estabilidad económica sólida; que es definida por el Banco Central de Sudáfrica como: *“...es la ausencia de datos macroeconómicos producidos por alteraciones en el sistema de intercambio financiero entre familias, empresas y entidades de servicios financieros...se manifiesta de tres formas: -a través de una infraestructura regulatoria efectiva, -mercados financieros efectivos, y, -instituciones financieras sólidas.”*. (Narrillos; 2004, Pág. 7).

A nivel mundial, quien se encarga de la promoción de la estabilidad económica, es el Fondo Monetario Internacional; sus propósitos fundamentales se basan en evitar crisis financieras, fluctuaciones en la actividad económica, evitar una inflación elevada, manejar los tipos de cambio y los mercados financieros, pero con la premisa de que un Estado debe manejar un cierto grado de inestabilidad, todo con el propósito de realizar los cambios estructurales necesarios. A esto se le denomina economía dinámica, pues los gobiernos deberán minimizar la inestabilidad, al aumentar la capacidad del sistema económico para aumentar los niveles de vida a través del aumento de la productividad, eficiencia y empleo; por eso, ha quedado de manifiesto que las naciones que tienen mayor crecimiento, un mejor nivel de empleo y una menor inestabilidad económica son aquellos que aplican sólidas políticas macroeconómicas (fiscales), desarrollan y promueven instituciones económicas y financieras solventes, recogen, verifican y distribuyen información económica de gran calidad y aplican reglas de buen gobierno (good governance). (Narrillos; 2004, Pág. 7).

Efectivamente, la creación de una “infraestructura regulatoria efectiva”, no significa realmente tener tratados voluminosos de la teoría fiscal, leyes ininteligibles, sobre proteccionistas y sistemas financieros amañados; tal es el caso de México y su marco jurídico, en el cual se habla de una justicia fiscal, de un acceso efectivo a la justicia y la desaparición de los regímenes fiscales preferentes; sin embargo, el mismo marco jurídico plantea las condiciones para que se lleven a cabo injusticias entre los contribuyentes, tal y como lo refiere Carlos Elizondo Mayer-Serra, investigador del Centro de Investigación y Docencia Económica de México (CIDE), que lo denomina “Negocio del Amparo Fiscal”: *“Un sistema que pone excepciones por todos lados estará permanentemente en litigio judicial y político para quedar del lado de los privilegios o para evitar que tu competidor tenga ese privilegio, por eso, un sistema más simple sería mucho más equitativo y fácil de administrar”*. (Mayer-Serra; 2009, Pág. 377).

Se plantea lo anterior pues, ciertamente, el marco jurídico mexicano pone de manifiesto una protección única para las empresas y los grandes contribuyentes al haber establecido el amparo en materia tributaria y con el famoso principio de relatividad de las sentencias (Fórmula Otero), la cual predica de la siguiente manera: *“La sentencia que pone fin al juicio de amparo solo produce efectos individuales o particulares a los sujetos que han promovido el juicio, Aquellos que se encuentren en situaciones análogas no se podrán beneficiar de la sentencia en tanto no soliciten el amparo.”* (Artículo 73 de la Ley de Amparo de 3 de abril de 2013). Es decir, si una empresa promueve Juicio de Amparo indirecto en contra de la sola entrada en vigor de una ley que ésta estima violenta sus garantías individuales, y seguida la secuela procesal, se gana el amparo al fisco, como consecuencia la ley tildada de inconstitucional no podrá ser aplicada a esta empresa promovente, y al resto de sus competidoras sí, al no promover el juicio de amparo pues no cuentan con los recursos necesarios para hacerse de los servicios de un gran bufete de abogados especializados, ante ello se considera que el marco jurídico mexicano puede llegar a lacerar la competencia de libre mercado, esto es, **al hacer justicia se crea una injusticia**.

Robusteciendo con la siguiente tesis del Pleno No. 258163, visible en el Semanario Judicial de la Federación, primera parte XLVII, sexta época, página 38:

“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.

*El Poder Judicial si está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. **Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo.**”*

Lo anterior es resultado de una extensa interpretación de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, mismos que se han abordado con anterioridad, pues éstos al estar fuera de la parte dogmática de la Constitución Federal no deberían ser considerados como las anteriormente denominadas garantías individuales, a pesar de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México a principios de la década de los setenta determinó que sí debían entenderse como garantías individuales dentro la parte dogmática de la Carta Magna. No es óbice que el Poder Judicial de la Federación, siempre estará en el centro de atención por las resoluciones que ahí se toman, en todas las materias, pero a pesar de todos los asuntos que ahí se ventilan, especialmente los de materia fiscal, el mismo sistema no estaría inundado de casos siempre de las mismas empresas, si en primer lugar no se hubiera determinado la procedencia del juicio de amparo en contra de la violación de los principios de proporcionalidad y equidad, pues no corresponde al poder judicial pugnar con la política tributaria, basta que globalmente, y en

concordancia con los poderes de la nación, se instituya “un sistema más simple, más equitativo y más fácil de administrar”.

Sirve de apoyo la tesis jurisprudencial del Pleno número 232308, visible en el Semanario Judicial de la Federación, 187 – 192 primera parte, séptima época, página 111:

“IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

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

Es innegable que si estuviésemos frente a un sistema legislativo más rígido lo anterior no se suscitaría, pues indubitablemente debe existir un respeto entre los poderes de la Unión, no solo en materia tributaria sino en materia de todas las políticas públicas implementadas; de su aplicación y de su constitucionalidad no se estima viable que sean “calificadas”, no obstante, puede ser establecido un tipo de filtro para que tanto las leyes,

reglamentos, decretos, políticas públicas, puedan ser revisadas por un órgano del Poder Judicial para que esto no suceda, es decir, antes de la aplicación de uno de los mencionados pueda realizarse una especie de dictamen (legislación negativa), para llevar a cabo los cambios necesarios, con anterioridad a su aplicación y no afectar intereses de la colectividad a posteriori.

Tal es el caso de los Estados Unidos, pues en contraste con el sistema jurídico mexicano, su constitución incluye un principio equitativo en materia tributaria pero su Corte Suprema ha establecido que ese principio únicamente opere para casos fundamentales, cuando exista una violación flagrante de la constitución, pues afirma la Corte que no le corresponde hacer la política tributaria, pues esas son funciones exclusivas del poder ejecutivo y del legislativo; en base a lo anterior, es constitucional imponer a un segmento de industria o comercio un elevado rango de impuestos, o por el contrario, otorgar exenciones a cierto grupo de personas o individuos si así lo determinan los poderes ejecutivo o legislativo. (Mayer-Serra; 2009, Pág. 355).

Mayer-Serra, realiza una traducción propia de la jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos, del caso Carmichael v. Southern Coal&Coke Co., 301, 495, 512, 1937 (Mayer-Serra; 2009, Pág. 355):

“ ...

En las decisiones sobre protección equitativa, esta Corte ha enfatizado que las opciones de política económica y social incorporadas en la legislación tributaria no deben ser alteradas con ligereza. Las clasificaciones legislativas que no atentan contra derechos fundamentales o discriminan por razones de clase deben mantenerse si están relacionadas racionalmente con un propósito gubernamental legítimo. En materia de imposición, aún más que en otros ámbitos, la Corte ha sostenido que las legislaturas necesariamente poseen la más amplia libertad de clasificación. Si una legislatura concluye que “el interés público se ve beneficiado” al cobrar un impuesto diferencial, “a un negocio puede no cobrarse un impuesto y al otro sí, con el fin de promover al primero o para restringir o suprimir al segundo...”

Una legislatura no viola los requisitos de protección equitativa al adoptar un régimen que obligue a un segmento industrial al pago de impuestos aun cuando exenta a otros “negocios semejantes”.

Por lo tanto, es claro y evidente que la Corte Suprema de los Estados Unidos crea una línea de respeto o límite jurisdiccional hacia las funciones legislativas del Congreso de aquél país, procurando vigilar el espíritu de la ley al emitir la sentencia en casos ciertamente excepcionales; no se pierde de vista que los derechos individuales son de gran importancia para la consecución del estado de derecho de un Estado; no obstante, en este caso, las necesidades de la colectividad son superiores a los intereses de unos cuantos.

En otra vertiente, es factible considerar que la competencia económica y la regulación financiera de un Estado no son conceptos análogos, pero sí conceptos afines, pues mucho depende la eficiencia del segundo para el desarrollo del primero, por ejemplo, la idealización de un mercado donde se lleve a cabo competencia moderadamente perfecta (manejado más bien como una utopía), bajo el siguiente argumento: La existencia de un mercado donde concurren un gran número de compradores y vendedores, con una libertad total de establecimiento; aunado a los siguientes supuestos (www.economia48.com; abril de 2013):

- La existencia de numerosos compradores y vendedores, individualmente irrelevantes para influir sobre los precios, cada uno con una pequeña fracción del mercado. (atomicidad del mercado).
- No existan razones objetivas para preferir el producto de uno u otro vendedor, siempre que se trate del mismo género o artículo. (Homogeneidad del producto).
- Quien quiera convertirse en productor pueda hacerlo sin ninguna dificultad y sin que nadie se lo impida. (Libertad de entrada a la industria).

- Todos los participantes en el mercado tienen un conocimiento completo del mismo. (Información perfecta).

- Los factores productivos pueden trasladarse de una actividad a otra o de un lugar geográfico a otro con toda facilidad. (Perfecta movilidad de los factores productivos).

- Los productores procuran maximizar su beneficio y los consumidores su utilidad o satisfacción. (Supuesto de conducta racional).

Ahora bien, la determinación de la competencia internacional de un país, viene condicionada con sus características competenciales internas, es decir, la rentabilidad que pueda obtener una empresa en relación con la ley de la oferta y la demanda, las características cualitativas de los bienes y servicios que ofrece y la utilización de las técnicas de producción de vanguardia, obviamente economizando en todos sus aspectos desde la toma de decisiones del Gobierno Corporativo, hasta la ejecución de las órdenes del personal operativo. Una empresa es competitiva cuando tiene la posibilidad de ofrecer sus bienes y servicios a precios asequibles para los consumidores, y derivado de las ventas de estos bienes y servicios pueda obtener un rendimiento con el capital invertido, para así iniciar nuevamente el proceso de producción.

De lo anterior depende lo que un país pueda ofrecer respecto a lo que se estableció anteriormente, de una *infraestructura regulatoria efectiva*, es decir, un sistema en materia impositiva en donde se respeten las reglas entre los consumidores y exista igualdad en el mercado para competir, a su vez se incentive la inversión de las empresas extranjeras, se dé la exención de impuestos a las empresas que contraten a jóvenes en su primer empleo y aquellas que utilicen tecnología verde, es decir, que haga el mínimo daño al planeta a través del desarrollo sostenible. De lo contrario, como lo maneja Durán Cabré, se puede dar la



movilidad de los capitales imponibles a otro país por distorsiones en el funcionamiento de la economía y representar una importante pérdida de recaudación (Durán Cabré; 2002, Pág. 68); en la misma idea, Vito Tanzi argumenta lo siguiente:

- El consumo ya no se limita al país donde reside el contribuyente, de forma que mediante comportamientos oportunistas ciertos países pueden atraer a consumidores de otros países y aumentar así su recaudación.
- Los factores de producción de un país pueden desplazarse fuera del mismo ante tipos impositivos demasiado elevados.
- Los residentes de un país pueden encontrar ventajoso ahorrar en otro si los tipos impositivos son menores y no se intercambia información. (Tanzi; 1995).

Así pues, un aspecto que se viene dando en los últimos años y que está íntimamente relacionado con el nivel de competencia de un país es la armonización fiscal; en este caso se abordará la situación de la unión europea; esta es provocada por la convergencia en los sistemas fiscales, es decir, se van estableciendo parámetros respecto de las políticas financieras y fiscales a nivel de un grupo de países, o bien se establecen normativas para homogeneizar los procesos o protocolos para el trato de la información financiera, con el objetivo único y establecido de no introducir factores que afecten la competitividad en el mercado interior de aquél continente.

Conviene hacer notar que es una facultad absolutamente inherente a los Gobiernos Nacionales de los países miembros de la Unión Europea, el establecer los tipos de los Impuestos de Sociedades, Sobre la Renta, Ahorro, Plusvalías etcétera. Puesto que la Unión Europea solo se limita a vigilar estas determinaciones para que sean justas en el conjunto de la misma unión y no se obstaculicen los objetivos de creación de empleos, circulación libre

de mercancías y personas, y que los servicios y capitales de la Unión no favorezcan a las empresas de un determinado país en detrimento de las de otro.

Para esto es necesario precisar como antecedente inmediato, que en el antiguo Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, vigente hasta el primero de diciembre de 2009, establecía como objeto de la “armonización fiscal” solamente la imposición indirecta, mismo que se recoge en el artículo 93 de dicho tratado (relacionado con el artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea)⁴.

Una vez establecidos estos antecedentes, también se podría establecer el término acuñado por el Consejo Europeo sobre “*aproximación de legislaciones*”, recogido en el referido Tratado en los artículos 3, inciso h) y 94⁵.

⁴ Artículo 2.

La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 4, un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un alto nivel de empleo y de protección social, la igualdad entre el hombre y la mujer, un crecimiento sostenible y no inflacionista, un alto grado de competitividad y de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros.

...

Artículo 93

El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14.

⁵ “Artículo 3.

1. Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado:

...

h) La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común.

Artículo 94.

El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

Ahora bien, es posible advertir que si bien no se habla específicamente de un ámbito fiscal, bien se pueden advertir dos aspectos relevantes para el fin de la armonización:

- A) *La aproximación de las legislaciones nacionales en la medida necesaria para el funcionamiento del mercado común:* Establece que a partir de que los Estados miembros ceden un poco de la soberanía (a pesar de su rechazo) para el establecimiento de un ente supranacional, tal y como lo es la Unión Europea, y asimismo instauraron un mercado común, entonces resultó necesario e imperioso armonizar y homogeneizar las “reglas del juego”, y decretar normativas.

- B) *El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales:* Esto se puede considerar como el fundamento legal de las Directivas del Consejo, los medios y las bases jurídicas de las cuales se parte para verificar la armonización en materia impositiva indirecta.

De la misma forma, su puede encontrar su cimiento de los artículos 90 a 97 del Tratado Constitutivo, específicamente en el Título IV, “*Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones*”, actuando bajo los principios de no discriminación y libre circulación de mercancías en al ámbito comunitario.

Actualmente podemos hablar de una armonización fiscal en la Unión Europea, como un ideal que estableció su Tratado Constitutivo, y se ve reflejado obviamente, en el presente Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prevé disposiciones fiscales específicas; sin embargo, a nivel europeo se requiere del voto unánime del Consejo para la adopción de normas comunes en materia de fiscalidad directa e indirecta. Y si bien se ha alcanzado un nivel mínimo de armonización, no puede hablarse de un proceso finalizado, puesto que Europa tiene que luchar en coordinar los regímenes fiscales de los países miembros para evitar modificaciones no concertadas que introduzcan factores de competencia entre las políticas fiscales nacionales, situación que podría perjudicar al

mercado interior. (www.europa.eu/legislation_summaries/glossary7taxation_es; mayo de 2013).

Respecto a la cuestión concerniente a la unanimidad del Consejo Europeo, sobre la toma de decisiones en materia fiscal, Carrasco Parrilla argumenta que se está ante un derecho de veto encubierto por parte de los Estados miembros, que retrasa y paraliza las propuestas de Directivas presentadas por la Comisión al Consejo. Es decir, Carrasco Parrilla replica citando a Falcón y Tella, la paradoja que se da en otros ámbitos en los que es suficiente la mayoría cualificada y se adoptan las medidas propuestas, pues la posibilidad de que un Estado se vea en minoría en el Consejo, dé paso a la negociación. (Carrasco Parrilla; 2011, Pág. 8). A su vez, propone eliminar la toma de decisiones unánime por parte del Consejo, y en su lugar establecer la mayoría calificada para facilitar esta toma de decisiones; no obstante, es difícil que los países “permitan” que otras naciones acepten sistemas fiscales (haciendo referencia de las naciones que conforman el Consejo) diseñados por otras, así que para no traspasar los límites que el mismo mercado impone, se han instituido cuatro libertades para regular el actuar de los Estados miembros: libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. (Carrasco Parrilla; 2011, Pág. 10)

Por su parte, los alcances que se han obtenido en esta materia son respecto de la competencia de la imposición indirecta, al haberse pactado un tasa del 20% del Impuesto Sobre el Valor Añadido, sobre todos los productos, salvo las exenciones y autorizaciones especiales. Igualmente, se han abordado tres ámbitos para controlar los efectos perjudiciales de la competencia fiscal, a saber: el Impuesto Sobre Sociedades, la fiscalidad de los rendimientos del ahorro y la imposición sobre los cánones entre sociedades. (www.europa.eu/legislation_summaries/glossary/tax_harmonisation_es; mayo de 2013).

Por lo que atañe al Impuesto al Valor Agregado intracomunitario, existen Directivas y Reglamentos a nivel europeo que hacen más asequible la ayuda, asistencia mutua y cooperación entre los estados miembros en materia de imposición indirecta:

- Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, para la armonización del Impuesto al Valor Añadido;
- Directiva 2011/16/CE del Consejo de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.
- Directiva 2010/24/UE del Consejo de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.
- Reglamento CE no. 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario que regula el funcionamiento de las aduanas comunitarias y los procedimientos de liquidación y recaudación del arancel comunitario (y con ellos el de los impuestos indirectos exigibles en el momento de la importación);
- Reglamento CE no. 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997 relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta aplicación de las reglamentación aduanera y agraria; y,
- Reglamento UE 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y a lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto al Valor Añadido.

Las normativas anteriores son el más claro ejemplo de que la Unión Europea está dispuesta a trabajar y cooperar entre sí, para el establecimiento de una amalgama comunitaria con propósitos a conveniencia de todos los estados miembros; en primer lugar,

porque éstos no solo comprobarán la correcta aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino que también ayudarán a otros Estados a garantizar la correcta aplicación del impuesto relativo a la actividad realizada en su propio territorio pero que se adeuda en otro Estado miembro. (Lasarte et. al.; 2011, Pág. 183).

El último reglamento mencionado (UE 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010) entró en vigor a los 20 días de su publicación, es de aplicación directa en los Estados miembros, y no tuvo la necesidad de ser desarrollada como una ley nacional por los mismos, pues es la norma básica para los intercambios de información (Lasarte et. al.; 2011, Pág. 176); nivela el control del Registro de Operadores Intracomunitarios, al establecer obligaciones mínimas respecto del alta censal y posibilitando la confirmación de la validez o invalidez de los números de identificación a efectos del IVA en internet: asimismo, el establecimiento de una base de datos de acceso automatizado, por el que se permita a los Estados miembros el conocimiento de datos mínimos de los diferentes operadores en lo relativo a su volumen de operaciones intracomunitarias, su tipo de actividad, de fecha de inicio o el número de consultas existentes; y por último, se apuesta por la instauración de un mecanismo de intercambio de información más rápido que cubra información más extensa y selectiva de forma eficaz contra el fraude. (Lasarte et. al.; 2011, Pág. 184).

A este mecanismo de intercambio de información se le denomina EUROFISC, que es una red descentralizada sin personalidad jurídica, creada en noviembre de 2010, para promover y facilitar una cooperación multilateral y descentralizada que permita luchar en forma selectiva y rápida contra tipos específicos de fraude, especialmente contra las tramas de fraude instauradas del IVA, en materia del mercado intangible de telecomunicaciones, derechos de dióxido de carbono y patentes de software.

En lo atinente a estos tipos específicos de fraude Ignacio Méndez Cortegano, Inspector Regional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, expone los últimos casos de fraude masivo en materia de IVA (Lasarte et. al.; 2011, Pág. 177 – 180):

➤ Comercio Electrónico.

Este tipo de fraude representa un gran reto para las administraciones pues existe muy poca información para efectuar un análisis de riesgos, debido a que las empresas son libres para operar en cualquier parte del mundo, incentivando el anonimato de los compradores y de los vendedores.

Algunos Estados tienen limitaciones para requerir información a terceras partes, mismas que hacen más difícil el análisis de cada caso, ya que no se podría pedir información a las empresas suministradoras de los servicios o soporte de las plataformas tecnológicas.

Un ejemplo significativo es el de Canadá, que ha conseguido un pronunciamiento de sus tribunales en el sentido de que la información requerida no se considera de origen extranjero (aunque esté almacenada en servidores fuera de ese país), ya que se entiende que está localizada dentro del país debido a su accesibilidad y uso para los canadienses. Lo anterior fue de gran ayuda para la administración canadiense porque ha estimulado a que los particulares voluntariamente se presenten a declarar los ingresos en esa materia electrónica.

Por último, presenta las posibles medidas que se pueden tomar para enfrentar este problema, entre ellas: obtener detalle de los pagos a través de tarjetas de crédito para descubrir ventas ocultas, peticiones de información a terceros países, clarificar la naturaleza de la transacción, conseguir una aproximación internacional al problema al organizar intercambios de información, al menos al nivel de la OCDE.

➤ Los créditos de carbón. Derechos de emisión.

Conforme a la política tributaria de la Unión Europea, se consideran a los derechos de emisión un activo intangible, y su venta es un servicio no exento del IVA.

Expone los factores de riesgo que representa el activo: Solo existe una obligación para poder comercializarlo en el mercado, que es estar registrado a nivel europeo; las condiciones para registrarse son muy poco exigentes, por lo tanto el acceso a los mismos es muy fácil y con muy escaso control; no hay reglas comunes de control en la Unión Europea; las transacciones se hacen en línea en tiempo real; no hay acceso directo a los registros (entre países).

El esquema de ese tipo específico de fraude es sencillo: las compañías “trucha” compran créditos de carbón a empresas extranjeras sin IVA, y estas a su vez venden a empresas nacionales facturando con el IVA. El IVA interior no se ingresa, pero el comprador consigue un derecho a deducir.

Maneja que la reacción ante esta nueva modalidad de fraude, está relacionada con la aplicación de medidas operativas muy complejas que implicaría tanto la identificación de los sujetos registrados como la verificación de la cadena de transacciones, establecimiento de los flujos de dinero e identificación de pagos en terceros países.

➤ La trucha remota.

Delibera que la mejora en los registros de operaciones intracomunitarias hace cada vez más difícil que en el caso del fraude carrusel, las empresas puedan estar de alta el tiempo suficiente para cometer fraude a gran escala, lo cual ha derivado en que se genere la llamada trucha remota.

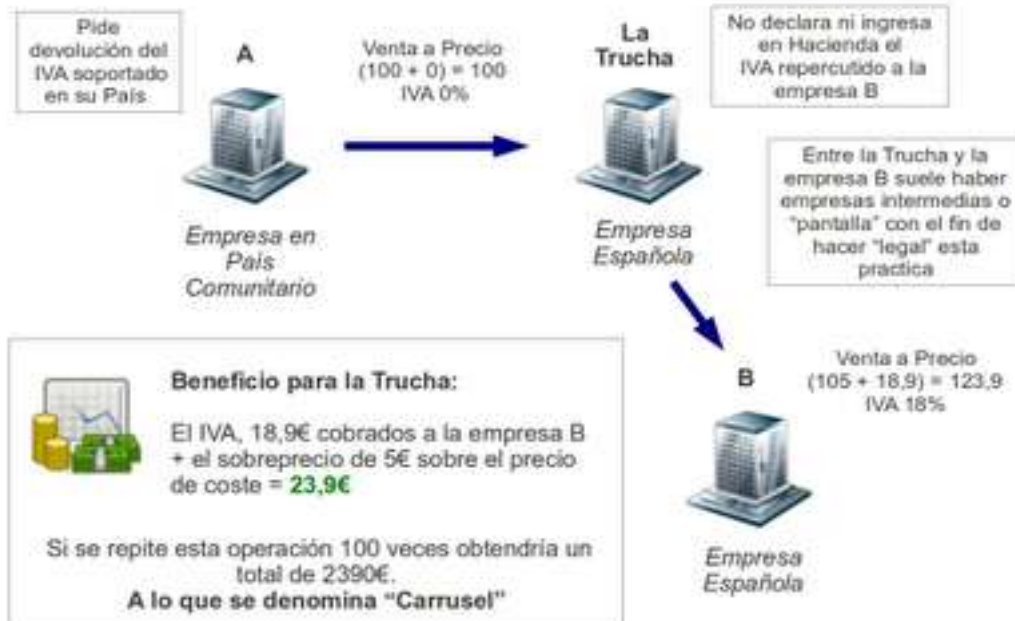
El mecanismo se fundamenta en la interposición en las operaciones que realizan sociedades de la Unión Europea con empresas distribuidoras españolas (en este caso), una sociedad trucha con Registro de Operadores Intracomunitarios en otros países europeos (trucha remota) y una empresa trucha española cuyo registro ha sido borrado, por lo que ya no puede ser destinataria de entregas intracomunitarias exentas de los proveedores de la Unión Europea; esto implica que el operador europeo que vende no se pueda beneficiar de la exención por facturar a sociedades españolas que han sido dadas de baja.

En conclusión, estas sociedades “pantalla”, se han establecido con el único propósito de lucrar a través del fraude y de las operaciones comerciales intracomunitarias, sin pagar un solo euro por concepto de IVA; a su vez pueden vender a otras intermediarias o al consumidor final, suelen ser varias empresas coludidas, solo para impregnar un poco de legalidad a las transacciones. Básicamente, la empresa pantalla emite facturas válidas que cumplen con las disposiciones fiscales, declarando las ventas a la empresa “trucha” o al consumidor final, y por lo tanto pueden deducir el IVA cobrado.

Las características de las empresas truchas y pantallas son las siguientes:

- Carecen de bienes y estructura.
- Los socios y administradores suelen ser personas insolventes.
- Cobran y pagan al contado y sus cuentas bancarias tienen saldos muy bajos.
- Operan durante un periodo de tiempo muy corto y con volúmenes de actividad muy elevados, sin tener empleados ni infraestructura.

Esquema Básico del Fraude de la Trucha



(www.aritzcalvo.com/2012/04/el-fraude-de-la-trucha.html; mayo de 2013).

A modo de síntesis, a continuación se expondrán los ejes centrales de dicho reglamento, extraídos del sitio web mismo de la Unión Europea (www.europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/protecting_european_communities_financial_interests; mayo de 2013). :

- Cada Estado miembro deberá designar una sola oficina central de enlace como punto de contacto para la cooperación con los demás países y la Comisión. Los Estados miembros también podrán designar servicios de enlace y los funcionarios competentes que envíen o reciban una solicitud de asistencia o una respuesta a una solicitud de asistencia, deberán notificarlo a su oficina central de enlace.
- En materia de intercambio de información: la autoridad requirente envía solicitudes de información y de investigaciones administrativas a la autoridad requerida utilizando un formulario normalizado. Se deberá facilitar la

información sin demora y a más tardar tres meses a partir de la fecha de recepción.

- De manera automática y sin solicitud previa, las autoridades competentes deberán transmitir ciertas categorías de información utilizando un formulario normalizado cuando: la información del Estado miembro de origen sea esencial para el control Estado miembro de destino donde la imposición tendrá lugar; no haya motivos para creer que se ha cometido o puede haberse cometido una infracción de la legislación sobre el IVA en otro Estado miembro; y, exista un riesgo de pérdidas de ingresos fiscales en el Estado miembro de destino.
- En caso de que el intercambio automático haya fallado, las autoridades competentes intercambiarán la información de manera espontánea, toda la información necesaria que no se haya transmitido; asimismo, podrán solicitar a la autoridad receptora que envíe información de retorno sobre la información intercambiada.
- El suministro de información podrá negarse:
 - Si el número y la naturaleza de las peticiones de información realizadas dentro de un plazo específico por la autoridad requirente imponen una carga administrativa desproporcionada.
 - La autoridad requirente no ha agotado las fuentes habituales de información.
 - La legislación y las prácticas del Estado miembro requerido no permiten efectuar estas investigaciones, ni recoger o utilizar la información.

- Por motivos jurídicos, el Estado miembro requirente no puede facilitar este tipo de información.
 - Conlleva la divulgación de un secreto comercial, industrial o profesional, o es contrario al orden público.
- Todo Estado miembro deberá almacenar la información actualizada en un sistema electrónico durante un plazo mínimo de cinco años a partir del final del primer año natural en que se debe dar acceso automatizado a la información al resto de los Estados miembros; dicha información debe consistir en :
- Información facilitada en las declaraciones recapitulativas enviadas por los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA.
 - Los datos sobre las personas a quienes el Estado miembro ha asignado un número de identificación a efectos del IVA.
 - Los datos sobre los números de identificación a efectos del IVA que se han hecho inválidos.
 - La información sobre los sujetos pasivos no establecidos.

De lo anterior podemos concluir categóricamente que a pesar de la diversidad de las normativas y de las regulaciones a nivel europeo, aun se puede advertir que existe un gran rezago en cuanto a la cooperación de los países miembros y la lucha contra el fraude tributario, no como una simple aseveración, sino como un reflejo en la elevación de los déficits públicos y las afectaciones a los presupuestos nacionales; tal como lo asegura Alberto García Valera, funcionario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: *“La crisis financiera nos ha puesto de manifiesto la envergadura de la ingeniería fiscal y de la*

opacidad del mercado; y ha evidenciado además, cómo las actuaciones llevadas a cabo en un país, pueden afectar en gran manera a la economía de otros. El fraude generado tiene graves consecuencias en los presupuestos nacionales y vulnera el principio de la equidad fiscal, con respecto a los ciudadanos y empresas que sí cumplen, ocasionando distorsiones en la competencia...se hace más evidente la necesidad de no dejar escapar ninguna fuente de recursos tributarios, con el fin de asumir los gastos excepcionales que palien los efectos de dicha situación, y para reducir, en su caso, los elevados déficits públicos. (Lasarte et. al.; 2011, Pág. 187).

A la par de este trabajo de armonización (fiscal), y a la luz de los trabajos de la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria (es decir, la aplicación inmediata de una política monetaria única en la Unión Europea), era necesario establecer una política y un trazado tipo estandarizado para los países miembros y que fueran parte de esa tercera fase de la UEM: alimentado por las presiones de la Alemania como potencia mundial y europea, para no verse arrastrada por las políticas económicas laxas de otros Estados miembros; por ello en 1997 se firmó el Pacto de Estabilidad y Crecimiento con el cual se estableció el objetivo de reducir la discrecionalidad en cuanto al manejo de las políticas fiscales y hacer a éstas más profundas. (Carrasco Monteagudo et. al.; 2007, Pág. 63).

La firma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, vino a reforzar las políticas financieras y fiscales que se establecieron con la firma del Tratado de Masstricht en 1992 (antecedente inmediato), con el cual se creó oficialmente la Unión Europea; con este tratado buscaba la consagración de la búsqueda de la cohesión económica y social de las diversas regiones y de los países comunitarios que dio como consecuencia la creación del Fondo de Cohesión en 1994, que proporcionaría una ayuda financiera en los sectores del medio ambiente y de las redes europeas en materia de infraestructuras del transporte, a los países que llevaron a cabo políticas de convergencia en el control de cambios, control de la inflación, tipos de interés, déficit y deuda pública.

Son precisamente los dos últimos mencionados, dos de los cuatro requisitos que el referido Tratado de Masstricht imponía para aquellos países que querían participar en la tercera fase del proceso de integración a la UEM; al principio la mayoría de los países candidatos estaban en condiciones de cumplir con los requisitos de estabilidad de precios y diferencial de tipos de interés, pero solamente dos tenían un buen posicionamiento desde el punto de vista de las finanzas públicas; Alemania y Luxemburgo; asimismo, el proceso de integración europeo no solo requería la eliminación de las barreras al libre movimiento de factores productivos, sino que requería dar un paso más en términos de la coordinación de las políticas económicas, que se tradujo un mecanismo de vigilancia, que en la práctica supondría una limitación muy severa para la aplicación de políticas de estabilización. (Carrasco Monteagudo et. al.; 2007, Pág. 64).

RECUADRO 1

PROCEDIMIENTO DE VIGILANCIA DE LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA

El artículo 104 del Tratado de Maastricht y el Protocolo N.20 aplicable en una situación de déficit excesivo, propone un marco para la vigilancia de la estabilidad presupuestaria. Esto no es, no obstante, un mecanismo automático.

- La Comisión supervisa la evolución del presupuesto de los Estados miembros y sus niveles de endeudamiento, especialmente el cumplimiento de las siguientes proporciones:
 - Déficit público previsto o real / PIB:
 - No sobrepasar el valor de referencia del 3 por 100.
 - En caso de sobrepasarlo, podría ser de forma excepcional y temporal y, en cualquier caso, la cantidad debería estar próxima al valor de referencia.
 - Deuda pública / PIB:
 - No sobrepasar el valor de referencia del 60 por 100.
 - En caso de sobrepasarlo la proporción tiene que aproximarse a la considerada satisfactoria.
- En caso de incumplimiento de alguno de los dos requisitos, la Comisión elaborará un informe.
- La Comisión también elaborará un informe si considera que algunos Estados miembros tiene riesgo de déficit excesivo, pudiendo enviar el citado informe al Consejo.
- El Comité Económico y Financiero, que tiene carácter consultivo (previsto en el art. 114 para la coordinación de las políticas), devolverá un veredicto sobre el informe de la Comisión.
- El Consejo, por mayoría cualificada de 2/3 (excluidos los votos del país evaluado), a propuesta de la Comisión, puede apreciar que el Estado ha incurrido en déficit excesivo, vistas las alegaciones del país y tras valoración global.
- Declarada la situación de déficit excesivo por el Consejo, se enviarán recomendaciones al país en cuestión. Estas recomendaciones no serán públicas salvo si son incumplidas. En este caso, el Consejo pedirá al país la presentación de informes para evaluar los esfuerzos realizados para el ajuste.
- Si el país miembro persiste en el incumplimiento, el Consejo puede:
 - Pedirle información adicional antes de emitir bonos y títulos.
 - Recomendar al Banco europeo de Inversiones la reconsideración de su política de préstamos con el mencionado Estado.
 - Exigir un depósito no remunerado hasta que el Consejo considere que el país ha corregido su situación de déficit excesivo.
 - Imponer una multa.
- El Presidente del Consejo informará al Parlamento de las medidas adoptadas.
- El Consejo abolirá las medidas adoptadas cuando el déficit considerado excesivo haya sido corregido.

(Carrasco Monteagudo et. al.; 2007, Pág. 65).

Siguiendo con en el mismo tema, Theodor Waigel, quien fue Ministro Federal de Finanzas alemán de 1989 a 1998 (gran precursor de la integración económica y monetaria europea), explicó que los Estados miembros que quisieran entrar a la tercera fase de la UEM habrían de obligarse a firmar el denominado “Pacto de Estabilidad para Europa”, que sin afectar o eliminar por completo la soberanía fiscal de los países miembros, suponía una declaración explícita de su compromiso con la estabilidad presupuestaria como medio para el crecimiento económico y la creación de empleo. Esta propuesta de T. Waigel, volvía más rígidos los requisitos del Tratado de Maastricht, pedía una automatización de las sanciones y una mayor inflexibilidad de los criterios de incumplimiento, imponía mayores restricciones a la ratio / PIB permitida y clamaba por una reducción del tamaño del sector público, es decir, Alemania quería al euro tan fuerte como el marco.

RECUADRO 2
EL «PACTO DE ESTABILIDAD PARA EUROPA»
(La Propuesta Waigel)

El ministro alemán de finanzas, Theo Waigel, en noviembre de 1995, propuso un Pacto para asegurar la prudencia fiscal en la UME. No se pretendía una renegociación del Tratado de Maastricht. Los Estados miembros firmarían voluntariamente el Pacto, cuyos elementos eran:

- En condiciones económicas normales, el objetivo de medio plazo para la ratio Deuda Pública / PIB sería del 1 por 100, con un margen de 2 puntos porcentuales. Luego, el límite del 3 por 100 establecido por Maastricht no sería alcanzado (incluso en condiciones no favorables).
- En circunstancias extremas de caída del PIB del 2 por 100, o un decremento del PIB en cuatro periodos consecutivos, se podría aplicar el límite del 3 por 100.
- Un incumplimiento del límite del 3 por 100 penalizaría automáticamente al país con una sanción consistente en un depósito no remunerado por una cuantía del 0,25 por 100 del PIB por cada punto que el límite sea sobrepasado. Si el exceso persiste dos años más el depósito sería transformado en una multa.
- La ratio de deuda pública debería ser reducida por debajo del 60 por 100.
- La participación del sector público en la economía sería limitada por el mantenimiento de una tasa de crecimiento del gasto público inferior a la tasa de crecimiento del PIB nominal.
- La creación de un Consejo de Estabilidad para la supervisión de la aplicación del Pacto.

FUENTE: BUTI, FRANCO y ONGENA, 1998: 83.

(Carrasco Monteagudo et. al.; 2007, Pág. 65).

Este Pacto de Estabilidad y Crecimiento, tiene como finalidad absoluta favorecer el crecimiento del conjunto de países de la zona euro, pues es necesario que en una región que comparte políticas económicas y monetarias en común, se establezcan y se fortalezcan los nexos de coordinación, y cierto es, el hecho de que la política fiscal fuese manejada discrecionalmente por los gobiernos nacionales puede facilitar que los países incurran en

déficit, ya que su coste se distribuye entre todos los miembros de la zona euro; es claro que se debían imponer las mismas reglas de juego a todos los Estados miembros. (Carrasco Monteagudo et. al.; 2007, Pág. 67).

Es decir, una vez que los Estados miembros candidatos hubieren cumplido con los criterios de convergencia definidos por el Tratado Maastricht⁶, tenían la posibilidad de entrar a la zona euro.

RECUADRO 3

EL PACTO DE ESTABILIDAD Y CRECIMIENTO REFORMADO

En el Consejo Europeo de Bruselas de 22 y 23 de marzo de 2005 se aprobó por unanimidad la reforma del PEC, que se plasmó en los Reglamentos (CE) números 1055/2005 y 1056/2005, incluyendo los siguientes elementos:

- Cada país miembro tendrá un objetivo a medio plazo diferenciado para su situación presupuestaria, objetivo que podrá diferir de la situación presupuestaria próxima al equilibrio o con superávit. Se ofrecerá un margen de seguridad respecto al techo del 3 por 100 del PIB, garantizándose un avance rápido hacia la sostenibilidad pero dejando un margen de maniobra presupuestario que considerará en especial las necesidades de inversión pública.
- Para los Estados de la zona euro y los Estados miembros del Mecanismo de Tipos de Cambio II, se fijará el objetivo presupuestario a medio plazo dentro de los márgenes del -1 por 100 del PIB y el equilibrio presupuestario o el superávit, una vez aplicadas las medidas transitorias y temporales.
- Una *condición de excepcionalidad* podrá ser declarada en dos circunstancias:
 - Cuando obedece a circunstancias inhabituales independientes de la voluntad del Estado miembro afectado.
 - Cuando es consecuencia de una grave recesión económica (disminución anual del PIB o baja acumulada de la producción durante un período prolongado de crecimiento anual muy reducido).

La Comisión está encargada de vigilar el cumplimiento de las condiciones y de informar al Consejo, que declarará la situación excepcional u ordenará a la Comisión tomar medidas (por mayoría cualificada).

- La *condición transitoria*. El rebasamiento del valor de referencia se considerará temporal si las previsiones presupuestarias que establece la Comisión indican que el exceso desaparecerá cuando desaparezcan las condiciones que lo motivan.
- *Los factores atenuantes*. Entre estos factores, se contempla: la situación económica a medio plazo (potencial de crecimiento); las condiciones coyunturales; la aplicación de políticas en el marco de la estrategia de Lisboa (fomento de la investigación y la innovación); la evolución de la situación presupuestaria a medio plazo (esfuerzos de saneamiento presupuestario realizados en coyunturas favorables) o la realización de reformas en los sistemas de pensiones.
- Los países que participen en la eurozona tienen que presentar *programas de estabilidad*. Los que no participen tienen que presentar *programas de convergencia*. Ambos tienen que programar un objetivo presupuestario nacional de medio plazo que será examinado regularmente por el Consejo (cada cuatro años o cada vez que realice una reforma estructural importante). El Consejo podrá hacer recomendaciones para animar al cumplimiento de los citados objetivos. Sólo los miembros de la UME podrán ser sancionados.
- Los países que excedan el límite de déficit tienen que tomar medidas en el año siguiente, para eliminar el exceso en los dos años siguientes al del incumplimiento, salvo en condiciones especiales, que puede demorarse 5 años. El Consejo instará al Estado miembro a mejorar su saldo presupuestario estructural un mínimo del 0,5 por 100 del PIB.
- Si el Consejo comprueba que no se toman las medidas efectivas, formulará una advertencia al Estado miembro (que puede ser revocada si concurren circunstancias adversas e inesperadas). Si pasados cuatro meses de la advertencia, el Estado miembro no ha adoptado medidas de acuerdo a las decisiones del Consejo, éste decidirá imponerle una sanción.
- En caso de sanción, la cuantía a ser depositada (sin intereses) será calculada por un componente fijo del 0,2 por 100 del PIB más un componente variable de un décimo de la diferencia entre el déficit y el valor de referencia del 3 por 100, con un tope del 0,5 por 100 del PIB. El depósito puede ser transformado en multa si el déficit no se ha corregido en los dos años siguientes.

⁶ También son conocidos como los criterios de Maastricht, son los que deben cumplir los Estados de la Unión Europea que pretenden ser admitidos en la eurozona. Establecidos en el artículo 121 del Tratado que Establece la Unión Europea, son en total cuatro criterios que expresan lo siguiente: I.- Tasa de Inflación: no puede ser mayor que un 1.5% respecto a la media de los tres estados de la eurozona con menor inflación durante el año precedente al examen para ser admitido, si se teme que su inflación pueda incrementarse su candidatura puede ser rechazada; II. El déficit presupuestario de las administraciones públicas no puede representar una cantidad mayor que el 3% del PIB al final del año precedente; por su parte la Deuda Pública no puede representar una cantidad mayor que el 60%, el país puede ser igualmente admitido dentro de la eurozona siempre y cuando la trayectoria del ratio sea convergente y cercana al límite; III. Tipo de Cambio: El Estado debe participar en el mecanismo de tipos de cambio del Sistema Monetario Europeo, sin ninguna ruptura durante los dos años precedentes al examen de la situación sin tensiones graves, además no debe haber devaluado su moneda unilateralmente durante el mismo periodo; IV. Tipos de interés a largo plazo: El tipo de interés nominal a largo plazo no debe ser superior en un 2% a la media de los tres estados con menores tasas de inflación durante el año precedente al examen.

Se destaca la labor que realizaron países como Estonia, Lituania, República Checa y Malta, pues los últimos dos han pasado de tener un déficit de -11.7 % en 2006, -2.6% en 2005, respecto del primero, -10.5% en 2003 al -3.3% en 2005: Carrasco Monteagudo, citando a Sollogub, establece que después de quince años de transición (ahora más de veinte), se pueden dividir a los países miembros en tres perfiles, a saber:

Países de la Europa Oriental más atrasados, que buscan el capital necesario para financiar el despegue industrial.	Países ya integrados en el tejido productivo europeo.	Países donde perviven problemas estructurales que pueden frenar la convergencia e integración en el mercado europeo.
Bulgaria Rumania	Hungria República Checa Eslovenia Estonia Letonia Lituania	Polonia

En efecto, nadie cuestiona que fue acertada la decisión de incluir estos países a la Unión Europea, y mucho menos que su desarrollo y “performance” al ser circunscritos produjo una mejoría en sus economías internas pues han desarrollado una etapa importante de crecimiento que les ha permitido duplicar su PIB por habitante; no obstante, en comparación con el resto de países de la Unión no fue suficiente y estas naciones todavía acarrear un retraso que es considerable, por ejemplo: la tasa de desempleo de esos países es muy elevada, más de la mitad de las regiones de los nuevos Estados miembros tienen tasas de desempleo superiores a la media de la Unión Europea y en algunas regiones de Polonia y la República Eslovaca la tasa de desempleo es dos veces superior. Por lo que aunado a la convergencia que deben de alcanzar poder ser competitivos en el mercado europeo, deben de avanzar en el ámbito del I+D, es decir, introducir nuevas infraestructuras de transporte, de energía e inversiones en educación.

1.2. LA “FAMILIA” DE LOS PAISES CON IMPUESTO A TASA UNIFORME.



En el mismo contexto, ya que con anterioridad fue posible conocer un poco de las propuestas que se conocen acerca de los Impuestos a Tasa Uniforme por sus diversos autores, todas ellas planteadas teóricamente y sin sustento material de aplicación real, ahora es turno de conocer un poco de aquellos países que han reformado su sistema tributario y han adoptado un tipo de Impuesto a Tasa Uniforme.

Para ello es importante acotar que es a partir de “The Flat Tax Revolution”, fue que surgieron en Europa del Este (aproximadamente una docena de países bálticos) mediante una serie de reformas que hacen que en esa zona en específico se esté disfrutando de un fuerte crecimiento económico, al igual que las expectativas de crecimiento y de recaudación hayan sido rebasadas en el primer año de aplicación, por ejemplo en Eslovaquia, durante su primer año de aplicación (2004). (Mitchell; 2005, Pág. 2).

Esta serie de reformas sucedieron por la situación económica desfavorable que vivieron los países bálticos poco después de su independencia de la Unión Soviética (1991), aunado a la caída libre que sufrió su PIB entre 1990 a 1994, que fue aproximadamente de un

promedio de: -8.72% en Estonia, -13.23% en Lituania y Letonia -7.52%, anualizado. Ante esto, los tres países mencionados adoptaron un sistema simple de impuesto a tasa uniforme en el cual se incentivaba el ahorro y la inversión, que trajo como consecuencia lo que se abordó en el subtema anterior, es decir, su incursión a la Unión Europea, a pesar de que se habla de naciones con una joven y creciente economía.

Son varias las naciones que cuentan con un tipo de impuesto a tasa uniforme actualmente; sin embargo, solamente se abordarán las más importantes por su reciente adopción del sistema. A continuación se muestra un pequeño esquema donde se visualiza a aquellas jurisdicciones:

País	Año de aplicación	Tasa (%)
Jersey	1994	20%
Guernsey	1994	20%
Hong Kong	1947	16%
Estonia	1994	26%
Lituania	1994	33%
Letonia	1997	25%
Rusia	2001	13%
Serbia	2003	14%
Eslovaquia	2004	19%
Ucrania	2004	15%
Rumania	2005	16%
Georgia	2005	12%
Islandia	2007	35.7%
Mongolia	2007	10%
Kirgizstan	2007	10%
Macedonia	2007	12%

Comenzaremos hablando de Estonia, que al parecer fue el epicentro de esta revolución fiscal que se presentó en aquella región de Europa, no obstante, que en el mundo ya se habían aplicado impuestos a tasa uniforme, tal y como sucedió en Hong Kong en el año de 1947, así como las islas británicas del Canal de la Mancha, en el año de 1994, respectivamente. (Baturó et. al.; 2009, Pág. 2).

1.2.1. ESTONIA.

“Especially in a transition country, where the economy has to move from a fully government – controlled system to a market – based one, it is very important to free the private initiative and give freedom of action to create economic value. The government must not punish entrepreneurial people; it has to encourage them, also through the tax system. The government must ensure fair play only.” Mart Laar.

Las anteriores, son las palabras del entonces Primer Ministro de Estonia, Mart Laar, quien fue de los principales motores en la “Flat Tax Revolution”, quien propugnaba también por una economía liberal que fuera guiada por el Estado, como dice: El Estado debe asegurar el “Juego Limpio”. (Baturó et. al.; 2009, Pág. 6).

Estonia implementó un impuesto a tasa uniforme en **1994 del 26%**, en términos generales un punto y medio entre la tasa marginal más baja y la más alta establecidas antes de la reforma (20% en 2009). Todo ello provocado por las presiones del Fondo Monetario Internacional para que ese país elevara sus tasas impositivas; sin embargo el gobierno de Estonia, realizó la práctica contraria y en lugar de elevar las tasas impositivas, creó un sistema para hacer más fácil la recaudación de impuestos y para que a los contribuyentes no se les complicara su pago; asimismo, se le impregnara a ese sistema una transparencia que jamás había tenido.

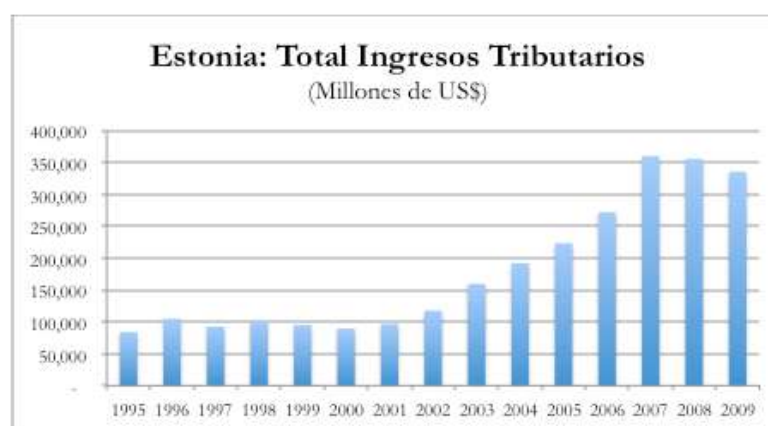
Tras esa implementación de reformas se observó un repunte en la economía, entre 1995 y 2007 el crecimiento anual de aquel país fue de 7.21% y la inversión extranjera directa

como porcentaje del PIB promedio fue de 8.5%, de acuerdo a datos del Banco Mundial. (www.crees.org.do; mayo de 2013).

La tasa impositiva del 26% gravaba todos los ingresos personales, corporativos y de capital, así como una reducción considerable de las deducciones (exenciones). Dado el aumento que lograron los ingresos tributarios, posterior a la implementación del impuesto a tasa uniforme, dicha tasa impositiva sufrió un decrecimiento y fue paulatinamente reducida al 24% en el 2005, a 23% en el 2006, a 22% en 2007 y a 21% para los tipos de ingresos anteriormente mencionados a partir de 2008, sin que se modificaran los ingresos tributarios ya experimentados. Señala el Banco Mundial que entre 1994 y 1995, los ingresos tributarios del impuesto sobre la renta aumentaron en un 53% y para el año 2010 se había incrementado en 408% desde la implementación de la reforma.

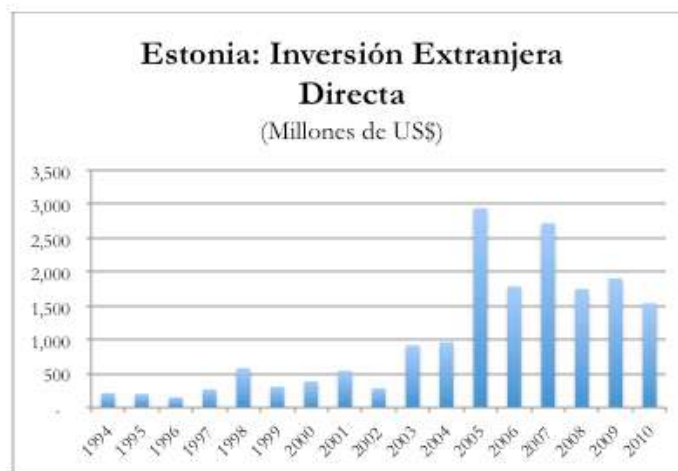
Con el propósito de promover los negocios y aumentar la inversión, Estonia realizó una reforma a los impuestos de las empresas y eliminó el impuesto a los ingresos corporativos, de forma tal que los pagos de impuestos se realizarían por concepto de distribución de beneficios, primordialmente a manera de dividendos, es decir, se encuentran exentos. (Keen et. al: 2006, Pág. 78)

Lo anterior, provocó que las empresas retuvieran sus ganancias y pudieran ser reinvertidas, mismas ganancias que pueden repercutir en generación de más empleo y así darle un empuje creciente a la economía; lo que sucedió en el decenio de 2000 – 2010, en que los ingresos corporativos aumentaron en un 333%.



Fuente: Banco Mundial

Así como en un principio se habló de la implementación de una economía liberal, actualmente, y como consecuencia de su incursión a la Unión Europea, Estonia no cobra impuestos a la exportación, ni a las importaciones, ni al comercio internacional, ocupando hoy en día el lugar número catorce del índice de Libertad Económica de la Heritage Foundation. Con la eliminación de los desincentivos a la actividad económica, el país báltico logró una reducción de la evasión tributaria y un aumento de la base imponible, trayendo consigo que la inversión extranjera directa en 2005, alcanzara los US\$2,941.3 millones de dólares.



Fuente: Banco Mundial

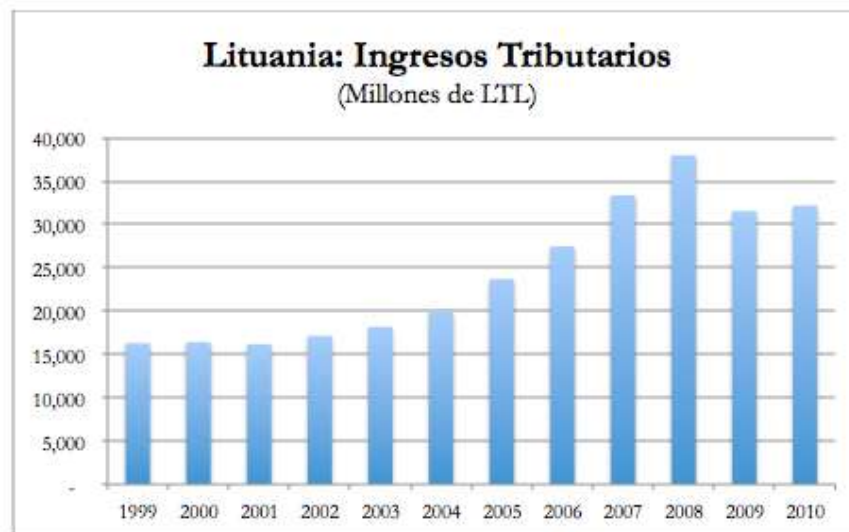
1.2.2. LITUANIA.

Al igual que Estonia, Lituania en **1994** implementó un impuesto de las personas físicas que alcanzó el **33%** de tasa marginal, que era la tasa más alta del régimen fiscal anterior. Se incrementó el ingreso personal máximo exento. Para las empresas se mantuvo la tasa marginal de **29%**. Actualmente la tasa del impuesto a las personas físicas se ha mantenido, en cambio la tasa del impuesto a las empresas se ha reducido a un **15%**.

Al momento de la implantación del impuesto a tasa uniforme, Lituania creó un impuesto al valor añadido como tal, pues antes de las reformas creadas, se tenía un impuesto especial general sobre producción y consumo que hacía las veces de IVA. Este

nuevo IVA contaba con una tasa del 18%; asimismo, se creó un Impuesto especial sobre producción y servicio, cuyas tasas marginales se incrementaron a finales de 1995.

El IVA que se implementó se aplicaba a la mayoría de los bienes y servicios, con la diferencia que tres tasas reducidas se aplicaban a alimentos, productos como periódicos, revistas y medicinas, que anteriormente se encontraban exentos. Así como Estonia, las importaciones y exportaciones no están gravadas, de igual forma los servicios a los no residentes, como las agencias de viaje, pasajeros internacionales en tránsito y los servicios de bienes raíces. (www.crees.org.do; mayo de 2013).



Fuente: Statistics Lithuania

Posterior a estos cambios introducidos en el esquema fiscal, se produjo un incremento en el PIB, que fue marcadamente mayor al de años anteriores (6.22% entre 1995 y 2005), además de que la estructura impositiva menos distorsionante condujo a un incremento de la recaudación tributaria total la cual creció exponencialmente a razón de 191%, entre 2000 y 2008.

1.2.3. LETONIA.

Posteriormente en **1997**, Letonia introdujo un impuesto a tasa uniforme, como parte de las medidas para el establecimiento de una economía de mercado. Para esto, se

introdujo la tasa impositiva de **15%** para las rentas corporativas y de un **25%** para las rentas personales. Así como los dos países anteriores, en Letonia no existen impuestos a las exportaciones ni a las actividades relacionadas con la exportación.

Con las modificaciones realizadas al IVA en 2011, Letonia logró reducir las exenciones existentes y, por lo tanto, amplió la base imponible, además de que los artículos que anteriormente eran sujetos a una tasa reducida se fueron incorporando a la tasa estándar establecida.

Este cambio a la política fiscal provocó un aumento de los ingresos de las rentas tributarias recaudadas (tanto del impuesto corporativo, como del impuesto a la renta personal); así como en los dos ejemplos anteriores, el gobierno central de Letonia incrementó sustancialmente su PIB pasando de 1.54 billones de lati (moneda nacional de Letonia) a 5.727 billones de lati, de 1998 a 2008.

Letonia ha recibido mayores inversiones a partir del establecimiento del impuesto a tasa uniforme en 1997; la inversión como parte del PIB pasó de 18.08% en 1996 a 20.67% en 2010, situación que llegó a representar el 40.39% del PIB en 2007. (www.crees.org.do; mayo de 2013).

**Crecimiento Anual Promedio del PIB:
Antes y Después del Establecimiento de Impuestos Uniformes**

País (año de reforma)	Años previos	Años posteriores
Estonia (1994)	(1990-1994) -8.72%	(1995-2005) 6.92%
Letonia (1997)	(1987-1997) -2.82%	(1998-2008) 6.85%
Lituania (1994)	(1984-1994) -2.93%	(1995-2005) 6.22%

Nota: Promedio realizado para los once años anteriores y posteriores a la reforma, con excepción de Estonia, para el cual solo se dispone de datos desde el 1990.

Fuente: Banco Mundial

Asimismo, solo hace falta ver la siguiente tabla que muestra a los países de la Unión Europea que tienen como curso legal al euro, es decir, que han alcanzado un grado de consolidación para poder formar parte de la tercera fase de la UEM y otros que a partir de

2014, probablemente, entren a la zona euro, como un premio al saneamiento de sus finanzas públicas, a partir de la crisis financiera.

PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA CON IMPUESTO UNIFORME/EUROZONA		
PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA CON IMPUESTO UNIFORME	PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA QUE UTILIZAN EL EURO	PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA QUE UTILIZAN EL EURO Y TIENEN UN IMPUESTO UNIFORME
ALEMANIA AUSTRIA BÉLGICA <u>BULGARIA</u> CHIPRE DINAMARCA <u>ESLOVAQUIA</u> <u>ESLOVENIA</u> ESPAÑA <u>ESTONIA</u> FINLANDIA FRANCIA GRECIA <u>HUNGRÍA</u> IRLANDA ITALIA <u>LETONIA</u> <u>LITUANIA</u> LUXEMBURGO MALTA HOLANDA POLONIA PORTUGAL REINO UNIDO <u>REPUBLICA CHECA</u> <u>RUMANIA</u> SUECIA CROCIA	<u>ALEMANIA</u> <u>AUSTRIA</u> <u>BÉLGICA</u> BULGARIA <u>CHIPRE</u> DINAMARCA <u>ESLOVAQUIA</u> <u>ESLOVENIA</u> <u>ESPAÑA</u> <u>ESTONIA</u> <u>FINLANDIA</u> <u>FRANCIA</u> <u>GRECIA</u> HUNGRÍA <u>IRLANDA</u> <u>ITALIA</u> LETONIA** LITUANIA** <u>LUXEMBURGO</u> <u>MALTA</u> <u>HOLANDA</u> POLONIA <u>PORTUGAL</u> REINO UNIDO REPUBLICA CHECA RUMANIA SUECIA	ESLOVAQUIA ESLOVENIA ESTONIA* LITUANIA** LETONIA**
*Estonia entró a partir de 2011, convirtiéndose en la primer ex república soviética en lograr su adhesión. ** A partir de 2014 y 2015, respectivamente.		

1.2.4. RUSIA.

“For the country to be strong, it’s citizens must ensure that all of us – businessmen, government officials, and private citizens – profoundly feel their responsibility to the nation and make strict adherence to the law the conscious need of every citizen of Russia”. Vladimir Putin. 2000.

El primero de enero de 2001, con la iniciativa del entonces y ahora Presidente ruso Vladimir Putin, se introdujo en aquel país un “flat tax”, que más adelante le repercutiría positivamente en su economía pues no solo creció, sino que los ingresos tributarios que ingresaron a las arcas del gobierno fueron mayores a los esperados.

Clifford G. Gaddy y William G. Gale, a través de un escrupuloso análisis de la poca información documental que existe respecto de los efectos que causó la reforma al impuesto personal, extraen cinco conclusiones principales (Gaddy et. Al.; 2005, Pág. 983):

1. *“The change in the personal Income tax was not a stand – alone reform. Rather, it was part of a comprehensive set of fiscal reforms undertaken after the country’s debt crisis of 1998 –a crisis caused in significant part by Russia’s inability to run its tax system.”*

El cambio en el impuesto sobre la renta no era una reforma independiente. Más bien, era parte de un amplio conjunto de reformas fiscales emprendidas después de la crisis de la deuda del país en 1998 – una crisis causada en una parte significativa por la inhabilidad de Rusia de operar sus propio sistema fiscal.⁷

2. *“The personal income tax component of the reform package bears little resemblance to a Hall – Rabushka flat tax. Rather, it looks more like the changes enacted in the United States in the Tax Reform Act of 1986, which retained the income tax broadened the base by closing capital income loopholes, and reduced rates at the top. In the Russian case, changes in tax administration and enforcement, and other structural changes, appear to be significantly more fundamental and sweeping than the changes in income tax rates”.*

El componente del impuesto sobre la renta del paquete de reformas se asemeja un poco al Impuesto a tasa uniforme de Hall – Rabushka. Más bien, se parece a los cambios promulgados en el Acta de Reforma Fiscal de 1986 en Estados Unidos, que retuvo el impuesto sobre la renta y amplió la base, cerrando las brechas de ingreso de capital y tasas reducidas en la parte superior. En el caso ruso, los cambios en la administración tributaria y el

⁷ La traducción es propia.

cumplimiento, y otros cambios estructurales, parecen ser más fundamentales y radicales que los cambios en las tasas del impuesto sobre la renta.

3. *“Economic growth had begun well before the reforms were introduced. GDP grew twice as fast before the income tax reform as it did after.”*

El crecimiento económico se había iniciado mucho antes de que se introdujeran las reformas. El GDP (Gross Domestic Product o Producto Interno Bruto) se duplicó mucho antes de que se introdujeran las reformas.

4. *“Microeconomic data suggest that the tax rate reductions had little if any effect on labor supply, which undercuts the notion of a large supply-side response.”*

Los datos microeconómicos sugieren que las deducciones de la tasa de impuestos tuvieron poco o ningún efecto sobre la oferta de trabajo, lo que socava la noción de una gran respuesta de la oferta.

5. *“Although there was a significant increase in compliance following the 2001 reform, it is more likely attributable to changes in the administration and enforcement of tax laws and to other structural changes than it is to lower rates.”*

Hubo un cambio significativo en el cumplimiento tras la reforma de 2001, probablemente fue más por los cambios en la administración, la aplicación de las leyes fiscales y otros cambios estructurales que por las bajas tasas.

Los mencionados autores refieren que para poder entender la reforma fiscal de Rusia en el año 2001, es necesario comprender y entender un poco de las pre-reformas que se llevaron a cabo en los años noventa (la cual era muy primitiva). Todo ello debido a que la administración era débil, las bases legales para la recaudación y la auditoría estaban severamente limitadas. Un registro de contribuyentes *per sé* no existía, y las tasas impositivas eran punitivamente altas y tendían a convertirse en figuras lesivas. La evasión, la corrupción y las trampas estaban a la orden del día; los grandes contribuyentes negociaban el pago de sus contribuciones en lugar de solamente cumplir con sus obligaciones, sin embargo lo anterior se suscitaba en gran medida, porque muchas veces se pagaba al fisco en especie en lugar de pagar con dinero.

Se dio una gran compensación de impuestos, como parte de esos acuerdos en los que en los que no se pagaba con moneda de curso legal y en su lugar se pagaba ya sea con productos con los cuales el gobierno ruso no podía comercializar o con servicios que realmente eran insignificantes para el Estado; por lo que a las empresas que no tenían liquidez se les empezó a considerar como delincuentes porque esas prácticas llevaron al gobierno ruso a experimentar una caída considerable en la recaudación.

El entonces Presidente Boris Yeltsin advirtió esa situación y en 1996 designó un panel de investigación para determinar las causas de la magnitud de la crisis general de pagos, y específicamente, la baja recaudación de ingresos tributarios. Después de 18 meses de indagación a los mayores contribuyentes corporativos del país, se llegó a la conclusión de que la situación era peor a la imaginada por los creadores de políticas. Dicho panel de investigación durante ese periodo de revisión encontró lo siguiente:

- Las empresas revisadas pagaban menos del 8% de sus impuestos en efectivo.
- Tampoco pagaban el 29% de sus obligaciones en absoluto, mientras que el restante 63% lo “pagaban”, como ya se ha visto, con bienes y servicios al Estado.
- El valor del mercado de los bienes entregados fue muy por debajo del precio nominal utilizado en desplazamientos, dejando al gobierno sustancialmente con menos ingresos reales de los que se presentaron oficialmente.

Dichos esquemas de pago, o mejor dicho de impago, dejaron como principal víctima al Gobierno Ruso; aunado lo anterior a la red de corrupción que había con las oficinas regionales que estaban coludidas con las empresas antes mencionadas que en una suerte de arreglo “escondían” los mayores ingresos al gobierno federal y en su lugar solamente “enteraban” aquellos impuestos que dichas oficinas regionales tenían el derecho de recibir (solamente aquellas cuya participación correspondía una parte al gobierno federal y otra a los gobiernos locales). Incluso en algunas ocasiones los gobiernos locales exigían

de las empresas que pagaran sus impuestos en especie (bienes o servicios), fueran erogados o transferidos solamente en favor de dichos gobiernos locales y que en ningún momento podían ser compartidos con el gobierno federal (por ejemplo infraestructura carretera o renovación de inmuebles). Ciertamente, a menudo, si el gobierno federal recibía algo es porque definitivamente era algo que los gobiernos locales no querían.

El reflejo fue que el gobierno federal tuviera un serio déficit en su presupuesto, lo cual empeoró en 1998, debido a que el gobierno, para financiar el mismo, tuvo que recurrir a un amplio endeudamiento tanto en el exterior como en el interior, que cada vez era más insostenible y más costoso, profundizando su deuda. Finalmente el 17 de agosto de 1998 el gobierno dejó de pagar cerca de US\$ 40, 000 millones de dólares de sus instrumentos de deuda denominados en rublos, de los que cerca US\$ 17,000 millones estaban en posesión de extranjeros.

Seguida de la crisis de la deuda y de un breve periodo de parálisis de la economía, Boris Yeltsin enfrentó la situación fiscal con una nueva determinación; durante el año siguiente designó a tres funcionarios representativos de la policía y de los organismos de seguridad para ejercer de Primer Ministro, el último de los cuales era Vladimir Putin, que se había desempeñado como jefe del Servicio de Seguridad Federal (sucesor de la KGB).

En 1999, Yeltsin comunicó su retiro del cargo, mismo que tendría efectos a partir del primero de enero de 2000, y entonces se investió a Putin como presidente interino⁸, para luego en marzo ganar las elecciones presidenciales en la primera vuelta con un porcentaje de 52.94% de los votos.

⁸ Vladimir Putin ocuparía el cargo de presidente de Rusia, desde marzo de 2000 hasta 2008, y ha sido elegido por un tercer periodo, de marzo de 2012 hasta 2018.

Durante su primer encargo presidencial Putin, entre otras reformas importantes, promulgó una nueva ley fiscal en julio de 2000, la cual todos los ciudadanos rusos debían cumplir y hacer cumplir; incluso decretó el dieciocho de marzo como un día de festejo: el día de la Policía Fiscal, la cual empezó a surtir efecto vinculando tanto a los contribuyentes corporativos como a los contribuyentes individuales, las petroleras fueron amenazadas con no poder construir ductos para poder exportar petróleo, si no pagaban sus impuestos. En junio de 2001 (seis meses después de que entrara en vigor la reforma de 2000), la policía fiscal empezó a reunir de todos los departamentos de gobierno, toda la información de los contribuyentes disponible, en un claro reflejo de los dieciséis años que Putin trabajó en el servicio de inteligencia rusa.

Ahora bien, con la nueva ley promulgada por Putin en julio de 2000 (misma que entró en vigor en enero de 2001), se produjo un cambio tanto en la estructura como en la administración tributaria. El impuesto al ingreso personal, que venía siendo gravado a tasas del 12, 20, y 30 % fue reemplazado por una **tasa generalizada del 13%**: ese cambio produjo la reducción de las tasas marginales de la pequeña porción de contribuyentes en los dos soportes superiores, sin embargo, aumentó las tasas marginales de casi todos los contribuyentes que antes se encontraban por debajo de esa tasa del 13%. La reforma también amplió la base gravable al eliminar muchas deducciones y exenciones, antes de la reforma la tasa promedio era del 14%, por lo que el cambio real en dicho promedio fue realmente pequeño.

Los ingresos de capital eran gravados a tasas mayores, mismas que fueron incrementadas a partir de 2001; los dividendos fueron gravados de un 15 a un 30%; el impuesto empresarial se mantuvo en un 30%, aunque los municipios recaudaban un 5% extra. A otras formas de ingreso tales como las apuestas, sorteos, loterías, primas de seguros, préstamos con tasas inferiores a las del mercado, excesivo pago de intereses bancarios les fue determinada una tasa de 35%, en un esfuerzo para mitigar algunas formas tan particularmente creativas de evasión.

A pesar de la tasa básica del 13% en la mayoría del ingreso, la reforma no se suma al flat tax de Hall – Rabushka, pues éste es un impuesto dual de valor añadido, en el cual todo el valor añadido (no salarial) se grava a nivel de la empresa; y los salarios, menos las deducciones personales, son gravados a nivel personal. Pero Rusia no solo tuvo un impuesto personal sobre el ingreso, sino que también tuvo un impuesto al valor añadido y un impuesto corporativo, totalmente separado. Es más, los cambios producidos en el año 2001, incrementaron los gravámenes sobre los ingresos de capital a un nivel individual en lugar de aplicarle una tasa cero, como lo haría el flat tax de Hall y Rabushka.

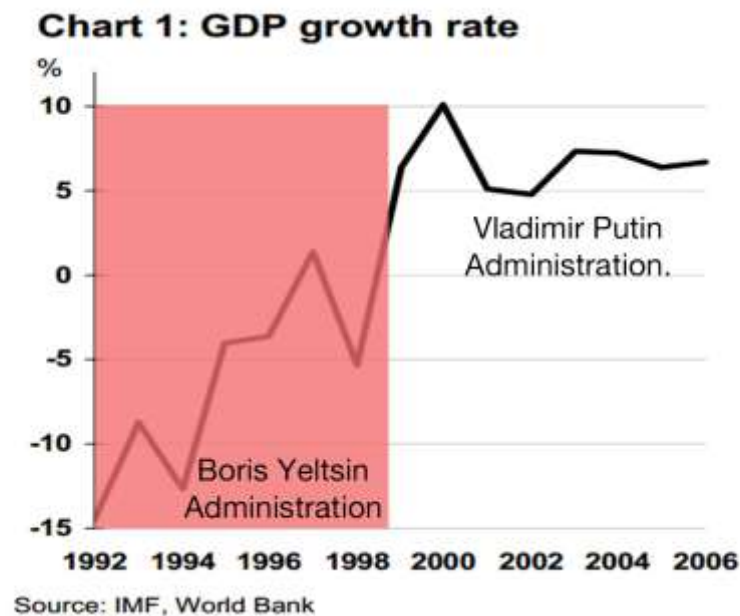
Vale la pena hacer notar que el impuesto personal sobre el ingreso de Rusia es una parte relativamente pequeña de impuestos, pues durante el período 1994-2004, nunca representó más del 10 % de los ingresos totales combinados de los gobiernos federal y locales. Como porcentaje del producto interno bruto, los impuestos sobre el ingreso representaron del 2.6% al 3.5%.

Por otro lado, las reformas de 2001 implicaron modificaciones a otros impuestos, sirve a guisa de ejemplo: las deducciones y exenciones en el IVA se redujeron, las tasas de impuestos sobre el tabaco y la gasolina subieron, algunos impuestos se redujeron significativamente. Antes de la reforma, los impuestos de seguridad social eran de 39,5%. Después de la reforma, se cambiaron a una estructura fuertemente regresiva, con tasas que van desde el 35,6% y la caída de un 5%. Además, un impuesto sobre el volumen de negocios (ingresos brutos) fue eliminado, y otro se redujo sustancialmente (y luego derogada en 2003).

Los cambios producidos fueron resultado más del fortalecimiento al cumplimiento y de los cambios administrativos más que de las reformas, no hay duda. Por ejemplo, se introdujo un registro de contribuyentes a los que se les asignó un número de identificación.

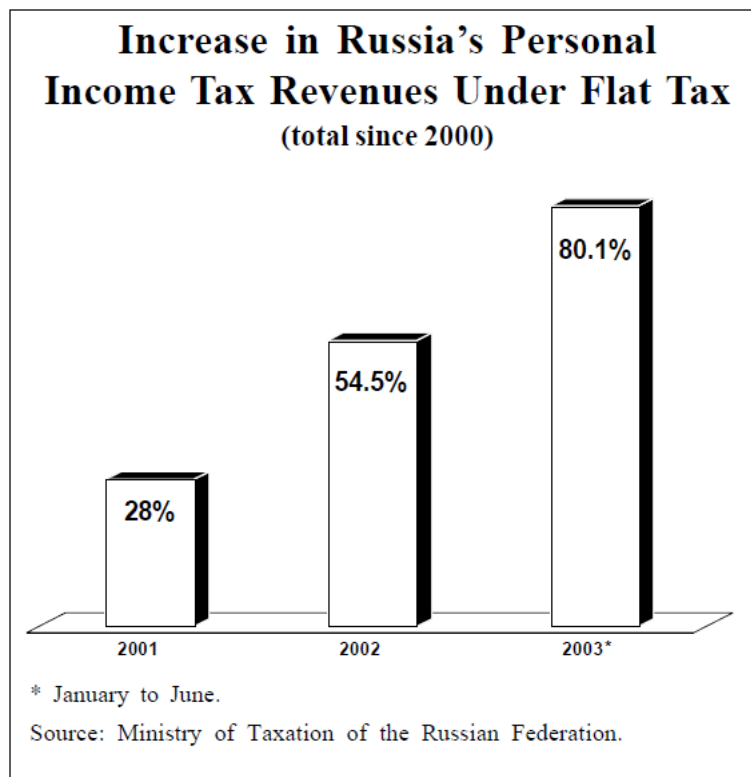
En segundo lugar, la ley permitía a las autoridades evaluar obligaciones tributarias indirectamente – por ejemplo cuando no se podía conseguir la entrada a las instalaciones de un contribuyente. En tercer lugar, la ley autorizaba auditorías fiscales cuando la evidencia suficiente de un delito tributario o no tributario estaba disponible. Cada uno de estos cambios parece fundamental para el funcionamiento de un sistema tributario moderno. Independientemente de los tipos y la estructura, es difícil imaginar cómo un sistema tributario moderno podría haber operado en ausencia de tales normas e información.

La nueva ley estipulaba que los impuestos (sobre todos los ingresos pagados a los particulares, los impuestos sobre los pagos de intereses y dividendos) debían ser retenidos en la fuente. Esto aunado al uso de números de identificación de contribuyente, mejoraron el cumplimiento de manera significativa, además se cambiaron las reglas de reparto de ingresos, y a partir del año 2000, los gobiernos locales recibieron el 80% de los ingresos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo que quiere decir que a los elementos básicos de la división territorial se les dotó de más poder adquisitivo para poder emprender proyectos desde el primer nivel de gobierno. Muchas de las deducciones, exenciones y lagunas fueron cerradas. Poco después que se introdujeron las reformas, los ingresos de las personas físicas aumentaron en poco más del 20% como proporción del PIB, frente al 2,4% del PIB en 2000 al 2,9% en 2001.



Gaddy y Gale, consideran que la anterior interpretación es probable que dependa en parte de consideraciones macroeconómicas, y de dos temas en particular:

- En primer lugar, a partir de febrero de 1999, se inició un aumento en el precio mundial del petróleo que llevaría a su cuadruplicación dentro de los 19 meses siguientes. Los ingresos por exportaciones de crudo se elevaron de apenas US \$2 millones en el primer trimestre de 1999 a casi US \$7 millones en el tercer trimestre de 2000, lo que representó en el PIB de Rusia cerca de cinco puntos porcentuales.
- En segundo lugar, los salarios crecieron más rápidamente después de la crisis de la deuda (más de un 18 % en 2001). Señalan que hubo un aumento significativo de la participación del trabajo en el PIB en la época de la reforma fiscal y eso era por efecto de una recuperación.



A partir de un entendimiento de lo esgrimido anteriormente, no hay duda de que Rusia ha mejorado el funcionamiento y la estructura de su sistema tributario a pasos agigantados en la última década, dando como consecuencia un fuerte crecimiento económico; también mucho tiene que ver la poca alternancia del gobierno que ha existido, básicamente Vladimir Putin fue de los iniciadores de este flat tax ruso (y lo sigue siendo), por lo que la aplicación de las políticas públicas puede seguir dándose en ese país sin temor a que por la oposición y la presión que pueda ejercer, puedan dejarse de lado este tipo de políticas.

1.2.5. SERBIA.

Otro de los países de ha aplicado un tipo de impuesto a tasa uniforme es Serbia, que a partir de **enero de 2003** implementó un impuesto al ingreso personal y corporativo que tuvo una tasa de **14%**, y un impuesto adicional que se manejó del **10%**; dicha ley fue promulgada en noviembre de 2002, misma que reemplazó al previo impuesto sobre la renta personal y corporativa, que tenía tres diferentes tasas y que estuvo vigente de 1994 hasta 2001.

La nueva ley también redujo el impuesto a los rendimientos corporativos de un 20% a un 14%, dando a Serbia el impuesto más bajo de este tipo en Europa; éste eliminó cualquier interés (de los particulares o de las grandes corporaciones) en elegir los beneficios fiscales, pues las tasas de los impuestos personales y de los impuestos corporativos son los mismos.

Aunque en realidad, la reforma de este país a menudo se incluye en la lista de países con impuesto a tasa uniforme, por su tasa del 14% sobre el ingreso al empleo, también aplica una tasa adicional sobre la suma del ingreso derivado de cualquier fuente que

exceda un cierto límite; entonces existen estrictamente dos tasas marginales positivas que se aplican al ingreso derivado del empleo.

En la práctica, el impuesto ha funcionado a gran medida como un impuesto uniforme (pues el límite de ingreso establecido para qué aplique la tasa adicional era muy alto y en julio de 2006 fue disminuido drásticamente), pero ciertamente conforme a la definición de impuesto a tasa uniforme no se ajusta sustancialmente. (Keen et. al: 2006, Pág. 77).

Es decir, el impuesto a tasa uniforme de Serbia se compone de la siguiente manera:

Tasa impositiva	Conceptos	Deducciones
14%	Ingresos del trabajo, agricultura, tala forestal, trabajos independientes.	Contribuciones a la cuenta de retiro, hasta dos veces el salario mensual promedio pagado por empleado; indemnizaciones por despido determinados por la ley laboral.
10%	Impuesto adicional sobre el excedente a \$600,000 denarios.	
Una tasa combinada del 24% se aplica en Serbia, siendo que la segunda tasa se aplica a un parte mínima considerable de la población.		

En el mismo campo del impuesto corporativo, a partir del primero de junio de 2003, las grandes inversiones en las regiones menos desarrolladas del país y que excederían de 600 millones de denarios, contratando a un mínimo de cien trabajadores, gozarían de una exención del impuesto corporativo durante los siguientes diez años.

Hay enfatizar que a la reforma fiscal de Serbia le precedieron las de Ucrania y Eslovaquia en el año 2004.

1.2.6. UCRANIA.

Efectivo a partir de **2004**, un impuesto uniforme a tarifa del **13%** (misma que cambió a **15% en 2007**), fue instituido en Ucrania, mismo que reemplazó a un impuesto al ingreso personal que iba desde el 10% hasta el 40%; la exención personal se incrementó de 204 grivnas (moneda oficial) a 738 (en un equivalente individual), siendo disponibles solo para aquellos con ingresos menores de 1.4 veces a una cantidad de subsistencia; en ese momento se elimina por completo. (Keen et. al: 2006, Pág. 84)

Al igual que los rusos, la variante ucraniana realmente tampoco es uniforme pues por encima del nivel crítico, en el cual los ingresos del subsidio se retiran, se convierte en un impuesto proporcional, como se abordó anteriormente.

La base del impuesto sobre la renta de las personas físicas se amplió, incluyendo en ella el ingreso derivado de intereses (antes exento) eliminando varias exenciones específicas de ciertas ocupaciones (reemplazándolas a su vez por pagos directos) y adoptando una definición más comprensiva de las ganancias de capital. La tasa del impuesto sobre la renta de las empresas se redujo de 30 a 25 % y los tratamientos preferenciales y exenciones importantes se eliminaron entre el 2003 y 2004. El IVA permaneció con una tasa única de 19 %, pero se eliminaron muchas exenciones sectoriales (incluyendo la de construcción de vivienda, aeronaves, y construcción de embarcaciones).

La recaudación de impuestos cayó dramáticamente tras la reforma, como se puede observar de la siguiente tabla.

	Impuesto sobre la Renta Personas Físicas		Impuesto sobre I a renta de las Empresas		Impuestos Indirectos	
	Año anterior a la reforma	Año de la reforma	Año anterior a la reforma	Año de la reforma	Año anterior a la reforma	Año de la reforma
Estonia	8.5	8.1	4.8	3.5	11.1	13.3
Georgia	2.7	2.5	1.6	1.9	8.1	11.0
Latvia	5.4	5.6	2.0	2.4	12.6	12.5
Lituania	5.0	5.4	5.3	2.5	6.1 ¹	6.3 ¹
Rumania	3.0	2.3	2.7	2.4	10.2	10.9
Rusia	2.4	2.9	5.5	5.8	8.6	9.9
Rep. Eslovaca	3.3	2.6	2.8	2.4	9.8	11.4
Ucrania	5.1	3.8	5.0	4.7	8.8	8.6
Promedio no ponderado	4.4	4.1	3.7	3.2	9.4	10.5

Fuente: documentos del FMI; y estimaciones de los colaboradores del FMI

¹ Incluye solamente al IVA

Notas Generales para todas las tablas:

(Keen et. al: 2006, Pág. 78)

1.2.7. ESLOVAQUIA.

La República Eslovaca implementó una reforma tributaria en 2004, estableciendo una **tasa única de 19%**, no sólo para el impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las empresas, sino también para el IVA; esta reemplazó a un esquema de impuesto sobre la renta (personas físicas) de cinco tasas marginales que iban del 10% al 38%, y otras cinco tasas que aplicaban a tipos específicos de ingreso. El monto del ingreso personal exento se incrementó a más del doble, de 38,786 SK (coronas eslovacas) a 80,832 SK, alcanzando cerca del 60% del salario promedio. Las deducciones por la existencia de hijos en proporción al ingreso se reemplazaron por deducciones fijas y por un crédito fiscal reembolsable para aquellos que participan de manera suficiente en el mercado laboral.

La reducción en la tasa del impuesto sobre el ingreso de las empresas, que previamente era de 25%, estuvo acompañada por la introducción de disposiciones que

establecían una rápida depreciación y un traslado de balances más generoso. El impuesto sobre dividendos previo a la reforma fue derogado; también lo fueron los impuestos sobre herencias y regalos.

La reforma del impuesto sobre la renta incluyó una reducción de las exenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas; que envolvió la eliminación de algunas deducciones sobre el ingreso derivado de intereses y el capital, sobre las contribuciones adicionales a los fondos privados de pensiones, y las exenciones para los soldados y los jueces; como del impuesto sobre la renta de las empresas. **El impuesto para la seguridad social se redujo de 51 a 48.6%**, con el efecto en el ingreso compensado, en parte, por el incremento en los techos de contribución.

Además, existieron reformas a los impuestos indirectos, con la unificación de una tasa de 20% para el IVA, y una tasa reducida aplicada a alimentos del 14% en la tasa uniforme de 19%, y un incremento en los impuestos especiales sobre producción y consumo para adecuarlos a los requerimientos impuestos por la Unión Europea.

Estuvo acompañada, esta reforma, por un cambio fundamental del sistema de beneficios de seguridad social, reduciendo los beneficios para desempleados y reduciendo la pérdida de beneficios al tomar un empleo, acompañada de otras medidas tales como una reducción en la tasa implícita para aquellos que siguen trabajando después de la edad de retiro. Una reforma a la legislación laboral, previa a la introducción del impuesto uniforme buscó incrementar la flexibilidad del mercado laboral reduciendo el pago de la indemnización por despido y permitiendo la renovación ilimitada de contratos de plazo fijo.

Después de la reforma, **la recaudación** del impuesto sobre la renta de las personas físicas **cayó en alrededor de 0.7 puntos porcentuales del PIB**, menos del 1.2% previsto por las autoridades. El ingreso recaudado por el impuesto sobre la renta de las empresas y por las contribuciones al seguro social cayó 0.4 % y 1.5% respectivamente, pero estas

pérdidas fueron bien **compensadas por el aumento en la recaudación de los impuestos indirectos, principalmente el IVA.** (Keen et. al: 2006, Págs. 84, 85 y 86).

No obstante, y atendiendo a lo anterior, Eslovaquia es el primer país de Europa del Este que abolió este sistema y reintrodujo un sistema progresivo. Tal vez porque el flat tax en un inicio se utilizó como motor de la economía y como introductor al mercado común y sus políticas, y su eficiencia comenzó a decrecer, por lo que se tuvo que regresar a la vieja usanza de los impuestos progresivos. Quizá en Europa Occidental, no llamó mucho la atención adquirir este régimen, pues las reformas que se tomaron en aquéllos países de reciente creación “tocaron” mucho del sistema fiscal y de administración, cosa que en occidente no se aprecia viable que suceda, aunado a que las políticas de los países tienden a la homologación de procedimientos y a la armonización de las políticas.

La cuestión estriba en que utilizando un flat tax, los efectos redistributivos del impuesto recaen sobre las clases medias como los trabajadores, asalariados, profesionistas independientes, pequeña y mediana empresa; esto afecta pues la clase media trabajadora se ve afectada y pugnan porque los ricos paguen su parte, pues en ellos más que en cualquier otra clase de grupo debería recaer la verdadera carga fiscal, para ello en diversos países como en Estados Unidos y Francia se han hecho reformas para que los ricos paguen aún más impuestos, todo provocado por la presión que se ejerce desde abajo.

1.2.8. GEORGIA.

A principios de 2005 se introdujo una tasa uniforme del impuesto sobre la renta de las **personas físicas de 12%**, reemplazando a una estructura de tarifas de 12, 15, 17 y 20%. Una característica del impuesto uniforme de este país es que **no existe un ingreso personal básico exento**: en este caso, el impuesto sobre el ingreso derivado de la remuneración al empleo no es propiamente uniforme sino proporcional en todos sus niveles.

No obstante, no se debe extrapolar el alcance del cambio; el ingreso básico exento previo a la reforma era menor al 5% del PIB per cápita y su eliminación no parece haber sido objeto de discusión pública importante. La justificación para su eliminación fue el facilitar la retención del salario de las personas con múltiples empleos. Se otorgó cierta protección a los pensionados, aumentando en más del doble la pensión mínima. La tasa del impuesto sobre la renta de las empresas permaneció sin cambios en 20%. La reforma también incluyó una reducción importante de la tasa de contribución al seguro social de 33 a 20% y de la tasa estándar del IVA de 20 a 18%.

Para **compensar la pérdida de ingresos** derivada de las reducciones de la tasa, **se eliminaron varias exenciones** tanto del impuesto sobre la renta de las empresas como del IVA, y la mayoría de los impuestos especiales sobre producción y consumo se incrementaron.

Puesto que la tasa efectiva promedio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, previa a la reforma, era de **alrededor de 18%**, se esperaba una pérdida importante de recaudación. En realidad, la caída fue menor a lo esperado: de cerca del 2.7 al 2.5% del PIB. El ingreso recaudado por el impuesto sobre la renta de las empresas, por otra parte, se incrementó, también lo hicieron la recaudación de los impuestos indirectos, en gran medida como reflejo del aumento en los impuestos especiales. Los ingresos tributarios totales permanecieron sin cambios en términos generales. (Keen et. al: 2006, Págs. 86 y 87).

1.2.9. RUMANIA.

Desde enero de 2005, una **tasa uniforme de 16%** del impuesto sobre la renta de las personas físicas reemplazó a una estructura de cinco tasas marginales del 18 al 40%. El ingreso personal máximo mensual exento se incrementó modestamente en términos reales. También se redujo la tasa del impuesto sobre las utilidades de 25 a 16%. Aun en contra de

la opinión de los especialistas del Fondo Monetario Internacional, quienes arguyeron que el momento tal vez no era el preciso para realizar una reforma fiscal de esta magnitud.

Los dividendos pagados a los individuos, el ingreso generado por intereses y las ganancias de capital fueron sujetos a impuestos finales de retención con una tasa menor a la tasa uniforme, pero desde 2006 también están sujetos a la tasa uniforme de 16%. Las dos tasas del IVA (19 y 9%) permanecieron sin cambios, pero más tarde, en el mismo año 2005, varias exenciones relativamente menores (relacionadas con los servicios de entretenimiento, por ejemplo) se eliminaron, y los impuestos especiales sobre producción y consumo se incrementaron. (Keen et. al: 2006, Pág. 87).

Al igual que en Ucrania, la recaudación de impuestos cayó en los impuestos directos, y se incrementó (aunque no sustancialmente) en la de los impuestos indirectos, en gran medida por las determinaciones relativas al final del párrafo anterior.

1.2.10. ESLOVENIA.

Esta reforma fue lanzada en 2007, Eslovenia intentaba copiar el sistema que los países bálticos habían implementado en la década de 1990-2000; querían establecer un nuevo impuesto corporativo y un nuevo impuesto al ingreso personal. (Majcen et. al; 2007; Pág. 8).

A principios de 2005 un completamente nuevo código fiscal para las personas físicas y para las empresas tomó vigencia; tuvo varios efectos de magnífica consideración: desde los nuevos criterios por parte de la Suprema Corte de aquella nación, hasta su introducción a la Unión Europea. En comparación con el antiguo código utilizado en la década de los 90's, esta nueva normativa incluía mayores excepciones y deducciones por

concepto de hijos, sin embargo, también se pretendió otorgarle al impuesto una mayor base gravable, por lo que otras varias deducciones se eliminaron.

A la par, varias reformas se hicieron al sistema fiscal en general, bajo el argumento de que éste necesitaba simplificarse y se precisaba bajar las tasas impositivas a la clase trabajadora (impulsado esencialmente por su incursión a la Unión Europea), debido a que en paralelo al promedio que se maneja en los países del ente supranacional (18.5%) Eslovenia manejaba una tasa superior del 21.6%.

Al principio, la propuesta del impuesto esloveno se asemejaba mucho a la de la República Eslovaca (quien desde 2004 estableció un impuesto con una tasa única del 19%) con un limitado set de deducciones. Eslovenia impuso la tasa del 20%, tanto para el ingreso personal como para el ingreso de las personas morales.

Algunos de los representantes de las grandes corporaciones y empresas eslovenas aplaudieron esta medida, pues coincidían que el establecimiento de este tipo de gravamen parecido al eslovaco reduciría la carga a todas las corporaciones y aumentaría su competitividad internacional; mientras que por otro lado, los sindicatos de obreros y trabajadores a lo largo del país lo rechazaron tajantemente porque consideraban incorrecto que se elevara la tasa del IVA que anteriormente estaba fijada en 8.5%.

Al final de cuentas, Eslovenia no adoptó el flat tax semejante al de Eslovaquia, pero sí simplificó en gran medida su sistema en comparación con el sistema previo, se promulgó un nuevo código de procedimientos, se acordó que gradualmente se aboliría el impuesto a la nómina y existieron varios cambios a los impuestos menos importantes (por ejemplo el impuesto a las herencias). Tal vez el cambio más significativo fue el de reducir la tasa marginal del impuesto al ingreso personal del 50% al 41% (sin dejar de ser progresivo), el establecimiento de la tasa del 20% sobre los intereses, dividendos y ganancias de capital.

En comparación con otros países de la Unión Europea, Eslovenia no tomó tan radicales decisiones respecto de su sistema fiscal y nuevamente se enfocó en un sistema progresivo. Algunos estudios recientes demuestran que con las reformas implementadas en 2007, aunque modestas, muestran y otorgan beneficios a la mayoría de los contribuyentes y no solo a un grupo en específico. (Majcen et. al; 2007; Pág. 27).

1.2.11. HUNGRÍA.

En junio de 2010 el Primer Ministro de Hungría, Viktor Orbán, anunciaba su estrategia política y económica, para el nuevo gobierno el cual encabezaría; el mensaje que dirigió este nuevo líder de la administración tenía el propósito de tranquilizar a los mercados y a los países vecinos de la Unión Europea, aceptando que, efectivamente, las cuentas de ese país tenían ciertas debilidades, similares a las de Grecia en su momento, pero que de ninguna manera suspenderían los pagos de su deuda.

Las nuevas medidas (que se aplicarían dentro de los dos años posteriores) vendrían acompañadas por un nuevo impuesto y la eliminación de otros más; esto en un preámbulo y estimación del gobierno que se reflejaría en unos 700 millones de euros anuales. Como en los ejemplos anteriores que se han abordado, la idea de Orbán era crear un nuevo sistema fiscal y no “parcharlo” como se había hecho en anteriores ocasiones; en primer lugar eliminarían aproximadamente 10 pequeños impuestos, como lo era el impuesto sobre las herencias.

Las características del nuevo sistema fiscal serían las siguientes:

- La tasa única para las empresas sería la del 10% (reducida de un 19%)
- En todo lo que se refiere a ingresos personales directos se aplicaría el tipo impositivo del 16%.

- El objetivo principal era crear un sistema fiscal en el cual los contribuyentes pudieran confiar.
- Reducir la burocracia y disminuir los costes administrativos.

Indudablemente, es difícil asimilar en tan poco tiempo las características, efectos e impacto que ha tenido la reforma en Hungría; pero similar a los países mencionados en el primer término de este epígrafe, podemos colegir que la necesidad del gobierno de allegarse de recursos redundó en la aplicación e implementación de este tipo de impuesto. Principalmente, se esquivó la bancarrota y la suspensión de pagos.

Esta reforma se implementó a partir de enero de 2011, sin embargo, para el mismo mes pero del año 2012, Hungría pensaría en abandonar este impuesto (que solo podía ser abolido por dos terceras partes del parlamento húngaro). Algunos detractores de Orbán le exigieron respuestas de por qué introdujo este tipo de impuesto, basándose en falsas promesas para la clase media de que con este impuesto se reimpulsaría a la economía, al consumo, y por ende, al empleo.

Al final parece ser que solo fue una estrategia política para que Orbán y su partido (conservador) pudieran, literalmente, echarse al bolsillo a toda la clase trabajadora que supuestamente se vería beneficiada con la reforma para que en las siguientes elecciones pudieran sostener los resultados que recientemente habían obtenido.

1.2.12. IRAK.

Aunque definitivamente no es un país perteneciente a Europa del Este, se abordará este tipo de impuesto aplicado a este país asiático por su trascendencia respecto de quién lo administra: Estados Unidos.

Fue utilizado en aquél país asiático poco después de la invasión de los Estados Unidos en el año 2003 (septiembre 15), propuesto por Paul Bremer (Teniente administrador de Estados Unidos en Bagdad), siguiendo los pasos de Steve Forbes, Jack Kemp, Phil Gramm y Dick Armey (quienes fueron los impulsores de la iniciativa del flat tax y la simplificación administrativa en aquél país); en un acto que refiere el Washington Post como: *“it took no more than a stroke of the pen to accomplish what has eluded over the course of a decade and two presidential campaigns”*.⁹ (<http://www.freedomworks.org/news/iraqs-new-flat-tax-system-eyed-enviously-by-some-i>. Noviembre de 2012.)

Se estableció en 2004 un impuesto a tasa uniforme con una tasa del 15%, tanto para los ingresos personales como los ingresos corporativos, sin perjuicio de que en años posteriores se nulificara dicho impuesto por algún probable Gobierno Iraquí.

Anterior a esta reforma “impuesta” por la ocupación militar extranjera, se tenía al régimen de Saddam Hussein, quien aplicó un impuesto con una tasa del 45%, aunque realmente como en todo el este medio, casi nunca se forzó la recaudación de impuestos y no hay un historial real del pago de los mismos, puesto que al gobierno (régimen) le pertenecían la mayoría de las empresas, bienes, productos y servicios que se “prestaban”, tanto de exportación como de importación.

Bruce Bartlett, gran economista que apoyó en las administraciones de Ronald Reagan y George Bush padre, consideró que el impuesto a tasa uniforme para Irak como un aliciente para la economía; asimismo, estimó que el modelo a seguir sería el de Rusia que en 2001 estableció un impuesto con una tasa única del 13%, además anticiparon que un impuesto como este pondría a Irak a la par con países como Hong Kong y Rusia.

⁹ Tardó no más que el movimiento de una pluma para conseguir lo que se ha eludido a lo largo de una década y dos campañas presidenciales.

No pasa desapercibido que para un país, en su momento ocupado, como Irak, las armas, los militares y los toques de queda eran útiles para controlar a la población civil en general, pues con la herramienta del miedo podían hacer que ese país creciera en su economía exponencialmente, pues básicamente comenzaban de cero.

Para algunos, esto causaba más daño del que jamás pudo haber causado Saddam Hussein, pues obligaban a los habitantes de aquél país a pagar un impuesto que antes no tenían el deber de solventar, aunado a la ocupación militar, que de por sí ya era demasiado. Tomando en cuenta las características del impuesto a tasa uniforme, la población en general no podía disfrutar de las deducciones que con algún impuesto de carácter progresivo se otorgan, causando incluso la confiscación de bienes.

Efectivamente, las condiciones en Irak estaban puestas para “experimentar” con la economía; sin embargo, algunos piensan que este gravamen fue impuesto para solventar los gastos de la ocupación militar, pues ir a la guerra no es nada barato. La mayoría del mundo sabe que esa ocupación no fue un conflicto bélico, fue una conquista disfrazada, con el pretexto de buscar armas de destrucción masiva y adueñarse del petróleo de ese país, que en realidad es de la gente y es su derecho explotarlo de la manera que más les convenga.

1.2.13. DIFERENCIAS Y APROXIMACIONES.

En los países bálticos:

➤ La primera ola de reformas está definida por el establecimiento de tasas en niveles **moderadamente altas, iguales o cercanas** a la tasa marginal más alta previa a la reforma.

➤ La segunda ola, comenzada por Rusia, está marcada por tasas impositivas que son más cercanas a las **tasas más bajas** anteriores a la reforma.

En **Estonia, Letonia, Eslovaquia y Rumania**, la tasa única del impuesto sobre el ingreso derivado de la remuneración al empleo se estableció, en su equivalencia, a la del impuesto sobre la renta de las empresas cuando se adoptó el impuesto uniforme. Esto tiene una gran ventaja: elimina las distorsiones sobre la decisión de llevar a cabo una actividad de forma corporativa o como individuo. (De estos países, los tres primeros sí eliminaron el impuesto retenido de los dividendos).

De los cuatro países mencionados inicialmente (con excepción de Lituania), todos gravaron con mayor carga el ingreso corporativo que el ingreso de la remuneración al empleo; caso contrario sucede en el país exceptuado, pues el ingreso corporativo es gravado con una tasa menor a la del impuesto a las remuneraciones del empleo.

Asimismo, independiente de los países bálticos, existen otras diferencias que pueden ser objeto de remarcar; por ejemplo: **Eslovaquia** es el único país que establece una tasa para el IVA equivalente a las tasas del ingreso corporativo y del ingreso de las personas físicas. Para esto, se dice que existió un fundamento lógico para igualar la tasa del IVA a la de los otros impuestos (empresas y personas físicas), que es que la tasa establecida del 19% resultó ser la tasa requerida para que no cambiara el nivel de recaudación por la adopción del impuesto uniforme y por eliminar la tasa doble que existía en el IVA. (Keen et. al: 2006, Pág. 89).

Con respecto a la segunda ola de reformas relativas a la forma en que se gravan las ganancias del capital e intereses, puede establecerse que, **en general**, se aplica una tasa cercana o equivalente a la tasa uniforme del impuesto sobre la renta. Uno de los países que los exenta completamente es Letonia; Estonia los grava a una tasa menor de lo que representa la tasa única del impuesto sobre la renta.

CAPITULO II

ANÁLISIS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (IETU) DE APLICACIÓN EN MÉXICO A PARTIR DE 2008



CAPITULO II. ANÁLISIS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (IETU) DE APLICACIÓN EN MÉXICO A PARTIR DEL 2008.

En este apartado, se abordará el antecedente¹⁰ relativo a la contribución a tasa uniforme mexicana, las consecuencias jurídicas que contrajo, así como las diversas opiniones de la Corte Suprema de este país, al respecto de su aplicación.

Como se mencionará más adelante, la creación y posterior aplicación / gestión de este impuesto acarreó consecuencias de dimensiones considerables, tanto en el ámbito de administración tributaria como en el de la administración de justicia, con la creación de órganos especializados con la sola y firme intención de resolver los miles de juicios de amparo que se promovieron con la entrada en vigor del impuesto y con su respectiva ley, creación que condujo a la acaparación de estos asuntos en unos cuantos órganos de carácter auxiliar¹¹, los cuales –probablemente- podían haberse dedicado a la resolución de otros asuntos más cercanos a su real competencia y jurisdicción, dejando la labor de calificación de ilegal o inconstitucional del impuesto desde un inicio a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Cabe mencionar, que con las reformas fiscales que entraron en vigor desde el uno de enero de 2014 en México, ya no será aplicable el Impuesto Empresarial a Tasa Única, pues la administración priista que encabeza este gobierno federal lo desapareció solamente para hacer una reforma recaudatoria, es decir, estrangulará aun más a los contribuyentes pasivos en lugar de aplicar políticas que atraigan con mayor facilidad al más del 60% de la población económicamente activa que se encuentra inmersa en la economía sumergida o informal; sin embargo, lo anterior no es materia de análisis en el presente tema de

¹⁰ Únicamente como antecedente histórico, pues a partir del primero de enero de 2014 el Impuesto Empresarial a Tasa Única desapareció, como parte de la Reforma Fiscal implementada por la nueva administración federal encabezada por el Presidente de México, Enrique Peña Nieto.

¹¹ Los que solamente dictaban la sentencia, pues a éstos se les remitían los autos del juicio de amparo hasta la celebración de la audiencia constitucional, es decir, ya integrados y vistos para sentencia.

investigación, empero, una reforma integral donde la premisa sea la eliminación de la informalidad y el aumento de la simplificación es necesaria para un país que depende mayoritariamente de sus ingresos por venta de petróleo, la introducción a una economía de mercado, la eliminación de los regímenes fiscales preferentes, la corrupción en altas esferas –que en realidad son cuestiones que escapan al ámbito de aplicación de una ley-, que tanto merman a una de por sí economía degradada.

2.1. ANÁLISIS A LA INICIATIVA DE LEY PRESENTADA POR EL PODER EJECUTIVO FEDERAL MEXICANO.

Introducción.

Una vez analizado lo tocante a los antecedentes y características de los impuestos a tasa uniforme que se aplican (o aplicaron) alrededor del mundo, es turno de conocer, en el presente capítulo, lo relativo al caso mexicano de Impuesto Empresarial a Tasa Única –en adelante IETU- desde enero de 2008, el cual tiene sus particularidades y muy pocas se comparten con los ejemplos analizados en el apartado anterior, como a continuación se estudiará.

La iniciativa del entonces Presidente Felipe Calderón y del también entonces titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público Agustín Carstens, tenía una consigna en particular: la simplificación fiscal; aunada al reforzamiento de la lucha contra la evasión, elusión y fraude fiscal, al querer someter a toda la economía sumergida o informal a un tipo de imposición al que, sin querer, literalmente arrastraron a la mayoría de los trabajadores “freelancer” o independientes a incrementar sus gastos destinados a pagar un impuesto del que muy poca gente sabía en aquél momento, pues no entendían el mecanismo de su cuantificación.

No se desatiende que si bien los impuestos deben reunir ciertas características y cumplir ciertos principios doctrinarios, los gobiernos, como sujetos activos de la relación jurídico – tributaria tienen plena potestad para gravar cuanta actividad comercial, servicio, empleo, explotación, exportaciones, importaciones, tránsito de personas, vehículos, etc.; en virtud de que estos gobiernos son los que lleven a cabo las políticas financieras y hacendarias para procurar el desarrollo y crecimiento económico de un país, pues los tiempos cambian y la sociedad no es estática.

INICIATIVA DE LEY POR PARTE DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL.

El Poder Ejecutivo, en el mes de Junio de 2007, remitió una iniciativa a la Cámara de Diputados en la cual él mismo exponía sus razones pretendiendo que se expidiera la mencionada ley. Como principales aspectos o bases que se pueden desglosar de la iniciativa, se aprecia lo siguiente:

- **BAJA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA (NO DERIVADA DEL PETRÓLEO).** El ejecutivo fundamentó que el porcentaje de recaudación fiscal en los últimos 18 años ha sido promediado en 9.5% del PIB en México, mientras que en otros países de Latinoamérica como Venezuela, el promedio de recaudación es de 21.4%, Brasil de 17.5% y Argentina de 15.5%. También hace notar que México, siendo un país que obtiene la mayor parte de sus ingresos por venta de petróleo, no pudo depender totalmente de esas comercializaciones, puesto que la realidad indica que los precios de la mencionada materia prima están muy por debajo de lo que estuvieron durante el período 2000 – 2005, donde se promedió un ingreso cercano al 32.5% del producto interno bruto.

- **LA CONVENCION NACIONAL HACENDARIA PUNTUALIZA SOBRE LA INSUFICIENCIA DE LA RECAUDACION FISCAL.** Estimó que las principales

razones de la baja recaudación es el deficiente diseño legislativo de impuestos, un elevado nivel de evasión fiscal, formalismos jurídicos, la poca correspondencia entre el pago de contribuciones y los servicios del Estado que se obtienen a cambio.

- **EL NO AUMENTO EN LAS TASAS IMPOSITIVAS.** Indicó que la ampliación en las tasas y tarifas no era una opción viable puesto que las elevadas tasas son el principio de delitos fiscales tales como la evasión y la elusión fiscal.
- **EFFECTO RECAUDATORIO DEL IETU.** El ejecutivo planteó una tasa única inicial del 19%, porcentaje que elevaría la recaudación fiscal en un 1.8% del PIB, y que vendría a compensar un poco las pérdidas aproximadas al 3% del PIB por conceptos de evasión y elusión fiscal.
- **LA BASE GRAVABLE DEL IETU ES MÁS AMPLIA QUE ISR.** Las deducciones que marca el IETU no son las mismas permitidas por el ISR, en consecuencia quien esté dentro del supuesto de la ley del IETU tendrá que pagarlo, lo que no es el caso del ISR.

Una vez que el ejecutivo envió la iniciativa con proyecto de decreto a la cámara de diputados, ésta se turnó a la Comisión de Hacienda y Crédito Público para que realizara una opinión acerca de los ocho dictámenes que contenía la Reforma Fiscal. Al final, la comisión aprobó seis de los ocho dictámenes, después del trabajo de análisis y discusión, y entre los cambios que se hicieron a la iniciativa inicial destacan:

- Se denomina Impuesto Empresarial a Tasa Única en sustitución de Contribución Empresarial a Tasa Única.
- Se disminuye la tasa del impuesto del 19% al 17.5%.

- Se establecen como deducibles los gastos de administración, producción, comercialización y distribución de bienes y/o servicios que den lugar a ingresos gravados para efectos del IETU.
- Se exenta el pago al ingreso de las personas físicas por la realización en forma accidental de alguna actividad gravada.
- Para neutralizar el efecto de la no deducción de los salarios y aportaciones de seguridad social, se establece un crédito que se determinará multiplicando la tasa del IETU por la suma de las erogaciones que se hagan por estos conceptos. Se establece como obligación para que proceda este requisito, que se enteren las retenciones por salarios y que se realicen los pagos del subsidio al empleo.

El jueves trece de septiembre de 2007 el pleno de la cámara de diputados aprobó por 306 votos a favor, 128 en contra y cuatro abstenciones el dictamen final que envió la Comisión de Hacienda y Crédito Público una vez realizados los cambios que anteriormente se mencionaron.

A continuación se muestra el proceso legislativo al que fue sometido el proyecto de Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en el año de 2007. (www.diputados.gob.mx. Consultado el 21 de octubre de 2008.)

FECHA	PROCESO LEGISLATIVO
20 Junio 2007	Comisión Permanente. INICIATIVA con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto de la contribución Empresarial a Tasa Única. Presentada por el Ejecutivo Federal.

	Se Turnó a la comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados. Gaceta Parlamentaria. 21 de Junio de 2007.
13 Septiembre 2007	Cámara de Diputados. DICTAMEN de la comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Aprobado con 306 votos a favor, 128 en contra y con 4 abstenciones. Se turna a la Cámara de Senadores. Gaceta parlamentaria, 12 de septiembre de 2007.
14 Septiembre 2007	Cámara de Senadores. MINUTA proyecto de decreto por el que se expide la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Se turna a las comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público, de estudios Legislativos. Gaceta Parlamentaria.
14 Septiembre 2007	Cámara de Senadores. DICTAMEN de las comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público, de estudios Legislativos. APROBADO con 83 votos a favor y 25 en contra. Se turna al Ejecutivo Federal para efectos constitucionales. Gaceta Parlamentaria.
1 Octubre 2007	Ejecutivo Federal. DECRETO por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Octubre de 2007.

2.2. ANÁLISIS ESTRUCTURAL DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y SU RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Ahora bien, una vez analizado el precedente, los motivos y el proceso legislativo que llevó a México a aplicar una contribución de esta naturaleza, es preciso hacer un análisis en lo particular, a fin de tener un panorama general de la mecánica de su aplicación y su relación íntima –que incluso ha llevado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitir criterios al respecto- con el Impuesto Sobre la Renta.

2.2.1. SUJETOS OBLIGADOS, INGRESOS QUE SIRVEN DE BASE PARA CALCULAR EL IMPUESTO Y OBJETO.

Como ya es sabido, el sujeto activo de toda relación jurídico tributaria es el Estado, ya sea en su ámbito federal, estatal o municipal. Por lo que los sujetos obligados –sujeto pasivo- al pago de este gravamen, pueden ser ubicados e identificados en el artículo 1 de la Ley del IETU¹².

Se puede inferir de la anterior cita textual, que los sujetos obligados al pago del impuesto son las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país; considerando al establecimiento permanente como: *"un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad...una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por las empresas no residentes en él."*

Este concepto - que más aplicación ha tenido en los tratados internacionales para efectos fiscales- es el estipulado en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el cual ha sido seguido por el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y por los distintos países que han suscrito estas modalidades de convenios.

¹² Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

El segundo de los mencionados, dispone como establecimiento permanente, los siguientes: *“a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.”*

Por lo que apreciando el numeral citado se puede inducir, en primer lugar, que se hallan delimitadas las actividades que son gravadas, es decir, aquellas que constituyen el supuesto jurídico o de hecho y que quien las cometa deberá sufragar el impuesto. Entendiendo lo que es enajenación de bienes como toda transmisión de propiedad, a la prestación de servicios independientes como la obligación de hacer que una persona contrae respecto de otra (no confundiéndolos con la relación laboral) y, finalmente, respecto al uso o goce temporal de bienes debemos referirnos al artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado¹³.

Ahora bien, se considera que como ingreso susceptible de gravamen a aquellos que sean cobrados por quien enajene bienes, preste servicios de manera independiente y otorgue el uso o goce temporal de bienes, como lo marca el artículo 2° de la ley del IETU¹⁴.

En cuanto al objeto, diversos analistas han diferido respecto del que pueda tener el IETU, pues realmente no es claro ni definido lo que se pueda llegar a entender sobre su “objeto”, que es básicamente la riqueza sujeta a imposición.

¹³ Concepto de uso o goce temporal de bienes.

Artículo 19. Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independiente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

¹⁴ Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien se enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.

Objeto es definido por la Real Academia de la Lengua Española como: “*fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación*” (www.rae.es/drae; consultado en agosto de 2013), por lo que se puede decir que el propósito del IETU es perseguir un fin recaudatorio gravando las actividades anteriormente descritas; empero, si se quiere saber la finalidad del impuesto es fácil remitirse al nombre, y en el caso, el mismo da lugar al surgimiento de muchas dudas porque no dice nada. Lo poco que se puede extraer del nombre es su particular y novedosa “tasa única”, como se abordó en lo relativo a la iniciativa con proyecto de decreto, pues la intención del ejecutivo era establecer una tasa uniforme y no una tarifa progresiva.

En otra vertiente, el impuesto evoca que su imposición recaería sobre la actividad empresarial, por lo que se excluirían todas las actividades no empresariales. He aquí donde nace el problema, puesto que la empresa es definida como la entidad o sociedad mercantil o industrial creada para emprender proyectos de importancia, es una unidad económica de producción de bienes y servicios, donde se conjugan los otros tres factores de la producción, a saber: tierra, capital y trabajo.

Así, se formula esta pregunta: ¿Este impuesto grava los factores de la producción o bien el resultado empresarial conocido como ganancia o utilidad? (Varios autores; 2008, Pág. 44). Tal parece que es lo segundo, pues el artículo 1º de la LIETU establece como hecho imponible¹⁵: “*Los ingresos que se obtengan por la realización de la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*”.

Entonces es entendible que si se grava la utilidad de los factores de producción, es factible decir que el ISR retenido a los mismos debe ser deducible, pues al ser el IETU un *impuesto complementario y mínimo del ISR*, se les debe otorgar ese reconocimiento. Dicho

¹⁵ Es el supuesto general y abstracto contenido en la ley y cuya realización se asocia al nacimiento de la obligación fiscal.

reconocimiento no fue otorgado así por los integrantes del Congreso de la Unión, pues en el artículo 8, párrafo noveno¹⁶, se estableció un sistema de acreditamiento en lugar de la completa deducibilidad de los conceptos que se hubiesen erogado por concepto de ISR, tales como los salarios, aportaciones de seguridad social, etc.

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL CARÁCTER “MÍNIMO” DEL IMPUESTO RELATIVO, IMPLICA QUE AL MENOS SE PAGUE ÉSTE, SI POR CUALQUIER CAUSA NO SE PAGA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Conforme a lo razonado por el legislador, el impuesto empresarial a tasa única fue concebido como un “impuesto mínimo”, pues su diseño integra una base amplia, una tasa lo más baja posible y un mínimo de deducciones, lo cual se confirma con el artículo 8, párrafos segundo y quinto, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al limitar el impuesto sobre la renta acreditable en su contra al efectivamente pagado, pues lo que se busca es que se pague el impuesto empresarial a tasa única en los casos en que, por la razón que fuere, no se paga el impuesto sobre la renta. Así, lo “mínimo” del gravamen no alude a que se trata del menor posible -sea que se analice aisladamente cada uno de ellos o con la intención de pagar el menor de los dos tributos-, sino a la finalidad de propiciar que se pague, cuando menos, el impuesto de control (empresarial a tasa única), cuando se actualicen las circunstancias que dan lugar a que no se pague el impuesto controlado (sobre la renta).”¹⁷

Por lo tanto, si no se reconocen como deducibles estos gastos tan indispensables y necesarios para la generación de riqueza de una “empresa”¹⁸, entonces difícilmente se está considerando un índice de renta, pues sería incongruente su base gravable y de ahí la medida de la capacidad contributiva. (Varios autores; 2008, Pág. 47).

¹⁶ “Erogaciones pagadas por salarios y aportaciones de seguridad social. Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el Impuesto Sobre la Renta de cada persona a la que le paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo”.

¹⁷ El Tribunal Pleno, el treinta de noviembre en curso, aprobó, con el número 121/2010, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a treinta de noviembre de dos mil diez. Jurisprudencia, P./J. 121/2010, *Semanario de la Suprema Corte de Justicia y su Gaceta*, novena época, pleno, Tomo XXXIII, enero 2011, pág. 15

¹⁸ Pago de Salarios, aportaciones de seguridad social, pago intereses invertidos para los fines de la empresa.

Se dice lo último, porque al gravar la utilidad a nivel de la empresa se toma en cuenta el ingreso de la misma, pero pasa desapercibido que posteriormente el ingreso que reciban los miembros de la empresa va a ser gravado nuevamente pero como ingreso personal, es decir, cuando se distribuye. Aquí se encuentra una “similitud” con el impuesto a tasa uniforme de Hall – Rabushka, ya que uno de los postulados de esa propuesta es: *“gravar una sola vez cualquier tipo de renta que no se haya gravado en el impuesto sobre salarios, aplicando el principio administrativo de gravar una sola vez y lo más cercano a la fuente”*, con la salvedad de que en este país, a nivel federal, se aplicaron dos impuestos: el IETU, donde se permiten pocas deducciones, y el ISR, que permite más; por lo que el IETU se vuelve un tipo de impuesto al ingreso de tipo indirecto (Varios autores; 2008, Pág. 49), al gravar en un primer momento la utilidad de la empresa, misma que será distribuida entre empleados y factores de la producción; de aquí queda un remante que igualmente será gravado pero bajo el esquema del ISR, volviendo nugatorios ambos impuestos. Es cuando surgió la hipótesis de fusionar ambos impuestos para volverlo uno solo y así poder ejercer la simplificación fiscal de que tanto se habla.

En efecto, se afirma que es un tipo de impuesto indirecto que grava al ingreso, no de la empresa, sino de los factores de la producción, mismo que es pagado por la empresa actuando como retenedora.

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO LO CONSTITUYEN LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

De los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relacionados con el proceso legislativo del que derivó ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza

gravada lo constituyen los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley y sin que obste que en los citados documentos legislativos se haya sostenido que el indicado gravamen es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos, ya que dicha mención se refiere al objetivo económico perseguido mediante la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta.”¹⁹

2.2.2. DEDUCCIONES.

Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga; son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas progresivas o demostrables. Si bien, se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse de forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente.

En el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada; para el contribuyente las deducciones no tienen valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.

Se debe entender a las deducciones como aquellos gastos que son necesarios para la obtención de los ingresos, dependiendo de la actividad que se esté realizando; en el

¹⁹ Tesis de jurisprudencia 162/2010. Aprobada por la Segunda Sala, en sesión privada del veintisiete de octubre de dos mil diez. Jurisprudencia, 2a./J. 162/2010, Semanario de la Suprema Corte de Justicia y su Gaceta, novena época, segunda sala, XXXII, diciembre 2010, pág. 484.

caso del IETU será la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

De la Cueva nos indica que las deducciones: “... implican reducciones a la base gravable de personas físicas o morales, atendiendo a diversas consideraciones subjetivas u objetivas, tales como el status socio – económico, gastos que deben quedar incluidos dentro del costo de lo vendido, y que persiguen también, en general, finalidades equitativas o de promoción económica”. (De la Cueva. 2007. Pág. 76).

Por otro lado, no hay que confundir a las deducciones con las exenciones de impuestos, ya que las segundas, mismas que están prohibidas en el artículo 28 constitucional²⁰, primer párrafo, son aquellas que unilateral y arbitrariamente se otorgan a un determinado grupo de personas o a un sector determinado de la población o industria y es el método por el cual se puede extinguir la obligación de pagar una deuda de carácter tributario.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de México ha establecido criterios respecto de la interpretación del artículo 28 de la Constitución Política de México, y que son del siguiente tenor: “La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, por medio de leyes que tienen el carácter de general”. Por lo que la prohibición a que se refiere el mencionado artículo tiene lugar cuando se trata de favorecer a una persona en específico. (Ponce Gómez; Ponce Castillo; 2007; Págs.: 110 y 111).

²⁰ “En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria”.

En efecto, la ley del IETU declara en su numeral cinco las deducciones que son permitidas, para el cálculo del impuesto a pagar²¹.

²¹ **Artículo 5.** Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

No serán deducibles en los términos de esta fracción las erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción de los impuestos empresarial a tasa única, sobre la renta, y a los depósitos en efectivo, de las aportaciones de seguridad social y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse.

Igualmente son deducibles el impuesto al valor agregado o el impuesto especial sobre producción y servicios, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley, así como las contribuciones a cargo de terceros pagadas en México cuando formen parte de la contraprestación, excepto tratándose del impuesto sobre la renta retenido o de las aportaciones de seguridad social.

También son deducibles las erogaciones por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público, por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. El importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al impuesto establecido en esta Ley.

IV. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

V. La creación o incremento de las reservas matemáticas vinculadas con los seguros de vida, o de los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, realizada por las instituciones de seguros autorizadas para la venta de los seguros antes mencionados, en términos de lo previsto en las fracciones I y II del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, así como la creación o incremento que dichas instituciones realicen de los fondos de administración ligados a los seguros de vida. Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, derivados de las leyes de seguridad social, además de efectuar la deducción prevista en el párrafo anterior, podrán deducir la creación o incremento de la reserva matemática especial, así como de las otras reservas previstas en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, cuando cumplan con la condición de que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones, de conformidad con esta última Ley, en el cual el Gobierno Federal participe como fideicomisario.

Tratándose de instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos a que se refiere la fracción XIII del artículo 8 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. En el caso en que los intereses reales sean mayores a la creación o incremento a dichas reservas, la parte que sea mayor será ingreso afecto al impuesto previsto en esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran intereses reales el monto en que los intereses devengados sobre los recursos afectos a dicha reserva excedan al ajuste por inflación. El ajuste por inflación se determinará multiplicando el saldo promedio que en el mes hayan tenido los recursos afectos a la reserva, por el incremento que en el mismo mes tenga el Índice Nacional de Precios al Consumidor. El saldo promedio mensual de los recursos afectos a la reserva se obtendrá dividiendo entre dos la suma de los saldos de dichos recursos que se tenga el último día del mes inmediato anterior a aquél por el que se calcule el ajuste y el último día del mes por el que se calcule el ajuste, sin incluir en este último caso los intereses que se devenguen a favor en dicho mes sobre los recursos afectos a las reservas catastróficas.

Cuando se disminuyan las reservas a que se refiere esta fracción dicha disminución se considerará ingreso afecto al pago del impuesto empresarial a tasa única en el ejercicio en el que proceda la disminución. Para determinar la disminución de las reservas, no se considerará la liberación de reservas destinadas al fondo especial de los seguros de pensiones a que se refiere el segundo párrafo de esta fracción.

VI. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

VII. Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.

VIII. Los donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IX. Las pérdidas por créditos incobrables, que sufran los contribuyentes a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley, respecto de los servicios por los que devenguen intereses a su favor, siempre que se cumplan los supuestos previstos en el artículo 31 fracción XVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando para los efectos de este último impuesto hayan optado por efectuar la deducción a que se refiere el artículo 53 de la citada Ley.

Así mismo, será deducible para los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago. Para efectos del párrafo anterior, se entiende por quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total. Así mismo, se considera que existe una pérdida en la venta de la cartera de créditos, cuando dicha venta se realice a un valor inferior del saldo insoluto de los créditos, el cual se conforma por el monto del crédito efectivamente otorgado al acreditado, ajustado por los intereses devengados a favor que hayan sido reconocidos para efectos del cálculo del margen de intermediación financiera, los cobros del principal e intereses, así como por las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que en su caso se hayan otorgado.

Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, éstas se calcularán restando al saldo insoluto del crédito del que se trate, el valor de mercado o de avalúo, según corresponda, del bien recibido como dación en pago. En sustitución de la deducción prevista en los párrafos anteriores, las instituciones de crédito podrán deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen en los términos del artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito respecto de los créditos calificados como de riesgo de tipo C, D y E de acuerdo a reglas de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sin que en ningún caso la deducción exceda del 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos total del ejercicio que corresponda.

Una vez que las instituciones de crédito opten por lo establecido en el párrafo anterior, no podrá variar dicha opción en los ejercicios subsecuentes.

Cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales respecto de los créditos calificados como riesgo de tipo C, D y E que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de

Como se puede apreciar en el anterior artículo, serán consideradas deducciones, entre otras cuestiones y conceptos, aquellas que se dirijan para la generación de ingresos afectos al impuesto; sin embargo, se pone a discusión la no deducibilidad de conceptos que se expresan en la fracción primera, párrafo segundo respecto de erogaciones que efectúen los contribuyentes y que a su vez para la persona que las reciba sean ingresos en los términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado). En este caso son:

- Los salarios.
- Demás prestaciones que deriven de una relación laboral.
 - Bonos, premios.
 - Prima vacacional.
 - Vacaciones.
 - Aguinaldo.
- Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa
- Prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso gravable en el ejercicio. El ingreso gravable se actualizará por el periodo comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio.

Para el cálculo del ingreso gravable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. El monto recuperado de los créditos cuya reserva haya sido deducible para efectos del impuesto empresarial a tasa única, se considerará ingreso gravado para los efectos de esta Ley en el ejercicio en que esto ocurra, y hasta por el monto de la deducción efectuada, actualizada conforme al séptimo párrafo de esta fracción, siempre que no haya sido ingreso gravable previamente en los términos del citado séptimo párrafo.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de los dos primeros párrafos de esta fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

X. Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a ingresos afectos al impuesto empresarial a tasa única, de conformidad con las presunciones establecidas en los párrafos segundo y tercero de la fracción IV del artículo 3 de esta Ley, hasta por el monto del ingreso afecto al impuesto empresarial a tasa única.

Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en los términos de la presente fracción, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

Lo anterior, pues al solo ser consideradas como deducibles una parte de las erogaciones que se hacen de salarios y aportaciones de seguridad social hace que estos gastos formen parte de la base gravable del impuesto, convirtiendo al impuesto, en este apartado de deducciones, en desproporcional e inequitativo al impactar directamente en la capacidad contributiva del ciudadano. Se descapitaliza al contribuyente y el flujo de capital es destinado a otros aspectos, como el pago de este impuesto, en lugar de ser reinvertido.

“LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEDUCCIONES CONTEMPLADAS EN LA. *Las deducciones son aquellas partidas que permite la ley restar de los ingresos acumulables del contribuyente, para así conformar la base gravable sobre la cual el impuesto se paga, son los conceptos que el legislador considera intervienen en detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente. Estas pueden ser fijas, progresivas o demostrables, según la ley lo permita. Es nuestro sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla gran variedad de tipos de deducción, dependiendo éstas del sujeto de que se trate. La ley vigente en 1985, establecía en sus artículos 22, 23 y 24 cuáles eran las deducciones que podían efectuar los contribuyentes, así como los requisitos que debían reunir. Si bien es cierto que se pueden considerar como una prerrogativa a favor del contribuyente, también lo es que las mismas deben cumplir con determinadas formalidades, pues el legislador incluyó en la ley diversos requisitos a los que se sujeta su procedencia, debido a que por medio de ellas podría disminuirse en forma indebida la utilidad fiscal del contribuyente, lo que acarrearía un perjuicio para el Estado. Entre los requisitos fiscales que las deducciones deben reunir se encuentran: El que sean estrictamente indispensables para los fines del negocio, que se encuentran registradas en la contabilidad, que los pagos que se hagan cumplan con los requisitos que marca la ley, etcétera. Existen deducciones que aun cuando cumplan con los requisitos que marca la ley están expresamente prohibidas por ésta; deducciones que el legislador consideró que van en contra de la esencia misma de la ley o que en la mayoría de los casos se hacía un uso indebido y exagerado para ver disminuido el pago del impuesto, entre otras de las deducciones no permitidas se encuentran: limitantes a honorarios de miembros del consejo, máximos de previsión social, máximos de gastos de intereses a residentes en el extranjero, gastos en inversiones no deducibles, pago de participación de utilidades, gastos de representación, gastos de viaje y viáticos dentro de determinado círculo de distancia del domicilio del contribuyente, sanciones, indemnizaciones y recargos, dividendos, crédito*

comercial, etcétera. Por ello, el particular únicamente podrá deducir de sus ingresos aquellas partidas que expresamente estén permitidas por la ley y cumplan con todos los requisitos que la misma exige.”²²

“RENTA. FUNCION DE LAS DEDUCCIONES EN LA MECANICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO. *Bajo el nombre de deducciones suele identificarse a los conceptos que disminuyen los ingresos brutos, a fin de determinar una utilidad cuando éstos excedan a las deducciones, o bien, una pérdida, en caso contrario. En el impuesto sobre la renta, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada. En lo que se refiere a su impacto en el mecanismo de determinación del gravamen en cantidad líquida, se advierte que únicamente disminuyen la base del impuesto conforme al monto disminuido, por lo que la deuda tributaria resultante sólo se reduce en razón de la tasa del gravamen; de ahí que puede afirmarse que para el contribuyente las deducciones no tienen un valor real equiparable a su valor nominal, lo cual obedece a que dicho concepto incide previamente a la aplicación de la tasa del impuesto.”²³*

2.2.3. TASA DEL IMPUESTO Y FECHA DE PAGO.

La tasa de un impuesto es aquella que va a ser aplicada a los ingresos del contribuyente, una vez que a estos ya les haya causado impacto las deducciones marcadas en la ley, para determinar el crédito fiscal generado por la ejecución del hecho imponible.

Para el caso de la ley del IETU se maneja una tasa proporcional mas no progresiva, entendiéndose que se va a aplicar un porcentaje a la base gravable. Este hecho es discordante con los principios constitucionales de los impuestos pues esta tasa proporcional no toma en cuenta la capacidad contributiva del que lo paga; como se abordará más

²² Tesis aislada 218 966 del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, publicada en la página 382, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, de julio de 1992.

²³ Tesis aislada 167 190 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 93, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, de mayo de 2009..

adelante, este impuesto violentó flagrantemente los derechos de los contribuyentes, lo que no se entiende es porqué la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo defendió con tanta tenacidad y persistencia.

El artículo transitorio número cuatro de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única indica que tasas se van a emplear en el IETU durante diversos años²⁴.

Aquí se puede mostrar el trabajo de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados al mostrarse una reducción de 1.5 puntos, respecto de la tasa inicial de 19% que el Ejecutivo Federal estableció en la iniciativa de la ley.

La tasa de este impuesto será (para el año 2009) de 17% aplicado a la base gravable (ingresos acumulados del ejercicio mensual o anual), la mecánica del cálculo se muestra a continuación con la siguiente tabla.

INGRESOS ACUMULADOS
MENOS (-)
DEDUCCIONES MARCADAS EN LA LEY
= A LA BASE DEL IMPUESTO
APLICACIÓN DE LA TASA DEL 17% (2009)

²⁴ **Artículo Cuarto.** Para los efectos del artículo 1, último párrafo, de la presente Ley, durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%.

2.2.4. OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

Además de lo que establece la ley del IETU, los contribuyentes deben seguir los lineamientos que marca el Código Fiscal de la Federación y que análogamente concuerdan entre sí respecto de lo siguiente²⁵:

- A) Llevar contabilidad, así como de sus actividades, clientes, domicilio fiscal, inventarios.

- B) Expedir comprobantes fiscales y conservar copias de los mismos, los requisitos de dichos comprobantes fiscales son: Nombre o denominación social, número de folio, lugar y fecha de expedición, RFC, descripción de las mercancías, valor unitario y monto de los impuestos causados, fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

²⁵ Artículo 18 de la abrogada Ley del Impuesto Empresarial a Tasa única.

I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento y efectuar los registros en la misma.

II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el orden establecido en el citado artículo.

IV. Los contribuyentes que con bienes en copropiedad o afectos a una sociedad conyugal realicen actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única, podrán designar un representante común, previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios o de los cónyuges, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en esta Ley. Para los efectos del acreditamiento y del crédito fiscal a que se refieren los artículos 8, 10 y 11 de esta Ley, los copropietarios considerarán los pagos provisionales y el impuesto del ejercicio que se determine en la proporción que les corresponda.

2.3. PROBLEMÁTICA SURGIDA CON LA APLICACIÓN DE ESTE IMPUESTO.

Como se manejó al inicio de este capítulo, la creación y posterior aplicación de este impuesto trajo como consecuencia lógica que muchos contribuyentes se inconformaran y promovieran contra esta ley juicio de amparo indirecto, que es el medio de control constitucional²⁶ idóneo para combatirla.

Una vez determinado lo anterior, se pueden establecer como los grandes conflictos que tuvo como consecuencia la LIETU, los siguientes:

2.3.1. GRAN DIVERSIDAD DE TRIBUTOS: Se plantea esta como la principal dificultad para su aplicación, pues no es viable que en un país que está plenamente en vías de desarrollo aplique una gran cantidad de impuestos, cuando lo correcto es que cuando se alcance cierto grado de desarrollo (principalmente como consecuencia del impulso de la economía) se conforme una política recaudatoria como secuela de las utilidades generadas, es decir, tener una eficiente y óptima recaudación no está en función de los impuestos que se fiscalizan, sino mas bien depende de la efectividad del Estado en llevar a cabo esa recaudación, combinado con muchos factores, como por ejemplo que se esté ante un periodo prolongado de fuerte crecimiento y la ausencia de crisis en el mercado, tanto en el nacional como en el internacional.

Aunado a lo anterior, se considera que al existir una múltiple cantidad de impuestos, tanto a nivel federal como estatal y municipal, y configurarse la figura jurídica de incidencia

²⁶ Un medio de control constitucional es un instrumento a través del cual se busca mantener y defender el orden creado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; esta defensa constitucional se promueve por una serie de instrumentos jurídicos que permiten asegurar el orden y la seguridad jurídica, que nacen y fluyen de la Constitución hacia todo el sistema jurídico y, que esa garantía de seguridad jurídica pueda mantenerse, aun con el uso de la fuerza, en contra de todo acto que deviene atentatorio del orden legal. (Garza, 1997; Pág. 178). Dicha defensa implica una visión de la justicia a nivel constitucional, la cual debe entenderse como un conjunto de medios procesales y procedimentales que tienden a garantizar la limpieza en la observancia de la norma fundamental de un país determinado.

tributaria²⁷, un sistema fiscal puede llegar a convertirse en confiscatorio, inequitativo y desproporcional.

2.3.2. COMPLEJIDAD EN LA MAQUINARIA BUROCRÁTICA Y LOS ALTOS COSTOS QUE REPRESENTA PARA LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y PARA EL SECTOR PRIVADO.

En muchos países es sabiduría convencional el hecho de que la burocracia es elevadamente costosa para la administración de un Estado²⁸, como ejemplo claro se sitúa a México, que tan solo en el año 2013 gastó una cantidad cercana a la de un billón 100 mil millones de pesos en salarios, arrendamientos y servicios financieros, traslados, viáticos de los servidores públicos²⁹, a estos gastos mencionados se les suman los que son por pensiones, comunicación social, jubilaciones y en general todos los gastos de seguridad social.

Estos gastos equivalen aproximadamente al 33% del presupuesto federal aprobado para el año 2013, del cual su principal fuente de recursos son los ingresos por venta de petróleo, impuestos y endeudamiento público.

A continuación se presentan datos destacados de la burocracia mexicana:

1. En México el número de burócratas es de cerca de 8 millones de personas, para atender a una población de 119, 713,203 personas³⁰.

²⁷ La incidencia tributaria es objeto de diversas teorías, en primer lugar Hans Kelsen en su obra Teoría General del Estado la describe como: "La descripción hipotética contenida en la ley, del hecho apto para dar nacimiento a la obligación", es decir, lo anterior atañe a como un supuesto de hecho definido en forma abstracta y genérica por la ley es llevado a cabo por un sujeto (que ha sido delimitado por la misma ley) el cual genera la obligación de pagar el tributo.

²⁸ Entendida la burocracia como una administración que entorpece la labor organizacional por mecánica, innecesaria y despersonalizada, la cual siempre ha estado asociada con las prácticas políticas, complejas y estructuradas del Estado, en otras palabras con la labor procedimental y tramitadora del servicio público.

²⁹ Según un estudio realizado por el Centro de Investigación en Economía y Negocios del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores Universitarios de Monterrey (ITESUM) en el año 2013.

³⁰ Según datos del Consejo Nacional de Población (CONAPO) para 2014.

2. En Estados Unidos hay cerca de 2.2 millones de burócratas para una población que rebasa los 300 millones de habitantes.

3. En España hay cerca de 2.5 millones de burócratas para una población menor a los 50 millones de habitantes.

4. En países latinoamericanos como Venezuela y Argentina los burócratas rondan cerca de los 3 millones de personas, respectivamente.

5. Entre los años 2000 y 2012 el gasto devengado en servicios personales en todos los órdenes y niveles de gobierno en México creció cerca del **141.6%** en términos nominales.

6. En las entidades federativas y los municipios el gasto creció **152%** entre 2000 y 2012.

7. En los llamados ramos autónomos (Poder Judicial, Poder Legislativo, Comisión Nacional de Derechos Humanos, Instituto Federal Electoral) creció **283.7%**.

8. **7 de cada 10 pesos** de los presupuestos estatales se gastan en nómina y solo los 3 pesos restantes se destinan a obras de infraestructura, materiales y subsidios, entre otros.

9. En el caso del Gobierno Federal, según el presupuesto de 2013 de cada peso que se ejerce en gasto programable, 32 centavos son destinados para el pago de sueldos y salarios de los trabajadores del sector público, incluyendo a ambas Cámaras y el Poder Judicial.

10. El caso más ejemplar es el del Instituto Mexicano del Seguro Social, que es una entidad que está en quiebra técnica por el excesivo pago de su régimen de pensiones y

jubilaciones, aunado al de su alta nómina; otro es el de Pemex cuyo aumento en este tipo de gasto, entre los años 2000 y 2012, fue cercano al 184%, además de que esos gastos representan para la paraestatal cerca del 49.1% de los gastos operacionales totales de la empresa, lo que de por sí es una carga enorme, sin tomar en cuenta el pasivo laboral.

Lo que se trata de demostrar es el hecho de que la efectividad de la exacción no depende del número de trabajadores que el Estado tenga a su servicio, sino más bien de las técnicas, métodos y tecnología que se pudieran emplear para tal fin, aunado a que, con la entrada en vigor del IETU, paralelamente se calculaba tanto éste como ISR, por lo que se incrementó la carga administrativa, a ambas partes (Estado – contribuyente).

2.3.3. CONSIDERACIÓN DE ESTE IMPUESTO COMO DOBLE TRIBUTACIÓN: Con la entrada en vigor de la LIETU existía la posibilidad de que por una misma actividad se terminara pagando ISR – IETU, por las siguientes razones: El Estado como sujeto activo establece más de un impuesto sobre el mismo objeto, dos o más sujetos activos (Estado – Entidad Federativa) establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto, es decir, la doble tributación o imposición pretende exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una correcta distribución del producto o rendimiento de los impuestos entre los tres sujetos activos de los créditos fiscales (Federación, Entidades Federativas y Municipios), asimismo, se propician situaciones de desigualdad entre causantes colocados en idénticas hipótesis normativas. (Arrija; 2007, Pág. 359).

Por lo que esta doble tributación, al ver más allá de las capacidades económicas de los ciudadanos y establecer a un mismo nivel (federal) dos impuestos que tengan como objeto de causación casi exactamente el mismo, favorece la confusión, aunado a que tampoco está claro cuál es el objeto que persigue el establecer dos gravámenes complementarios; en este tenor, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha declarado

que si bien la doble imposición no es inconstitucional, tampoco es violatoria de derechos fundamentales consagrados en el artículo 34, fracción IV, pues, como ya se advirtió, la doble imposición sigue fines distintos a la recaudación (regular) tales como: graduar la imposición, buscar un fin social extra – fiscal, lograr una mayor equidad en la imposición y tratar de captar un aumento con mayor comodidad para la Administración Pública. (Arrijo; 2007, Pág. 360).

En la misma vertiente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al declarar constitucional este impuesto en 2010, se fundó en que mientras los gastos indispensables para la obtención de riqueza en el ISR reciben el tratamiento de deducciones, en el IETU son meros acreditamientos o “concesiones graciosas” del legislador, lo cual no se relaciona lógicamente con las consideraciones de la exposición de motivos de la ley citada, pues se consideraba al IETU como un impuesto complementario y mínimo del ISR, entonces: por qué manifestar que estos impuestos se concernían entre sí para luego realizar una interpretación en la cual se negaba que compartían la misma naturaleza? Mientras que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público juraba y perjuraba que el IETU compartía la naturaleza del ISR mexicano y norteamericano (para los efectos del tratado internacional para evitar la doble imposición).

Esto acarreó muchos problemas de carácter internacional, en especial con el vecino del norte, pues el código de rentas norteamericano exige que el impuesto extranjero que se pretenda acreditar en aquel país tenga la misma naturaleza que el ISR estadounidense, es decir, que admita las mismas deducciones para conformar una renta gravable que reconozca una utilidad real; bajo esta premisa las subsidiarias mexicanas de las empresas americanas se verían sumamente afectadas, es por ello que el Servicio de Rentas Internas del Gobierno de Estados Unidos realizó una revisión exhaustiva de la ley del IETU, hecho que pondría en riesgo la, de por sí, baja inversión extranjera en México.

2.3.4. IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS PARTIDAS DE SALARIOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL (ACREDITAMIENTOS): Asimismo, se advierte que existía en la ley del IETU un acreditamiento para el caso de las erogaciones no deducibles por ley de salarios³¹ y aportaciones de seguridad social, el cual consiste en una fórmula utilizada al momento de realizar el cálculo del pago de IETU para que estas erogaciones se resten del monto final.

Ahora bien, al entender al salario como la contraprestación que se recibe por los servicios que un trabajador presta a su patrón, puede distinguirse que estas labores están enfocados a realizar el **objeto social de la persona física o moral que lo contrata**, ya sea manufacturando, ensamblando, realizando actividades de administración, supervisión etcétera; es decir, todo aquello que ayude al funcionamiento de la actividad económica por la que obtiene sus ingresos el contribuyente y es por eso que se considera a los salarios como gastos indispensables para tales efectos.

En cuanto a las aportaciones de seguridad social, la Constitución Federal establece que son aportaciones obligatorias de manera tripartita (Estado-Patrón-Trabajador) para el caso de que si el trabajador sufiere un riesgo contemplado en la ley, éstas puedan sustituir temporalmente el salario o ingreso del trabajador en cuanto éste goce de dichos beneficios, como parte indefectiblemente ligados a su actividad laboral.

Entonces, el acreditamiento de mérito se contemplaba en los artículos 8 y 10, de la LIETU, para la declaración anual y el pago provisional respectivamente³².

³¹ Para entender tal acreditamiento es prioridad considerar lo que es tanto salario como aportaciones de seguridad social. Al primer concepto lo podemos encontrar en el artículo 82 de la Ley Federal del Trabajo, que dice: “*Artículo 82. Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo*”.

³² Artículo 8, párrafo 8°, 9° y 10°:

Para los efectos del acreditamiento a que se refiere este artículo, las personas físicas que estén obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única y además perciban ingresos a los que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerarán el impuesto sobre la renta propio en la

Se pueden desglosar las características del mencionado acreditamiento en las siguientes:

- Es necesario cumplir con el requisito de que se enteren las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para que proceda tal acreditamiento, que concisamente se expone a continuación; los patrones tienen la obligación de retener el Impuesto al Salario de los trabajadores causado mensualmente, es decir, que tendrán que efectuar la declaración informativa a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior al que se cause.

proporción que representen el total de ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, obtenidos por el contribuyente, sin considerar los percibidos en los términos del Capítulo I, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el ejercicio, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio.

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el ejercicio fiscal de que se trate y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo ejercicio, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del segundo párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a sus trabajadores.”

DECLARACIÓN PROVISIONAL

Artículo 10, párrafo 8 y 9:

Por las erogaciones efectivamente pagadas por los contribuyentes por los conceptos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, los contribuyentes acreditarán la cantidad que resulte de multiplicar el monto de las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en el periodo al que corresponda el pago provisional y los ingresos gravados que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta de cada persona a la que se paguen ingresos por los conceptos a que se refiere el citado Capítulo I en el mismo periodo, por el factor de 0.175. El acreditamiento a que se refiere este párrafo deberá efectuarse en los términos del tercer párrafo de este artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o tratándose de trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio corresponda a los trabajadores.

- Respecto del subsidio al empleo, conocido anteriormente como crédito al salario, se deben realizar los pagos a los trabajadores que tengan derecho a él.

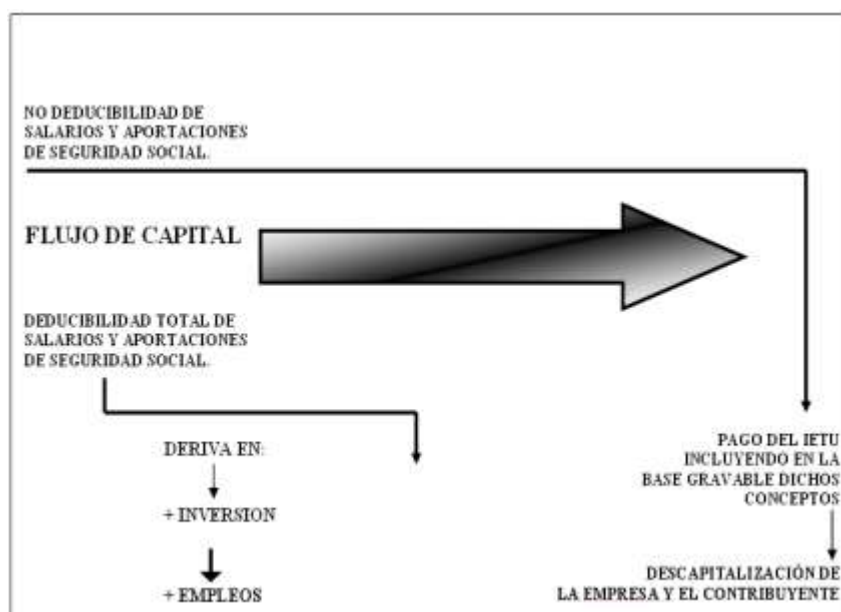
Consecuentemente, este acreditamiento por salarios y aportaciones de seguridad social es una forma de que lo efectivamente pagado por estos conceptos se pueda restar un porcentaje de los mismos a la base gravable (16.5% para 2008, 17% para 2009 y el 17.5% para 2010 en adelante). Sin embargo estas erogaciones ya se encuentran contempladas dentro de dicha base dado que no se permite su deducibilidad, haciendo que sea más amplia y que por secuela, se pague más.

El aspecto rescatable considerado por el legislador es que crea un dispositivo para que aquellos contribuyentes que no paguen el ISR de sus trabajadores, es decir, que solo lo retienen y que no lo pagan al fisco, estén en posibilidad de hacerlo.

La mecánica del acreditamiento se muestra metódicamente a continuación:

	PAGO PROVISIONAL DE IETU
	INGRESOS ACUMULADOS DEL PERIODO.
-	DEDUCCIONES AUTORIZADAS (MISMAS QUE MARCA LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN SU ARÍCULO 29, CON EXCEPCIÓN DE NÓMINA Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL).
=	BASE GRAVABLE
*	TASA DEL IMPUESTO CORRESPONDIENTE.
=	PAGO PROVISIONAL
-	CRÉDITO POR SALARIOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.
Consiste en:	EFFECTIVAMENTE PAGADO POR SALARIOS
+	EFFECTIVAMENTE PAGADO DE APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.
=	MONTO ACUMULADO DE ESTOS CONCEPTOS.
*	PORCENTAJE QUE CORRESPONDA: .165, .170 Y .175
=	MONTO ACREDITABLE AL PAGO PROVISIONAL.

Personalmente, al establecer la deducibilidad total de estos conceptos, continuando con la misma política de los requisitos para su acreditamiento, puede generar que en lugar de ser pagadas al fisco puedan ser reinvertidas por las empresas y así se fomente la generación de empleos y a la inversión nacional e internacional.



En lo que concierne a la no deducibilidad de conceptos de salarios y aportaciones de seguridad social, cabe destacar que, en el mismo tenor de las anteriores acotaciones, se demuestra una disparidad en el cálculo y cobro real de la cantidad que tiene que pagar el contribuyente, en virtud de que no se considera la totalidad de los mismos para efectos de deducciones, puesto que al contemplar una parte de estos (como deducible), impacta directamente en la capacidad contributiva de la persona, dejándola en una situación evidentemente desfavorable, desproporcional e inequitativa lo cual, notoriamente, constituye (o constituía) un acto de inconstitucionalidad. Las erogaciones relativas al rubro de salarios y aportaciones de seguridad social, si bien por mandato constitucional son obligatorias, constituyen de igual forma un gasto que invariablemente absorberá el patrón, pues éste se auxilia en los recursos humanos para la consecución de sus fines, sin embargo, del artículo 5º, fracción I³³, de la multicitada ley analizada, se aprecia una incongruencia, dado que al inicio del mismo se aborda lo relativo a las deducciones autorizadas, específicamente las tendentes a la contratación de servicios independientes lo cual, a título personal, no forman

³³ **Artículo 5.** Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

parte de la estructura funcional de la actividad económicamente considerada como es el caso de una relación laboral, lo cual no impide la totalidad de su deducción.

El sistema jurídico mexicano ha advertido una interacción entre la actividad económica del contribuyente y el impacto que pudiese tener la erogación de nociones de carácter económico remunerativo, respalda lo expuesto en líneas precedentes la Tesis aislada consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Materia Administrativa, Sexta Época, Segunda Sala, Tercera Parte, Página 149; que dice:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA (SUELDOS Y SALARIOS). *Las cantidades que de sus ingresos segrega una negociación para sueldos y salarios, evidentemente corresponden a gastos normales y propios de la empresa, carácter que no pierden las sumas concernientes porque una parte de ellas se retenga por la compañía para el pago del impuesto sobre la renta, en cédula IV, de sus empleados y trabajadores.”*

Y con la siguiente Jurisprudencia 200,323 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, tesis P/J 18/95 Fecha 11 de Septiembre de 1995. Página 62. Novena Época, Instancia Pleno:

“SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS. *Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social,*

constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.”

Esto quiere decir que tanto los sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social son gastos efectivamente predestinados para que la actividad económica del contribuyente se realice y éste puede obtener un rendimiento al erogarlos, además no se soslaya el hecho de que tienen un carácter vinculatorio con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

El máximo tribunal mexicano en pleno ha emitido su opinión respecto a que no se reconozca el carácter deducible de ciertas erogaciones efectuadas por el contribuyente; a continuación se presentan las más importantes en el rubro.

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, Y QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en una misma hipótesis de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, en atención a los alcances de ese principio, son inoperantes los planteamientos de inconstitucionalidad consistentes en que los

*artículos 5, fracción I, párrafo segundo, y Quinto y Sexto Transitorios, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única prevén un trato inequitativo entre distintas erogaciones que podrían considerarse necesarias e indispensables para realizar las actividades gravadas (salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones derivadas de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las que sobrevengan por el término de aquélla, así como inversiones, inventarios o adquisición de terrenos), **en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo que se plantea se funda en una distinción entre los gastos (conceptos) efectuados por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes (sujetos), y no entre los ingresos o erogaciones de uno solo.** Esto es, no puede analizarse si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye un trato discriminatorio que deba ser excluido del ordenamiento jurídico en lo que concierne al quejoso, en la medida en que no existen razones que conduzcan a evidenciar que la posibilidad o no de deducir determinados gastos tenga como consecuencia provocar un trato diferenciado injustificado entre los sujetos del tributo.”³⁴.*

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE DIVERSOS CONCEPTOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer beneficios tributarios. En ese tenor, los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del

³⁴ Jurisprudencia 80/2010 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 224, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, de agosto de 2010.

*Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no permitir la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **ya que la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible.***³⁵.

"EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 8, PENÚLTIMO PÁRRAFO, Y 10, SEXTO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO RECONOCER DETERMINADAS EROGACIONES EFECTUADAS POR EL CONTRIBUYENTE PARA EFECTOS DEL CRÉDITO POR "SUELDOS, SALARIOS Y APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL", NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

*Tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva respecto de dicho tributo la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que **la realización de erogaciones que pudieran proyectarse con el efecto de alguna minoración tributaria en la mecánica del impuesto o de otras situaciones resulta intrascendente para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto, ya que no tienen como fin determinar una utilidad gravable, sino establecer beneficios tributarios.** Por tanto, los artículos 8, penúltimo párrafo, y 10, sexto párrafo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al*

³⁵ Jurisprudencia 164/2010 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 488, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, de diciembre de 2010.

*regular el crédito por "sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social", y no incluir determinadas erogaciones efectuadas por el contribuyente -que se traducen en ingresos no gravados en términos del Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular, las prestaciones de previsión social-, **no violan el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si el objeto del impuesto empresarial a tasa única es la obtención de ingresos brutos y, por ende, el sistema que lo regula es proporcional en la medida en que atiende a la cuantía en que los contribuyentes obtienen esos ingresos, la falta de reconocimiento de las erogaciones referidas no afecta su proporcionalidad, ya que resultan irrelevantes para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, máxime si la entidad mayor o menor del crédito aludido según contemple o no ciertos conceptos, en última instancia sólo significa un mayor o menor beneficio tributario.**"³⁶.*

2.3.5. IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LOS INVENTARIOS DE MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMITERMINADOS O TERMINADOS Y MERCANCIAS, NO OBSTANTE EL PRECIO POR SU VENTA SE OBTENGA POSTERIOR A 2008: Tal y como lo señalaban los artículos 5, fracción I., y 6, fracciones I, II y III, las ventas que las empresas realicen a partir de 2008 de inventarios que hayan adquirido con anterioridad serán gravadas por el IETU, lo cual resulta lógico, pues de acuerdo con lo que dice el artículo 1 y artículo transitorio primero de la LIETU, éstos ingresos ya serían considerados para el pago de dicho impuesto; sin embargo, no se toma en cuenta el costo del inventario, es decir, el precio que ya ha devengado el contribuyente para posteriormente venderse (materias primas, productos terminados, semiterminados y mercancías), convirtiéndose esto en un acto confiscatorio del patrimonio del contribuyente; inicialmente porque el cálculo del impuesto no sería el verdadero debido a que las erogaciones que se realizaron no tienen el carácter de deducible para tal cómputo.

³⁶ Jurisprudencia P. LXXXI/2010 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 47, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXIII, de enero de 2011.

No pasa inadvertido que el Poder Ejecutivo mediante el decreto de 5 de noviembre de 2007, otorgó por esos conceptos un estímulo³⁷, mediante la forma de acreditamiento (similar al del acreditamiento por sueldos, salarios y aportaciones de seguridad social, siguiendo una serie de requisitos³⁸), con lo cual, dichas erogaciones por adquisición de inventario podían deducirse, solamente por un porcentaje, pero no por su totalidad; no obstante, el vicio de inconstitucionalidad no fue eliminado por completo, por lo que en este aspecto es inexacto que dicho acreditamiento trajera consigo un beneficio al contribuyente, volviéndose un aspecto económico inhibitorio de la inversión, creación de empleos y confiscatorio de patrimonio.

El efecto de este estímulo es que de la adquisición de estos inventarios solo podrá deducirse el 60% de su valor repartido en 10 años, además de que la mayor parte de los ingresos derivados de la venta de estos inventarios serán considerados acumulables cuando se enajenen, en su totalidad.

En lo concerniente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Pleno, ha emitido su criterio, que desde luego no se comparte y que es del título siguiente:

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, 6, FRACCIONES I, II, Y III, Y QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN INVERSIONES REALIZADAS DURANTE SU VIGENCIA, RESPECTO DEL CONFERIDO A LOS QUE LAS EFECTUARON CON ANTERIORIDAD A ÉSTA, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD

³⁷ El beneficio consistía en otorgar un crédito fiscal contra el IETU, multiplicando el inventario que se tuviere en el ISR al 31 de diciembre de 2007, por el factor que corresponda a cada ejercicio y luego por el 6% durante 10 años a partir de 2008 y hasta 2017, con independencia del ejercicio en que se venda.

³⁸ El estímulo aplica a aquellos inventarios por los que hasta el 31 de diciembre de 2007 no se haya deducido en su totalidad el costo de lo vendido para los efectos del ISR; los terrenos y las construcciones serán considerados como mercancías siempre que se encuentren destinados a su enajenación en el curso normal de las operaciones efectuadas por el contribuyente.

TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Conforme a los dispositivos señalados, se otorga un trato diferenciado a los contribuyentes que hubiesen realizado inversiones a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, frente a los que las hubiesen efectuado antes de su vigencia, situación que determina la deducibilidad total e inmediata de dichas erogaciones en el primer supuesto, o bien, un **tratamiento específico de aminoración tributaria en el segundo caso**. Sin embargo, con tal distinción no se viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que **el tratamiento diferenciado obedece a la exigencia de que los gastos por inversiones realizadas durante la vigencia de esa Ley se deduzcan en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, mientras que los derivados de inversiones anteriores al 1o. de enero de 2008, en que entró en vigor, no pueden considerarse deducibles para efectos del impuesto, precisamente por referirse a ejercicios en los que aún no tenía vida legal**. Esto es, la mecánica del impuesto empresarial a tasa única se determina con una base de efectivo, de modo que los ingresos se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones proceden en el momento en que realmente se efectúan los pagos; lo que explica, por un lado, que la regulación de la contribución contemple la deducibilidad total de las inversiones efectuadas a partir de su entrada en vigor, en el ejercicio en que se realicen y, por otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impidan que los gastos por inversiones efectuados con anterioridad a que dicha regulación tuviera vida legal no puedan comprenderse entre los conceptos deducibles, precisamente porque el ejercicio en el que fueron erogados es anterior a esa vigencia. De ahí que **los contribuyentes que efectuaron gastos por inversiones realizadas a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (artículos 5, fracción I y 6, fracciones I, II y III) están en una situación jurídica diversa a aquella en la que se encuentran los contribuyentes que realizaron erogaciones por inversiones con anterioridad a esa vigencia (artículos quinto y sexto transitorios), lo cual justifica plenamente que se les otorgue un tratamiento diferenciado**.³⁹

³⁹ Jurisprudencia P. 1011884 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 1716, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo 1, de agosto de 2010.

Cabe señalar que los razonamientos lógico - jurídicos en que se basó el máximo tribunal mexicano, carecen de toda fundamentación puesto que a todas luces resulta un exceso de la ley de la materia de investigación, el querer imponer una imposibilidad de aminoramiento de la base gravable de los conceptos que se mencionan (materias primas, productos terminados, semiterminados y mercancías), aunado a que menciona que el IETU es una contribución en que se manejan los flujos de efectivo, es decir, lo gastado solo puede ser deducido en el periodo en que fue erogado el precio de lo adquirido, así como los ingresos son acumulables cuando estos son efectivamente percibidos; en este momento es cuando surge la interrogante: qué pasa con lo dispuesto por el artículo 5, fracción I, y 6, fracciones I, II y III de la LIETU⁴⁰? Por lo que es obvio que se está dando un trato diferenciado a los contribuyentes, que con independencia del periodo en que se acumulen los ingresos o se quieran deducir los gastos, irremediamente tendrán que desembolsar parte de su patrimonio para pagar una contribución que, de acuerdo a la Suprema Corte: “aún no tenía vida legal”, entonces la corte trata de suponer que todos los inventarios de los contribuyentes a partir de 2008 son nuevos y recientemente adquiridos y que anterior a esta

⁴⁰ Artículo 5. Los contribuyentes sólo podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

Artículo 6. Las deducciones autorizadas en esta Ley, deberán reunir los siguientes requisitos:

I. Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar el impuesto empresarial a tasa única, así como cuando las operaciones mencionadas se realicen por las personas a que se refieren las fracciones I, II, III, IV o VII del artículo 4 de esta Ley. Cuando las erogaciones se realicen en el extranjero o se paguen a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas deberán corresponder a erogaciones que de haberse realizado en el país serían deducibles en los términos de esta Ley.

II. Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley por las que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única.

III. Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de los pagos provisionales. Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado. Igualmente, se consideran efectivamente pagadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente pagado cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago.

...

fecha todo lo erogado ya había sido deducido en su totalidad; por lo que el decreto de 5 de noviembre de 2007 se quedó corto ante las necesidades de los contribuyentes y del funcionamiento administrativo de una empresa.

2.3.6. FLUJOS DE EFECTIVO: Asimismo, como ya quedó planteado, bajo el principio de los flujos de efectivo este impuesto requiere de una consistencia mensual, así como del apoyo de un asesor financiero para manejar adecuadamente los mismos, pues como se abordó en el apartado anterior hay muchos de éstos que no se consideran ni para la determinación ni la aminoración de la base gravable, por lo que esta situación afecta considerablemente a la liquidez de una empresa.

2.3.7. BAJA RECAUDACIÓN: En los primeros años de vida del IETU, éste no dio los resultados esperados por el Servicio de Administración Tributaria, debido a que, por ejemplo, para el presupuesto del año 2011 se esperaba una recaudación estimada de \$60,537,000.00 (importe en pesos mexicanos), cantidad que representaba un 4.11% de la recaudación tributaria, por lo que nunca se justificó su existencia, pues su recaudación solo significó el aumento de costes administrativos y provocó un gran descontento social; sin embargo, es plausible la intención del entonces representante del poder ejecutivo al querer simplificar la tarea fiscalizadora y tributaria del Estado, pero como se dijo al inicio del presente trabajo de investigación: está en la naturaleza humana siempre atender y prever todas las aristas de cualquier asunto, teniendo como consecuencia lógica que se enrede todo.

El siguiente esquema (OCDE) muestra el total de ingresos tributarios como porcentaje del Producto Interno Bruto en varios países de Latinoamérica, incluido México; en una primera parte se contempla un porcentaje en el decenio de 1990 a 2000, posteriormente se muestran los años 2007 a 2012, en cuyos datos se puede apreciar que hasta antes de la entrada en vigor del IETU (2008) los ingresos tributarios como porcentaje del PIB ascendían a 17.7%, después, en 2008 se visualiza un “boom” que detonó dicho porcentaje hasta casi el

21%; sin embargo, en los siguientes cuatro años (2009 a 2012), por diversos factores tales como la propensión y aumento a la práctica de la elusión y evasión fiscal, incremento de la tramitología, gestión administrativa, el poco conocimiento y falta de instrucción de los asesores financieros y contables, sentencias favorables en los tribunales fiscales y administrativos a favor de los contribuyentes, así como reformas fiscales que solamente eran recaudatorias, es decir, aumentaban la carga y presión fiscal en contra de la base gravable considerada, en lugar de aumentar el registro de contribuyentes, atenuaron dicho porcentaje, al cual obligaron su reducción a 17.4%, 18.9, 19.7% y 19.6%, respectivamente.

Table A. Total tax revenue as percentage of GDP¹

	1990	2000	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Argentina	16.1	21.5	29.1	30.8	31.5	33.5	34.7	37.3
Bolivia ²	7.2	14.7	22.6	20.5	22.7	20.7	24.2	26.0
Brazil	28.2	30.1	33.8	34.0	32.6	33.2	34.9	36.3
Chile	17.0	18.8	22.8	21.4	17.2	19.5	21.2	20.8
Colombia	9.0	14.6	19.1	18.8	18.6	18.0	18.8	19.6
Costa Rica	16.1	18.2	21.7	22.4	20.8	20.5	21.0	21.0
Dominican Republic	8.3	12.4	16.0	15.0	13.1	12.8	12.9	13.5
Ecuador	7.1	10.1	12.8	14.0	14.9	16.8	17.9	20.2
El Salvador	10.5	12.2	15.2	15.1	14.4	14.8	14.8	15.7
Guatemala	9.0	12.4	13.9	12.9	12.2	12.3	12.6	12.3
Honduras	16.2	15.3	19.0	18.9	17.1	17.3	16.9	17.5
Mexico^{3,4}	15.8	16.9	17.7	20.9	17.4	18.9	19.7	19.6
Nicaragua	n.a.	16.9	17.4	17.3	17.4	18.3	19.1	19.5
Panama	14.7	16.7	16.7	16.9	17.4	18.1	18.1	18.5
Paraguay ^{2,5}	5.4	14.5	13.9	14.6	16.1	16.5	17.0	17.6
Peru	11.8	13.9	17.8	18.2	16.3	17.4	17.8	18.1
Uruguay	19.6	21.6	25.0	26.1	27.1	27.0	27.3	26.3
Venezuela ²	18.7	13.6	16.8	14.1	14.3	11.4	12.9	13.7
<i>Unweighted average:</i>								
LAC (18) ⁶	13.6	16.4	19.5	19.5	18.9	19.3	20.1	20.7
OECD (34) ⁷	32.9	35.2	35.0	34.5	33.6	33.8	34.1	n.a

1. The figures exclude local government revenues for Argentina (but include provincial revenues), Bolivia, Costa Rica (up to 1997), Dominican Republic, Ecuador, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panama (up to 1998), Paraguay (up to 2004, 2011 and 2012), Peru (up to 2004), Uruguay and Venezuela as the data are not available.

2. Estimated figures for 2011 and 2012.

3. In ECLAC and CIAT data, fees levied on hydrocarbon production are treated as non tax revenues.

4. Estimated figure for 2012 including expected revenues for state and local governments.

5. ECLAC does not consider contributions to certain social security pension funds, such as those for railway, bank, and power (ANDE) companies, to be tax revenue

6. Represents a group of 18 Latin American countries. Chile and Mexico are also part of the OECD (34) group.

7. Represents the unweighted average for OECD member countries.

Por lo manifestado, en concordancia con lo relatado en el párrafo anterior, se considera que la existencia del IETU, a través de su expedición “al vapor”, trajo consigo más desigualdad social al aumentar la presión fiscal; asimismo, redujo las posibilidades de la consolidación fiscal de este país, al no aumentar, o solo en una parte mínima, la recaudación y no reflejarse un verdadero impacto en el PIB, al contrario, aumentó los costes administrativos, no solo de las entidades fiscales federales, sino también de las entidades privadas y de las personas físicas.

2.4. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.

Cabe destacar que la entrada en vigor del IETU, arrastró una serie de posicionamientos de diversos analistas, unos a favor y otros con el carácter de detractores de este impuesto, si bien muchos de estos -posicionamientos- solamente reflejaban el descontento de su implementación, el presentador de este trabajo de investigación considera que se instituyeron bases para una posterior simplificación y de una reforma fiscal integral, por lo cual el IETU fue un buen “experimento”; a continuación se mencionan las principales ventajas y desventajas del mismo.

DESVENTAJAS

➤ En el apartado de deducciones, se señala que serán deducibles las erogaciones por concepto de adquisición de bienes, servicios independientes, uso y goce temporal de bienes que se realicen para las actividades objeto del impuesto; sin embargo, el artículo 5 de la LIETU indica como deducibles erogaciones por adquisiciones, servicios independientes y uso y goce temporal de bienes para la administración o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, dando un margen para hacer deducibles gastos que quizá no estén vinculados estrictamente con las actividades objeto del impuesto.

➤ El IETU es un impuesto que limita a los contribuyentes y no es competitivo, pues limita a éstos a desarrollar y hacer crecer sus actividades económicas.

➤ No se permite la deducibilidad de nómina. De acuerdo con la iniciativa de ley presentada, el IETU fue concebido como un impuesto destinado a gravar a nivel empresarial la retribución de los factores de producción; sin embargo, no son deducibles los sueldos, salarios y otras remuneraciones al trabajo, los cuales son gastos que son imprescindibles para los contribuyentes. Al establecer un acreditamiento para su “supuesta deducción” solamente se aplica una parte de estos gastos y no en su totalidad, como debería ser.

➤ En el apartado de regalías, el IETU establece que el otorgamiento del uso de bienes entre partes relacionadas que generen regalías no es una actividad gravada, por tanto quien recibe el ingreso no debe acumularlo, y quien lo remite no puede deducirlo. Esto tiene implicación directa en la inversión extranjera pues las corporaciones internacionales que establecen o establecieron subsidiarias en México transfieren regalías para su actividad, lo anterior afecta económica y financieramente pues es evidente que sin el pago de estas regalías entre partes relacionadas las empresas no pueden generar ingresos gravados por el IETU; además como el Estado no da la posibilidad a las compañías de reducir las regalías, la carga fiscal es muy gravosa.

➤ En lo que respecta al pago de los intereses, lo cual es muy parecido a las regalías, es que los contribuyentes no pueden deducir de la base del impuesto las operaciones de financiamiento en la que los intereses no estén incorporados al precio de la operación (muy parecido al modelo de impuesto a tasa única de Hall – Rabushka). Ante esto la mayoría de las empresas, sobre todo, las nuevas, son las más afectadas debido a que son las que más requieren y piden financiamiento. Los intereses son gastos que prácticamente todos los contribuyentes deben de efectuar a efecto de obtener los recursos necesarios para su funcionamiento; esto resulta en un daño indudable, pues no se puede disminuir en la

base gravable esta erogación, con ello se desincentiva la generación de nuevos negocios productivos.

➤ El IETU no contempla ningún tipo de progresividad, pues todos pagan el mismo impuesto sin importar que los ingresos sean altos o bajos.

➤ El tipo de impuesto que se pretendía aplicar en México (siguiendo el modelo de tasa única) nunca ha sido probado en países con sistemas de recaudación fiscal tradicional, por lo que no puede saberse a ciencia cierta si los efectos que existieron en los países mencionados en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, también puedan darse como resultado de su aplicación en México (en un modelo completo).

➤ Ante la coexistencia de dos impuestos que gravan similares actividades (ISR y IETU) se propicia la evasión y la elusión fiscal, el incumplimiento y el impago; así, se reduce drásticamente la recaudación y la estructura de impuestos existente deberá subir sus tasas para alcanzar una meta de ingresos establecida en el año. Los contribuyentes cumplidos o cautivos deberán afrontar más impuestos y mayores tasas. En México existe un arreglo fiscal complejo, costoso y difícil de operar y administrar, la multiplicidad de deducciones, exenciones, tasas diferenciadas e impuestos especiales hacen del sistema tributario un blanco fácil para los evasores.

➤ En lo personal, se considera un gran desacierto de parte del legislador el querer establecer en su momento al IETU como un impuesto complementario y mínimo del ISR, debido a que esto se estableció para que el primero mencionado fuera el sustituto natural del ISR (para cuando este desapareciera, eventualmente), cuando lo único que propició fue que ante la coexistencia de estas dos contribuciones se establecieran nuevas interpretaciones, nuevas obligaciones fiscales, pues el IETU era un nuevo impuesto, con sus sendas disposiciones, era totalmente autónomo, es decir, el fin que perseguía era total y

preponderantemente recaudatorio y no de simplificación (aunque pareciera que estaba disfrazado como tal), es decir, la intención de aplicar el IETU en un sistema tradicional progresivo todavía vigente como el mexicano era como intentar acomodar un círculo en un territorio totalmente cuadrado.

VENTAJAS

- El ingrediente principal para elevar la eficiencia y equidad de un sistema tributario es la simplificación, misma que se representa con la tasa única.
- Los esquemas de tasa única operados en diversos países mencionados en el primer capítulo de la presente investigación tienen una similaridad muy importante, la cual es la eliminación de la mayor parte de las deducciones y exenciones contempladas en sus legislaciones, con lo cual se persigue el fin de contrarrestar la pérdida de ingresos. De igual forma, bajo este método de tasa única, la progresividad con la que cuenta el actual sistema tributario mexicano no se perdería, pues puede ser que se aplique un sistema dual en donde se establezca una cantidad mínima exenta de pago.
- La mayor virtud del impuesto es su sencillez, pues todos los ingresos son gravados con una misma tasa lo que simplifica el esquema tributario, reduce la tramitología y no implica mayores esfuerzos a la hora de calcular los impuestos.
- Al manejar un tipo impositivo “plano” se reducen los costos de administración.
- Disminuye, o mejor dicho, elimina los pocos estímulos para evadirlo; sin embargo, ante la existencia de dos impuestos de la misma naturaleza es factible que los contribuyentes opten por pagar uno y evadir el otro (el que se considere más gravoso).

➤ Al eliminar exenciones innecesarias y prescindir, asimismo, de los diversos regímenes tributarios (unos con más prerrogativas que otros) se amplía la base gravable y se podrá aplicar una tasa impositiva menor. Ésta misma no representa un ingreso menor para el Estado, pues cuando las condiciones antes planteadas están dadas en un sistema económico, la gente tiende a producir más y pagar los impuestos que le corresponden.

➤ Al eliminarse elementos distorsionadores tales como los mencionados (exenciones, regímenes fiscales preferentes) existe un fuerte incentivo al ahorro, aliciente al trabajo y se propicia la entrada de nuevas tecnologías y maquinaria.

➤ Una de las bondades, hablando de las inversiones realizadas a partir del 1 de enero de 2008 serán deducidas en un 100%; sin embargo, en relación con los activos ya existentes se generarán efectos negativos (acreditamiento), por ende, representa un fuerte atractivo para la inversión.

➤ Se establece una tasa única equivalente sobre el flujo de ingreso anual; en el caso de las empresas la tasa equivalente recaudaría un monto similar al que se obtendría de gravar el ingreso empresarial descontando la inversión; en el caso de las personas físicas se establecería una tasa equivalente al flujo que permita recaudar cantidades similares al ingreso después del ahorro.

CAPITULO III

DERIVACIONES TEÓRICAS DE LA APLICACIÓN DEL MODELO DE IMPUESTO A TASA UNIFORME

CAPITULO III. DERIVACIONES TEÓRICAS DE LA APLICACIÓN DEL MODELO DE IMPUESTO A TASA UNIFORME.

Una vez analizado sucinta y superficialmente el caso mexicano del impuesto a tasa uniforme que se ha aplicado en esta nación, es conveniente indicar que lo relatado con anterioridad fue parte de una reforma insustancial y fútil, que en ningún caso buscó ampliar la base gravable de contribuyentes o incluso que constriñera algún tipo de política económica o social de fondo; los legisladores mexicanos y los encargados de realizar la política económica de este país deben caer en cuenta que aproximadamente 53.3 millones de personas⁴¹, casi la mitad de la población, se encuentra sumergida en la pobreza⁴² y que las mismas políticas que se han llevado a cabo, ya sea promulgando más impuestos o enfocar los recursos en solamente infraestructura carretera o aérea, no cumplen con el objetivo primordial que es distribuir las riquezas entre todos sus habitantes, no significando solamente la satisfacción de un ingreso, sino coetáneamente la implementación de programas de educación, capacitación, desarrollo y mejora sanitaria, que se supondría que es lo más básico y vital para una población, que exponencialmente crece cada día.

La reforma fiscal integral de la que tanto se habla, supondría la aplicación de un modelo de **impuesto al ingreso o al consumo** con una tasa lineal totalmente radical y diferente a lo que ya se conoce, puesto que no solo cambiaría su naturaleza, sino también la forma de su exacción, por las autoridades que lo fiscalizarían y por las mismas autoridades que se encargarían de administrar presupuestos; se trataría de olvidarse de paradigmas políticos y administrativos tales como el **federalismo fiscal** que se practica en este país

⁴¹ De acuerdo con la Medición Multidimensional del Consejo Nacional para la Evaluación de la Política de Desarrollo Social. Julio de 2013.

⁴² Se identifica a la población con carencias sociales en alguna de las seis dimensiones siguientes: rezago educativo; acceso a los servicios de salud; acceso a la seguridad social; calidad y espacios de la vivienda; servicios básicos en la vivienda, y acceso a la alimentación. De acuerdo con esta concepción, se considera que una persona se encuentra en situación de pobreza multidimensional cuando presenta al menos una carencia social y su ingreso es menor a la línea de bienestar. Análogamente, una persona se encuentra en condición de pobreza multidimensional extrema cuando presenta al menos tres carencias sociales y su ingreso es menor a la línea de bienestar mínimo, de acuerdo al Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

pues, si bien las entidades federativas (haciendas locales) tienen libertad de gravar cuanta actividad que no esté gravada por la federación, se cree conveniente que tanto éstas como los municipios (que son quienes más resisten y toleran su tan reducido presupuesto) sean quienes manejen el propio al gestionar y recaudar los impuestos de participación estatal y federal, pues son esas mismas entidades oficiales las que mejor conocen sus problemas, tales como la falta de infraestructura, planeación, seguridad, educación, empleo, etc; lo cual se convierte en una contrariedad pues usualmente tienen que esperar a que el gobierno federal apruebe presupuestos y analizar los programas, lo cual puede tardar años e, incluso, ya serían administraciones diferentes, con diferentes ideologías partidistas y políticas y dichos programas quedarían en el olvido; la federación no necesariamente tendría que perder potestad y poder frente a los municipios pues siempre estará la facultad de fiscalización y sanción al indebido manejo de presupuestos y los subejercicios de los mismos, así como reasumir el control presupuestario en caso de alguna falta grave. Se plantea lo anterior, en virtud de que, en efecto, constitucionalmente⁴³ se considera al municipio como la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de una determinada entidad federativa, tiene personalidad jurídica y patrimonio propios y se constituye por un conjunto de habitantes asentados en un territorio determinado; sin embargo, se ahondará en el análisis dentro del presente capítulo de la investigación, más adelante.

Mientras tanto, se plantearán aspectos teóricos para sentar las bases de un tipo de tributo conveniente en razón de las circunstancias del país, es decir, una nueva contribución no tendría que perder las características intrínsecas con las que cuentan los tributos. Aunque, por otro lado, sí se perdería y caería en desuso uno muy importante, mismo que se

⁴³ Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las siguientes bases:

...

mencionará más adelante, que tiene cuantiosa y considerable valía jurídica para los gobernados.

3.1. PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

Un aspecto que es muy reconocido, tanto entre los economistas como los juristas, es que el Estado, en el ejercicio del *ius imperium* tiene la potestad de establecer los conceptos por los cuales se pagarán las contribuciones, sin embargo, la misma tiene ciertos límites, que se transforman a su vez en principios de carácter teórico, para que esa potestad tributaria no se injusta o arbitraria. Dichos principios se constriñen a los impuestos, pues son estos la mayor fuente de ingresos de un Estado moderno, y asimismo constituyen la certeza jurídica de los gobernados.

El Profesor Hinojosa Torralvo acertadamente apunta que las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos necesariamente se deberán estudiar a la luz de la Constitución, pues es a partir de ésta y en ésta que se van a comprender dichas relaciones y mucho tiene que ver la forma de gobierno que la Constitución establezca; trasladando dicha teoría al caso mexicano se afirma que en México la forma de Gobierno es la de una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y es partir de la reforma constitucional de junio de 2011 que México se vuelve una nación protectora y garante de los Derechos Humanos, tanto de los que la misma Constitución establezca como de los Tratados Internacionales de los que sea parte, es decir, para alcanzar los estándares de justicia establecidos se requiere de mayor ingreso para alcanzar los fines Constitucionales, tal como lo refiere Hinojosa Torralvo y aplicado de manera analógica a México: *“El Estado intervencionista debe gastar más, porque el Estado Social lo demanda. Nuestra Constitución reconoce lo que se denomina “principios rectores de la política social y económica”, y la aplicación de esos principios exige acciones tales como el aseguramiento del pleno empleo o el mantenimiento de un sistema de Seguridad Social pública, y aunque los objetivos no se*

logren, para intentarlo se requiere de ingresos”, lo que implica que para satisfacer derechos fundamentales de las personas y alcanzar objetivos constitucionalmente válidos (como lo son acceso a la salud, educación, vivienda, empleo, erradicación y sanción de la discriminación y la no violencia en contra de grupos vulnerables y en estado de necesidad) es necesario contar con ingresos suficientes sin caer en el déficit público, lo que consecuentemente involucra la simplificación del sistema tributario, al armonizar y compactar las funciones para un mejor desarrollo de la gestión.

Lo cierto es que no se pueden obviar las realidades y es necesario afrontarlas con toda objetividad; el Estado deberá buscar un equilibrio para defender sus intereses (que realmente son los intereses de toda la colectividad) y no desatender las necesidades que en lo individual se puedan llegar a presentar. La posición del contribuyente perpetuamente se ha considerado inferior frente al Estado (tan es así que ocupa la posición de sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria), y el Estado efectivamente es el superior, pero también es el garante de la protección social en los niveles y rubros que se han descrito anteriormente, por lo que se debe identificar el balance que se pretende esgrimir para no vulnerar los intereses de la colectividad, ni perjudicar los intereses en el plano individual, o como bien lo expone el Profesor Hinojosa Torralvo y me permito citar textualmente: *“En todo caso, la pretensión de hacer un sistema tributario más justo, que subyace en estos argumentos, no debe hacernos olvidar que las relaciones tributarias no puede ser absolutamente igualitarias, puesto que giran alrededor de obligaciones legales basadas en presupuestos normativos cuyo fin último es hacer contribuir al ciudadano en función de la capacidad económica, y cuyo cumplimiento, en última o ultimísima instancia, está confinado normativamente a la Administración. La cuestión es si es posible formular aquellas relaciones de un modo diverso, que sin perder de vista esta evidencia, no descuide tampoco otras exigencias dignas de amparo jurídico”*.

Dicho lo anterior, en un principio se analizarán los principios teóricos de Adam Smith, quien es considerado como un tratadista clásico y fundamental de la ciencia de las finanzas públicas.

3.1.1. ADAM SMITH.

En su obra *De la riqueza de las naciones*, en el libro V, desarrolla en forma clara cuatro principios fundamentales a los cuales, según él, se deben ajustar las normas jurídicas fiscales para el efecto de crear un orden jurídico justo, que fomente la productividad, el esfuerzo y la capacidad creadora, mas no desalentar la actividad humana; dichos principios son:

➤ **Principio de Justicia.** Se considera que los habitantes de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades económicas, es decir, en proporción a los ingresos que perciben bajo la protección del Estado. Se desarrolla a través de dos reglas, que son la generalidad y uniformidad.

La primera se refiere a que dentro de las normas jurídicas se comprendan a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal, sin exclusión alguna. Como excepción, se elimina a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, con medios mínimos de subsistencia. El establecer un impuesto a este tipo de personas sería agravar su precaria situación económica.

La segunda se refiere a que todas las personas son iguales frente a la contribución, el impacto de la misma debe ser igual para todos los que se encuentren en la misma situación, es decir, el pago del gravamen debe ser lo más cercano posible a la capacidad contributiva del particular.

➤ **Principio de Certidumbre:** Adam Smith señala que la contribución que cada individuo está obligado a pagar debe ser fija y no arbitraria. La fecha de pago, su cálculo, la cantidad a pagar, deben ser conceptos claros y establecidos para el contribuyente, pues éste se encuentra a merced del recaudador. El anterior puede exagerar el importe del gravamen

a ciertos o determinados contribuyentes, lo cual puede incurrir en corrupción y desobediencia de pago, en algunos casos.

Se cumple si se respetan algunas reglas:

I. Las leyes sobre contribuciones deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos, no deben contener formulas ambiguas o imprecisas. Para efectos del tema de investigación se puede decir que a la par de la redacción clara y comprensible debe ser aplicada una limitante a la extensión de la ley, pues esta debe ser sencilla para que todos los ciudadanos puedan cumplirla sin necesidad de utilizar tecnicismos ni arroparse en los subterfugios que la actual ley fiscal concede.

II. Los contribuyentes deben de tener los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares y reglas de carácter general que les afecten.

III. Debe precisarse si se trata de una contribución de carácter federal, estatal o municipal.

IV. El legislador debe ser imparcial al momento de establecer la contribución.

V. Se deben evitar los contactos constantes y seguidos de los contribuyentes con la administración, pues así se eliminan los actos de corrupción. Esto solo se lograra al establecer la ley clara, comprensible y al alcance de todos los contribuyentes para aplicarla.

VI. Las declaraciones que se tengan que formular deben ser claras y sencillas, para que todo contribuyente las pueda entender y requisitarla tal y como la norma lo precise.

➤ **Principio de Comodidad:** Consiste en que la contribución debe recaudarse en la época y la forma en la que más probable sea conveniente, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza de la contribución, sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago. En este apartado es menester

considerar que las tecnologías actuales pueden asistir al mejor y más efectivo cumplimiento de los contribuyentes, de una manera optativa más no obligatoria, pues existen los medios electrónicos para realizar un pago, que es tan sencillo como apretar la tecla de un teclado.

➤ **Principio de Economía:** Toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se eroga en su administración, control y recaudación. Doctrinalmente se estima que los gastos de la administración fiscal, control y recaudación no deben exceder de un dos por ciento del total de lo recaudado. Aunado a lo anterior, se debe mejorar el nivel de cumplimiento de los contribuyentes a través de la correcta cultura cívica y el fortalecimiento de la conciencia fiscal, además, aunque no entre en el presente epígrafe, se debe de dejar de criminalizar a los contribuyentes incumplidos, con la excepción de aquellos que ya hayan sido condenados por un tribunal especializado, sumando a la pena la publicación de sus datos para que sirva como medida ejemplar, tal y como se está realizado en México, con la salvedad de que aquí la publicación de los contribuyentes incumplidos sea realiza antes de que cualquier tribunal pueda pronunciarse al respecto⁴⁴.

⁴⁴ Al respecto, en el capítulo I hemos citado las razones por las cuales Adam Smith considera que un impuesto se vuelve antieconómico.

La exacción o cobranza de un impuesto que requiere gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo.

Si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse, y acaso arruinarse enteramente, alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho...

... se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionando por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deje vencer por ella.

... si se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso o constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria”.

3.1.2. ADOLF WAGNER.

A manera de complemento a los de Adam Smith, el tratadista Adolf Wagner expresa nueve principios, los cuales agrupa en cuatro categorías según los puntos de vista de quien los determine:

- Principios de Política Financiera.
 - ▶ Suficiencia de la imposición: Consiste en que las contribuciones deben poder cubrir las necesidades económicas de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles
 - ▶ Elasticidad de la imposición: Es llamado también principio de movilidad, consiste en que todas las contribuciones deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera en que en un sistema deben existir una o varias clases de contribuciones, que con un simple cambio de tarifas o tasas, sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos económicos para hacerle frente a la situación.

- Principio de Economía Pública.
 - ▶ Elección de buenas fuentes de contribución: Dicha elección debe resolver si debe gravarse solamente la renta o también la fortuna o el capital de los particulares o de la población, es decir, distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública o de la economía privada.
 - ▶ Elección de las contribuciones, tomando en cuenta sus efectos: Asimismo, dicha elección debe tener en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones, sobre aquellos que en realidad las

pagan y realizar un examen general de lo que se llama “repercusión de las contribuciones”.

- Principio de Equidad o repartición equitativa de las contribuciones.
 - ▶ Generalidad: Debe pagarse por todos aquellos que se encuentren en la misma situación prevista por la ley, como generadora de la obligación fiscal, con sus excepciones.
 - ▶ Uniformidad: Consiste en que el impacto de la contribución sea igual para todos aquellos que se encuentren en la misma situación en lo posible, proporcional a la capacidad de la prestación económica, la cual crece en una progresión más rápida que la renta o los ingresos de las personas, lo cual se logra cuando se grava más en la medida en que se obtienen más ingresos.

- Principio de Administración Fiscal o de la lógica en materia de la imposición.
 - ▶ Fijeza de la imposición: Se da a través de la mejor preparación profesional y moral de los encargados de la administración fiscal, la simplificación del sistema fiscal y su organización, dar la exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, monto debido y maneras de extinguir la obligación tributaria, emplear leyes, reglamentos y disposiciones fiscales de carácter general; asimismo, los ordenamientos fiscales deben tener rigor jurídico y ser precisos para evitar las controversias estériles, tanto para el Estado como para los particulares.
 - ▶ Comodidad de la imposición: No solo beneficia al contribuyente, sino también al fisco, porque incrementa la recaudación, además debe tomarse en cuenta el incumplimiento de las obligaciones fiscales, lo cual, muchas veces, es por ignorancia u otras por lo complicado del contenido de las disposiciones fiscales.

- ▶ **Reducción de los gastos de recaudación:** La recaudación y el costo de la administración fiscal, en sus diferentes manifestaciones, es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población del Estado, de la economía y de las clases de contribuciones establecidas.

3.1.3. HAROLD M. SOMMERS.

Este tratadista, influenciado notablemente por Adam Smith, en su libro *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, nos indica las máximas, que a su parecer, los legisladores debe tomar en cuenta para establecer una norma fiscal.

Son cinco principios:

- **Principio de capacidad de pago:** En concordancia con este principio, se plantea que los que poseen mayor ingreso o riqueza deberían pagar la mayor parte de las contribuciones, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. La finalidad y objetivo de este principio es gravar más con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza puesto que a los ingresos más alto se les grava más fuertemente.
- **Principio de beneficio:** Los individuos y los negocios deben pagar de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales, aunque es difícil separar el principio del beneficio, del de capacidad de pago en aquellos casos en que los contribuyentes se benefician con los servicios gubernamentales generales. El presente principio solo puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de una contribución se destina a financiar un servicio concreto y determinado para el contribuyente.
- **Principio del crédito por el ingreso ganado:** Obtiene su nombre de una de las características de las leyes del impuesto sobre los ingresos, que establece una

deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea es que aquellos que obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, reciban un tratamiento favorable o bien que el ingreso que la ley considera como no ganado, o sea, aquél que proviene de las rentas, dividendos e intereses debiera ser gravado con tasas mayores. Esta es una de la razón de la existencia de los impuestos sobre utilidades excedentes en algunos países.

La idea es que se grave menos al ingreso como producto de trabajo que cualquier otra clase de ingreso en la cual no intervengan directamente el trabajo personal, como lo es el caso de los ingresos por concepto de arrendamiento, intereses, regalías y dividendos. La clase trabajadora es la que soporta la presión fiscal y a quienes pueden más afectarles subidas y bajadas de las tasas impositivas.

➤ **Principio de la ocupación plena:** En este se estima que las contribuciones pueden ser formuladas con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago. Las contribuciones que establezcan con el fin de fomentar y promover la producción y el empleo caen dentro de la categoría.

➤ **Principio de la conveniencia:** Se refiere a los casos en que las contribuciones se establecen con el objeto de gravar lo más posible, con la menor dificultad. Se estima que esta política es simplemente de conveniencia y tiene como finalidad que el contribuyente no se dé cuenta del impacto de la contribución, incorporándose en el precio del producto o servicio prestado. Por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado en México, en su artículo 32, fracción III, dice que se obliga a los contribuyentes que ofrezcan bienes o servicios al público en general, que incluyan el impuesto correspondiente en el precio del producto o servicio prestado.

3.1.4. FRITZ NEUMARK.

Este autor concibe a los principios de la imposición en función de fines predeterminados que con motivo de la orientación política y económica pueden surgir y servir, es decir, un sistema tributario predeterminado se logra en virtud de “a qué” o “a quien” la imposición y dichos principios sirven.

I. Principios presupuestarios-fiscales de la imposición

I.I. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales.

I.II. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura (capacidad de aumento).

II. Principios político-sociales y éticos de la imposición.

II.I. Postulado de justicia.

a) Principio de la generalidad de la imposición

b) Principio de la igualdad de la imposición.

c) Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual.

II.II. Principio de la redistribución fiscal de la renta y de la riqueza.

III. Principios político-económicos de la imposición.

III.I Principios de ordenamiento económico.

a) Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas.

b) Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos.

c) Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia.

III.II. Principios político-económicos.

a) Principio de flexibilidad activa de la imposición

- b) Principio de flexibilidad pasiva (incorporada) de la imposición.
- c) Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico.

IV. Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.

IV.I. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.

IV.II. Principio de transparencia fiscal.

IV.III. Principio de factibilidad de las medidas fiscales

IV.IV. Principio de continuidad del derecho fiscal.

IV.V. Principio de economicidad de la imposición.

IV.VI. Principio de comodidad de la imposición.

3.1.5. CONEXIDAD ENTRE INGRESO, GASTO Y LA CAPACIDAD ECONÓMICA.

Un elemento de importante trascendencia, para el establecimiento de tributos, es el vínculo que comparten tanto el ingreso, el gasto (manifestado a través del presupuesto) y la capacidad económica del sujeto pasivo dentro de la relación jurídica tributaria, que a pesar de ser conceptos diferentes pueden llegar a ser apreciados desde la misma perspectiva, para un tratamiento unitario o indisoluble; para llegar a comprobar dicho vínculo se pueden apreciar desde tres órdenes diferentes: *“a) En la organización de la actividad financiera; b) en la regulación jurídica del fenómeno financiero; c) en los criterios finalistas y valorativos que la presiden”*. El vínculo que se presenta entre los anteriormente mencionados se materializa en el plano financiero a través del presupuesto, por lo que no puede concebirse el ingreso sin el gasto ni la norma del ingreso sin la del Presupuesto que autorice su exacción (Hinojosa).

El profesor Hinojosa Torralvo, citando a Fernando Sainz de Bujanda, explica que el vínculo entre ingreso y gasto se puede apreciar en tres niveles:

“ a) A nivel de recursos financieros, entendidos como ya hemos visto, es decir, como institutos jurídicos situados en el plano normativo. La unidad o conexión proviene del propio artículo 31 de la Constitución, que, tras señalar los principios aplicables al sector de los ingresos, **impone al legislador el mandato de realizar la justicia en el gasto.**

...

b) A nivel de obligaciones reconocidas y de derechos liquidables, como expresión del contenido del artículo 2 de la Ley General Presupuestaria. En verdad, las obligaciones se ven cumplidas cuando se gestiona y se aplica el haber, y el instrumento jurídico que las une es el crédito presupuestario, al que ya nos hemos referido.

...

c) A nivel de flujos monetarios, en el marco del Tesoro Público, que recoge el ingreso y ordena los pagos. En el sentido expresado, creemos que este ámbito normativo –incluso prescindiendo del puramente constitucional, al que después nos referiremos- está demostrando la unidad lógico jurídica de las instituciones financieras”.

Lo que quiere decir que, derivado de los tres planos mencionados, teóricamente está en el legislador ordinario el establecer normativas que propugnen y amparen el principio de justicia tributaria en el gasto, trasladando y materializando los mismos principios que se aplican en el rubro de los ingresos al presupuesto que se llegue a aplicar; entendido de otra manera, el fin que se persigue es que la redistribución de la riqueza sea de manera justa, efectiva y equitativa atendiendo a los cánones constitucionales (ya sea en México o en España). Luego, se entiende que el eslabón que une tanto al ingreso como al gasto es la capacidad económica que se refleja en la progresividad de los tributos, pero de la misma forma se puede trasladar al sector de los gastos.

Como bien refiere el Profesor Hinojosa Torralvo: “...**la progresividad de un sistema** tributario respecto de la capacidad económica de los sujetos pasivos concretos **no puede ser juzgada prescindiendo de los efectos de los gastos públicos.** En efecto, si la imposición tributaria comprime la capacidad económica, el gasto la expande, y, por tanto, un sistema tributario regresivo respecto de la capacidad económica de los sujetos, cualquiera que sea la forma de considerarla, podría resultar progresivo respecto de la misma capacidad

económica si se supone que el gasto público expande la capacidad económica en mayor medida que la reducción realizada con la imposición tributaria”. Argumento que se comparte, con la salvedad teórica que el gasto (justo) siga los mismos principios que los ingresos y los resultados de su aplicación no resulten contradictorios.

En la misma vertiente, se dice que en la dualidad ingreso – gasto se plasman principios de justicia (tributaria), hablando así de que existe justicia tanto en el gasto como en el ingreso; realmente quien pone y asienta las pautas para la realización de las normas secundarias y reglamentarias es la misma Constitución, a partir del artículo 31. Sin embargo, el profesor Martín Delgado afirma lo siguiente: *“Por ello, es ya comúnmente aceptado que no es posible distinguir una justicia en el ingreso y otra en el gasto; se trata de un concepto único de justicia que proyecta en los dos momentos financieros. De esta forma se vuelve al origen de la aprobación de los ingresos y de los gastos, adquiriendo las instituciones tributarias su exacta dimensión”.*

Asimismo, el profesor Hinojosa Torralvo señala que del mismo artículo 31 de la Constitución Española (que es de similar contenido que el artículo 31 Constitucional mexicano), se desprenden cinco principios fundamentales: capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad; mismos que el mencionado autor considera, refutando la idea de Martín Delgado, no se pueden constreñir solamente al ámbito tributario, si no que aplicándolos al gasto público (financiación) pueden derivar en una carga tributaria más equitativa.

En lo tocante a la capacidad económica, se ha dado a una doble conceptualización del principio: por un lado, en sentido positivo, se es comúnmente aceptado que aquél que tenga un cierto nivel de capacidad económica está obligado a contribuir, por lo que las leyes se deben estructurar en un sistema tributario en el que se contemple todas las situaciones indicativas de la capacidad económica, tratando de abarcar todas; en sentido negativo, al contrario, por exclusión, se apartaba a todo aquél que no poseía esa capacidad, realidad que

también debe ser contemplada en la legislación. De la misma forma se habla de una capacidad económica absoluta y relativa, la primera tratándose de la capacidad de concurrir a la cargas públicas, misma que nace al momento de la creación de la norma misma, y la relativa es la que delimita en concreto el grado de capacidad que hay, o lo que es lo mismo, al momento de la generación de la cuota. (Hinojosa).

Martín Delgado explica que la capacidad económica es única para cada individuo, pues los sistemas tributarios personalizan la carga tributaria y ante la problemática de establecer un impuesto único que grave la capacidad total de los individuos los sistemas jurídicos han dado génesis a un sistema de tributos, los cuales cada uno de ellos toman en cuenta una manifestación concreta y propia de la capacidad total económica y es eso, detalla, que existen dos conceptos de capacidad económica: una global que realiza el sistema tributario en su conjunto y una particular que considera cada figura tributaria. (Martín Delgado; 1979, Pág. 69).

A continuación, se presentan las puntualización hechas por el profesor Martín Delgado (citado por Hinojosa Torralvo) al respecto de este principio:

- “1) El sistema debe estructurarse de forma que se consiga la participación de los ciudadanos en los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.*
- 2) La capacidad económica puede identificarse con la titularidad de medios económicos o de riqueza.*
- 3) Toda titularidad de riqueza debe ser valorada de acuerdo con los principios de justicia que presiden el ordenamiento jurídico, con especial consideración a la igualdad y a la progresividad.*
- 4) De estas valoraciones se deducirá que unas manifestaciones de riqueza deban ser grabadas y otras no.*
- 5) Como consecuencia de la vinculación del sistema tributario a la capacidad económica, los tributos deben gravar manifestaciones de esa capacidad económica sin que se produzcan desigualdades arbitrarias.*
- 6) Es posible concluir que de dos manifestaciones de riqueza una se someta a tributación y otra no, cuando la excepción esté fundamentada en*

criterios de igualdad, según la justicia que configura el sistema tributario como «justo», en expresión del artículo 31 de la Constitución.

7) Lo que se excluye es la adopción generalizada de cualquier criterio de imposición contrario a la capacidad económica.”

Igualmente, Martín Delgado apunta que existe un elemento que limita al concepto de capacidad económica y al mismo tiempo lo integra y lo conforma: la exclusión de la imposición de la riqueza predestinada a la satisfacción de las necesidades elementales de un individuo; sin embargo, indica, no toda riqueza es índice de capacidad económica y por lo tanto apta para la contribución de los gastos públicos, siendo la mencionada exclusión o exención una prueba veraz de esta afirmación.

Para finalizar con esta idea el Profesor Hinojosa Torralvo plantea que la orientación del principio está directamente relacionada con su control constitucional, pues a pesar de los conflictos que el mismo principio presenta puede y debe ser ejercido (obligatorio constitucionalmente) pero no es el único criterio definidor de justicia tributaria.

3.2. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Éstos se desprenden del contenido de las normas establecidas en la Carta Magna mexicana, pues es ésta la ley fundamental, y son a los que debe sujetarse la actividad fiscal del Estado.

A saber, son cuatro grupos en los que se pueden dividir a los principios constitucionales:

- Principios emanados de los preceptos de la Constitución Federal.
- Principios emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Principios referidos a la política económica, elevados a rango constitucional.
- Principios referidos a la justicia administrativa.

3.2.1. PRINCIPIOS EMANADOS DE LOS PRECEPTOS DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Estos son los más básicos y fundamentales pues derivan de los derechos fundamentales (antes garantías individuales), que por su amplia extensión solo se abordarán los más importantes.

La actividad fiscal del Estado no debe impedir ni coartar el ejercicio de los derechos fundamentales reconocidos por la constitución: En ningún momento ni por causa alguna se puede limitar el derecho humano de igualdad jurídica del gobernado⁴⁵. El ejercicio de las facultades impositivas del Estado debe respetar el contenido de estas disposiciones.

Todas las leyes fiscales que se expidan deben respetar la garantía de audiencia: En el artículo 14 constitucional⁴⁶, se consagra la garantía de audiencia, la cual a su vez se subdivide en cuatro derechos fundamentales específicos.

-Debe seguirse un juicio, con todas las garantías procesales, en contra de una persona a la que se le pretenda privar de bienes jurídicos tutelados por la constitución o por alguna de las leyes que de ella emanen.

-El juicio debe tramitarse y substanciarse ante los tribunales establecidos con anterioridad a los hechos materia del juicio respectivo.

⁴⁵ Artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Artículo 5o. A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan sino por resolución judicial.

⁴⁵ Artículo los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

⁴⁶ Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

-Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.

-Que al resolución correspondiente se dicte de conformidad con las leyes existentes con anterioridad al hecho motivo del juicio.

Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de legalidad: La garantía de legalidad para los efectos fiscales se refiere a que no puede existir una contribución sin una ley que la establezca (*Nullum tributum Sine Lege = Es nulo el tributo si no hay ley*).

Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, no podrán ser revocadas de oficio por las autoridades fiscales: Dicho principio se establece en los artículos 17 y 36, de la Constitución Política mexicana y Código Fiscal de la Federación, respectivamente, y básicamente establecen que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Asimismo, las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieren emitido en contravención a las disposiciones fiscales podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieran interpuesto medios de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

En relación a la gratuidad de la impartición de la justicia y a la prohibición de las costas judiciales, a que se refiere el artículo 17 constitucional, en materia fiscal está debidamente reglamentada: En efecto, el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación nos indica que en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no habrá lugar a la condena en costas, pues cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan. Este apartado es

especialmente relevante pues en los juicios de naturaleza contenciosa administrativa, seguidos ante una autoridad jurisdiccional, las autoridades administrativas fiscalizadoras son representados por quienes las leyes tributarias designen para tal efecto; esto origina que el ejercicio de la función administrativa de representación de las autoridades requieran de personal especializado e instruido en la materia, cuyos salarios u honorarios son absorbidos por el presupuesto. Se recalca, que el hecho de que un sistema fiscal esté en constante litigio, por las múltiples interpretaciones que se puedan generar, no siempre será justo, pues solamente acceden a la justicia aquellas personas que pueden costearse un buen grupo de abogados especializados en la materia, generando costos para ambas partes, que bien pudieran emplearse en otros aspectos.

La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos que derivan de la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al estado: Dicho principio se establece en el artículo 25 de la Constitución Federal⁴⁷.

La actividad fiscal del Estado debe sujetarse a los objetivos del Sistema de Planeación Democrática del Desarrollo Nacional, contenido en el artículo 26 de la Constitución: Artículo 26. A. El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

⁴⁷ Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de las libertades que otorga la constitución.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y deliberativa. Mediante los mecanismos de participación que establezca la ley, recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un plan nacional de desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la Administración Pública Federal.

La ley facultará al Ejecutivo para que establezca los procedimientos de participación y consulta popular en el sistema nacional de planeación democrática, y los criterios para la formulación, instrumentación, control y evaluación del plan y los programas de desarrollo. Asimismo, determinará los órganos responsables del proceso de planeación y las bases para que el Ejecutivo Federal coordine mediante convenios con los gobiernos de las entidades federativas e induzca y concierte con los particulares las acciones a realizar para su elaboración y ejecución. El plan nacional de desarrollo considerará la continuidad y adaptaciones necesarias de la política nacional para el desarrollo industrial, con vertientes sectoriales y regionales.

En el sistema de planeación democrática y deliberativa, el Congreso de la Unión tendrá la intervención que señale la ley”.

Las leyes fiscales no deben otorgar exenciones a título particular: De acuerdo al primer párrafo del artículo 28 constitucional⁴⁸.

Principio de Obligatoriedad. Encuentra su fundamento en el encabezado del artículo 31 constitucional⁴⁹, que a la letra dice: “*Son obligaciones de todos los mexicanos...*”, está

⁴⁸ Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

⁴⁹ Artículo 31. Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

íntimamente vinculado al principio de generalidad y se entiende como una exigencia pública, nacida no solo de la existencia de una relación jurídica sino del poder de imperio del Estado; por lo tanto, de su incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares, ya que el principio de obligatoriedad no solo implica un deber ciudadano, sino que además otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su cabal cumplimiento.

En la misma vertiente, a pesar de que el encabezado del artículo menciona solo a los mexicanos, esto no implica que los extranjeros sean excluidos (pues nunca lo han estado), pues estos han sido colocados al mismo nivel de los ciudadanos mexicanos cuando obtienen sus recursos de una fuente ubicada en el territorio nacional; asimismo, las leyes secundarias han impuesto a los extranjeros, personas físicas y morales, la obligación de pagar contribuciones ordenadas por las autoridades competentes del país y que alcanzan la generalidad de la población en donde residen.

Principio de Vinculación al Gasto Público: Este se encuentra en la fracción IV del multimencionado artículo 31 constitucional y es la principal justificación de la relación jurídico tributaria en virtud de que los ingresos provenientes de los tributos tienen como finalidad el costear el gasto público⁵⁰.

Margain Manatou expresa que el gasto público es toda erogación realizada por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto; la importancia de este principio radica en que, por disposición constitucional, solo se deberán pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones de carácter público únicamente estarán dirigidas a cubrir los

⁵⁰ Tradicionalmente se ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, estando su realización y desarrollo supeditados a principios de tipo económico, financiero, y bajo regímenes de legalidad y fiscalización, encabezados por la norma constitucional.

servicios públicos y a atender las necesidades del Estado, y no para los que sirven al Estado, entendiéndose esto como la satisfacción de un interés personal o como una equivalencia a un enriquecimiento ilícito a través de la comisión de un delito de peculado, malversación de fondos, fraude al Estado o desfalco.

Principio de Legalidad: La legalidad tributaria encuentra su fundamento en la parte final de la fracción IV del citado artículo 31, que establece que debe contribuirse a los gastos públicos “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; implica que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule.

En torno a este tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia.

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes** y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa que tan solo el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que **así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes,** los que determinen las cargas fiscales que deban soportar, sino fundamentalmente que **los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular,** sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la*

*autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del **principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental**. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”⁵¹*

De lo anterior, se puede extraer lo siguiente:

► En el régimen constitucional mexicano está totalmente prohibido realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, es decir, en materia tributaria estarán excluidos de toda legalidad y más que nada constitucionalidad, los actos arbitrarios tendentes a dañar la esfera jurídica de los contribuyentes por actos que no tengan claro apoyo y fundamento legal.

► Se entiende que los caracteres esenciales del impuesto están alcance de los gobernados, para que éstos los conozcan y no quede brecha o laguna legal para el actuar arbitrario de las autoridades fiscalizadoras (*la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria consignados claramente en la ley*).

Principio de Capacidad Contributiva: Así como el último principio mencionado en anteriores párrafos (legalidad), éste se puede encontrar, de la misma forma, en la en la parte final de la fracción IV del referido artículo 31. Desde la óptica del que suscribe la presente investigación, es el más importante y resalta de los antes mencionados pues es a partir de

⁵¹ Tesis jurisprudencial visible en el Registro 389621, de Séptima Época, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice de 1995, Tesis: 168, Página: 169

este que se fundamentan los impuestos, además de servir como medida para las contribuciones y para que los obligados paguen la “parte que les corresponda” de acuerdo a como esté establecido en una ley o determinadas normas de carácter tributario.

No obstante, en el capítulo I de la presente investigación ya se ha abordado la confrontación de los impuestos progresivos con los que cuentan con una tasa uniforme, se cree ineludible y forzoso que la materia esencial y toral de la presente investigación es lo relativo al resultado y consecuencia de suspender y frenar la aplicación práctica del principio de capacidad contributiva (proporcionalidad y progresividad), para así poder aplicar políticas fiscales que desenvuelvan el uso de un impuesto a tasa uniforme, lo que implicaría abandonar y hacer a un lado (para los contribuyentes) el respeto a los derechos adquiridos por estos.

Siguiendo en materia del tema, Carrasco Iriarte, consagra en su obra: *“Se puede afirmar que si los estudiosos del derecho fiscal no tienen un concepto homogéneo en relación a lo que se debe entender por la equidad y proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos hay coincidencia en la mayoría de ellos en cuanto a que ese mandato constitucional **prevé la justicia de las leyes tributarias**. Opinión que se comparte, puesto que es la correcta, sin dejar a un lado, como lo puntualiza Ernesto Flores Zavala, que el Estado solo debe de imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto.”*

Otra noción de lo que es la capacidad contributiva nos la da Franco Gallo: *“De acuerdo con el principio de capacidad contributiva al cual se atribuyó el epíteto de bandera ética de la tributación, la capacidad que cada uno tiene que pagar deberá ser la medida, **el patrón ideal de tributación**, independientemente del grado de satisfacción que cada uno pueda obtener del usufructo de los bienes y servicios públicos. Así, de conformidad con este principio, pasa a ser encarado, prima facie, como un deber social y no como un precio”.*

Como se desprende de las líneas anteriores y, como se puede extraer de las interpretaciones legislativas, la capacidad contributiva ha sido cuantificada por las autoridades fiscales, sin embargo no deja de ser un término y concepto vago e impreciso que da lugar a muchas interpretaciones, tanto jurídicas como económicas. No se soslaya el hecho de que con el principio de capacidad contributiva se pretende lograr una distribución justa de la carga tributaria, pero su determinación precisa requiere de un análisis profundo del conjunto de circunstancias que deben ser ponderadas en el contexto de dicho principio.

Tales circunstancias pueden enlistarse de la siguiente manera:

a) La existencia de los ingresos o de los acontecimientos que generan un acrecentamiento del patrimonio por parte del contribuyente.

b) El reconocimiento por parte del Estado de que todo ser humano (como derecho humano) debe tener al menos un mínimo de ingresos necesarios para hacer frente con decoro y dignidad a sus necesidades primarias de subsistencia.

c) Con relación al aumento o acrecentamiento del patrimonio del contribuyente, debe existir el hecho jurídico **con trascendencia y sentido económico**, susceptible de ser gravado por el Estado.

d) El reconocimiento del Estado del deber proporcionar los mínimos elementos y garantías necesarias para que dentro del marco de seguridad jurídica, los particulares puedan crear o acrecentar su riqueza; es decir, que con la motivación suficiente, los particulares físicos o morales (jurídico colectivos) acrecienten su patrimonio y ganancias de capital sin ser “perseguidos”.

e) La facultad del Estado para establecer impuestos justos y equitativos, es decir, que un porcentaje razonable del ingreso obtenido por el particular, merced a su esfuerzo o a su capacidad empresarial, deberá pasar a engrosar las arcas del Estado. Esto está intrínsecamente relacionado con el inciso anterior, puesto que para poder desarrollar una actividad económica empresarial (legal y legítima) se deben establecer condiciones de seguridad jurídica, así como poner en práctica el principio de equidad (horizontal y vertical), es decir, que el Estado trate de garantizar que todos los contribuyentes que se encuentren

en una misma situación de hecho creadora del hecho imponible paguen sus contribuciones, al establecer medidas que apoyen a la inclusión de los que se encuentran en la economía sumergida y para no aumentar la presión fiscal sobre los cautivos.

f) El deber del Estado de respetar la fuente productiva que generó esa riqueza que ahora puede ser detraída (recaudada) en su beneficio, **gravando no el patrimonio sino las utilidades en general que se producen bajo la producción de esa fuente económica**, porque además de que al gravar el patrimonio⁵² se genera más legislación la cual deber ser sujeta a interpretación por los tribunales del país, genera incertidumbre puesto que se puede indagar en su doble tributación (se tributa por la utilidad generada en general y por la utilidad generada por el bien o utensilio manipulado para la generación de la riqueza), aunado a que todos los bienes son aptos e idóneos de ser circulados ya sea por su destrucción, venta o por una transmisión de derechos (temporal o definitiva).

Hay que mencionar que en México ya ha existido un impuesto al activo que estuvo vigente hasta el año 2008, justo antes de la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el cual se manejaba (al igual que el IETU) como un impuesto complementario y mínimo en comparación y con relación al, de por sí complejo, ISR.

Dentro de la misma vertiente, hay una corriente doctrinal que consideran al principio de capacidad contributiva (a pesar de que en líneas anteriores se ha descrito que el Estado ha manejado una cuantificación legal) como un concepto jurídico indeterminado, a guisa de ejemplo, se dice que la capacidad contributiva está ubicada en el terreno de términos como “buena fe”, “diligencia de un buen padre de familia”, “bienestar social”, “interés público”, “interés colectivo”, “interés social” o el mejor y más conocido en el mundo de los abogados

⁵² Entendiéndose a este como el activo de una empresa o de una persona con actividad empresarial a través del cual se genera la riqueza o utilidad y pueden ser activos fijos o variables, encontrando en el primero a los bienes tangibles, por ejemplo, la maquinaria, utensilios o menaje por el cual una persona por medio de su manipulación puede llegar a generar productos susceptibles de venta; o en el segundo (activos variables), los bienes no tangibles que pueden ser los créditos financieros, intermediación financiera o inversiones con las que cuente la empresa.

“daño moral”. Al respecto García de Enterría y Fernández argumenta lo siguiente: *“la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de la Ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejercita una potestad discrecional...siendo la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados un caso de aplicación e interpretación de la Ley que ha creado el concepto, el juez puede fiscalizar tal aplicación, valorando si la solución a que con ella se ha llegado es la única solución justa que la ley permite. Esta valoración parte de una situación justa que la ley permite, la que la prueba le ofrece, pero su estimación jurídica la hace desde el concepto legal y es, por tanto, una aplicación de la ley...”*

Ahora bien, la economía también conoce del principio de capacidad contributiva, tanto es así que hay estudios y análisis que la investigan, definen y miden. Pues contrastándola con el paradigma legislativo la capacidad contributiva sí es cuantificable y conmensurable. Sin embargo, la noción entra (o entró) en conflicto cuando a este principio más bien de carácter económico y contable se le impregnó con el principio de justicia y equidad, pues puede parecer sencillo para cualquier persona leer lo establecido en el artículo 31, fracción IV constitucional, pero el desconocimiento de las leyes secundarias que lo reglamentan da lugar a un enfrascamiento de lucha por un bienestar y estabilidad económico de los ciudadanos. El principio en sí no dice cuánto hay que pagar (colectiva o individualmente) esa conclusión ha llegado de la interpretación de las leyes y de la interpretación de los máximos tribunales de ellas (que incluso consideran que la capacidad contributiva o económica es un principio de validez de los impuestos) por lo que en realidad este principio es “lo que el legislador dice que es” basándose en hechos o circunstancias de carácter económico que lo exteriorizan.

Por otro lado, en un tema de investigación como el que se maneja en el presente trabajo, es importante destacar que del principio de capacidad contributiva se han elaborado diversas investigaciones tanto en la materia jurídica (deontología) como en la económica, ya sea tratando el deber moral⁵³ del hombre de contribuir y la medida de este deber moral, o el simple hecho de cuánto es que hay que pagar como materia de un tributo (Damarco, Jorge, H.)

En él (principio) se describe la relación entre el Estado y el individuo, de la necesidad del primero y de la importancia al derecho de la propiedad del segundo, como es que de esta relación nacen derechos y obligaciones (sin contraprestaciones como el caso de los vínculos sinalagmáticos y tampoco la arbitrariedad totalitaria de un Estado que no conduzca beneficios o servicios de índole general para la población. Jorge Héctor Damarco en su obra *El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos* establece. “que si se tienen en cuenta las valoraciones políticas, sociales, económicas y jurídicas de las sociedades contemporáneas, se admitirá que, en el caso del impuesto, el único modo en que racional y éticamente puede establecerse ese vínculo en el moderno estado de derecho es a través de la aptitud del individuo, expresada en sus posibilidades económicas, de concurrir al mantenimiento del Estado. Y esta aptitud se transforma en un puente (vínculo) entre aquella necesidad del Estado y el derecho de propiedad del individuo”.

⁵³ Existe el deber moral de contribuir al mantenimiento del Estado porque si los hombres para su subsistencia se han agrupado en organizaciones jurídico políticas como el Estado, parece natural que concurran al mantenimiento de la organización que han creado. Está implícito en este razonamiento que la creación del Estado obedece a razones de orden, seguridad y bien público de los miembros de la sociedad. Si se logran estos bienes, los mismos hombres que han privilegiado esos valores son los que deben sustentar la organización que han creado. Una conducta de no colaboración sería éticamente incorrecta porque no estaría dirigida a mantener algo que se estima necesario para la vida de todos. La doctrina coincide en señalar que desde el punto de vista histórico los impuestos son los instrumentos jurídicos que para aquél fin captan la capacidad económica de los individuos. El Estado transforma aquél deber ético de concurrencia al mantenimiento del Estado en una obligación jurídica y que de tal modo alcanza a la capacidad económica. Jorge Hector Damarco, citando a Enzo Vanoni.

Al entender del autor, este principio de capacidad contributiva conlleva o, mejor dicho, contiene a su vez otros tres principios que ya se han explicado en párrafos anteriores: los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad. El primero se refiere a que se debe dar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentren en las mismas circunstancias; el segundo se subdivide en: equidad horizontal, que sostiene que dos individuos con la misma capacidad contributiva deben pagar la misma cantidad por concepto de impuestos, y la equidad vertical cuya premisa es “a mayor capacidad contributiva mayor será el impuesto relativo”; y el de proporcionalidad que mantiene que el impuesto debe comprender una cuota parte de la base de la medición o base imponible, o como expone Rojina Villegas: *“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 gasto 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.”*

Para concluir con la dilucidación y esclarecimiento breve de este principio, se transcribirán tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuanto al principio relatado.

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

económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.”⁵⁴

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS-[TESIS HISTÓRICA].- En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contestar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el presupuesto de egresos de una nación. **La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24, reformado, y 55 de la referida Ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal parte del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica. El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.”⁵⁵**

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo

⁵⁴ Tesis Jurisprudencial de Pleno, número 911175, de Novena Época, Apéndice 2000, Tomo III, Administrativa, Jurisprudencia SCJN, Materia(s): Fiscal (ADM), Tesis: 242. Página: 260.

⁵⁵ Tesis Jurisprudencial de Sala Auxiliar, número 900602, Época: Séptima Época, Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia Histórica, Materia(s) Constitucional, Tesis 84, Página: 713.

de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que **no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva**, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.”⁵⁶

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, **para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.**”⁵⁷

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica,

⁵⁶ Tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número 901429, Época: Novena Época, Apéndice 2000, Tomo I, Const., P.R. SCJN, Materia(s) Constitucional, Tesis: 756, Página: 527.

⁵⁷ Tesis Jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 167415, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, Materia(s) Constitucional, Administrativa, Tesis: P./J. 2/2009, Página: 1129.

medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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 cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.**⁵⁸

3.2.2. PRINCIPIOS EMANADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

De una manera breve se sintetizarán los principales principios emanados de la organización política que delimita la constitución General de la República:

El derivado de la fracción VII, del artículo 73 Constitucional: El cual expresa que el Congreso (entendiéndose a este como a las Cámaras de Diputados y Senadores) tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

⁵⁸ Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación número 184291, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Mayo de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: P./J. 10/2003, Página: 144.

El derivado del artículo 128 constitucional: El cual expresa que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Lo anterior quiere decir que la erogación que se realice debe estar debidamente aprobada por la Cámara de Diputados, si por alguna razón no se llega a expedir el presupuesto dentro del plazo correspondiente, toda erogación que se realice debe considerarse ilegal. Sin embargo, existen excepciones como las erogaciones que correspondan a remuneraciones a un empleo y en siendo el caso se entenderá fijado en un presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

El derivado del artículo 74, fracción IV, Constitucional⁵⁹: En el cual prevé el principio de anualidad de las leyes fiscales, pues los presupuestos deben presentarse cada año para la aprobación de la Cámara de Diputados, ya se trate de ingresos o egresos, que son los que establecen los conceptos por los cuales se debe contribuir a los gastos públicos y el destino que se le da a éstos.

El derivado del artículo 75 constitucional: Que expresa que toda erogación debe estar prevista en el Presupuesto de Egresos correspondiente, si por cualquier motivo la Cámara de Diputados no llegare a aprobar el presupuesto de egresos correspondiente dentro del plazo legal, aunque se llegare a desfasar aunque sea un solo día, las erogaciones que se realicen durante ese lapso, deben considerarse ilegales o realizadas con violación expresa a la Constitución Federal, salvo las que se consideren remuneraciones por un empleo.⁶⁰

⁵⁹ Artículo 74 fracción IV:

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

⁶⁰ Artículo 75.

El derivado del artículo 79 constitucional: El cual enuncia a la entidad de Fiscalización Superior de la Federación.⁶¹

3.2.3. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES REFERIDOS A POLÍTICA ECONÓMICA.

Los artículos constitucionales que establecen principios referidos a política económica son el 73, fracción IX, XXIX-A, 124, 117, fracción III, IV, V, VI, VII y IX, 118 fracción I y 131⁶².

La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la Ley, y en caso de que por cualquiera circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior, o en la Ley que estableció el empleo.

⁶¹ Artículo 79.

De la Fiscalización Superior de la Federación.

La entidad de fiscalización superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, tendrá autonomía técnica y de gestión de ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la Ley.

Esta entidad de fiscalización superior de la Federación tendrá a su cargo:

I. Fiscalizar en forma posterior los ingresos y egresos; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la Ley.

También fiscalizará los recursos federales que ejerzan las entidades federativas, los municipios y los particulares.

Sin perjuicio de los informes a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, en las situaciones excepcionales que determine la ley, podrá requerir a los sujetos de fiscalización que procedan a la revisión de los conceptos que estime pertinentes y le rindan un informe. Si estos requerimientos no fueren atendidos en los plazos y formas señalados por la Ley, se podrá dar lugar al fincamiento de las responsabilidades que corresponda.

⁶² De las Facultades del Congreso

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

...

XXIX-A. 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;

Dichas porciones normativas de la Carta Magna mexicana delimitan el actuar de las entidades federativas al enlistar y describir aquello que es materia exclusiva de la Federación, lo que el Congreso de la Unión tiene libertad y facultad para el establecimiento de contribuciones; por ejemplo, en el artículo 73 se encuentra el fundamento de la Coordinación Fiscal Federal, que es un sistema por el cual la Federación cede y delega ciertas de sus facultades de exacción para que tanto el Distrito Federal, las entidades

-
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

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

Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

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

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

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

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

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

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

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

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

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

Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

federativas y los municipios puedan participar de los rendimientos obtenidos. Además, el artículo 131 constitucional establece la facultad exclusiva de la Federación de determinar contribuciones sobre el comercio exterior o que pasen de tránsito por el territorio nacional.

3.2.4. PRINCIPIOS REFERIDOS A LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA.

Los artículos constitucionales que establecen principios referidos a la justicia administrativa son el 14, 16, 23, 73, fracción h), 104, fracción III, 116 fracción IV y 122 fracción IV, inciso n), Base quinta.

Garantía de audiencia: Este principio se establece en el artículo 14 de la constitución, mismo que se abordó con anterioridad. Lo más importante que se puede extraer es que se debe prever la preexistencia de tribunales establecidos expresa y previamente para garantizar y administrar justicia a favor de los gobernados.

Ningún juicio debe tener más de tres instancias: Consagrada en el artículo 23, éste se puede adaptar a la justicia administrativa (fiscal) en el sentido de que no se puede juzgar a un contribuyente dos veces por los mismos hechos, en definitiva es una garantía de seguridad jurídica de los gobernados.

El artículo 73, fracción XXIX-H⁶³, regula el establecimiento de los tribunales de lo contencioso administrativo a nivel federal: Dicho precepto jurídico le da vida y génesis al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

⁶³ Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, así como para imponer sanciones a los servidores públicos por responsabilidad administrativa que determine la ley, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, los procedimientos y los recursos contra sus resoluciones;

El artículo 104, fracción III⁶⁴ constitucional: Regula lo relativo al recurso de revisión que se interponga en contra de las resoluciones definitivas de los tribunales contenciosos administrativos (dentro de los cuales se encuentra el referido en el párrafo anterior aunque actualmente no se le denomine así). De este mandato constitucional se desglosa la facultad de los Tribunales de la Federación (Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa) de conocer del referido recurso o en vía de amparo directo, de las resoluciones que dicten las autoridades fiscales – administrativas.

El derivado del artículo 116, fracción V⁶⁵, constitucional: que regula lo relativo a la posibilidad de que los estados establezcan tribunales de lo contencioso administrativo, en sus respectivas jurisdicciones.

El derivado del artículo 122⁶⁶, Base Primera, inciso n) y Base Quinta, constitucional: regula lo relativo a la posibilidad de que el Distrito Federal establezca Tribunales de lo Contencioso Administrativo, en su respectiva jurisdicción.

⁶⁴ Artículo 104. Los Tribunales de la Federación conocerán:

III. De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno;

⁶⁵ Artículo 116. El poder público de los estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un solo individuo.

V. Las Constituciones y leyes de los Estados podrán instituir Tribunales de lo Contencioso- Administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Estatal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones;

⁶⁶ Artículo 122. Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

Son autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

BASE PRIMERA.- Respecto a la Asamblea Legislativa:

n) Expedir la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para el Distrito Federal;

BASE QUINTA.- Existirá un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tendrá plena autonomía para dirimir las controversias entre los particulares y las autoridades de la Administración Pública local del Distrito

3.3. ESTUDIO DE UNA POTENCIAL TRANSGRESIÓN A LOS DERECHOS ADQUIRIDOS DE LOS CONTRIBUYENTES.

A pesar de que el presente tema de investigación está incluso más relacionado a la materia económica que a la jurídica, es menester para quien suscribe el señalar con ahínco que otra de las principales consecuencias jurídicas de aplicar un impuesto a tasa uniforme en este país, comprensiblemente con la abrogación de leyes y con la entrada en vigor de otras, es la relativa al estudio de la aplicación de las normas tributarias a los gobernados; esto se entiende así, pues primordialmente, antes de entrar al estudio de la función económica de los impuestos se debe hacer un estudio jurídico, pues son las instituciones quienes aplicarán la norma tributaria, procurando su cumplimiento, así como a los tribunales del Estado les tocará dirimir las controversias que se susciten. De acuerdo con lo relatado en capítulos anteriores, se puede ilustrar y evocar que en México se vive una clase de proteccionismo desmedido por parte de los órganos jurisdiccionales a través del llamado juicio de amparo, se hicieron señalamientos con relación al “negocio del amparo fiscal”⁶⁷ que tanto cuesta al erario mexicano así como al señalamiento de la suprema corte de los Estados Unidos, que a través de una interpretación jurisdiccional resolvió que a la Corte de ese país no le corresponde hacer la política económica o tributaria, pues esas son funciones exclusivas del poder ejecutivo y del legislativo y por lo tanto es constitucional imponer a un segmento de industria o comercio un elevado rango de impuestos, o por el contrario, otorgar exenciones a cierto grupo de personas o individuos si así lo determinan los poderes ejecutivo o legislativo⁶⁸, pero en caso de alguna violación totalmente evidente y flagrante a los principios constitucionales, sería labor de los órganos de control constitucional velar por la observancia de dichos principios.

Federal. Se determinarán las normas para su integración y atribuciones, mismas que serán desarrolladas por su ley orgánica.

⁶⁷ *“Un sistema que pone excepciones por todos lados estará permanentemente en litigio judicial y político para quedar del lado de los privilegios o para evitar que tu competidor tenga ese privilegio, por eso, un sistema más simple sería mucho más equitativo y fácil de administrar”*

⁶⁸ Caso Carmichael v. Southern Coal&Coke Co., 301, 495, 512, 1937 (Mayer-Serra; 2009, Pág. 355).

Una vez establecido lo anterior, a manera de vincular los principios constitucionales en materia tributaria relatados en líneas anteriores, con lo que ahora se pretende exponer, que es la teoría de los derechos adquiridos de los contribuyentes, es importante delimitar que, con relación al tema de investigación y una hipotética aplicación de un impuesto a tasa uniforme en México siguiendo el modelo de los países de Europa del este, se debe tener presente que no basta la aplicación de un impuesto en específico, sino también se debe considerar que esto conllevaría un estudio jurídico pues, siguiendo el principio de legalidad, todo impuesto debe ser creado o estar respaldado con la fundamentación de una ley; hay que tener en cuenta la intención de un legislador ordinario es crear condiciones sociales y crear vínculos verdaderos frente a circunstancias abstractas, que abarquen a la población en general y no estén destinados a un grupo de personas en específico.

En el caso de la creación de una ley, vale la pena decir que por el solo inicio de su vigencia no siempre va a causar un perjuicio jurídico en los derechos del gobernado, pues la acción normativa presupone y reconoce un derecho; es la **retroactividad de una ley** la que vulnera la esfera jurídica de un contribuyente, en este caso y en el supuesto de que se aplique una ley con características similares a las relatadas en el capítulo primero, ya sea con las características teóricas o los casos prácticos en los países enlistados, supondría abandonar los principios constitucionales de proporcionalidad, progresividad y equidad de los impuestos, que es en materia de los derechos adquiridos de los contribuyentes, el bien jurídico tutelado por la norma suprema.

Muchos autores concuerdan en la dificultad de establecer un concepto de derechos adquiridos, pues al parecer es uno que abarca muchos rangos de derechos, por la diversidad y variedad de legislaciones que existen, pues los efectos de estas pueden variar de persona a persona o de país a país⁶⁹.

⁶⁹ Concepción Barrero, citando a A. Nieto, señala que este autor indicó a los derechos como una equívoca etiqueta, con la que se pretende simplemente amparar una serie de intereses creados, que no merecen o no debieran protegerse jurídicamente.

A continuación, se conceptualizan los derechos adquiridos, para la mejor comprensión del tema:

- Son aquellos que junto con las prerrogativas, forman parte del haber jurídico y determinan la calidad del individuo frente a la ley. Tal concepto se entrelaza a la patrimonialidad substancial como atributo específico del individuo. Esto es, cada individuo tiene un status quo frente a la constitución y las normas que de ella emanan.
- Se denomina derecho adquirido a aquél que ha entrado definitivamente al patrimonio de una persona, a toda situación jurídica creada definitivamente. El que está irrevocable y definitivamente adquirido antes del hecho, del acto o de la ley que se les quiere oponer para impedir su pleno y entero goce. El derecho perfecto, nacido por el ejercicio integralmente realizado, o por haberse íntegramente verificado todas las circunstancias del acto idóneo, según la ley en vigor para atribuir derecho. El mismo supone la ocurrencia de un hecho adquisitivo generador de una relación jurídica concreta. Se materializa cuando un sujeto tiene ya un derecho como suyo, en carácter de titular, por haber pasado a integrar su patrimonio.
- Todo derecho adquirido que entró a formar parte del patrimonio de alguno, a consecuencia de un acto idóneo y susceptible de producirlo, en virtud de una ley del tiempo en que el hecho hubiere tenido lugar, **aunque la ocasión de hacerlo valer no se presentase antes de la publicación de la ley nueva** relativa al mismo.
- La expresión "*iura aliis quaesita*" se refiere al conjunto de aquellos derechos subjetivos, públicos y privados, que engrosan el patrimonio jurídico de gobernado y que los ha adquirido al colocarse en el supuesto de hecho de la norma, bien por un

acto institucional o bien por un negocio jurídico. El derecho subjetivo se diferencia de la simple capacidad jurídica en que ésta sólo contiene la habilidad que toda norma vigente da a sus destinatarios, para que mediante un hecho o acto jurídico determinado, puedan constituirse dentro de su supuesto de hecho. Ahora bien, mientras esto no suceda no se adquiere el derecho subjetivo. También se diferencia de la expectativa de derecho, esta se da cuando el hecho jurídico, que sirve de título para alcanzar el derecho, es complejo y su realización aún permanece incompleta.

Asimismo, se extraen de las anteriores definiciones los elementos torales con que cuentan los derechos adquiridos:

- Inmutabilidad: Quiere decir que los derechos o prerrogativas alcanzados por la realización de ciertos actos jurídicos o la aplicación de ciertos cuerpos legales no podrán ser modificados, si en su momento son revocados esto resultaría ilegal e ilegítimo, pues se coartaría con la estabilidad y certidumbre jurídica de los gobernados; o hablando en términos de la doctrina alemana, se violentaría la “confianza jurídica”.
- Vale destacar que con la expresión: “*Se materializa cuando un sujeto tiene ya un derecho como suyo, en carácter de titular, por haber pasado a integrar su patrimonio*”, se desentraña que, hablando en materia de la tributación, por ejemplo, si una determinada normatividad ya sea la Ley del Impuesto Sobre la Renta o bien la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ya han otorgado ciertas excepciones a la tributación permitiendo la deducción de un concepto en particular y una ley posterior elimina la deducción, o bien le impone un límite haciendo ésta más corta, se puede decir que la ley es retroactiva y dañosa de derechos adquiridos, pues ésta pretende dar otro efecto a lo que la legislación anterior ya había otorgado como prerrogativa. No se soslaya el hecho de que el fisco, en su afán de encontrar más fuentes de

recaudación hasta en los lugares más recónditos, puede crear y posicionar las condiciones que crea necesarias para llegar a las metas anuales planteadas, ya sea por decretos del poder ejecutivo, creando regímenes fiscales preferentes, estableciendo reglamentos de las leyes o circulares (también se incluyen las interpretaciones judiciales en forma de sentencia, que si bien alcanzan la calidad de fuente del derecho cuando se crea jurisprudencia, ya afecta a un grupo de personas y se crean distorsiones, pues los efectos de las determinaciones judiciales son perjudiciales para unos y favorables para otros); sin embargo, todas esas condiciones afectan en la certidumbre que toda persona busca en su actividad lucrativa, y que en palabras de Adam Smith: *“La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar, es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea a un mal tan grande como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”*.

➤ En materia de la retroactividad de la ley, Barrero Rodríguez señala que: *“lesión a derechos adquiridos y retroactividad son ideas que viven en simbiosis y la mayor o menor extensión que se otorgue a una de las dos implica el encogimiento o estiramiento de la otra”*.

Ahora bien, la retroactividad de la ley, está categóricamente prohibida por la Carta Magna, refiriéndose al artículo 14 que establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de alguna persona; aun cuando este principio acepta la retroactividad de la ley en beneficio de alguna persona. No se obvia el hecho de que cada nueva norma (tributaria) tiene un impacto en **retroactivo** en el campo económico, así como **prospectivo**, pues dependerá que tan amplia sea la estrictez o laxitud de esta norma para que el “potencial contribuyente” invierta parte de su patrimonio para llevar a cabo una actividad lucrativa. Emilio Margáin Barraza, citando a Michael J. Graetz, establece: *“Las capacidades son desarrolladas, localidades seleccionadas, se contrata trabajadores o se termina fundados sobre las expectativas de la gente acerca de las futuras cargas y recompensas de*

tales decisiones. Igualmente, el valor económico de un bien físico refleja las expectativas de la gente sobre los prospectos de las ganancias de ese bien. Por tanto, cambios significativos anticipados en la ley, que altera las expectativas de la gente sobre sus ganancias o sus potenciales ahorros o consumos...”. Por lo que se considera que el valor del patrimonio de un bien invertido y utilizado por el contribuyente tiene diferentes valores, de acuerdo a la vigencia de determinadas normas, lo que irremediablemente crea incertidumbre.

Peirano Fracio, define a la norma retroactiva como: *“aquella que atribuye efectos nuevos y modificativos a situaciones de hecho verificadas cronológicamente en el pasado, y cuyos efectos comienzan a ocurrir desde su promulgación y normalmente se proyectan hacia el futuro”*, por su parte, Sampaio Doria llama retroactividad a: *“a la virtud que posee una ley nueva para regular diferentemente actos y hechos, como también sus efectos, consumados enteramente en tiempo anterior, al de su vigencia”*.

Es por eso, que de acuerdo con lo relatado en el capítulo segundo de la presente investigación, y correlacionándolo estrechamente con el tema de retroactividad, no se entiende por qué se permitió, jurídicamente, la coexistencia de dos impuestos durante cinco años, mientras que uno de ellos (ISR) otorgaba una diversidad de prerrogativas, creó (y crea) regímenes fiscales preferentes, estableció asimismo medios de control directos e indirectos para la tributación y respeta, en su mayoría, los principios constitucionales y doctrinarios de proporcionalidad, progresividad y equidad, entre otros; mientras que por su parte el segundo de ellos (IETU), abandonó los principios de generalidad⁷⁰, progresividad⁷¹ y

⁷⁰ Principalmente, porque los sujetos obligados eran casi los mismos que tributaban bajo el esquema del ISR, por lo que no existió realmente una ampliación en la base de contribuyentes, sino más bien un esquema de confiscación de bienes a un mismo sector de la población; recordando, se relata lo que indicaba el artículo 1 de la Ley del IETU: *“Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:*

- I. *Enajenación de bienes.*
- II. *Prestación de servicios independientes.*

equidad, y de la misma forma creó incertidumbre al establecer una disfrazada “doble tributación”, lo que al final la Suprema Corte rebatió y dilucidó.

Margáin Barraza, de la misma forma, rebate que existe una tendencia a considerar que todo cambio en las normas jurídicas, cuyo objeto es regular aspectos económicos de un país, expresamente tienen una secuela retroactiva pues alteran el campo jurídico dentro del cual se tomó la decisión de iniciar o incluso continuar con cierta inversión, por ende las expectativas sobre ganancias, ahorros o consumos que se habían estimado se ven modificadas por un cambio legal no previsto al momento de tomar la decisión, igualmente, se contempla dentro de la doctrina existente una aceptación a la vigencia de normas retroactivas y aun dentro de la constitución se acepta la validez; asimismo, establece que la admisión (por no decir tolerancia) de que toda variación en las leyes fiscales provoca una aplicación retroactiva de las mismas circunstancias⁷² ocurridas en el pasado obliga (a los mismos legisladores) a delimitar las implicaciones dentro de las cuales una disposición fiscal retroactiva puede ser válida o inválida dentro de un sistema normativo.

El multicitado autor, reseña que existen dos posibilidades respecto de las situaciones de hecho, las que pueden materializarse inmediatamente, o bien, las que se pueden materializar en un futuro mediato. Las primeras se concretan dentro del régimen jurídico vigente al momento de su celebración, la problemática surge cuando los efectos o consecuencias respecto de las que se materializan en un futuro mediato sean bajo la vigencia de una nueva serie de leyes, pues se corre el riesgo de que se aplique la ley incorrecta.

III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.”

⁷¹ Si bien se recuerda, la tasa del IETU se manejó entre una del 16.5% a una del 17.5%.

⁷² Las circunstancias a que se hace referencia son las situaciones de hecho que afectan a las condiciones de derecho, y que por consecuencia van a ser reguladas por una norma, retroactiva o no, y que se traducen en todas aquellas decisiones que influyen en la inversión del patrimonio del contribuyente como lo puede ser la adquisición de bienes, celebración de contratos de distinta índole incluidos los financiamientos, la intención de prestar un servicio o distribuir bienes a la población en general ya sea de manera física o virtual a través del comercio electrónico, por medio de una unidad central o a través de la modalidad de sucursales.

Para dilucidar lo anterior, varios autores han expuesto sus ideas, las cuales se detallarán a continuación:

3.3.1. TEORÍA DE JULIAN BONNECASSE.

Bonnescasse fundamenta su teoría en dos conceptos: el de una actuación jurídica abstracta y una situación jurídica concreta. En la primera se refiere a una situación objetiva con relación a la ley; en la segunda, la situación particular del individuo al encuadrar dentro de la hipótesis legal de un precepto, a través de un hecho o de un acto, de donde considera a la situación jurídica abstracta como “modificable” por una disposición retroactiva; además refiere que cuando situación concreta esté pendiente de concretarse o formarse por el incumplimiento de una condición, antes de que esta se realice, la ley nueva, modificativa o extintiva de la situación jurídica abstracta anterior, puede regir o inclusive impedir, la situación concreta por constituirse.

3.3.2. TEORÍA DE PAUL ROUBIER.

La máxima de la teoría de este autor es: *“La base fundamental de la ciencia de los conflictos de leyes en el tiempo, es la distinción entre efecto retroactivo y el efecto inmediato de la ley. El efecto retroactivo es la aplicación al pasado; el efecto inmediato es la aplicación al presente. Si la ley pretende aplicarse a hechos consumados (facta praeterita) es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (facta pendeia) es necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación, que no pueden ser afectadas sin retroactividad, y las partes posteriores, para las que la ley nueva, si debe aplicarse, no tiene sino un efecto inmediato; en fin, frente a hechos futuros (facta futura) es claro que la ley nunca puede ser retroactiva”.*

3.3.3. DOCTRINA DE COVIELLO.

Coviello define a la ley retroactiva como: *“Aquella ley que el juez no puede aplicar a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas sobre la única base de la apreciación del hecho pasado”*. Este autor trató una cuestión interesante al plantear si un hecho pasado ya consumado puede ser nuevamente apreciado por la autoridad a fin de darle nuevos efectos para determinar la existencia de una nueva obligación.

3.3.4. TEORÍA DE IGNACIO BURGOA ORIHUELA.

Este jurista mexicano, punteó que el acto causal debe regirse por la norma coetánea o contemporánea a él en cuanto a su integración, realización o formación, sin que la ley nueva lo afecte en su validez jurídica. De igual forma, concibe una distinción que respecto de las consecuencias se producirían:

“1. Si el efecto o la consecuencia existen o se generan jurídicamente, sólo en función del acto causal, es decir, sin la concurrencia de otras causas, de tal manera que deriven inmediata o directamente del mismo, la ley aplicable será la del propio acto causal. Si a tales efectos o consecuencias se aplicase la ley vigente en el momento en que se produzcan, la aplicación sería retroactiva.

2. Si el efecto o la consecuencia, para existir jurídicamente requiere la realización de una concausa, distinta del acto causal, se aplicará la ley nueva en caso de que dicha concausa se produzca bajo su vigencia, siendo la ley antigua la que regule dicho efecto o consecuencia, si la concausa tiene lugar antes de que la norma nueva entre en vigor.”

3.3.5. TEORÍA DE ERNESTO FLORES ZAVALA.

Para este autor, la retroactividad de la ley puede ser reducida al principio administrativo de que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia⁷³. Mismo que se desarrolla en seis proposiciones:

1. Las leyes impositivas solo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
2. La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos.
3. Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto como la cuota, base, etc., solo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
4. Aun en los casos en que **las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores, solo serán aplicables a partir de su vigencia**. No debe incurrirse en el **error** de considerar que **aplicar la ley retroactivamente en esos casos, sería en beneficio del causante**.
5. Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.
6. En materia tributaria no puede hablarse derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, solo puede hablarse de derechos realizados.

⁷³ Elaborada por el derecho romano y canónico: *“Leges et Constitutiones Futuris certum esa dare formam negorris, non ad facta praeterita revocari”*.

3.3.6. DOCTRINA DE MARGAIN MANAUTOU.

Este autor establece: “...para resolver si una ley es retroactiva en juicio de alguna persona, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo a la ley impositiva da origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor.”

3.4. CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

El Tribunal Supremo de este país ha sostenido que en materia de la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe acudirse para resolver si una norma es violatoria de dicha garantía a la teoría de los derechos adquiridos, así como a la teoría de los componentes de la norma, tal como se advierte de la siguiente tesis:

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el **derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye**

una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado”.⁷⁴

Como se ha planteado con anterioridad, se colige que la ley tributaria es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado, y no cuando se aplica a meras expectativas de derecho, es decir, a futuro pretende gozar y disfrutar de ciertas prerrogativas derivadas de ciertos actos y al amparo de la ley, que en el transcurso del tiempo no han ocurrido.

“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que **toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia**, de suerte que **si aquél se realiza, ésta debe producirse**, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, **el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato**, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto **acontece**, por lo general, **cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales**. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: **1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella.** En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa

⁷⁴ Tesis Aislada: 2a. LXXXVIII/2001, Novena Época, Tomo: XIII, Junio de 2001, Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Página: 306

consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. **2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas.** Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. **3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.** **4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia.** En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan”.⁷⁵

La Suprema Corte de México ha señalado que para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica se determina fundamentalmente apuntar las hipótesis que podrían presentarse en relación con el tiempo en que se practiquen o se materialicen los componentes de la norma jurídica. (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; 2015, Págs. 4 - 6).

⁷⁵ Tesis de Jurisprudencia: P./J. 123/2001, de Novena Época, Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Página: 16

En materia tributaria el principio de irretroactividad se encuentra recogido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación donde se desprende que: *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”*, por lo que tal causación y determinación de contribuciones forzosamente debe ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de gravamen.

Existe una excepción al principio de irretroactividad de la ley que se encuentra en materia sancionadora en la que los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación, han sostenido que si bien el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, también debe decirse que si es en perjuicio debe aplicarse la nueva legislación. En el Código Fiscal de la Federación se encuentra plasmada esta excepción en el artículo 70, que textualmente maneja lo siguiente: *“Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente al momento de su imposición”*. Al tratarse de comisión de infracciones a leyes tributarias e imposición de sanciones sí resultan aplicables retroactivamente dichas disposiciones, siempre y cuando sea en beneficio del infractor. Jurisprudencialmente hablando, la corte ha manifestado lo siguiente:

“MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que, en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe

considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que benefician al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.”⁷⁶

Por lo que para estar en posibilidad de comprobar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución, con base en la teoría de los componentes de la norma, es menester tener en cuenta los distintos momentos en que se realiza el supuesto jurídico y su consecuencia pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Dicho de otra manera, para interpretar el tema de retroactividad, resulta que una norma transgrede el precepto constitucional antes señalado, cuando la ley trata de modificar los derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas resulta en perjuicio de los gobernados.

Es menester señalar, que la Suprema Corte ha decretado que las normas de derecho fiscal no puedan quedar excluidas de la observancia del derecho fundamental que consagra el artículo 14 constitucional. Sin embargo, en la práctica, es el Congreso de la Unión, mediante el trabajo realizado por las cámaras de diputados y de senadores⁷⁷, quien legisla anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente, debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acaecidos durante el mismo, como bien señaló el ahora desaparecido ministro Valls

⁷⁶ Tesis Jurisprudencial: 2ª./J.8/98, Novena Época, Segunda Sala, Tomo VII, Marzo de 1998. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Pág. 333.

⁷⁷ Así como el representante del Poder Ejecutivo al promulgar decretos, reglamentos y circulares de carácter obligatorio.

Hernández: “pero sin que puedan afectar las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar las consecuencias aún no producidas (*facta pendencia*) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho”.

Lo anterior se refuerza con la siguiente tesis de Sala.

“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN. Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, **los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho;** pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, **sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley,** para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, **si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo;** pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (*facta pendencia*) cuando con ello no se

destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.”⁷⁸

Derivado de lo anterior, se ultima que para dirimir este conflicto en la aplicación de una norma tributaria derogada, cuyos actos causales y consecuencias se siguen produciendo aun después de iniciada la vigencia de una nueva norma fiscal, que ha cambiado o modificado una situación jurídica concreta, al amparo de una ley anterior, será el juzgador que tendrá que dilucidar en base a la teoría de los componentes de la norma, así como a la teoría de los derechos adquiridos.

Con relación a la aplicación de un impuesto a tasa uniforme, todas las prerrogativas que han obtenido los contribuyentes bajo el esquema de un sistema fiscal tradicional progresivo irremediablemente desaparecerán, pues será a partir de una hipotética promulgación e inicio de vigencia de un “flat tax” que se hará “borrón y cuenta nueva” y surgirán nuevas prerrogativas, que mejor dicho serán ventajas traducidas en simplificación, transparencia y menos interpretación legal por parte de los órganos jurisdiccionales; sin embargo, muchas entidades no estarían de acuerdo, principalmente aquellas ficciones jurídicas creadas, y en abuso de la personalidad jurídica de las empresas, con el solo propósito de realizar un fraude a la ley, ya sea con maquinaciones jurídicas, creación de facturación falsa y entramados de sociedades, etc.

3.5. RETROACTIVIDAD EN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA.

En primer lugar, se establece que la Constitución Española de 1978 en su artículo 9, por lo que respecta a la irretroactividad de la ley, dispone lo siguiente:

⁷⁸ Séptima Época Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: 38, Tercera Parte . Página: 53

“Artículo 9.

1. *Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.*
2. *Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.*
3. **La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”**⁷⁹

La Ley General Tributaria (58/2003) dispone que las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo que se dispusiera otra cosa; disposición que a nivel constitucional no se encuentra expresamente señalada, incluso en la ley común del Código Civil, como se ha podido apreciar antes, solo existe esa proscripción de la irretroactividad de aquellas disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Por ende, las leyes tributarias pueden tener efectos retroactivos cuando expresamente así se establezca, inclusive, será constitucionalmente válido y admisible siempre que esa retroactividad no entre en colisión con otras prerrogativas de carácter constitucional, como por ejemplo el principio de seguridad jurídica o el de capacidad económica. (Martín Queralt et. al.; 2015).

Según el orden jurídico español, serán retroactivas:

- Las leyes tributarias de carácter procesal, aplicables a partir de su entrada en vigor a hechos producidos con anterioridad.
- Las leyes reguladoras de infracciones y sanciones tributarias, salvo que sean favorables a los interesados (in dubio pro reo).

⁷⁹ Constitución Española de 1978.

En otra vertiente, si se está en presencia de disposiciones aclaratorias o interpretativas que carecen de valor normativo, no se está en presencia de un estudio de eficacia retroactiva; la diferencia estriba en si estas disposiciones aclaratorias o interpretativas innovan el ordenamiento jurídico o no, por lo que se deberá aplicar la norma general, y la retroactividad de la norma deberá concluirse por lo que establezca la porción normativa correspondiente. (Martín Queralt et. al.; 2015).

Se hace especial énfasis al hecho de que la doctrina civilista española ya ha adoptado una graduación tripartita de la retroactividad, misma que se abordará más adelante, propuesta por el profesor Federico de Castro⁸⁰; normativamente, el principio de irretroactividad se establece en el artículo 2.3 del Código Civil Español⁸¹ y en materia tributaria en el artículo 10 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre⁸². Se señala la característica general permisiva de la retroactividad que establece la Constitución Española; por un lado, la característica retroactiva de la ley penal, relacionada directamente con el principio *in dubio pro reo*, que básicamente invoca la aplicación de la ley más favorable al acusado, así como en materia de infracciones y sanciones que establece la Ley Tributaria española, respecto de los actos que no estén firmes y su aplicación devenga más favorable o benévola al interesado, ya sea hablando de la ley vigente o la ley ya abrogada.

Fernando Pérez Royo indicó que la aplicación retroactiva de una ley integra un menoscabo de la garantía de seguridad jurídica, en cualquiera de sus grados, pero

⁸⁰ “La ley se aplicará al futuro y no al pasado.”

⁸¹ “Artículo 2.3. Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario.”

⁸² “Artículo 10. *Ámbito temporal de las normas tributarias.* 1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. 2. **Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.** No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”

tratándose de leyes donde la intención del legislador ha sido obviar o excusarse este principio constitucional, deben aplicarse dichas leyes no de una manera arbitraria, sino por argumentos de justicia que en el caso concreto sobrepasan el principio de seguridad jurídica. Dicho principio implica que los contribuyentes o ciudadano obligados al pago de un tributo puedan conocer los efectos de una norma fiscal a futuro para poder prever situaciones y adecuar su conducta a las obligaciones, límites y prerrogativas que una ley pueda otorgar; Fernando Sainz de Bujanda resume dicho principio como “*el saber a qué atenerse*”, al estar protegido o apoyado en primer lugar en relación al contenido y efectos de la norma, y en segundo lugar, al hecho de que los entes oficiales adecuarán su actuación conforme a ley y vigilarán su cumplimiento. (Revista Técnica Tributaria).

Por lo que respecta a la graduación de la retroactividad desarrollada por Federico de Castro en 1949, se trata de una formulación en la que se contempla una relación jurídica básica que produce efectos pasados, presentes y futuros, pero en relación con otro tipo de situaciones como un hecho que ha producido un único efecto, ésta no se puede plantear así.

Por lo que a continuación, se describen los distintos grados de retroactividad:

➤ **Retroactividad Auténtica o de Grado Máximo:** Se aplica a supuestos de hechos ya concluidos o a situaciones ya perfeccionadas. Es en el caso de los tributos instantáneos donde el hecho imponible no se prolonga en el tiempo sino que su devengo, o su vencimiento, se realiza en un momento muy concreto, tal como lo es el Impuesto al Valor Agregado o Añadido, cuyo pago es inmediato.

➤ **Retroactividad Impropia o de Grado Medio:** En este caso en particular, la nueva norma afecta a situaciones anteriores a su entrada en vigor, pero que aún no se han concluido. Deben ponderarse los bienes jurídicos, derechos y circunstancias de cada caso y el grado de previsibilidad de la norma. Se da en situaciones no agotadas, pero que retrotraen los efectos al principio de la norma.

➤ **Retroactividad de Grado Mínimo o atenuada:** La nueva normatividad se aplica a situaciones nacidas bajo el imperio de la norma anterior, pero solo respecto a los efectos futuros que pudiesen producirse, después de su entrada en vigor.

Estos grados de retroactividad fueron retomados por el Tribunal Constitucional español, en distintas sentencias emitidas, las cuales cronológicamente se emitieron en el siguiente orden.

- STC 6/1983, de 4 de febrero.
- STC 126/1987, de 16 de julio (se considera caso pionero en materia tributaria)
- STC 150/1990, de 4 de octubre.
- SCT 197/1992, de 19 de noviembre.
- STC 205/1992, de 26 de noviembre.
- STC 173/1996, de 31 de octubre.
- STC 182/1997, de 28 de octubre.
- STC 273/2000, de 15 de noviembre.
- STC 234/2001, de 13 de noviembre.

3.5.1. STC 6/1983, de 4 de febrero.

Por lo que se refiere a la STC 6/1983, fue el primer pronunciamiento sobre retroactividad tributaria en España; el caso debatido se trataba la reducción de beneficios tributarios de carácter temporal, que se venían disfrutando hasta la entrada en vigor de la nueva norma, misma que los reducía para los periodos impositivos futuros.

La sentencia consideró respetado el principio de irretroactividad ya mencionado debido a dos argumentos principales; 1. Se excluyó la retroactividad de grado máximo y la retroactividad de grado medio de la disposición materia de juicio, 2. Aunque se admitiera de manera hipotética una retroactividad de grado mínimo, la norma de controversia no era restrictiva de derechos individuales.

El Tribunal Constitucional español rechazó la eficacia retroactiva de grado máximo y de grado medio (la incidencia de la nueva norma en efectos jurídicos ya producidos bajo la vigencia de la normativa anterior); pues la ley cuestionada regulaba los efectos de situaciones tributarias que se produjeron con posterioridad al 1 de enero de 1980, o sea, con sucesión a su entrada en vigor.

El Tribunal Constitucional español ha conservado la distinción de grados o clases de retroactividad abandonando la clasificación tripartita; asumiendo la retroactividad auténtica e impropia. En Alemania, después de la segunda guerra mundial, fue tomada la distinción mencionada entre retroactividad propia o auténtica y retroactividad impropia o no auténtica (Profesor Dernburg 1902); acogida por la jurisprudencia constitucional española a partir de los años ochenta.

3.5.2. STC 126/1987, de 16 de julio.

La sentencia STC 126/1987, de 16 de julio, en el fundamento jurídico 11, se hizo referencia a la jurisprudencia alemana (*BVerfG* de 19 de diciembre de 1961), que introdujo las categorías de retroactividad propia o auténtica y retroactividad impropia o no auténtica. La jurisprudencia española refiere a la primera como: *“aquella disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas*

con anterioridad a la propia ley”, y a la segunda como: “las que pretenden incidir sobre situaciones a relaciones jurídicas actuales aun no concluidas”.

Incluso el abandono o el desuso mencionado no había sido del todo inmediato pues todavía la sentencia STC 6/1983, de 4 de febrero se seguía refiriendo en la sentencia en comento de 1987: el Tribunal Constitucional, en un ejercicio comparado, equiparó la retroactividad auténtica con la retroactividad de grado máximo, por un lado, y por el otro, la retroactividad impropia con la retroactividad de grado medio.

Ana Belén Macho Pérez concluyó que ese ejercicio no es del todo exacto, pues la retroactividad de grado medio supone la incidencia de la nueva norma en efectos jurídicos producidos en el pasado, que todavía no se han agotado o consumado, mientras que la retroactividad impropia supone la incidencia en hechos que comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley pero que todavía no se han realizado íntegramente, y cuyo efecto jurídico no se ha producido.

En la materia de la sentencia en comento, la normatividad discutida era la Disposición Adicional Sexta, tres de la Ley 5/1983 de 29 de julio sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar, y de acuerdo con el Real Decreto 2570/1983 de 21 de septiembre que lo regula, se elevó la cuantía de la tasa de las maquinas que pudieran ser autorizadas con posterioridad al inicio de la vigencia de la ley y también a las maquinas ya autorizadas y en funcionamiento.

El Tribunal Constitucional español, en base a dos argumentos, califica la constitucionalidad (o inconstitucionalidad) de los elementos retroactivos de la ley; I) En qué medida la norma cuestionada posee eficacia retroactiva, y II) Si la eficacia retroactiva entraña una vulneración constitucional, lo cual puede suceder, ya sea porque la retroactividad de la norma infrinja directamente el principio de irretroactividad contenido en el

artículo 9.3 de la Constitución Española, o si a través de la misma norma sean susceptibles de vulneración otros principios constitucionales (seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad o capacidad económica).

Las consideraciones del Tribunal Constitucional fueron las siguientes (fundamento jurídico 9): *“a) No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues la prohibición que el artículo 9.3 de la Constitución establece es tan solo para las “disposiciones sancionadoras no favorables” y para las “restrictivas de derechos individuales”. Las normas fiscales no pueden considerarse subsumidas en aquellas a las que se refiere expresamente el artículo 9.3. Las normas fiscales tienen su fundamento autónomo pues son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Constitución”, y “b) Afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución”.* (Bóveda, Mery; 2003).

Por lo que se refiere al principio de seguridad jurídica, consagrado en el referido artículo 9.3 de la Constitución Española, el constitucional español consideró (fundamento jurídico 11) que *“el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que este, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del artículo 9.2 de la Constitución....por ello, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Norma Fundamental, no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de determinado régimen fiscal”.* Considera el constitucional que los elementos claves en el análisis de la inconstitucionalidad serán el

grado de retroactividad de la ley o porción normativa cuestionada y las circunstancias específicas que concurran en cada caso.

Asimismo, el Tribunal Constitucional español explica la diferencia entre la retroactividad auténtica y la retroactividad impropia.

- La retroactividad auténtica sucede cuando las disposiciones legales pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley. En este tipo de casos *“la prohibición de la retroactividad operaría plenamente, y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente”*.
- La retroactividad impropia, pretende incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En los casos de este tipo *“la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso”*.

Continúa el constitucional arguyendo que dadas las características que concurren en la configuración de ese gravamen, se trata de un hecho imponible de duración prolongada, cuya tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar no se agota en el acto de autorización, sino que de igual forma alcanza también al mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de máquinas durante el mismo, por lo que la mencionada tasa se refiere a un tributo periódico, del cual el hecho imponible no es instantáneo sino que perdura en el tiempo, y finaliza el constitucional argumentando que se trata de un supuesto de retroactividad de grado medio, por lo que deben de sopesarse los bienes constitucionales en juego, tomando en cuenta el objetivo o finalidad de la norma y las particularidades de cada caso, concluyendo que la norma discutida tiene un carácter

transitorio, pues su aplicación se limita al ejercicio en que la ley se aprueba, y no puede calificarse de imprevisible y responde a la finalidad de una mayor justicia tributaria.

3.5.3. STC 150/1990, de 04 de octubre.

En esta sentencia emitida por el Tribunal Supremo español, se hizo referencia al principio de seguridad jurídica consagrado por la Constitución de ese país, declarándose que:

“...la seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»”.

La anterior manifestación de la “irretroactividad de lo favorable” puede entenderse como una protección adicional a la que puede desprenderse del artículo 9.3 de la Constitución Española. Asimismo, se puso de manifiesto que se aludió por primera vez al principio de protección de la confianza como límite a la retroactividad, a lo que el constitucional español refirió (fundamento jurídico 8):

“...(la seguridad jurídica) protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad”.

En el caso específico, se discutió la ley 15/1984 de 19 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Madrid, del Fondo de Solidaridad Municipal, sobre la inconstitucionalidad del recargo del 3% sobre la cuota líquida del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas. Para esto debe decirse que, entonces, la Comunidad de Madrid tenía potestad para establecer recargos sobre impuestos estatales y sobre los que gravan la

renta de las personas con domicilio fiscal dentro de su jurisdicción territorial, derivado del principio de autonomía financiera establecido en el artículo 156.1 de la Constitución española.

La Litis planteada en dicha sentencia, versaba sobre los límites al ejercicio de la autonomía financiera, a lo que el Tribunal Constitucional refirió *“...estando fuera de toda duda que la Comunidad Autónoma de Madrid puede establecer recargos sobre los impuestos estatales, es también indudable que ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario puede ser interpretado de tal manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria.”*

En lo relativo al principio de seguridad jurídica y de interdicción de los poderes públicos, el Tribunal Constitucional refirió:

“por lo que atañe al primero de ellos, hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a estos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en ese contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia. Sin embargo, lo anterior no conduce a considerar que las omisiones o las deficiencias técnicas de una norma constituyan, en sí mismas, tachas de inconstitucionalidad: siendo por otra parte, inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.1 de la Constitución) que las leyes

puedan resultar acertadas y oportunas a unos como desacertadas e inoportunas a otros (STC 76/1990, fundamento jurídico 8).”

En cuanto a la norma discutida refirió:

“La Disposición adicional cuarta de la Ley impugnada prescribe que «la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos relativos al recargo s realizarán en la forma que legalmente se determine y de acuerdo con la fórmulas de colaboración con la Administración Tributaria del Estado que se instrumenten al amparo de lo establecido con el art. 19 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas». ...si se tiene en cuenta que el recargo es un recurso de la Comunidad Autónoma que, dada su vinculación al Impuesto estatal sobre la Renta de las Personas Físicas, admite su gestión, liquidación y recaudación por la Administración Tributaria del Estado.

...

En cuanto a la supuesta inconstitucionalidad del efecto retroactivo del recargo en relación con la renta obtenida durante el período impositivo de 1984, hay que advertir antes de nada que, como ya declaramos en la STC 126/1987, fundamento jurídico 9º, no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; de manera que, fuera de las materias de las que el art. 9.3 de la Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno (STC 27/1981, fundamento jurídico 10; y 6/1983, fundamento jurídico 3º), disponiendo este, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política respecto de la que nada le cumple decir a este Tribunal, Ahora bien, afirmar la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede, en efecto, ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva contrarie otros principios consagrados en la Constitución, entre ellos el principio de seguridad jurídica.

A este respecto, cabe observar que el principio de seguridad jurídica, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, fundamento jurídico 11), ni deba entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC

27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, como antes se dijo, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad. Serán, en definitiva, las circunstancias específicas que concurren en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes que permitan enjuiciar su pretendida inconstitucionalidad (STC 126/1987, fundamento jurídico 11).”

3.5.4. STC 197/1992, de 19 de noviembre.

En el debate de esta sentencia, se discutió sobre una serie de bebidas alcohólicas que salieron de fábrica durante el primer trimestre de 1984, pero que ya se había realizado su producción al último minuto del 31 de diciembre de 1983. Conforme al artículo 6.1.b de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, sobre los impuestos especiales, este impuesto se devenga cuando tenga lugar la salida de los respectivos productos de fábrica o la planta embotelladora independiente.

La ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984, de 28 de diciembre, disponía que se podía fijar el tipo impositivo aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salieran de fábrica o se importaran, desde el 1 de enero de 1984; sin embargo, fue el artículo 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 el que varió el hecho imponible del Impuesto Sobre Alcoholes al utilizar la expresión “salida de fábrica” en lugar de “elaboración”, locución que se reputó en la redacción del artículo 23.2.3 de la Ley 5/1983, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, financiera y tributaria, la cual derogó al decreto ley mencionado.

La sentencia que se analiza señaló en el fundamento jurídico 5 lo siguiente:

“cuando la ley 44/1983, art. 37.2.3, eleva el tipo de gravamen fijado en el art. 13 de la Ley de Impuestos especiales a 1,90 pesetas por grado

alcohólico y litro de volumen y dice que será aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, lo hace desde el 1 de enero de 1984. Esta regulación no constituye, pues, un supuesto de retroactividad auténtica de la ley tributaria, sino a lo sumo de retroactividad impropia, pues el nuevo tipo se aplica a hechos imponible devengados después de la entrada en vigor de esta ley y, en definitiva, puesto que los hechos y situaciones (la salida de bebidas alcohólicas de la fábrica) a los cuales la ley anuda una consecuencia jurídica (la elevación del tipo) no podían considerarse agotados, definitivos o conclusos. Por lo tanto, no puede entenderse que los preceptos legales cuestionados se adentren en el tipo de retroactividad constitucionalmente vedado las normas fiscales”.

Roberto Fernández, considera que en el mismo fundamento jurídico, la sentencia del tribunal constitucional aborda otra cuestión de gran interés (la determinación del momento en que debe ser aplicado el nuevo tipo impositivo, argumento trascendental para determinar si la norma debatida es retroactiva o no), y expresa:

“...una cosa es resolver, en relación con una determinada ley, cual es el momento a partir del cual debe aplicarse el tipo impositivo en ella previsto y otra bien distinta es decidir si la Constitución permite o no al legislador dicar leyes en las que el momento que ha de tomarse para la aplicación del tipo impositivo sea el devengo y no el del hecho imponible; problema este que dejamos resuelto afirmativamente desde la perspectiva de la retroactividad auténtica”.

El mismo Roberto Fernández cuestiona lo siguiente: “1º) ¿Cuál es el hecho imponible del impuesto de alcoholes a 1 de enero de 1984? 2º) ¿Qué tipo impositivo se debe aplicar: el vigente en el instante de realizarse el hecho imponible, o bien el que rige cuando se produce el devengo del impuesto?” La respuesta la considera que, partiendo de la base que el artículo 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982, se limitó a elevar el tipo impositivo, pero sin crear un nuevo hecho imponible; asimismo, indica que la lógica temporal impone la aplicación del artículo 6.1b de la Ley 39/1979, el cual señala como hecho imponible del impuesto de alcoholes “la elaboración” y no su salida de fábrica, para finalizar señala que si

el hecho imponible se agota en la fabricación esto quiere decir que el tipo impositivo aplicable es el vigente al momento de producirse aquél.

En esta sentencia se aludió, asimismo, al principio de seguridad jurídica, mismo principio que había sido puesto de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 19 de diciembre de 1961 (Bundesverfassungsgericht), la cual consideró, partiendo de la idea de Estado de Derecho y principios que lo conforman, que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atenten contra las exigencias de seguridad jurídica y de protección de la confianza.

En la sentencia en comento se consideró que no se vulneró el principio de seguridad jurídica dado que *“la propia ley de impuestos especiales. 39/1979, preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos. Había pues, un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación”*, (fundamento jurídico 6), recalca Roberto Fernández, que las exigencias de la seguridad jurídica deben ceder ante lo que se pueda denominar “previsibilidad” de parte del contribuyente, la problemática estriba en saber si se pueden modificar los tipos impositivos, sino más bien conocer su cuantía actual.

3.5.5. STC 205/1992, de 26 de noviembre.

En este fallo, inicialmente se planteó la inconstitucionalidad del artículo 5.2 de la Ley 45/1985 de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, que estableció el tipo de 421 pesetas por litro de alcohol absoluto en el momento de salida de la fábrica, pues el hecho imponible de la entonces Ley General Tributaria (artículo 28), o presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijada por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, no puede ser otro que la elaboración de bebidas alcohólicas y no su salida de fábrica, que solo marca el momento del devengo.

El Tribunal Constitucional español refiere que:

*“...la trasgresión de la irretroactividad de las disposiciones no favorables o restrictivas de derechos individuales del art 9.3 C.E. se imputa al precepto legal cuestionado porque el mismo supondría la aplicación de un nuevo tipo impositivo a hechos imponibles ya realizados con anterioridad, puesto que el hecho imponible – se dice – es la elaboración de bebidas alcohólicas y no su salida de fábrica, aunque éste sea el momento del devengo. La cuestión así planteada coincide sustancialmente con las suscitadas por el mismo órgano judicial en relación con preceptos similares de leyes anteriores....y que han sido resueltas por la Sentencia del Pleno de este tribunal de 19 de noviembre de 1992...y cuya argumentación cabe reiterar en lo que es relevante para la resolución de la presente cuestión. En dicha sentencia afirmamos sustancialmente que, si el precepto legal prevé su aplicación a hechos contemporáneos o posteriores a su entrada en vigor, tal regulación no constituye un supuesto de retroactividad auténtica de la ley tributaria, sino a lo sumo de retroactividad impropia, porque el nuevo tipo se aplica a hechos imponibles plenamente realizados después de la entrada en vigor de esta ley. Ciertamente, **el hecho material imponible de este impuesto especial es la elaboración de bebidas alcohólicas, pero su puesta en circulación al tiempo de la salida de la fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible amén del devengo o momento del nacimiento de la obligación tributaria. Sin ese presupuesto de hecho – la circulación del producto – no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio legítimamente seleccionado por el legislador, dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo. Así pues, aunque algunas de las partidas de alcoholes gravadas a partir de 1986 pudieran haber sido fabricadas con anterioridad, en todo caso, no habrían salido de la fábrica ni habrían satisfecho el preceptivo impuesto”**.*

Reseña el Tribunal Constitucional que ya ha hecho referencia a la doctrina en materia de irretroactividad de tributaria (STC 126/1987), que, de hecho, no existe una prohibición absoluta de la legislación tributaria retroactiva en el marco del artículo 9.3 de la Norma Fundamental española, sin perjuicio de que esa legitimidad constitucional pueda ser cuestionada cuando la eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la constitución (capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad),

debiéndose distinguir entre una retroactividad auténtica, en la cual la prohibición de retroactividad operaría plenamente y “solo las exigencias cualificadas del bien común podrán oponerse excepcionalmente a tal principio”, y otra retroactividad impropia, donde la licitud de la medida resultaría de una ponderación de bienes, a efectuar caso a caso, y teniendo en cuenta: las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como la seguridad jurídica y los demás principios constitucionales enunciados.

3.5.6. STC 173/1996, de 31 de octubre.

En esta sentencia se discutió un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año de 1990, en específico se discutió el artículo 38.Dos.2, de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria. En el fallo, el órgano constitucional ratifica su criterio respecto del hecho de que las normas tributarias no se hallan limitadas por la prohibición de retroactividad del artículo 9.3 de la Constitución Española *“no supone, de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución...”*, asimismo, reitera *“que determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto”*.

En el caso concreto, el constitucional español estima que la existencia del gravamen complementario no implica un “nuevo hecho imponible” distinto al que configura la tasa fiscal, sino que supone en último término el incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas hasta igualarlas a las fijadas en la nueva disposición, por lo que concluye el órgano colegiado que lo que hace este gravamen complementario es atribuir carácter retroactivo a las cuotas fijas introducidas por la misma. (Bóveda, Mery; 2003). En la norma

discutida se lleva a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico antes de que llegar a su fin el periodo impositivo; el Tribunal Constitucional insiste:

“...que la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración del hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos de la tasa fiscal que recae sobre el juego por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el periodo impositivo en el que debe surtir efectos...al contrario, la protección de la confianza fundada de los ciudadanos, y en definitiva, la seguridad jurídica garantizada por el art. 9.3 de la Constitución, imponen en tales casos ciertos límites al legislador”.

En esta sentencia se consideró que los aumentos en las cuotas fijas han sido imprevisibles lo cual atentó contra la seguridad jurídica y la protección de la confianza de los ciudadanos, que en busca de cumplir con sus obligaciones, adecuan su conducta a la legislación vigente.

De la misma forma, el Tribunal Constitucional español considera que, al menos en el caso estudiado, no existen razones de interés general que justifiquen que el principio de seguridad jurídica deba ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, los motivos para la creación del complemento del gravamen estudiado⁸³, no son suficiente justificación para su génesis. (Bóveda, Mery; 2003). Por lo que concluye la sentencia en mención que:

“la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución.”

Mery Bóveda considera que en esta sentencia se analizaron con mayor rigurosidad, más que las sentencias anteriores, los supuestos que pueden vulnerar el principio de

⁸³ Efectos económicos y sociales que se quieren evitar, como la ludopatía, incremento de los gastos en los juegos de suerte y la insuficiente carga fiscal de las empresas dedicadas al juego.

seguridad jurídica, pero los criterios que menciona la misma sentencia (previsibilidad y razones de interés general) parecen casuísticos y discrecionales, lo que no aporta para configurar una doctrina consistente y sólida.

3.5.7. STC 182/1997, de 28 de octubre.

En esta sentencia se estudia la inconstitucionalidad del artículo 2 del Real Decreto – ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes (y en su caso su homólogo artículo 2 de la Ley 18/1992 de 24 de noviembre), el cual modifica aumentando las escalas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas, aplicando para el periodo impositivo que se encontraba en curso, es decir, 1992. Uno de los argumentos de inconstitucionalidad que se abordaron fue el de la entrada en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, pues no ha dado oportunidad a los ciudadanos de prever las tarifas y efectuado cálculos para el desarrollo de sus actividades económicas.

En el desarrollo de la sentencia, el Tribunal Constitucional español reitera su doctrina en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito fiscal, en el entendido de que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el multicitado artículo de la Constitución Española; asimismo, reitera que la legitimidad constitucional de las norma tributarias puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva **entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, especialmente el principio de seguridad jurídica**; de igual forma, manifiesta que la seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto pues se daría lugar al congelamiento o petrificación del ordenamiento, ni debe entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

El constitucional, por otro lado, se muestra conforme y reconoce que la ley tildada de inconstitucional, está afectada por la retroactividad impropia, lo que no implicaba que pudiera ser declarada inconstitucional. Sobre la previsibilidad, el tribunal constitucional español estima que si bien la política de la progresiva disminución de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas incluida en la ley del año anterior 18/1991, de 6 de junio, confirmada por la ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, no revelaba con antelación que se elevarían las tarifas de dicho impuesto efectuadas a finales del año 1992, y el hecho de que el 23 de julio de 1992 se publicara en el BOE el Real Decreto-ley 5/1992, que disponía la elevación de las escalas del impuesto, sirvió de aviso a los ciudadanos y le permitió “tomar conciencia” de la situación crítica de las finanzas del Estado y de la posibilidad de que se efectuaran eventualmente reformas a la legislación *“dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas físicas vigente para el ejercicio de 1992”*.

Igualmente, aquél órgano constitucional, consideró que la necesidad urgente de respuesta al crecimiento del déficit público durante el primer semestre de 1992 afectaba gravemente al equilibrio de la economía nacional y el cumplimiento de requisitos esenciales del Programa de Convergencia Económica para la alcanzar la Unión Monetaria, a que se ha hecho referencia en páginas anteriores, establecida en el Tratado de la Unión europea son motivos de interés público que en su momento justificaron las medidas adoptadas en la ley de disenso. Aunado a que el tribunal constitucional reflexionó que el alza de las escalas del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas contaba con un alcance limitado que no tenía notable importancia sobre el efecto retroactivo y la seguridad jurídica, por lo que no se vulneró dicho principio. Dichos argumentos fueron la esencia de la sentencia, sin embargo, contó con varios votos particulares, incluido el del presidente del Tribunal; Mery Bóveda reseñó los argumentos de los magistrados que discreparon con la sentencia, que son los siguientes:

“a) En los supuestos excepcionales de período incompleto o partido, inferior al año natural (p. ej., fallecimiento, matrimonio, disolución o separación matrimonial) en que el hecho causante se haya producido después del 22 de junio de 1992 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto – Ley, que ha sido declarado inconstitucional y nulo por esta misma sentencia), pero antes de la entrada en vigor de la Ley 28/1992 (25 de noviembre de 1992), se les va a aplicar las nuevas escalas de gravamen del IRPF, de modo retroactivo, frente a hechos impositivos ya agotados o íntegramente realizados ya obligaciones impositivas ya devengadas antes de la entrada en vigor de la norma aplicable. En estos casos se produce una retroactividad de grado máximo, si bien más como consecuencia del efecto anulador del Real Decreto – ley por el tribunal, que por voluntad del legislador.

b) En los tributos periódicos, cuyo hecho imponible se prolonga de manera continuada en el tiempo, como es el caso del IRPF, para ponderar el alcance de retroactividad de la norma no basta con atender solo al momento del devengo, sino que ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible, pues una elevación en la tarifa del IRPF llevada a cabo casi al final del período impositivo y con efectos para el período en curso, afecta la confianza que los contribuyentes han depositado en la legislación hasta entonces vigente. «La estabilidad de la normas tributarias es, junto con la claridad y certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico, y aunque de ello no se sigue un derecho a la inalterabilidad de aquellas sí obliga, en estos casos, al legislador, a justificar de modo muy riguroso el cambio legislativo retroactivo en derechos, principios y bienes constitucionales protegidos».

c) Un cambio sorpresivo por un Decreto – Ley, transcurrido más de la mitad del período impositivo y luego reiterado en una Ley aprobada poco antes de la finalización del mismo, impide que el ciudadano conozca y calcule de antemano, con un razonable nivel de certeza, las consecuencias y los costes fiscales que se derivan de su propio comportamiento económico o jurídico, pues ello afecta a la seguridad jurídica. Tampoco la situación de extraordinaria y urgente necesidad «por la gravedad de la situación de desequilibrio financiero por la que atravesaba la Hacienda Pública en el ejercicio de 1992, permite al legislador en uso de su legítima libertad de opción política, sacrificar la seguridad jurídica de los ciudadanos».”

Es decir, en opinión de los magistrados que votaron particularmente en contra de la mayoría del sentido, sí se vulneró el principio de seguridad jurídica, pues resultó inaceptable que el artículo 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre haya llevado a cabo, retroactivamente un aumento de las tarifas del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, que no era previsible y evidentemente carente de justificación.

3.5.8. STC 273/2000, de 15 de noviembre.

Dicho fallo versó sobre la disposición de la ley del Parlamento de Cataluña 17/1987 de 13 de julio, de Administración Hidráulica de Cataluña que otorgó el rango de legal a reglamentos anteriores sobre el canon de saneamiento y que supuestamente vulneró los principios de irretroactividad de las normas y de seguridad jurídica.

Entre los fundamentos jurídicos en que se basó en Tribunal Constitucional para desestimar la cuestión de constitucionalidad planteada por Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo están los siguientes:

*“Partiendo de la innegable naturaleza tributaria que tienen tanto el incremento de tarifas como el canon de saneamiento, dicha Sección identifica como **núcleo del problema planteado la eficacia retroactiva otorgada por el legislador autonómico a la elevación del rango normativo de las disposiciones afectadas por el precepto discutido.** Concretamente, apunta que, **al no precisarse el alcance temporal de esa retroactividad, ésta deberá fijarse en cinco años, que era el plazo de prescripción en materia tributaria.** Sentado esto, apunta la referida Sección Tercera que quedarían afectadas todas las situaciones producidas o desarrolladas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley en los términos propios de lo que la doctrina de este Tribunal ha calificado como retroactividad "auténtica". Siempre según la opinión del indicado órgano judicial, una retroactividad tan manifiesta e ilimitada no resulta conforme con el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales, toda vez que una ley no puede, elevando el rango de normas tributarias anteriores que son nulas y haciéndolo con efectos retroactivos tan desmesurados, subsanar y*

convalidar los actos de aplicación de aquéllas que, por derivación, también son inválidos.

...

Igualmente, se apunta que la eficacia retroactiva de la elevación del rango normativo de los reglamentos afectados ha de entenderse referida al momento de entrada en vigor de cada uno de ellos. Este sería, para la Generalidad de Cataluña, el único alcance de la retroactividad, dado que la elevación de rango no ha implicado una nueva regulación de los aspectos sustantivos ni procedimentales de las exacciones parafiscales afectadas, puesto que dicha elevación de rango no altera por sí misma el contenido de los textos reglamentarios a los que alcanza. Finalmente, se rechaza que esa elevación de rango permita una revisión de las situaciones desarrolladas y concluidas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de la Administración Hidráulica de Cataluña.

...

*Sin embargo, **afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE**, y con esto entramos en el segundo de los argumentos, **no significa que su legitimidad constitucional no pueda ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales** [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9 b), y 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4], señaladamente, en lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional [SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11 b)]. Este principio no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente [por todas, STC 182/1997, FJ 11 b)], ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen jurídico-tributario (entre otras, SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2, y 134/1996, de 22 de julio, FJ 3). Por el contrario, dicho principio sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede afectar a la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8). En fin, la tarea de determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera el principio de seguridad jurídica sólo puede realizarse caso por caso, teniendo en cuenta, por una parte, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, por otra, las circunstancias*

específicas que concurren en el supuesto examinado [SSTC 173/1996, FJ 3, y 182/1997, FJ 11 c)].

*De acuerdo con la doctrina expuesta, es preciso examinar en primer lugar el alcance de la retroactividad del apartado primero de la Disposición adicional segunda de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987, cuya constitucionalidad se discute. Esta tarea previa resulta inexcusable ya desde el momento en que el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sostiene que, en este caso, **nos hallamos ante un supuesto de retroactividad auténtica, puesto que, no determinándose el alcance temporal de la retroactividad, ésta se extendería hasta el límite legal del plazo de prescripción de los derechos de la Hacienda Pública; consecuentemente con esta interpretación del precepto cuestionado, se señala que la retroactividad afecta a todos los consumos de agua ya realizados y pagados en los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la Ley de la Administración Hidráulica de Cataluña.***

...

*A este respecto, debemos reconocer que en la Disposición adicional segunda de la Ley 17/1987 se observa una cierta deficiencia al no precisar con claridad cuáles son las normas integradas en el texto de la Ley y elevadas de rango con carácter retroactivo. Sin embargo, y sin perjuicio de recordar que este Tribunal ha indicado en diversas ocasiones que las omisiones o deficiencias técnicas no representan en sí mismas tachas de inconstitucionalidad; siendo, por otra parte, inherente al valor superior del pluralismo (art. 1.1 CE) que las leyes puedan resultar tan acertadas y oportunas para unos como desacertadas e inoportunas para otros (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 8, y 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8), no es menos cierto que, en el presente supuesto, la posible indefinición del alcance de la elevación de rango normativo no ha sido óbice para que, tanto en el Auto de planteamiento de la cuestión como en las alegaciones formuladas por las partes personadas se convenga en que se incluyen en el ámbito de aplicación del precepto las normas reglamentarias que regulan elementos relevantes de la relación jurídico-tributaria, entre las que se incluyen los reglamentos que han de ser tomados en consideración para la resolución del recurso contencioso-administrativo de que trae causa este proceso constitucional y, en particular, el Decreto de la Generalidad de Cataluña 11/1983, por el que se aprobó el Plan de Saneamiento de la zona quinta. En consecuencia, **no puede afirmarse que los defectos de técnica legislativa en que haya podido incurrir el***

precepto hayan redundado, en la presente ocasión, en una merma de la vertiente objetiva de la seguridad jurídica o certeza del Derecho.

Por lo que hace a las dudas que suscita la conformidad del precepto cuestionado a la que hemos denominado vertiente subjetiva de la seguridad jurídica, reconducible a la idea de previsibilidad, es preciso ponderar los diferentes elementos en presencia, pues sólo tras dicha ponderación será posible concluir si el art. 9.3 CE ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que no es un valor absoluto, ha de ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos (STC 182/1997, FJ 13). En los términos de la misma Sentencia, se trata de "un interrogante al que solo puede responderse después de analizar las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente la previsibilidad de la medida adoptada" (ibid. FJ 13). En consecuencia, resulta oportuno recordar, una vez más, sumariamente, determinados aspectos concernientes a la génesis de la norma.

...

Ciertamente, de los **principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites. Ahora bien, tales principios constitucionales, no cubren una eventual expectativa de que los poderes públicos permanezcan pasivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés general. Pues bien, en el presente caso resulta indudable la concurrencia de claras exigencias de interés público que fundamentan la medida adoptada por la Ley 17/1987, en los términos de la STC 182/1997, FJ 13. Concretamente, el legislador autonómico, ha tratado de garantizar la efectiva consecución de un interés de relevancia constitucional, como es la mejora de la calidad ambiental de las aguas (art. 45 CE), que podría verse seriamente quebrantado en la hipótesis de que no se hubiesen podido realizar las obras de saneamiento y depuración necesarias, sin que quepa apreciar en la solución finalmente adoptada vulneración alguna del principio de seguridad jurídica en su vertiente de previsibilidad del actuar acomodado a Derecho de los poderes públicos."**

3.5.9. STC 234/2001, de 13 de diciembre.

Aquí se planteó la constitucionalidad de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre de Impuestos Especiales, en relación con el Impuesto Sobre el Petróleo, sus derivados y sus similares, que obligaba a los fabricantes, a quienes se les había otorgado una exención de la adquisición de productos de acuerdo con la ley anterior y cuyo derecho no reconocía la ley en discusión, a presentar una declaración y pagar el impuesto correspondiente a la nueva cuota, por aquellos productos adquiridos con exención.

En la nueva norma se eliminó tal exención a los fabricantes transformadores cuando utilizaban productos gravados para utilizarlos como materias primas en sus procesos industriales destinados a la obtención del producto final no gravado por tal impuesto especial. La cuestión con la nueva ley, que se planteó con relación a la disposición transitoria mencionada fue la respectiva eliminación de la exención y el surgimiento de una nueva obligación tributaria, aplicando los tipos impositivos más elevados de la nueva ley.

El Tribunal constitucional consideró que se trataba de un supuesto de retroactividad auténtica, ya que dicha disposición transitoria afectaba a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo texto legal, y más importante aún, dicha reforma no satisfacía los requisitos de interés general que justificara la subordinación del principio de seguridad jurídica; en un ejercicio de aplicación de la doctrina que el mismo tribunal ha establecido a lo largo de los años, se reiteró que la determinación de vulneración a la seguridad jurídica de los contribuyentes debe estudiarse y resolverse caso por caso, al tener en cuenta el grado de retroactividad de la norma y las circunstancias que concurran en cada supuesto.

El Tribunal Constitucional considera que la norma estudiada está revestida de imprevisibilidad, misma que se ha hecho referencia en sentencias anteriores, debido a que se trata de operaciones jurídicas declaradas exentas en una relación jurídico – tributaria

cerrada por completo antes de la entrada en vigor de la reforma de la ley; razón por la cual el órgano constitucional consideró violentado el principio de confianza legítima de los ciudadanos contribuyentes, debido a que la eficacia retroactiva de que se halla dotada la disposición cuestionada **aparece desprovista de justificación objetiva y plausible**, por lo que no puede ceder el principio de seguridad jurídica ante intereses de preponderante atención, por lo que el Tribunal Constitucional concluyó estimar la inconstitucionalidad y la respectiva anulación del Apartado Séptimo de la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales. Para mayor ilustración se transcriben los fundamentos jurídicos de dicha sentencia.

“ ...

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Disposición Transitoria Cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales, por posible vulneración de los artículos 1.1, 9.3, 31.1 y 3 de la Constitución Española, en cuanto que obliga a los fabricantes sometidos al nuevo "Impuesto sobre Hidrocarburos" de la Ley 45/1985, que venían gozando de exención en el anterior "Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares" de la Ley 39/1979, por la adquisición de productos destinados a ser utilizados como materia prima para la fabricación de productos no gravados por el mismo, a presentar una declaración en el plazo de tres meses comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuestos, así como los incorporados a los productos en su poder, con ingreso de las cuotas correspondientes.

Más concretamente, la Disposición Transitoria cuestionada es del siguiente tenor literal:

«7. Los fabricantes que habiendo gozado de exención en la adquisición de productos de acuerdo con la Ley anterior y cuyo derecho no se reconozca en esta Ley, deberán presentar en la Delegación de Hacienda correspondiente, en el plazo de tres meses, una declaración-liquidación comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuesto, así como de los incorporados a los productos y preparaciones en su poder en el momento de entrada en vigor de esta Ley, ingresando las cuotas que correspondan a los tipos en ella establecidos».

A juicio del entonces recurrente, con la transcrita norma se estaba introduciendo un supuesto de retroactividad de carácter pleno en la nueva Ley 45/1985, por someter a tributación productos cuya adquisición había estado sujeta, pero exenta, y, en consecuencia, por los que se había devengado el correspondiente Impuesto sobre petróleo al amparo de la Ley 39/1979. Opinión esta que comparte el órgano judicial, para quien la adquisición de unos productos que se encontraban exentos bajo el ámbito de la Ley 39/1979, y que dejan de estarlo por obra de la Disposición Transitoria cuya constitucionalidad se plantea, afecta al principio de seguridad jurídica.

...

3.- Hecha la aclaración que antecede, es preciso abordar con carácter previo la evolución normativa en la materia tributaria que constituye el objeto de la cuestión. En este sentido, la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de impuestos especiales (desarrollada por el Real Decreto 2554/1980, de 4 de noviembre), recogía como hecho imponible del "Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares", las primeras ventas o entregas o, en su caso, el autoconsumo, y las importaciones de los productos sometidos al Impuesto (tales como gases, aceites, gasolinas, gasóleos, querosenos, disolventes, etc), siendo los sujetos pasivos quienes realizasen las operaciones sujetas (a saber, el vendedor o importador de los productos gravados), que quedaba obligado a repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien realizaba la operación gravada (esto es, el comprador). Ahora bien, no todo tipo de entregas de productos gravados generaban la obligación de repercutir el impuesto, pues, en lo que ahora interesa, se declaraban exentas las ventas de productos gravados destinados a ser utilizados como materia prima por la industria y cuyo suministro hubiera sido autorizado previamente por el Ministerio de Hacienda (artículo 20.2.c Ley 39/1979). A tal fin, se obligaba al comprador a solicitar de la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales una autorización para que le fuesen suministrados los productos gravados "sin pago del impuesto", pudiendo requerir el vendedor al comprador la presentación de la "tarjeta-autorización" antes de la entrega del producto a los efectos de no repercutir el impuesto en la factura de venta. Ha de añadirse que el apartado 3 del artículo 129.2 del Real Decreto 2524/1980, aplicaba la exención citada no sólo a "los productos que se destinen a ser utilizados como materia prima por la industria", sino también a "los usados directamente como disolventes en los procesos industriales".

Posteriormente, con la aprobación de la Ley 45/1985, de 18 de diciembre, de impuestos especiales (desarrollada por el Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre), que tuvo su entrada en vigor el día 1 de enero de 1986 según su Disposición Final Primera quedó derogada la anterior Ley 39/1979 (Disposición Derogatoria Primera), siendo ahora el hecho imponible del nuevo "Impuesto sobre Hidrocarburos", no la venta o entrega sino "la fabricación" de los productos sometidos al tributo, devengándose el impuesto -en el supuesto de fabricación-"en el momento en que los productos objeto del impuesto salen de fábrica o cuando sean objeto de autoconsumo" (artículo 29). El sujeto pasivo vuelve a ser la persona que fabrica los productos sometidos a tributación, quedando igualmente obligado a repercutir el impuesto en la persona del adquirente del producto gravado (artículo 31).

4.- Es en el ámbito de las exenciones, en lo que ahora importa, donde la nueva Ley reguladora de los impuestos especiales, Ley 45/1985, y en relación con el "Impuesto sobre Hidrocarburos", **introduce una importante modificación respecto de la anterior Ley. En efecto, la nueva norma tributaria viene a derogar, suprimiéndola, la exención que se concedía a los fabricantes-transformadores cuando utilizaban productos gravados (en el Impuesto sobre petróleos y derivados) para emplearlos como materia prima en sus procesos industriales (en el caso del proceso administrativo a quo, en la fabricación de pinturas), destinados a la obtención de productos finales no gravados por el impuesto especial que nos ocupa. En la regulación contenida en la nueva Ley 45/1985, artículo 30.1, la exención tiene un más limitado ámbito aplicativo, pues tan sólo comprende la adquisición de productos "que se destinen a la obtención de otros mediante un tratamiento definido o una transformación química", entendiéndose por tales los que tengan esta consideración a efectos de aplicación del arancel aduanero.**

...

5.- Con el fin de situar la Disposición Transitoria cuestionada en su completo contexto, intentando así esclarecer su adecuada comprensión, conviene tener en cuenta que **la derogación o supresión de la exención de referencia, no sólo produce efectos a partir de la vigencia de la nueva Ley 45/1985 (es decir, desde el 1 de enero de 1986), sino que la desaparición del beneficio tributario ofrece una clara dimensión temporal "pro pretérito", afectando a aquellos fabricantes de productos diversos a los hidrocarburos que utilizaron éstos, como materia prima, en su proceso fabril, previo suministro autorizado, con**

exención, por el Ministerio de Economía y Hacienda. Esta situación jurídica de exoneración de pago del impuesto especial, para la adquisición de materias primas destinadas al proceso industrial de dichos fabricantes traía causa, como hemos señalado, de la exención prevista en el artículo 20.2.c de la Ley 39/1979, y en su desarrollo reglamentario (artículo 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2554/1980), y se materializaba mediante la expedición, por dicho Departamento ministerial, de la tarjeta-autorización de suministro sin pago del impuesto.

...

No hay ningún reparo en afirmar, entonces, que en virtud del apartado 7 de la Disposición Transitoria cuestionada, se impone una obligación tributaria que recae sobre las existencias de productos gravados adquiridas con exención del impuesto, viniendo así obligados al pago los fabricantes titulares de las mismas, quienes son llamados sorpresivamente a ingresar la cuota tributaria por unas operaciones agotadas en sus efectos (adquisición de productos gravados sin impuesto), y conforme a los tipos de gravamen vigentes a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, desconociendo así el legislador, de un lado, que la operación de adquisición de tales productos estaba declarada exenta por la entonces normativa vigente, como fue concretamente reconocido por la Administración fiscal, mediante la concesión de la oportuna tarjeta-autorización para el suministro de productos sin pago del impuesto (por este motivo, el apartado 4 de la misma Disposición Transitoria Cuarta dispone la anulación de "las autorizaciones de suministro sin pago del impuesto concedidas por el Ministerio de Economía y Hacienda"); y de otra parte que, de no haber estado declarada exenta la operación de adquisición de los productos gravados, el adquirente habría soportado el impuesto por repercusión, pero a los tipos vigentes al momento de su adquisición y no, como se le obliga ahora, a los tipos impositivos fijados en la nueva Ley.

...

8.- Pues bien, partiendo del hecho de que la exención objetiva que afectaba a la adquisición de productos gravados por el Impuesto sobre el petróleo ha sido suprimida con la entrada en vigor del nuevo Impuesto sobre hidrocarburos, lo cual, conforme a nuestra jurisprudencia, es perfectamente legítimo y entra dentro del ámbito de libertad del legislador, pues el llamado derecho a la exención o a

la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, ya que su existencia legal no configura un auténtico derecho subjetivo a su mantenimiento (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; y 134/1986, de 29 de octubre, FJ 3), el único tema a considerar es si la revocación, por la Disposición Transitoria Cuarta de la nueva ley, de la exención que benefició a determinadas operaciones de adquisición de productos gravados, pero exentos, realizadas bajo la vigencia del anterior texto legal, es o no contraria al principio de seguridad jurídica, por mostrarse como irrazonable e imprevisible, con quiebra de la confianza legítima de los obligados tributarios en la que, razonablemente, esperaban debía ser la actuación de los poderes públicos, o, por el contrario, se encuentra basada en razones que permiten justificar el sacrificio de aquel principio frente a un interés público prevalente.

Así las cosas, es lo cierto que la Disposición Transitoria cuestionada sujeta a imposición, en el ámbito del Impuesto especial sobre hidrocarburos, situaciones que, no sólo al amparo de la anterior normativa estaban declaradas exentas, sino también jurídicamente agotadas (adquisición de productos gravados), por lo que **es evidente que nos encontramos en presencia de un supuesto de retroactividad auténtica que, según veremos, no se fundamenta en exigencia alguna de interés general que justifique la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13.b), como sería, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional o cualquiera otra justificación razonable.** En efecto, el sometimiento a tributación, conforme a la nueva normativa, de los poseedores de existencias adquiridas sin impuesto bajo la vigencia de la anterior norma supone establecer, sorpresiva e injustificadamente, un gravamen de superior cuantía al que hubieran debido soportar de no haber existido la exención a cuyo amparo efectuaron la adquisición de productos empleados en la fabricación, y además, de forma retroactiva, por afectar única y exclusivamente a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo texto legal, y cuyos efectos jurídicos se encontraban agotados. A tal fin el legislador, no sólo suprime la exención a partir de la entrada en vigor del texto legal, lo cual no es discutible, sino que revoca la exención que benefició a las operaciones de adquisición de los productos gravados, revocando también, a tales efectos, el título jurídico que amparó aquellas adquisiciones, con quiebra de la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos.

9.- Ciertamente, **aunque la retroactividad de las normas tributarias no está de forma total proscrita, sí puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, cuando su articulación por el legislador vulnere alguno de los principios del artículo 9.3 C.E., tanto más cuanto que el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles**, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11). Es decir, la seguridad jurídica ha de ser entendida como la certeza sobre el Ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). En suma, sólo si en el Ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 7).

...

11.- Pues bien, al proyectar estos criterios jurisprudenciales al caso se comprueba que **la Disposición Transitoria cuya duda de constitucionalidad se nos plantea impone una imprevisible y más onerosa obligación tributaria, con base en un supuesto de hecho - operaciones de adquisición de productos utilizados como materia prima por fabricantes, ya declarados exentos- realizado en su integridad, y plenamente agotado en sus efectos jurídicos beneficiosos o exoneratorios al amparo de la regulación jurídico-tributaria anterior (Ley 39/1979). Por ello, no podemos sino concluir que tal grado de retroactividad, al que conviene la calificación de plena o auténtica, determina la vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de nuestra Constitución, que opera como límite de una tal retroactividad de las normas fiscales, dado que, por otra parte, no encuentra**

justificación constitucional, como después veremos, en la ponderación de otros bienes o valores constitucionales de prevalente consideración para el interés general.

...

En consecuencia de todo lo expuesto, ha de concluirse que **resulta menoscabado el principio de confianza legítima de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, es decir, la razonable y fundada expectativa de éstos en el Ordenamiento jurídico aplicable**. Ha de recordarse al respecto que "el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el artículo 9.3 C.E." (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5.b).

12.- Finalmente, y según ya advertimos, **la eficacia retroactiva de que se halla dotada la Disposición cuestionada aparece desprovista de justificación objetiva y plausible**, que hiciera ceder el principio constitucional de seguridad jurídica (artículo 9.3 C.E.) **ante intereses públicos de preferente atención. Así lo ponen de manifiesto, de un lado, la ausencia de consideración de ningún tipo sobre la Disposición enjuiciada en el debate parlamentario seguido para la elaboración y aprobación de la Ley 45/1985**, y, por otra parte, la falta de invocación de razones justificativas de dicho alcance retroactivo en el Preámbulo de dicha Ley".

3.6. PROBLEMÁTICA PROVOCADA POR EL FEDERALISMO FISCAL.

El federalismo, es un tipo de forma intergubernamental e integración de los niveles de gobierno es una institución política en la cual los miembros (en este caso las entidades federativas mexicanas) crean un nuevo Estado que abarca todo el territorio de todos los participantes de la federación, los cuales mantienen su soberanía, con una división de poderes propia. En esta figura se comparten soberanías con el objetivo de alcanzar la unidad nacional a través de la integración de los gobiernos locales y de las regiones y es, de acuerdo a algunos estudiosos del tema, la mejor manera para la consolidación de la diversidad, de países tan grandes como México.

David Colmenares Páramo, citando a Benjamín Reitchkiman, dice: “...aunque solo existen 16 naciones federales –formalmente hablando- en un mundo donde cientos de países, la discusión sobre el federalismo ha imbuido los organismo políticos de occidente y su efecto se ha dejado sentir en todos los aspectos, tanto administrativos como económicos o institucionales; también en los problemas fiscales, de tal modo que la permanente discusión sobre centralización y descentralización no nada más es privativa de los estados federales, sino que se ha ampliado a todas las naciones, cualquiera que sea su estructura.”

Para comprender cómo es que se forman los Estados federales, se enlistan las características de dichos regímenes:

1. División territorial: Cada orden de gobierno mantiene su soberanía, preservando su derecho a separarse de la federación.
2. Participación de los estados miembros en las decisiones de ámbito federal.
3. Tanto la soberanía política como los derechos y las obligaciones se dividen entre los diferentes órdenes de gobierno.
4. Las competencias de las entidades integrantes de la federación se establecen por escrito en la Constitución y solo puede modificarse con enmiendas a ésta.
5. Determinadas competencias se descentralizan del orden central para transferirlas a los órdenes de gobierno estatal y municipal.
6. Los estados (entidades federativas) tienen competencias exclusivas, que no están sometidas al control del orden central, esto es que cada orden conserva su autonomía, en tanto que los asuntos de interés común se dejan al poder central.



Manuel Díaz Flores, distingue que el Estado Federal se ubica en un lugar intermedio entre el Estado unitario y la confederación de estados. En el primer ejemplo se tiene a un ente central para la toma de decisiones por lo que sus regiones territoriales carecen de un gobierno autónomo. En el segundo, mantienen su autonomía decisoria y pueden llegar a tener relación con el exterior. Lo que pasa con los estados federales, es que las entidades que los forman pierden totalmente su soberanía exterior y ciertas facultades interiores a favor del gobierno central, pero conservan para su gobierno propio las facultades no otorgadas al gobierno central.

De la misma forma, Colmenares Páramo establece que la importancia del federalismo radica en la habilidad de lograr la conjunción y el equilibrio entre la existencia de un gobierno federal o central y la autonomía de las entidades federativas. Dicha conjunción se lleva a cabo por la implementación de políticas por parte del gobierno federal y que son aplicadas en todo el territorio del país así como a todos sus habitantes, un ejemplo claro es la aplicación de políticas monetarias o de seguridad nacional.

Lo anterior, no implica que las entidades pierdan o carezcan de soberanía o autonomía administrativa, al contrario, las entidades federativas pueden poseer órganos legislativos y ejecutivos (elegidos mediante la elección popular, lo que significa que se puede tener capacidad para auto organizarse) así como una constitución y gobierno propios, aunque existe siempre la limitante (o más bien el objetivo de trabajar en paralelo con los fines o intereses comunes de la federación y preservar los intereses locales). Este federalismo político no conlleva a un federalismo económico, pues es la administración pública federal desconcentrada quien maneja la política económica en general, y solamente las haciendas locales de las entidades federativas participan o trabajan activamente en esta administración mediante los llamados convenios de participación o colaboración administrativa, como es el caso de la materia fiscal; en este punto la administración federal delega la competencia a una determinada entidad federativa de facultades de comprobación o de gestión y recaudación de explícitos créditos fiscales cuyos “rendimientos” serán aprovechados por las administraciones locales para su beneficio, asimismo, los inmuebles o muebles que llegasen a formar parte del erario estatal como resultado de un procedimiento administrativo de ejecución serán aprovechados para su beneficio, es decir, la entidad federativa tendrá una soberanía económica (por competencia delegada) para ordenar tanto los gastos como los ingresos necesarios para el funcionamiento de dicha soberanía.

Ahora bien, la problemática entra en acción cuando las entidades federativas ejercen su facultad de soberanía tributaria, al imponer tributos respecto de las distintas personas, acciones que se llevan a cabo, o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción⁸⁴ ; al ejercer este poder originario las entidades locales deben procurar adoptar las medidas necesarias para evitar la doble o múltiple tributación, así como las repercusiones y efectos negativos de llevar a cabo una gestión de un sistema tributario local y uno federal, que funcionan en un mismo espacio y con cantidades de contribuyentes idénticas.

⁸⁴ Se tiene que realizar la diferencia entre el poder o soberanía tributaria originaria y la soberanía delegada de la administración pública federal.

Ante ello, plantea Colmenares Páramo, citando a Richard Musgrave: *“...la coexistencia de poderes fiscales originarios obliga a definir una distribución de competencias en materia de gasto público y de potestades tributarias para las tres funciones básicas...: la estabilización económica, la redistribución del ingreso y la asignación de recursos y provisión de bienes”*, y enlista los retos del federalismo fiscal, que son los siguientes:

“1) Definir mecanismos que compensen las diferencias de capacidad tributaria entre los estados miembros de la federación, de tal forma que la prestación de servicios en todos tienda a ser suficiente, así como el gasto social y la inversión pública, sin que los estados menos ricos impongan tributos adicionales a sus ciudadanos.

2) Formular una distribución de responsabilidades en materia del gasto público y de las fuentes de ingreso, de tal forma que las necesidades y el uso de recursos guarden un equilibrio entre los diferentes órdenes de gobierno y se optimice en escala nacional el ejercicio presupuestario, sin incrementar cargas a los contribuyentes.

3) Preservar con eficiencia el uso de los instrumentos de política macroeconómica para impulsar el crecimiento económico y un desarrollo regional equilibrado, con niveles de empleo productivo que respondan a la demanda del mismo y a la satisfacción de las necesidades básicas de la población”.

Así pues, la estructura de los sistemas tributarios sin coordinación (en los tres niveles de gobierno) tiene como consecuencia que se aumente la carga y presión fiscal sobre un contribuyente o grupo de contribuyentes; asimismo, se le impone un marco jurídico y administrativo complejo y costoso, que desalienta la inversión, aumenta la práctica de la elusión y evasión fiscal y por último, pero no menos importante, vuelve al sistema fiscal menos competitivo y obsoleto.

Continuando en la misma vertiente de la idea anterior, se puede decir que los tres niveles de gobierno en un régimen federal tienen asignadas responsabilidades definidas, así como el nivel federal tiene establecida la competencia económica, el nivel estatal tiene fijada

la procuración de justicia, infraestructura carretera, educación y asistencia social, el nivel municipal tiene delimitada la prestación de servicios de alumbrado, agua potable, tránsito local y servicios de recolección de basura, entre otros; ahora bien, en relación a la competencia económica federal existe una responsabilidad que más bien se entiende como una obligación, que es la redistribución del ingreso y una adecuada asignación del gasto público, compensar las desigualdades regionales y aumentar lo máximo posible la calidad de los servicios públicos prestados, complementándolo con una generación de oportunidades de desarrollo en distintos sectores económicos.

Para realizar la práctica de lo relatado con anterioridad, el estado mexicano ha establecido reglas a nivel constitucional, mismas que para Arrijo Vizcaíno han sido establecidas mediante un método que no es coherente y nada sistemático pues aborda el tratamiento de la problemática de las asignación de competencias en materia económica y fiscal de una manera dispersa y contradictoria; dicho método se encuentra inserto en los artículos que se mencionarán a continuación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

► **Artículo 124⁸⁵.** El texto de este artículo se desprende en su mayoría de la Décima enmienda o adición efectuada a la Constitución de los Estados Unidos de América, cuya reforma se suscitó precisamente por las continuas contiendas ocasionadas por los motivos de asignación de competencias entre autoridades federales, estatales y locales de aquel país. Una de las consecuencias principales de que la “copia” de la mencionada enmienda por parte del constituyente original es que no se toman en cuenta las peculiaridades y tradiciones del medio mexicano, que está más orientado hacia el centralismo; asimismo, la misma porción normativa creó una serie de dudas en cuanto a las

⁸⁵ Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.

facultades implícitas, puesto que la constitución no delimitaba cuales eran las facultades concedidas a los funcionarios federales.

Posteriormente, en 1940, el entonces presidente de México Lázaro Cárdenas, envió al Congreso una serie de reformas y adiciones a diversos preceptos constitucionales, entre los que se encontraba el artículo 73, fracción XXIX.

► **Artículo 73, fracción XXIX.** Dicho numeral entró en vigor el 1º de enero de 1943, y actualmente ha quedado de la siguiente manera:

“XXIX-A. 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; y

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

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

De manera temporal, con la mencionada reforma, el problema de las facultades implícitas quedaba resuelto, no obstante de la lectura del artículo se entiende que el establecimiento de gravámenes sobre cualquier fuente de ingreso distinta de las enumeradas arriba, se entiende que queda reservado a las entidades federativas y

municipios, sin embargo en aquella reforma, argumenta Arrijo Vizcaíno, los autores de la reforma al artículo 73, fracción XXIX, olvidaron incluir los hechos generadores de los créditos fiscales más importantes para el gobierno federal mexicano: el Impuesto Sobre la Renta y el de los Impuestos por Ingresos Mercantiles (entre los que se encuentra el Impuesto al Valor Agregado).

Dicho en otras palabras, la reforma del artículo 73, fracción XXIX, quedó incompleta, pues la fórmula resultante para determinar las facultades a la Federación, Estados y Municipios no constituyó un sistema competencial en definitiva. Arrijo Vizcaíno esgrime, muy a su pesar pues considera que no se trata de un criterio muy sólido, que hay que recurrir a la interpretación de la fracción VII⁸⁶ del multicitado artículo, al que Margain Manautou realiza la siguiente tarea interpretativa:

“En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que solo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto a que sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional; o sea, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.”

Lo anterior quiere decir que en realidad no existe (o bien es aparente) un límite a la potestad tributaria de la federación pues si en ejercicio de la potestad tributaria, en una manera discrecional, la federación considera que los gravámenes que ha establecido no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces el Congreso de la Unión puede legislar para que sean otras fuentes de tributación las que hagan esa tarea integradora del presupuesto nacional.

⁸⁶ Artículo 73.

VII. Para establecer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

► **Artículo 117. Fracciones IV, V, VI y VII y artículo 118 Fracción I.** Dichos fragmentos constitucionales tienen insertas prohibiciones a la actividad económica de las entidades federativas, que si se quiere apreciar de esa manera, redundan en prerrogativas para la Federación, algunas de esas proscipciones son en materia económica fiscal y eliminan de la potestad tributaria local determinados hechos imponibles⁸⁷.

Se pueden extraer, entre otras cosas, las finalidades de estos preceptos, como lo puede ser que todos los gravámenes al comercio exterior (y proactivamente todo lo vinculado a esa actividad económica).

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia en el sentido de:

*“La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de los ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (Artículo 73, fracción XXIX); c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (Artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII; y 118)”.*⁸⁸

⁸⁷ Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

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

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

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

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

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

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

⁸⁸ Tesis Jurisprudencial número 11, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año 1965. Primera Parte, Pleno. Página 42.

Es decir, el complejo sistema competencial solo ha conducido a una situación y realidad confusa, por la misma ausencia de reglas que determinen con exactitud las respectivas facultades y limitaciones del sistema. Tan claro es el ejemplo que basta con que el Congreso de la Unión decrete un tributo sobre alguna determinada fuente gravable para que esta fuente se encuentre prohibida para las entidades federativas, pero se puede dar el caso que ya se hubiere encontrado gravada por estas. De continuar con ese criterio, afirma Arrijoa, la subsistencia económica de las entidades federadas se volvería imposible debido al exponencial crecimiento de la administración pública federal, que obviamente en virtud de ese constante crecimiento necesitaría de mayor presupuesto para su funcionamiento. Una de las soluciones que se han propuesto es que se realice una enmienda constitucional que deje de lado las ambigüedades y los supuestos requerimientos presupuestales que defina y delimite tajantemente las materias tributarias que deben integrar las aéreas competenciales de la federación y las entidades. (Arrijoa; 2007, Pág. 159).

A guisa de muestra, se expone el caso del Estado de México, que ha establecido una contribución llamada *Impuesto Sobre Erogaciones por remuneraciones al Trabajo Personal*, la mecánica de dicha contribución es sencilla: Grava el acto de pago de sueldos y salarios por parte de quien es responsable de realizar dichos pagos. Esto se llevo a cabo pues el Estado de México, al no poder establecer un Impuesto Sobre la Renta propio pues es competencia de la federación su gestión y recaudación, lo cual es una aberración, dentro de este sistema tributario tradicional en México, pues un tributo debe incidir sobre los ingresos, utilidades o rendimientos, mas no sobre un gasto como el que se efectúa una retribución al trabajo personal. (Arrijoa; 2007, Pág. 159). Lo anterior es consecuencia propia de la falta de fuentes imponibles o incluso el expansionismo tributario de la federación, lo que lleva a otro problema: La coordinación Fiscal.

3.7. LA COORDINACIÓN FISCAL.

Dentro de la misma tesitura, la coordinación fiscal⁸⁹:

- a) Solo puede existir por disposición expresa de una norma constitucional (principio de legalidad).⁹⁰
- b) Supone la existencia de un tributo o contribución federal.
- c) Se requiere de la participación de las entidades federativas para que puedan colaborar en las funciones de recaudación y administración del impuesto federal de

⁸⁹ Se define como la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se distingue de la concurrencia impositiva, que se suscita cuando tanto la Federación como las entidades gravan dos o más tributos de una misma fuente de ingresos. (Arrijoja; 2007, Pág. 159).

⁹⁰ El precepto constitucional que da vida a la ley secundaria se puede localizar en la parte in fine, de la fracción XXIX, del Artículo 73 de la Carta Magna: “Las entidades federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine...”. Asimismo, la Ley de Coordinación Fiscal, en sus artículos 1ero y 6to, establece lo siguiente:

“Artículo 1o.- Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Cuando en esta Ley se utilicen los términos entidades federativas o entidades, éstos se referirán a los Estados y al Distrito Federal.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichas entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.

La información financiera que generen las entidades federativas y los municipios, relativa a la coordinación fiscal, se deberá regir por los principios de transparencia y de contabilidad gubernamental, en los términos de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.

Artículo 6o.- Las participaciones federales que recibirán los Municipios del total del Fondo General de Participaciones incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrirselas. Las legislaturas locales establecerán su distribución entre los Municipios mediante disposiciones de carácter general, atendiendo principalmente a los incentivos recaudatorios y principios resarcitorios, en la parte municipal, considerados en el artículo 2o. del presente ordenamiento.

La Federación entregará las participaciones a los municipios por conducto de los Estados; dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el Estado las reciba; el retraso dará lugar al pago de intereses, a la tasa de recargos que establece el Congreso de la Unión para los casos de pago a plazos de contribuciones; en caso de incumplimiento la Federación hará la entrega directa a los Municipios descontando la participación del monto que corresponda al Estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.”

que se trate, con previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

d) Se otorga a las entidades federativas coordinadas una participación proporcional (que éstas a su vez la harán llegar a los municipios).

Esta coordinación ofrece una ventaja inmensa, pero a la vez contradice lo establecido por la naturaleza federal de la nación; es decir, en primer lugar se evita la práctica de la concurrencia fiscal (o doble tributación), pues al participar directamente las entidades federativas en la recaudación y gestión de los impuestos federales a través de los Convenios de Colaboración Administrativa y Fiscal, se “protege” a éstas para que se alleguen de recursos que de otra forma no podrían ingresar a su erario; en segundo lugar, respecto a la contradicción del pacto federal, se dice que esta coordinación fiscal lleva al centralismo, lo que infringe lo establecido en la Constitución.

Asimismo, se centralizan los recursos en manos del gobierno federal y se propicia la dependencia financiera de las entidades federativas, pues su limitada potestad tributaria los confina al establecimiento de ingresos propios⁹¹, lo que lleva a los estados y municipios a demandar más de las participaciones que reciben, para hacer frente a sus responsabilidades internas⁹², una de las razones que se han tratado en este trabajo de investigación es que sea el municipio⁹³, ya sea de manera propia o a través de las entidades federativas, quien

⁹¹ Se ha considerado conceder mayores responsabilidades a las entidades federativas respecto de sus ingresos, así como del ejercicio del gasto público (contraer obligaciones en materia de deuda pública), establecer una Coordinación Hacendaria en lugar de una coordinación fiscal, lo que llevaría a realizar una homologación integral, es decir, llevar a la práctica la llamada autonomía constitucional de las entidades federativas.

⁹² Administración de áreas como salud, educación, agricultura, lucha contra la pobreza, administración del transporte público, gestión de concesiones de agua potable, drenaje y alcantarillado, construcción de infraestructura carretera local, procuración e impartición de justicia (que no sea del fuero federal), fomento al turismo, construcción de vialidades en ciudades, promover el desarrollo regional y municipal y ofrecer el servicio de seguridad pública.

⁹³ Considerado como la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de una determinada entidad federativa, tiene personalidad jurídica y patrimonio propios y se constituye por un conjunto de habitantes asentados en un territorio determinado.

maneje un presupuesto propio, pues es su cercanía con los habitantes los que los hacen conocer de una manera más detallada las necesidades de los gobernados, siguiendo las directrices del Plan Nacional de Desarrollo que establece el mismo gobierno federal.



(Elaborado por Mijael Altamirano Santiago y Héctor Ríos Romero en el trabajo denominado *Rasgos del Federalismo Fiscal Mexicano*)

En el mismo orden de ideas, se puede apreciar en el cuadro superior que las entidades federativas dependen totalmente de las transferencias federales, sin embargo existe una problemática al aplicar esta parte del presupuesto, pues el apartado de ingresos propios como el de participaciones, generalmente se destina para cubrir los programas, proyectos y enmiendas que han sido diseñadas por las mismas, y las transferencias federales únicamente pueden aplicarse en los objetivos marcados por el gobierno federal, es por ello que la mayor parte del gasto se destina a educación y a la salud, que es donde hay predominancia en este tipo de transferencia federal. (Altamirano; Ríos; México, 2007, Pág. 74).

Es una realidad que el conocimiento del destino del gasto público se conoce parcialmente, debido a la falta de transparencia y a la dificultad que implica el escrutinio a los estados contables de la mayoría de los estados así como de sus cuentas públicas; una

valoración de la administración de las haciendas públicas resultaría engañoso, por no decir irreal, debido más que nada por la falta de leyes de planeación, leyes de transparencia o leyes de fiscalización con el alcance de verificar el cumplimiento tanto estatal como federal del ejercicio del presupuesto. Indican los investigadores, Altamirano y Ríos, que el modelo federal mexicano debe incorporar la planeación, los ingresos, el gasto público, la deuda, la contabilidad gubernamental y aquellos medios necesarios para la debida transparencia y rendición de cuentas. Asimismo, contemplar el fundamento de una base de transición, para los territorios que no cuentan con una infraestructura legal (como consecuencia de la centralización fiscal) ni administrativa, contable, financiera, para asumir nuevas responsabilidades y potestades.

En base al pacto federal, se debe permitir a las entidades, hacer frente a sus compromisos de manera autónoma y cortar de tajo esa dependencia que se tiene con el gobierno federal, pues en materia de deuda pública, hay algunas entidades que son rebasadas por completo en su sistema financiero, pero dichos rezagos y no son más que un reflejo del centralismo fiscal disimulado; la firma de convenios en colaboración administrativa no sosegará las dificultades a las que se enfrentan, incluso asistidas por el órgano técnico del sistema nacional de coordinación fiscal: el Indetec⁹⁴. Otra adversidad a la que se deben de enfrentar es a la capacidad de pago de pensiones y de subsidio a las universidades estatales.

⁹⁴ El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, es un organismo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, según lo determina el artículo 16, fracción III, y 22 de la Ley de Coordinación Fiscal, instituida para ese efecto en 1980; y cuyas funciones son la realización de tareas tales como: el apoyo en materia de capacitación, asesoría y consultoría técnica; en la realización de estudios e investigaciones fiscales; informar y difundir todo lo relacionado con la fiscalización; así como la de participar como secretario técnico de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales y el los grupos de trabajo emanados del propio Sistema Nacional. Para tales efectos, el INDETEC se ha integrado de manera interdisciplinaria con profesionales especialistas en las áreas de: Derecho, Contaduría, Economía, Administración Pública e Informática, así como todas aquellas, que de alguna manera, coadyuvan la labor de análisis e interpretación de los fenómenos relacionados con la materia fiscal y hacendaria. (www.indetec.gob.mx).

Es necesario exteriorizar que a nivel de las entidades federativas y de los municipios también existe un conflicto de intereses en materia de asignación de competencias tributarias, pues, creyéndolo o no, el municipio⁹⁵ también es sujeto activo, en menor grado y dentro de su jurisdicción y competencia⁹⁶. De las contribuciones reservadas a las entidades federativas, que no estén comprendidas dentro de las de la Federación, éstas disponen libremente por conducto de la legislatura local que corresponda, cuáles contribuciones se entenderán que son ejercidas por la entidad municipal.

⁹⁵ La entidad jurídica del municipio se integró al texto de la Constitución Política de 1917, al considerar el constituyente originario que cada población de la república mexicana contara con una autoridad local e inmediata, que estuviera familiarizada con los problemas y necesidades del lugar donde pudiera atenderlos en forma rápida y efectiva.

⁹⁶ Título Quinto, De los Estados de la Federación y del Distrito Federal. Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

...
IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

Lo que quiere decir, básicamente, que la Federación es a las entidades federativas, como las entidades federativas son a los municipios. Traslado el problema de la concurrencia tributaria a un nivel municipal. Por si esto no fuera poco, tal y como lo dicta el artículo 115 constitucional, supracitado, los municipios no cuentan con más fuentes gravables, que las que dicta la legislatura local a la que pertenecen, pues es esta quien determina, autoriza y fiscaliza el presupuesto de los municipios. Arrijo Vizcaíno, externa lo siguiente: *“...se trata ni más ni menos que de la clásica ley biológica de la supervivencia de las especies aplicada al derecho fiscal: La Federación devora la gran mayoría de las fuentes de riqueza existentes en el país; de las pocas que sobran, las entidades federativas engullen casi en su totalidad; y de los restos, verdaderos retazos de ingresos gravables, son graciosamente donados a los municipios...el concepto de “municipio libre” resulta un verdadero sarcasmo”*. En lo personal, lo anterior se asimila a la “ley del embudo fiscal”, mientras más ancho es el boquete, más serán los ingresos para la federación, conforme van pasando los ingresos los mismo se van quedando a niveles más altos, mientras que los residuos, son para los municipios.



La constitución mexicana deja desprovistos a los municipios de todo tipo de defensa económica, no poseen fuentes propias de riqueza y no tienen ni voz ni voto en el establecimiento de su presupuesto, de la misma forma no tienen un medio de defensa legal para impugnar las decisiones de las legislaturas locales en cuanto a la determinación de su presupuesto. (Arrijoa; 2007, Pág. 179).

¿Cómo se relaciona lo anterior con el establecimiento de un impuesto a tasa única en México?

La respuesta es que, en realidad, sí tiene mucho que ver la reforma del llamado federalismo fiscal con la implementación de un impuesto a tasa única, ya sea gravando el consumo, el ingreso e incluso con la determinación de regímenes fiscales (no preferentes) en una ley que eventualmente sustituya a la complicada ley del impuesto sobre la renta y al enmarañado, anquilosado y costoso Servicio de Administración Tributaria, así como al eliminar la interdependencia de Federación – Entidad Federativa, Entidad Federativa-Municipio, pues es en esa interconexión en la que se dilapidan, malgastan y despilfarran recursos que bien podrían ser aprovechados en materias de educación y salud a nivel municipal. Tomando en cuenta el contexto⁹⁷, se considera que al municipio⁹⁸ mexicano convendrían otorgársele más atribuciones, no solo en materia fiscal, sino en materia administrativa, por las razones que ya se han expuesto anteriormente; en palabras del

⁹⁷ Entendiéndose a este básicamente como el territorio en donde se encuentre el municipio, hay que tomar en cuenta que no todos los municipios tienen las mismas circunstancias; a guisa de muestra se puede expresar que Ecatepec (Estado de México) es el municipio más poblado del país con cerca de dos millones de habitantes, por ende sus rendimientos por recaudación de impuestos será más altos a comparación de Jicotlán, Oaxaca, que cuenta con menos de 90 pobladores y la mayoría de ellos de origen indígena.

⁹⁸ Los principales ingresos que intervienen en la administración financiera municipal se pueden clasificar en dos grandes rubros según su origen: los ingresos propios, que abarcan los impuestos (principalmente, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones de mejora que recauda directamente la tesorería municipal; y las transferencias intergubernamentales, que son los recursos transferidos por la Federación o el estado en el marco de un acuerdo de coordinación fiscal; éstos últimos pueden ser de libre ejecución, como es el caso de las participaciones en los ingresos federales, o condicionados en su gasto, como es el caso de las aportaciones federales.

Council Of Europe: ...“si la autonomía local es un objetivo tanto político como económico, las autoridades locales requieren, en la medida de lo posible, no depender de las transferencias de órdenes superiores de gobierno, ya que la administración de sus impuestos propios les proporciona una base presupuestaria más segura y sostenible en el largo plazo” (Council of Europe, 1992). En lo que se refiere a los ingresos propios por la recaudación de impuestos de índole municipal, el INEGI mexicano ha evidenciado que el promedio de la totalidad de estos ingresos equivale a casi 10% de la totalidad de su presupuesto, y el restante son recursos que provienen de las transferencias federales así como de lo que se apruebe en una legislatura local de una entidad federativa a favor de un municipio. A continuación se muestran los diferentes gravámenes que se llevan a cabo por la federación, estados y municipios.

Ingresos de la Federación

-
- A. Ingresos del Gobierno Federal
- I. Impuestos:
1. Impuesto sobre la Renta
 2. Impuesto al Activo
 3. Impuesto al Valor Agregado
 4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
 5. Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos
 6. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
 7. Impuesto sobre Servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
 8. Impuesto a los Rendimiento Petroleros
 9. Impuesto al Comercio Exterior
 10. Impuesto a los depósitos en Efectivo
 11. Impuesto Empresarial a la Tasa Única
 12. Accesorios
- II. Contribuciones de Mejora
- III. Derechos
- IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones procedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- V. Productos
- VI. Aprovechamientos
- B. Ingresos de organismos y empresas
- VII. Ingresos de organismos y empresas
- VIII. Aportaciones de seguridad social
- C. Ingresos derivados de financiamiento
- XIX. Ingresos derivados de financiamiento
-



Impuestos que recaudan las Entidades Federativas

1. Sobre loterías, rifas, concursos, sorteos y juegos permitidos
 2. Sobre diversiones y espectáculos públicos
 3. Sobre nóminas
 4. Sobre ejercicio de profesiones y honorarios
 5. Sobre compra-venta de vehículos de motor usados
 6. Sobre adquisición de bienes muebles
 7. Local sobre tenencia o uso de vehículos
 8. Sobre actividades mercantiles e industriales
 9. Sobre instrumentos públicos y operaciones contractuales
 10. Sobre hospedaje
-

Ingresos Municipales

- I. Impuestos
 - I.1 El impuesto predial
 - I.2 El impuesto sobre compraventa de bienes inmuebles
 - I.3 El impuesto sobre rifas, concursos, loterías y sorteos
 - I.4 El impuesto por el mantenimiento y conservación de vías públicas
 - II. Derechos
 - II.1 Por expedición de certificados, títulos, copias de documentos y legalización de firmas
 - II.2 Por licencias de construcción reparación o restauración de fincas
 - II.3 Por propaganda, promociones comerciales
 - II.4 Por servicio de alumbrado público
 - II.5 Por servicio de recolección de basura
 - II.6 Por ocupación de la vía pública y servicio de mercado
 - II.7 Por servicio de rastro
 - II.8 Por servicio de panteones
 - III. Productos
 - III.1 Los derivados de concesiones, de explotación o arrendamiento de bienes inmuebles
 - III.2 Por la venta de bienes muebles e inmuebles
 - IV. Aprovechamientos
 - IV.1 Multas
 - IV.2 Recargos
 - IV.3 Reintegros
 - IV.4 Donativos
 - IV.5 Indemnizaciones por daños a bienes
 - V. Participaciones
 - V.1 Aportaciones federales que se conceden a municipios
 - VI. Créditos
 - VI.1 Por la Federación, Entidades Federativas, Instituciones de crédito, particulares
 - VII. Contribuciones especiales
 - VII.1 Por realización de obras o servicios públicos
-

Como es indudable, a los municipios se les “recortan” muchas de sus atribuciones fiscales, haciéndoles depender de las transferencias y aportaciones federales, logrando el efecto contrario del acuerdo fiscal de 1980⁹⁹ y de la reforma constitucional de 1983 (autonomía del municipio). Lo que se tendría que legislar o reformar es un ideal de armonía u homologación entre las entidades federativas y el municipio, no cabe duda que por su complejidad, es más fácil auditar a las 32 entidades federativas que a los 2457 municipios que tiene el estado mexicano, empero, la transparencia tiene que prevalecer pues, como se ha abordado con anticipación, el rezago es importante y de otra manera algunos municipios con carencias de necesidades básicas no tendrían oportunidad de lograr objetivos de desarrollo.

3.8. CONTEXTO LATINOAMERICANO.

Queda claro que México no es el único país del continente americano que sufre las consecuencias de su sistema fiscal, ya sea por su ineficacia o por la pobre recaudación que logran a lo largo de un ejercicio fiscal, o por diversos factores como la evasión y la elusión fiscal, o el traslado de otros capitales a otros sistemas impositivos con mejores condiciones; al contrario de los vecinos del sur, México goza de una posición estratégica y ventajosa respecto de otros países del mismo continente (aunque dependiendo del lugar donde se viva, se haga una división al mismo continente en Norteamérica y Suramérica, tal vez por el marcado desarrollo y subdesarrollo que los diferencian), que es su vecindad con los Estados Unidos de América, misma que provoca que la economía de este país no se rezague principalmente provocado por el Tratado de Libre comercio celebrado entre Canadá, México y Estados Unidos; sin embargo, lo anterior no indica que la constante sea que México goce una economía rentable o bien estable.

⁹⁹ Año en que se estableció el Sistema Nacional de coordinación Fiscal.

Como un breve sumario, se relatarán los antecedentes de la situación económica de la región de Latinoamérica para establecer el contexto de sus condiciones.

▶ En América Latina concurren 19 países, con una población cercana a los 600 millones de habitantes¹⁰⁰; los tres países que tiene mayor dimensión y aporte son Argentina, Brasil y México, que contribuyen con cerca del 70% de la generación del PIB de la región; hay países que han desarrollado sus propios marcos de integración (MERCOSUR: Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay y Venezuela, además de Chile y Bolivia como miembros asociados; CAN: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; MCCA: Costa Rica Guatemala, Honduras, El Salvador y Nicaragua); la mayoría de los países son unitarios y el gobierno central recauda la mayor parte de los recursos, con sus respectivos municipios aportando menos del 10%.

▶ La mayoría de los países han privatizado sus empresas productoras de bienes y servicios, las empresas públicas son de gran relevancia en el caso de los países exportadores de recursos naturales como Chile con el cobre, México, Venezuela y Ecuador con el petróleo y Bolivia con el gas. Hay un país con una posición geográfica de la cual saca ventaja, que es Panamá, con sus ingresos de cobro de peaje del Canal, el cual se considera un ingreso no tributario el cual tiene gran significancia.

▶ En los años noventa, la región salió de un estancamiento que se registró durante los diez años anteriores, dicho repunte se logró debido al abandono del modelo tradicional de desarrollo que se centraba principalmente en la promoción de una industrialización de Estado, la sustitución de importaciones y la drástica reducción de la intervención del sector público en la economía, así como la apertura de los mercados a la competencia externa.

¹⁰⁰ De los cuales Brasil y México tiene la población más extensa con 190 millones y 110 millones, respectivamente.

▶ La evolución económica de la región se distinguió por lo siguiente: i) Repunte moderado e inestable de la actividad productiva, impulsado por el sector exportador; ii) cierto avance en la reducción de la pobreza y la indigencia; iii) conformación de prácticas más democráticas de gobierno.

▶ En 2003 cerca de la mitad de la población vivía en condiciones de pobreza y poco menos de una quinta parte en pobreza extrema, además de ser una de las regiones con más índice de desigualdad en el mundo.

▶ Rebeca Grynspan y Juan Carlos Moreno Brid, miembros de la CEPAL, consideran que la carga fiscal y la erosión de las capacidades gubernamentales de acción y regulación de los mercados, aunadas a la escasa inversión, impiden mejorar más rápidamente las condiciones sociales de las mayorías, es más, dan lugar a procesos internos que ahondan las desigualdades y la reproducción sistemática de los círculos de pobreza que debilitan la cohesión social.

▶ A raíz de la crisis internacional de deuda en 1982, por la declaratoria de moratoria de parte de México, el resto de los países latinoamericanos llevaron a cabo una serie de reformas macroeconómicas que redefinieron la estrategia de desarrollo; todos los países de la región aplicaron reformas en su manera de conducción de la política económica a fin de cancelar su pauta tradicional de crecimiento, basados en: i) la intervención del Estado para impulsar la industrialización; y, ii) la protección del mercado interno ante la competencia mundial.

▶ Después, y a partir de ese entonces, las políticas macroeconómicas de Latinoamérica se centraron en tres ejes centrales: 1) La apertura de los mercados locales a la competencia externa a fin de promover la eficiencia e impulsar nuevas actividades exportadoras. Un rasgo de esa apertura ha sido la proliferación de acuerdos de libre comercio por parte de los países latinoamericanos, lo que sustituye la agenda regional

orientada a competir concertadamente en los mercados internacionales por una serie de agendas bilaterales basada en convenios y consideraciones especiales; 2) El achicamiento radical de la intervención estatal directa en la esfera económica, eliminando instrumentos de política, reduciendo su tamaño y recortando los gastos y ámbitos de acción del sector público; y, 3) Insistencia en la estabilidad de precios, traducido en un control o vigilancia de la inflación, como objetivo prioritario de la estrategia de estabilización y crecimiento económico.

► Los países se percataron del surgimiento de severas ineficiencias que se tradujeron en una estructura productiva rígida y poco competitiva, se concluyó que el proteccionismo comercial, las subvenciones y ayudas distorsionaron de manera fundamental los incentivos, obstaculizando la creación de empleos suficientes para absorber la abundante oferta de mano de obra de muy baja instrucción. Mediante dichas reformas, los países latinoamericanos tenían la expectativa de desaparecer las distorsiones creadas y esperaban promover la asignación eficiente de recursos, creando la capacidad de reinsertar de forma dinámica a América Latina en la economía internacional; con la eliminación de subvenciones y ayudas se contemplaba el achicamiento del sector paraestatal lo que conllevaría a la reducción de déficit público y con ello las presiones inflacionarias.

► Los gobiernos que alcanzaron el poder a mediados de los noventa, presentaron estrategias macroeconómicas acordes con dichas perspectivas, basadas en una administración neoliberal, de conformidad con el Consenso de Washington¹⁰¹.

¹⁰¹ Se refiere al conjunto de medidas de política económica de corte neoliberal aplicadas a partir de los años ochenta para hacer frente a la crisis económica de los setenta como salida impuesta por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial a los países del Sur ante el estallido de la crisis de la deuda externa. Todo ello por medio de la condicionalidad macroeconómica vinculada a la financiación concedida por estos organismos. El concepto fue acuñado por John Williamson en 1989, donde enunciaba una serie de medidas de estabilización y ajuste de las economías respecto a las cuales determinadas instituciones con sede en Washington parecían tener un consenso sobre su necesidad. El entonces nuevo ideario apostaba por un paquete conjunto de políticas económicas como: **la lucha contra el déficit público por la vía de reducción del gasto, las reformas para reducir la progresividad impositiva, la privatización** resultados de sus reformas a la hora de alcanzar uno de sus pretendidos objetivos, esto es, estimular la actividad económica. Todo ello además, en un contexto en el que otros países que no han seguido fielmente las propuestas del Consenso de Washington han obtenido mejores resultados económicos, como Corea del Sur o China, entre otros. Dichas críticas, lanzadas desde diversos ámbitos de la academia, agencias de naciones unidas y amplios

► Al fijarse como objetivo el bajar la tasa de inflación, la política fiscal y monetaria se centró en reducir el gasto público y el déficit presupuestal, con ello, en casi toda la región se practicó la desregulación, desincorporación y privatización de empresas públicas; la reducción del gasto público se centralizó al recorte de la inversión y la eliminación de subsidios; se suprimieron los programas directos de fomento industrial así como los créditos subsidiados y la banca de desarrollo perdió presencia en la gran parte de los países de América Latina. Sin embargo, la reducción de gasto público y el déficit presupuestal no se acompañó de la obligación de elevar los ingresos tributarios y no tributarios. No se concretaron los acuerdos políticos necesarios para poner en vigor los nuevos pactos fiscales que ampliaran la capacidad de recaudación tributaria y la eficiencia del gasto público, en consecuencia, la carga tributaria se mantuvo en niveles bajos, aportando recursos fiscales realmente cortos, como se muestra en el siguiente cuadro, que formó parte del trabajo estadístico de la OCDE, en el año 2013.

Cuadro A. Total de recaudación tributaria como porcentaje del PIB¹

	1990	2000	2005	2008	2010	2011	2012	2013
Argentina	12.4	18.0	24.7	25.6	26.7	27.7	29.5	31.2
Barbados	23.0	30.2	31.5	30.6	30.7	32.3	34.0	29.8
Bolivia ²	7.0	14.7	20.1	22.3	20.4	23.8	25.5	27.6
Brasil	28.2	30.1	33.8	33.1	33.2	35.0	35.6	35.7
Chile	17.0	18.8	21.4	17.2	19.5	21.2	21.4	20.2
Colombia	9.0	14.6	18.8	18.6	18.0	18.9	19.6	20.1
Costa Rica	16.1	18.2	22.7	21.2	20.8	21.3	21.2	22.4
Ecuador	7.1	10.1	14.0	14.9	16.3	17.3	18.4	19.3
El Salvador	10.5	12.2	15.1	14.4	14.8	14.9	15.1	15.8
Guatemala	9.0	12.4	12.9	12.2	12.4	12.7	12.8	13.0
Honduras	16.2	15.3	18.9	17.1	17.3	16.9	17.4	18.0
Jamaica	23.0	22.8	25.0	24.8	25.0	24.5	24.5	25.0
México ^{3,4}	15.5	16.5	20.7	17.2	18.5	19.5	19.6	19.7
Nicaragua	-	13.0	16.8	16.9	17.6	18.6	19.2	19.2
Panamá	14.7	16.7	16.9	17.4	18.1	18.1	18.7	18.9
Paraguay ^{5,6}	5.4	14.5	14.6	16.1	16.5	16.8	17.7	18.4
Perú	12.3	14.5	19.0	17.0	18.0	18.5	18.8	18.3
República Dominicana	8.3	12.4	15.0	13.1	12.8	12.9	13.5	14.0
Uruguay ⁶	19.6	21.6	25.1	26.8	27.0	26.8	27.4	27.1
Venezuela ⁷	18.7	13.6	14.1	14.1	11.4	13.1	13.9	14.2
Promedio no ponderado:								
ALC (20) ⁸	14.4	17.0	20.1	19.5	19.8	20.5	21.2	21.3
OCDE (34) ⁹	32.2	34.3	33.6	32.7	32.8	33.3	33.7	34.1

1. Las cifras excluyen los ingresos de gobiernos locales en Argentina (pero incluye ingresos de las provincias), Barbados, Bolivia, Costa Rica (hasta 1997), República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Honduras, Jamaica, Nicaragua, Panamá (hasta 1998), Paraguay (hasta 2004 y 2013), Perú (hasta 2004), Uruguay (2013) y Venezuela dado que los datos no están disponibles.

2. Datos estimados desde el 2011 hasta el 2013 (Bolivia y Venezuela) y 2013 (Uruguay y Paraguay).

3. En los datos de CEPAL y CIAT, los derechos sobre la producción de hidrocarburos son tratados como ingresos no tributarios.

4. La data estimada incluye ingresos esperados a nivel estatal y local para el 2012.

5. CEPAL no incluye como ingresos tributarios las contribuciones a cajas de jubilaciones y pensiones de ciertos sectores como el ferroviario, el bancario y el de la Administración Nacional de la Electricidad (ANDE).

6. Representa un grupo de 20 países de América Latina y el Caribe. Chile y México son también parte del grupo OCDE (34).

7. Representa el promedio no ponderado para los países miembros de la OCDE.

sectores de la sociedad civil en los países afectados, llevaron desde mediados de los noventa a una amplia demanda de superar la fase anterior y caminar hacia el que se vino a denominar el post-Consenso de Washington. **de empresas públicas, la liberalización del comercio y de los mercados de capitales a nivel internacional, la minimización de las condiciones a la entrada de inversión extranjera directa y la desregulación de los mercados laborales internos, entre otras.**

▶ El crecimiento de la inversión en Latinoamérica es muy bajo para producir un desarrollo que permita resolver los problemas de la región en materia de empleo y bienestar.

▶ Grynspan y Moreno Brid deliberan que las economías de América Latina modificaron de manera radical su estrategia de crecimiento y desarrollo, sin reinsertarse en una senda de expansión elevada y sostenida; indican que el impulso al desarrollo económico que urge a la región hace necesario sofisticar más a los procesos de manufactura, ampliar su capacidad de generación de valor agregado, más allá de un simple actividad maquiladora para promover una economía a gran escala; asimismo, señalan que es necesario optar por sistemas de descentralización que avalen la disponibilidad de recursos presupuestarios, humanos e institucionales con una capacidad real de planeación, gestión y evaluación de proyectos, es decir, que la asignación de recursos se realice de una manera institucional, de forma eficaz, efectiva y transparente.

En materia del Impuesto Sobre la Renta:

▶ Durante el periodo 2002 – 2005, se registró un importante aumento de los ingresos fiscales, situación que se debió al crecimiento económico de la región, provocado más que nada por el alza de los precios del petróleo, minerales y otros productos; lo anterior generó superávits que los gobiernos, en su mayoría, utilizaron para el pago de la deuda pública.

▶ Desde entonces, los gobiernos latinoamericanos han sostenido que es insuficiente dicho aumento tributario, por lo que el aumento a las cargas impositivas se convirtió en prioridad así como el fortalecimiento de la administración tributaria; como es bastante conocido, el aumento de las tasas impositivas podría provocar efectos dañinos en las economías de la región: como la pérdida de competitividad fiscal a nivel global o el

desplazamiento de capitales hacia otros países que ofrecen mayores incentivos fiscales. Como dato se maneja que la competencia impositiva, en promedio, se ha reducido en un 20%, por lo que la tendencia de las tasas impositivas es en sentido decreciente.

Impuesto De La Renta En América Latina		
Datos al 30 de junio de 2005		
Pais	Tasa de Impuesto a las personas	Tasa de Impuesto a las empresas
Argentina	35	35
Barbados	37.5	30
Belice	25	25
Bolivia	13	25
Brasil	27.5	25
Chile	40	17
Colombia	38.5	38.5
Costa Rica	25	30
Cuba	50	35
Ecuador	25	25
El Salvador	25	25
Guatemala	31	31
Haiti	30	35
Honduras	25	30
Jamaica	25	33.3
México	30	30
Nicaragua	30	30
Panamá	30	30
Paraguay	0	30
Perú	30	30
Trinidad & Tobago	30	30
Uruguay	0	30
Venezuela	34	34

En el cuadro superior¹⁰² se muestra la tendencia de las tasas impositivas en Latinoamérica, para el año 2005, asimismo se observa que el promedio de las tasa para las personas físicas y para las empresas oscilaba entre el 25% y el 35%, en promedio.

Aunado a lo anterior, y sin menoscabo del análisis cuantitativo de las tasas impositivas que del Impuesto Sobre la Renta se llegasen a realizar, existen otros factores

¹⁰² Fundación Heritage.

que revelan las fuertes deficiencias de los sistemas tributarios de la región¹⁰³, mismos que se explicarán a continuación:

A) Gran variedad de tributos: Se ha explicado anteriormente la problemática de México con relación a la asignación de competencias tributarias, la concurrencia fiscal y el “abandono” a las entidades federativas y municipios, además de la creciente dependencia financiera que éstos viven; al menos, en éste país, dicha problemática ha generado que se generen más y más gravámenes de diversa índole (en los tres niveles de gobierno) provocando confusión y descontento entre los gobernados. En el resto de la región de Latinoamérica no es la excepción, se tienen a los impuestos sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuestos aduaneros, a la importación y exportación, impuestos estatales, provinciales y municipales, lo que genera que en el resto de los países de América se generen múltiples interacciones con diferentes dependencias y aumentan los costos, tanto para la administración pública como para el contribuyente.

B) Sistemas cargados de excepciones y privilegios que reducen la base tributaria y fomentan la corrupción: Un sistema tributario que permite las excepciones, está sujeto al cabildeo y a las acciones de grupos de presión que buscan obtener beneficios fiscales, lo que genera una injusticia para el resto de la población. Los investigadores Alex Montero y José Fernández explican que un grupo económico siempre argumentará sobre causas de interés social, alicientes económicos a las empresas incipientes y redistribución de ingresos, mientras otros solo lo harán para introducir justificaciones de exenciones, deducciones, privilegios e incluso subsidios directos. Se habla de sistemas donde poco opera la justicia, la transparencia es escasa y la eficacia es casi inexistente. La abundancia de excepciones recarga los montos fiscales sobre otros grupos que no son beneficiados con éstas, al hacer el “cabildeo” que otros grupos menos favorecidos no podrían realizar porque simplemente no

¹⁰³ Información extraída del trabajo realizado por Alex Montero y José Joaquín Fernández: La Revolución del FLAT TAX: Una propuesta para América Latina, del Instituto Libertad.

tienen los recursos para operar de esa manera, recursos que los grupos de presión utilizan para contratar especialistas fiscales para detectar las lagunas de la ley para su beneficio.

C) Complejidad de los requisitos que elevan los costos tributarios: La lista de los requisitos complementarios para una correcta declaración de impuestos crea una necesidad de los contribuyentes en buscar asesoría para el complejo sistema regulatorio fiscal en cualquiera de los países de Latinoamérica. Esta asesoría está enfocada siempre en cumplir con la normativa de la materia fiscal, incluso al margen de la ley para conseguir pagar menos de lo que realmente es. El complejo sistema es costoso en sí, cada vez son más los profesionales que invierten acrecentadamente más tiempo para cumplir y requisitar debidamente los formularios y tramites tributarios, lo mismo sucede en el otro lado de la moneda, con el creciente y costoso precio de los sistemas tributarios, el aumento de la burocracia y la asignación de presupuestos para tales efectos.

D) Creciente sector informal que reduce la base tributaria: Derivado de lo anteriormente relatado, dada la amplia cantidad de impuestos que se tienen que pagar a nivel federal, estatal o municipal, elevadas tasas tributarias con diferentes rangos y la complejidad del sistema en sí, las diversas constituciones empresariales, unipersonales o en forma de sociedades mercantiles, han buscado mecanismos de supervivencia para, entre otras cosas, evitar el pago de impuestos al trasladarse al ámbito informal o de economía sumergida, hay incluso sectores que no entran al sistema en absoluto y se mantienen al margen de “existir” como una unidad de producción de bienes y servicios, sin aportar nada a la economía nacional. La respuesta de los gobiernos latinoamericanos ha sido el fortalecimiento de las administraciones tributarias con la contratación masiva de empleados, misma que genera un costo para las administraciones en general, asimismo se llevan a cabo prácticas represivas o abusivas por parte de los mismos.

E) Impacto Negativo sobre el crecimiento económico: La asignación a los sistemas tributarios de recursos para el llamado fortalecimiento de sus prácticas de captación de

contribuyentes relegados a la economía sumergida no genera más que distorsiones en perjuicio de la economía nacional. Existe una regla común para este tipo de conflictos, a mayor es el gasto gubernamental, se disminuyen los recursos para el sector privado.

Como punto terminante a este tema, se debe mencionar que en la región latinoamericana son tres los países, principalmente, que han estudiado la posibilidad de implementar un impuesto a tasa uniforme los cuales son Costa Rica, Colombia y Chile, sin que en ninguno de estos países se haya aprobado tal gravamen por parte de sus respectivos congresos; en todos ellos se concluyó que el sistema fiscal debía buscar simplificación y equidad entre los contribuyentes así como buscar la ampliación de la base gravable, no se advertía viable hacer una reforma fiscal tan radical como para la implementación de dicho impuesto; sin embargo, sí concluyeron que el impuesto sobre la renta necesitaba de ajustes necesarios para aumentar la recaudación, eliminar las distorsiones causadas por la falta de equidad, la evasión y elusión fiscal, elevar la equidad del sistema y en materia macroeconómica se debería aumentar la eficiencia de la efectiva asignación de recursos. Además, se debe agregar, que no todos los países son iguales, la cultura cívica y jurídica difiere de nación a nación, y cada uno tiene sus particularidades, subjetivas y objetivas, entre las que podemos encontrar en las primeras: la conciencia de la obligación que se tiene como ciudadano de contribuir al gasto público, la corrupción, el grado de conocimiento del sistema fiscal en que se tributa y el mismo grado de aportación al fisco; y las segundas: el sistema jurídico en particular de un Estado, proteccionismo por parte de éste, la complejidad de la norma tributaria, el grado de cumplimiento por parte del contribuyente, así como la diversidad de tributos.

4. CONFORMACIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL.

En una especie de breve observación, se considerarán los elementos de la política fiscal, mismos que han llevado a los sistemas tributarios actuales a ser configurados como lo son actualmente, ineficientes o no; todos los sistemas tributarios del mundo son perfectibles,

sin embargo existen factores que van más allá de la configuración de los presupuestos de un Estado que merman la eficacia del mismo, incluso algunos consideran que previo a que una persona determinada o grupo político determinado tomen posesión del poder, en cualquier ámbito de acción del Estado, ya están predeterminados a seguir ciertas conductas o tendencias a favor de ciertos sectores, ya sea por la coerción, mandato o imposición de los llamados grupos de presión, así como el cobro de favores políticos, promesas de campaña, o por el simple de hecho de solamente luchar por el bien propio antes del interés de la colectividad.

Para tener un panorama de lo que es la política fiscal, se puede decir que ésta es una rama de la política económica¹⁰⁴ que establece los Presupuestos del Estado como variable de control para asegurar y mantener la estabilidad económica y evitar situaciones de inflación o desempleo. Asimismo, los gobiernos la utilizan para promover un crecimiento fuerte y sostenible y reducir la pobreza, cada país establece determinadas políticas para lograr sus metas y planes estratégicos, para ello requiere de un plan económico para posicionarse en el mercado internacional (Navarrete; 2012, Pág. 10).

Además, la política económica no es una disciplina exclusiva dentro del campo de acción de las ciencias económico - administrativas, pues bien puede enlazarse dentro del campo de las ciencias sociales, como lo muestra el siguiente esquema. (Navarrete; 2012, Pág. 16)



¹⁰⁴ Entendida la política económica como: “el conjunto de instrumentos, procedimientos y medidas que se aplican en un sistema político para controlar el crecimiento económico”. (Nadal; 2002, Pág. 168).

El mismo autor refiere que existe una relación natural entre la economía, la administración pública, la ciencia política y el enfoque de las políticas públicas, sin que esta relación sea excluyente pues existen enlaces secundarios, como por ejemplo la materia contable o las materias financieras, el derecho, el derecho político, la psicología política, la historia política y la antropología política.

En relación con el mismo autor, éste considera que la primer ciencia con la que se debe de relacionar es con la economía¹⁰⁵, pues la optimización de los recursos se refleja a través de dos principios básicos en la administración pública: La Ley de Ingresos y el presupuesto de egresos.

- **Ley de Ingresos:** Es el instrumento político legislativo que permite al gobierno determinar cuánto ingreso tendrá para el siguiente ejercicio fiscal, mediante esta ley, el gobierno calcula un total de capital que se estima se puede percibir como concepto de pagos y de recaudación de impuestos. Esta ley es de suma importancia para ponderar si el gobierno estará o no en posibilidades de realizar acciones y programas.
- **Presupuesto de egresos:** Es el instrumento que permite al gobierno establecer pautas de cómo es que se va a gastar en todos los niveles de gobierno, una vez que se haya aprobado la Ley de Ingresos. Permite a los funcionarios conocer con cuánto contarán y tendrán disponible para ofrecer programas, subsidios y otros gastos.

En general, la economía y la política son muy estrechas en sus interacciones, pues son en base a estas, que se estabilizan las finanzas públicas de un Estado.

¹⁰⁵ *“La razón de ser de la economía es la administración de los recursos escasos, por lo tanto, la prioridad es la implementación de estrategias para optimizar los pocos recursos”.* Luis F. Aguilar Villanueva.

Luego, una vez que se tiene a la Ley que establece los ingresos estimados que recibirá el gobierno y el presupuesto determinado de un año fiscal, es decir, las pautas para que el gobierno gaste de determinada manera, es preciso enunciar que la otra ciencia con la que tiene íntima relación la política económica es con la administración pública, es decir cómo se ejercerá ese gasto y en qué rubros, que dependiendo de la tendencia o de la administración en turno puede tener dos enfoques: el neoliberal¹⁰⁶ o del estado benefactor.

En el primero, se busca que la administración pública sea menos “gruesa”, es decir, que la estructura político burocrática sea mínima y tienda al adelgazamiento del Estado, se busca la reducción de los empleados que hagan más tareas con los mismo sueldos, pues mientras más grande sea la estructura del mismo, más costoso será mantenerla. Por el contrario, el estado benefactor¹⁰⁷, busca la ampliación del Estado que cuente con una gran

¹⁰⁶ El inicio del estado neoliberal en México comenzó a darse a principios de la gestión del presidente Miguel de la Madrid (1982 – 1988), con la puesta en marcha del Programa Inmediato de Reorganización Económica que incluía políticas de ajustes macroeconómicos y reformas de tipo estructural; entre las primeras se encontraban la apertura comercial, la austeridad en el gasto público, una prudente gestión monetaria, la estabilidad financiera, el control de inflación y el pago de la deuda; entre las segundas se articulaban tres ejes prioritarios: la reforma del sistema fiscal para el incremento del ingreso, la desreglamentación interna, que incluía la eliminación del control de precios, de las subvenciones y de cierta rigidez en el mercado laboral, la desreglamentación externa que también incluía una apertura hacia el exterior mediante la reducción de los derechos aduanales y el abandono del régimen de licencias de exportación, así como el arribo de inversiones extranjeras. Esto provocó la crítica de analistas en el sentido de que la reducción del gasto público provocó graves déficits en infraestructura, educación y salud, el control oficial de los salarios y los precios contrajo el mercado interno, aunado a que no existía la diversidad de créditos que existen hoy en día, por lo tanto los mismo resultaban muy elevados y costosos; los altos gravámenes impidieron la modernización industrial de la pequeña y mediana industria.

Argumentaron que el modelo neoliberal estaba “demasiado abierto” al exterior, pues se pasó de una economía cerrada y hermética a una de las cinco economías más abiertas del mundo; no se dio espacio a la transición, no se tomaron medidas para la protección de la industria interna ni se elaboró un plan de desarrollo industrial. Asimismo, el modelo ha favorecido a una aguda concentración del ingreso y un empobrecimiento de las mayorías. (Revueltas: Pág. 222, México)

¹⁰⁷ *Etat-Providence* en francés, *welfare state* en inglés, *wohlfahrstaat* ó *sozialstatt* en alemán. El estado benefactor es mucho más complejo que el estado protector pues sus funciones no son solo las de proteger los logros (de la vida o la propiedad) sino también apunta a acciones positivas como la distribución de la

cantidad de instituciones públicas de apoyo, así como subsidios y subvenciones de todo tipo, teniendo como el ideal al “Estado de Bienestar”, en este tipo de enfoque el Estado asume la tarea y obligación de mantener el control de áreas estratégicas.

Otra disciplina con la que la política económica tiene relación es con la ciencia política, pues ésta ofrece al gobierno un análisis del contexto para la previsión de las consecuencias de las acciones gubernamentales y para ello se vale de dos herramientas fundamentales para tal fin: la política comparada y el análisis de coyuntura.

- **Política comparada:** Permite a los funcionarios identificar las causas, implicaciones en el presente y las proyecciones de los instrumentos que el gobierno intenta o ha intentado aplicar para el manejo de los recursos. (Mair; 2001, Pag. 45).

- **Análisis de coyuntura:** Auxilia al funcionario a comprender el clima político, es decir, el contexto social del momento. Con ésta el analista de la política económica identifica cómo afectan de manera inmediata a la población, las acciones del gobierno. (Navarrete; 2012, Pág. 19).

En un panorama general, es crucial la elaboración de escenarios políticos, de la aceptación de los instrumentos y políticas que el gobierno implementa.

Para finalizar el punto, pero no menos importante, se analiza la relación de la economía, la política económica y el derecho, quienes están angostamente interrelacionados en la realidad social, principalmente en el desarrollo de las actividades económicas cotidianas; en primer lugar, siguiendo la idea del argumento de Emilio Sánchez Pintado, que denota que es en el ámbito académico y docente donde se nota visiblemente la separación

riqueza, reglamentar las relaciones sociales y tomar a su cargo ciertos servicios colectivos. (Revueltas: Pág. 216, México)

entra ambas ciencias, expresa que el formalismo predominante tanto en los estudios de derecho como en los de economía favorece la tendencia a esta separación. Los estudios del derecho se enfocan desde una perspectiva jurídico – formal de raíz kelseniana¹⁰⁸, y los estudios de economía se enfocan en una perspectiva utilitarista o conductivista, que toma en cuenta la optimización del beneficio de las preferencias individuales. (Sánchez; 2004, Pág. 120). Francesco Carnelutti consideraba que la función del derecho es precisamente la de someter a la economía a la ética, la cual en su sistema se integra en el derecho natural, mientras que el derecho positivo se entiende como un mínimo ético.

A continuación se expresan posiciones de diversos autores y corrientes respecto del derecho y la economía:

- James M. Buchanan: “...*el mercado no es independiente de las características del orden político e institucional y que requiere de un orden legal que funcione...*”.
- Rafael Termes ha subrayado la dependencia del resultado del proceso de asignación de recursos, desde el punto de vista ético, de la configuración por las leyes y las normas del marco político – jurisdiccional.
- George Soros reconoce la importancia de que las autoridades formulen adecuadamente las reglas que los rigen (haciendo referencia a los mercados financieros); se distancia de los fundamentalistas del mercado, quienes consideran que toda limitación a la competencia interfiere con el mecanismo del mercado.
- La Escuela de Análisis Económico del Derecho¹⁰⁹, trata de explicar el mayor número posible de fenómenos legales mediante la economía, sus exponentes

¹⁰⁸ Que concibe al derecho como un conjunto de normas las cuales constituyen un ordenamiento jurídico e implican un orden de la conducta humana. (Kelsen; 1979, Pág. 3).

¹⁰⁹ Aplicación de teorías y métodos de la economía al sistema legal, se basa en tres ejes: maximización-mercado-eficiencia bajo un enfoque costo- beneficio social buscando maximizar o hacer más eficientes los

afirman que muchas áreas jurídicas “*tienen el sello del razonamiento económico*”, pues tienen una lógica económica implícita, por lo que se comprenden mejor como motivos fuertes y suficientes para iniciar y promover la eficiente asignación de recursos. (Sánchez; 2004, Pág. 122 - 123).

- La Teoría de la Eficiencia del Derecho común, postula una meta económica específica para cada conjunto de normas e instituciones legales. Su postulado es que el *common law* se explica como un sistema para maximizar la riqueza de la sociedad, como ocurre con el derecho estatutario o constitucional.

Sánchez Pintado establece que existe una disputa, por así decirlo, entre los intereses de los negocios y las exigencias legales que los fundamentan, pues son los hombres de negocios que consideran a estas últimas como un obstáculo para el buen fin de las actividades comerciales. Asimismo, se considera a los abogados como los “dealbreakers”¹¹⁰ por excelencia, pues impiden o deshacen negocios o acuerdos comerciales que a ambas partes benefician, además existe la normatividad periférica como la de la aplicación de las normas de protección de usuarios y consumidores o las que regulan las condiciones generales de contratación.

Los siguientes siete puntos refuerzan la postura de los empresarios en relación a la llamada oposición entre los negocios y el derecho:

“1) El derecho va siempre por detrás de la realidad y actúa como freno y factor retardatorio. Cuando el intervalo de la realidad social y económica y la normal llegan a ser excesivo, se crean situaciones de “alegalidad” en los negocios.

recursos en mundo de escasez de bienes y servicios. El análisis de costo-beneficio no implica únicamente el aspecto económico, sino los motores de la conducta humana: como bienestar y malestar. Por último, analiza la norma, pero no en abstracto, sino en base a una consecuencia social.

¹¹⁰ Estropea negocios.

2) *Las normas de intervención de las administraciones públicas – central, autonómica y local, son excesivas y en muchos casos no obedecen a fines de interés general de la economía o de regulación de una actividad, sino a pactos políticos a corto plazo o a intereses coyunturales.*

3) *El cambio social, el rápido desarrollo, el acelerado avance tecnológico y la globalización de las finanzas y del comercio hacen que muchas de las normas de intervención hayan dejado de ser útiles y resulten inadecuadas para regular las nuevas formas de hacer negocios.*

4) *Hay normas que nacen ya obsoletas, ya sea por haber cambiado radicalmente o haber, incluso, desaparecido elementos esenciales de los supuestos de hecho que se integran en ellas, resultando en consecuencia inaplicables.*

5) *La multiplicidad y la complejidad normativas suponen un coste de gestión empresarial para el cumplimiento de las obligaciones legales que grava los costes empresariales y, lo que es peor, entorpece la gestión de la empresa, sumergiéndola en un verdadero laberinto, en el que el empresario siempre acaba perdiéndose.*

6) *El formalismo predominante en muchas áreas del ordenamiento jurídico es contrario a la rapidez y a la flexibilidad, en definitiva, a la competitividad que exige la economía de mercado globalizada. El formalismo es contrario al management de las empresas globales y altamente tecnificadas.*

7) *La tardanza en la resolución de los expedientes administrativos y la lentitud en la tramitación y resolución de los pleitos y de los recursos jurisdiccionales, resulta cada vez más incompatible con el ritmo acelerado de los negocios y con la agilidad que exige su gestión. Este retraso puede hacer que la tutela judicial resulte nada operativa para el mundo de los negocios.” (Sánchez; 2004, Pág. 125 - 126).*

Básicamente, lo que se plantea con lo anterior es que con la incertidumbre generada por un cierto sistema jurídico, es que los hombres de negocios, a través de sus unidades de producción de bienes y servicios, no disponen de un margen de manejabilidad y previsibilidad para sus negocios, misma incertidumbre que se puede convertir en una inseguridad jurídica, si se tiene la percepción de que es imposible o muy difícil predecir las consecuencias jurídicas de los actos. Asimismo, se trata de ajustar las conducta de los

agentes económicos a las condiciones que establece el sistema jurídico y no a las condiciones que establece el mercado en general, por ende, la dinámica no es apropiada para incentivar un desarrollo, al contrario, se considera que el régimen jurídico sí puede resultar en un freno u obstáculo para el incremento en la actividad económica.

Por otro lado, y siguiendo la dilucidación de la política económica, existen dos herramientas principales que utilizan los gobiernos para conseguir estos fines mencionados (asegurar y mantener la estabilidad económica y evitar situaciones de inflación o desempleo): la política monetaria y la política fiscal. Los bancos centrales dirigen la primera indirectamente al influir en la oferta monetaria mediante ajustes de las tasas de interés, los encajes bancarios y la venta de títulos públicos y divisas; los gobiernos influyen en la segunda de manera directa al ir modificando el nivel y los tipos de impuestos, la medida y la composición del gasto, y el grado y la forma de endeudamiento. Como breve acotación se expresa que los presupuestos del Estado constan de:

- I. **El gasto público:** comprende tanto el dinero empleado por el Gobierno para suministrar bienes y servicios a los ciudadanos, como las transferencias de dinero a algunas personas que el Gobierno realiza sin recibir ningún servicio a cambio; y,
- II. **Los ingresos públicos:** en forma de impuestos, tasas, ingresos patrimoniales (de empresas públicas) y endeudamiento.

De la misma forma, existen dos tipos de política fiscal:

I. **Política fiscal expansiva:** Genera un déficit en los Presupuestos de Estado (es decir, una situación en que el gasto público es superior a los ingresos fiscales) que se financian mediante la emisión de deuda pública. Los mecanismos a usar son: 1) aumentar el gasto público, para aumentar la producción y reducir el paro, o 2) aumentar el gasto privado, bajando los impuestos para aumentar la renta disponible de los agentes económicos privados, lo que provocará un mayor consumo de las personas y una mayor inversión de las

empresas. Se denomina 'expansiva' porque se ejecuta para estimular el crecimiento económico y crear empleo.

II. **Política fiscal restrictiva:** Genera un superávit en los Presupuestos del Estado (es decir, una situación en que el gasto público es inferior a los ingresos fiscales). Los mecanismos son los contrarios que en la expansiva: 1) reducir el gasto público, para bajar la demanda y por tanto la producción, o 2) reducir el gasto privado, subiendo los impuestos para que los ciudadanos tengan una renta menor, disminuyan su consumo y, con ello, la demanda económica. Se ejecuta cuando la economía conoce un período de excesiva expansión y tiene necesidad de frenarse para evitar el aumento de los precios (inflación). (Dornbusch, Fischer; 1995, Pág. 152).

Obviamente, se debe tener un control entre ambas para que el equilibrio permee a un sistema económico determinado, pero como se ha venido argumentando, eso mucho depende de la alternancia política, así como a las negociaciones que haya entre los distintos agentes económicos participantes de una colectividad, como en los grupos políticos dentro de los congresos e incluso entre las negociaciones que haya entre los poderes del Estado; asimismo, los países estarán bajo el escrutinio de organizaciones internacionales tales como el Fondo Monetario Internacional o la Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico.

Los llamados individuos conservadores prefieren las políticas monetarias a las fiscales pues éstas **No** requieren la intervención directa del Estado en el mercado; suprime el manejo directo de los gastos y los impuestos; se considera una fórmula para reducir el papel del Gobierno.

Ahora bien, volviendo al tema de los factores (más bien factores subjetivos) que disminuyen la eficacia de la implementación de reformas fiscales que buscan la mejora de

las economías nacionales, se tiene que abordar la llamada “Teoría de la Elección Pública”¹¹¹, misma que le valió el premio Nobel en 1986 a James M. Buchanan, misma que trata de ligar la economía con la política a través del ejercicio de las funciones del Estado (entendido como una suma de voluntades individuales, para saber cuáles son los factores que determinan las políticas que elige en estado de entre las diferentes que se le presentan).

Este autor ha iluminado un poco el camino respecto del funcionamiento real de las políticas públicas, sostiene que el comportamiento de los burócratas y políticos es maximizador de los presupuestos del Estado, principalmente porque buscan beneficiar sus propios intereses, además estudia las elecciones fuera del mercado como un proceso social que involucra a los individuos independientemente de su voluntad para tomar decisiones colectivas y públicas. Buchanan descubrió que era posible la aplicación y la extensión de la teoría económica a las elecciones políticas y gubernamentales, hallando que es posible extender dicha teoría a las decisiones de los ciudadanos para el efecto de hacer posible la elección entre las diversas opciones existentes en el mercado político. Es decir, la premisa imperante que se puede extraer de lo anterior es: “Las decisiones políticas no le cuestan al Estado como tal, sino a todos los que se encuentran bajo el dominio de dicho Estado.”

La elección pública aplica las teorías y métodos de la economía al análisis de la conducta política, revolucionó el estudio de los procesos de decisión democrática. Buchanan sostenía que “public choice”: “*es la política sin la novela romántica*”, el pensamiento ilusorio presume que los participantes en la esfera política aspiran a promover el bien común, según el punto de vista del interés público, los funcionarios son retratados como servidores públicos benevolentes que lealmente llevan adelante el deseo del pueblo. Esta teoría presupone, como el modelo económico de conducta racional sobre la que descansa, que la gente está guiada por sus propios intereses y las motivaciones de la gente dentro del proceso político

¹¹¹ Comprende dos ramas, la elección pública positiva que estudia las decisiones colectivas o públicas de los agentes políticos, y la economía política constitucional, que pretende desarrollar un marco institucional que aminore el poder político frente a la sociedad civil.

no son distintas que las de la misma gente; asimismo, esta hipótesis se dice que es economía aplicada a un mercado con derechos de propiedad peculiares, como en mercados ordinarios donde los individuos persiguen racionalmente sus objetivos separadamente.

De acuerdo a Buchanan, hay dos puntos que emergen de los procesos de elección colectiva:

“1) El individuo se transforma en la unidad fundamental de análisis...no son los grupos que eligen, sino los individuos...public choice rechaza construir unidades de toma de decisiones orgánicas, como el pueblo, la comunidad o la sociedad.”

“2) Los procesos público y privado difieren entre sí, no porque las motivaciones de los actores sean distintas, sino porque hay severas diferencias en los incentivos y restricciones que canalizan la prosecución del interés egoísta en ambos contextos...”

CAPITULO IV

CONCLUSIONES



CAPITULO IV. CONCLUSIONES

Como último escalafón de la presente investigación se presentan las principales conclusiones a las que se arribaron después de abordar el aspecto teórico de las precisiones vertidas en el contenido de la misma.

1. Inicialmente, se conocieron las características y antecedentes de los impuestos a tasa única o uniforme aplicados en el mundo. Se precisó que la literatura existente respecto al tema es muy escasa pues la mayoría de las investigaciones caen en el plano teórico y muy poco en el empírico, además de que no existe una definición formal de lo que es un impuesto a tasa única o uniforme (mejor conocido como “flat tax”), se concluyó que la uniformidad en la tasa es la regla general en este tipo de tributos, relacionados principalmente con el ingreso de las personas físicas y colectivas, con la excepción de que algunas propuestas se centran en gravar el consumo, a una tasa uniforme.

2. Por lo que respecta a las propuestas detalladas, se puede culminar con lo siguiente:

A) **Hall - Rabushka**: Fue un planteamiento realizado a principios de los años ochenta, mismo que propone gravar **los sueldos, salarios y beneficios de las actividades económicas empresariales** bajo un mismo tipo impositivo, introduciendo un rasgo de progresividad con el establecimiento de un ingreso mínimo exento; su funcionamiento es el de un impuesto general sobre el consumo que permite la deducción inmediata de inversiones y puede ser clasificado como el impuesto al valor agregado; el supuesto maneja una tasa impositiva marginal de 19%, que reemplazaría al Impuesto Sobre la Renta (en EEUU). Los contribuyentes cuya base imponible no supera el mínimo exento no pagarían impuesto alguno. Las pensiones que las empresas paguen a sus trabajadores no se gravan hasta que el trabajador efectivamente perciba dicha pensión. Las deducciones desaparecen, principalmente los intereses hipotecarios derivados de la adquisición de vivienda,

donaciones, impuesto sobre las ganancias de capital y el gravamen sobre los rendimientos de capital mobiliario.

B) **Anthony B. Atkinson**, centraliza su propuesta en la **redistribución del ingreso**, tiene como **propósito fundamental erradicar la pobreza, disminuir la exclusión social y la redistribución de la riqueza**; se conoció que está relacionada íntimamente con el Impuesto negativo Sobre la Renta, relatada por Milton Friedman en 1962, implica que cada persona obtenga del Estado una cantidad considerable de capital pecuniario para poder ejercer plenamente su ciudadanía y en caso de que no se participe en la economía en forma activa sería un empuje al flujo de capitales pues los individuos ser convertirían en potenciales consumidores. Particularmente, en el apartado de financiación de la propuesta, se ha manejado que podrían elevarse los tipos marginales del impuesto sobre la renta lo cual puede ser un fuerte desincentivador de la creación de empleos e inversiones.

C) **Laurence Jacob Kotlikoff** y su **Impuesto Lineal Sobre el Consumo**, centra su propuesta **en gravar a todos los consumidores (potenciales contribuyentes)** al adquirir algún bien o al contratar algún servicio a una tasa del 17%; este impuesto permite a los individuos ahorrar sus ingresos y al mismo tiempo, directamente, distinguir entre los individuos de efectivamente quién gasta más, por ende, quien consume más deberá pagar más, aunado a la simplificación del sistema, la propuesta ofrece mayor comprensión por parte del contribuyente. Las desventajas de la propuesta son las siguientes: a) La inflación tendría que ser tomada en cuenta, pues podría existir un incremento generalizado en los precios de los bienes y servicios; b) A veces es difícil distinguir si se está ante una venta en fase minorista, puede ser que de entre las transmisiones de los negocios, éstas queden gravadas y se dé un efecto de piramidación; c) El impuesto, sobre las ventas minoristas, podría tildarse de inequitativo, como el resto de los gravámenes al consumo, pues éste es una función decreciente de la renta, así que podría calificarse como progresivo; d) El cambio de un sistema generaría una fuerte redistribución intergeneracional en perjuicio de las

personas mayores; y, e) La implantación de este sistema pondría en tela de juicio los objetivos de simplificación y mejora administrativa.

D) El **Impuesto de Pago Automático Sobre las Transacciones** de **Edgar L. Feige**, propone reemplazar completamente al sistema tributario americano, en el apartado de Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Sociedades, Impuesto Sobre Ventas, acciones, ganancias de capital, aranceles aduaneros, donaciones y las propiedades inmobiliarias. Las premisas de la propuesta son: a) Gravar cualquier tipo de transacción real y financiera, mediante un tipo único impositivo *ad valorem*; b) Es contribuido por cada uno de los miembros que forman parte de la transacción; c) Al gravar cualquier tipo de operación o transacción se logra ampliar considerablemente la base imponible; d) Se reemplaza toda la opacidad y la complejidad del sistema actual con entendimiento y transparencia. Las desventajas que podría acarrear serían: a) Su introducción desincentivaría el volumen de transmisiones o transacciones; b) Incluyendo la posible pérdida de liquidez en los mercados financieros, se está ante el posible efecto negativo o el impacto que podría tener el mercado de divisas; c) Al no ser parte de los sistemas impositivos tradicionales, su posible aplicación requiere de un estudio mucho más profundo (al igual que las demás propuestas referidas anteriormente); d) Se tendría un fuerte impacto en la economía del trueque; e) Se propiciaría el surgimiento o incremento de comportamientos oportunistas, en relación con los pequeños países con servicios financieros muy desarrollados con tendencia a convertirse en paraísos fiscales, otorgando o encubriendo las operaciones que se lleven a cabo en un lugar diferente al que deban pagar o sufragar el impuesto.

E) El **Impuesto Lineal Sobre la Renta Español**, de **Enrique Fuentes Quintana y José Manuel González Páramo**, centraliza el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas y su característica principal es la utilización de un único tipo impositivo que grava absolutamente todas las rentas; su postulado es simple: Todas las rentas y ganancias del capital se integran en una sola base imponible y se gravan de una sola manera, propone eliminar toda clase de deducciones, exceptuando las deducciones que por carácter familiar o

personal se pudieran presentar. Los autores plantearon el impacto que en la equidad horizontal y vertical pudiera provocar este impuesto. Las ventajas que conlleva el gravamen son: a) La reducción de los tipos marginales más elevados provocaría la disminución de las prácticas elusivas y evasivas del pago de contribuciones; b) Facilitaría el cumplimiento oportuno y voluntario de los contribuyentes, así como una adecuada gestión por parte de la autoridad fiscalizadora; c) La adopción de este sistema admite la adecuada administración de una serie de retenciones, así que al igual que Hall – Rabushka y Atkinson, consideran que la mayoría de los ingresos, no importando su origen, quedarían gravados directamente en la fuente; d) Las rentas obtenidas de manera irregular, en algún periodo o ejercicio fiscal en específico, no tendrían un tratamiento especial, a diferencia de lo que sucedería ante la aparición de varios tipos impositivos en una estructura tarifaria.

3. Cada una de las propuestas detalladas tienen una finalidad en común: **la simplificación de los sistemas tributarios tradicionales a través de la sencillez que acarrearía la aplicación de un impuesto a tasa uniforme**; un gravamen diseñado de tal manera redistribuiría las cargas tributarias de una manera más homogénea, justa y equitativa, en el plano de la equidad horizontal, sin embargo, la equidad vertical puede sufrir impacto de no tomarse en cuenta factores subjetivos de los individuos; asimismo, surgen complicaciones por la hipotética aplicación de un impuesto de esta naturaleza, desde la perspectiva del que presenta la investigación la más importante sería la tasa a aplicar, pues si esta es demasiado alta puede generar la migración de capitales a otros sistemas que sean más benévolos en cuanto al trato de la renta se refiere; de igual forma, y al menos en el contexto mexicano, el tratamiento a los tratados internacionales se vería afectado: durante el presente trabajo de investigación se refirió al Impuesto Empresarial a Tasa Única y su relación con el tratado internacional para evitar la doble tributación con los Estados Unidos de América, se estableció que el servicio de rentas internas de aquél país exigió, para ese caso en particular, que para que un impuesto extranjero pueda ser acreditable debe tener la misma naturaleza que un impuesto que grava la renta, por lo que de entrada un impuesto al consumo que grave de manera general a la población queda primigeniamente descartado,

de igual forma, cabe mencionar que ninguna de las propuestas anteriores se ha aplicado de manera integral en algún país con un sistema fiscal tradicional.

4. En lo tocante a la “flat tax revolution”, tuvo su origen por la situación económica desfavorable que vivieron los países bálticos después de su independencia de la unión soviética en 1991 y la caída libre que sufrió su PIB, provocando que dichos países adoptaran como medida un sistema simple de Impuesto a Tasa Uniforme con el cual se incentivaba el ahorro y la inversión. No se soslayó el hecho de que antes de esa revolución fiscal había jurisdicciones en el mundo que ya aplicaban un impuesto de esa naturaleza, tales como: Hong Kong (1947 con una tasa del 16%), Jersey y Guernsey (1994 con una tasa del 20%).

Estonia implementó en 1994 un impuesto con la tasa lineal de 26% (en términos generales un punto y medio entre la tasa marginal más baja y la más alta establecidas antes de la reforma de 2009), los doce años posteriores a su ejecución tuvo un repunte en su crecimiento de 7.21%, asimismo la inversión extranjera directa como porcentaje de su PIB creció en 8.5%. Dicho sistema gravaba a todos los ingresos personales, corporativos y de capital, aunado a una reducción de las deducciones y exenciones. El Banco Mundial en su momento (1994 – 1995) señaló que los ingresos tributarios del impuesto sobre la renta aumentaron en un 53% y para el año 2010 se había incrementado en 408% desde la implementación de la reforma. Debido a su incursión a la Unión Europea y a su apertura comercial dicho país no cobra impuestos a la exportación ni a las importaciones ni al comercio internacional, la inversión extranjera directa en 2005 alcanzó los US\$ 2,941.3 millones de dólares.

Lituania (1994) aplicó un impuesto para las personas físicas que alcanzó el 33% (tasa más alta del régimen fiscal anterior), se incrementó el ingreso personal exento, para las personas morales se mantuvo la tasa marginal de 29%, pero actualmente se maneja una tasa del 15%. A la par de la creación del impuesto a tasa uniforme se creó un impuesto al valor agregado o añadido como tal a una tasa del 18%, pues hasta antes de la reforma se

tenía un impuesto especial sobre producción y consumo que hacía las veces del IVA; asimismo, se creó un impuesto especial sobre producción y servicios; debido a la reforma, se produjo un incremento en el PIB (6.22% entre 1995 y 2005); se incrementó la recaudación tributaria hasta 191% entre 2000 y 2008.

En **Letonia** (1997) se introdujo un impuesto a tasa uniforme a razón del 15% para las rentas corporativas y de un 25% para las rentas personales, no se gravan las importaciones y exportaciones, las reformas o introducciones de un impuesto como IVA puro, aumentaron la recaudación de forma significativa; específicamente en este país se amplió la base gravable por la reducción de las exenciones existentes. El PIB se incrementó de 1.54 billones de lati a 5.727 billones. Asimismo, las inversiones que ha recibido como porcentaje del PIB pasaron de ser 18.08% en 1996 a 20.67% en 2010.

Lo que tienen en común los países anteriormente mencionados, es que en el último quinquenio del siglo pasado, a la par que implementaron un nuevo sistema de rentas, implementaron un impuesto al valor agregado como tal, lo que aumentó significativamente su recaudación tributaria; en México fue en el año de 1980 que se aprobó la ejecución de dicho gravamen el cual constituye el segundo impuesto más importante por su aportación recaudatoria.

Rusia en el 2001 implementó un flat tax. Había una administración débil, las bases de recaudación y auditoría eran limitadas, no existía un registro de contribuyentes y las tasas impositivas eran altas, lo que provocaba impactos negativos en la lucha contra la evasión y elusión fiscal; los pagos en especie se daban por la negociación que existía entre el deudor y el fisco. Vladimir Putin en enero de ese año comenzó con la aplicación de una nueva ley y política fiscal, la tasa generalizada fue de 13%, se eliminaron la mayoría de las deducciones y las exenciones, lo que aumentó la base gravable. Los ingresos de capital empezaron a ser gravados a tasas mayores del 15% al 30%. A otras formas de ingreso como las apuestas, sorteos, loterías, primas de seguros, préstamos con tasas inferiores a las del mercado,

excesivo pago de intereses bancarios les fue aplicada una tasa de 35%, para mitigar algunas formas tan particularmente creativas de evasión. La gran diferencia que existe con el flat tax ruso con la propuesta de Hall – Rabushka, es que el modelo ruso aplicaba la tasa del 13% a la mayoría del ingreso, mientras que el modelo H-R era un modelo dual de valor añadido en el cual todo el ingreso no salarial se gravaba a nivel de la empresa mientras que los salarios se calculaban como: ingreso – deducciones personales, es decir, todo se grava una sola vez y los más cercano a la fuente. **El modelo ruso tuvo un impuesto personal sobre el ingreso, impuesto al valor añadido y un impuesto corporativo totalmente separados.**

Serbia (2003) manejó un impuesto al ingreso personal y uno corporativo con una tasa del 14%, y uno adicional que se manejó del 10%, se redujo el impuesto a los rendimientos corporativos del 20% al 14%, esto eliminó el interés de elegir entre tasas pues las tasas del ingreso personal como el del impuesto corporativo eran exactamente las mismas. La referida tasa adicional del 10% se aplicaba cuando el ingreso superaba los 600,000 denarios. La decisión de este país de igualar las tasas del ingreso personal así como del impuesto corporativo fue acertada en virtud de que no se dio lugar al contribuyente de elegir entre las tasas y así poder emigrar a otros regímenes; de la misma forma, la tasa adicional tenía un poco a este sistema de un toque de progresividad.

Ucrania (2004) aplicó un impuesto con una tasa del 13% (misma que cambió a 15% en 2007) la exención personal mínima creció a la par de la creación del gravamen. No es un impuesto uniforme puro y duro, pues tras superar el nivel crítico de ingreso, los subsidios se retiran y el mismo se convierte en proporcional. La base gravable se amplió, se incluyó el ingreso derivado de pago de intereses que antes estaba exento, se eliminaron varias exenciones distorsionantes específicas de ciertas ocupaciones. La tasa del impuesto sobre la renta de las empresas se redujo de 30% a 25% y los tratamientos preferenciales y exenciones se eliminaron entre 2003 y 2004. El IVA permaneció en 19%. En este país, posterior a la reforma, se suscitó una caída en la recaudación tributaria.

Eslovaquia (2004) implementó una reforma tributaria que incluyó el establecimiento de un impuesto a tasa uniforme de 19% (empresas y personas físicas), asimismo para el IVA. El monto del ingreso personal exento se incrementó a más del doble, alcanzando cerca del 60% del salario promedio, se redujeron las exenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, se eliminaron algunas deducciones sobre el ingreso derivado de intereses y capital. En materia de la tributación indirecta, se unificó una tasa del 20% para el IVA, y una tasa reducida de alimentos en 14%, asimismo, para adecuarse a los requerimientos de impuestos por la Unión Europea se incrementaron las tasas de los impuestos especiales sobre producción y consumo. Eslovaquia, fue el **primer país de Europa del este que abolió el sistema que había introducido** y, en una especie de similitud con México, regresaron a un sistema progresivo. Sin embargo, el flat tax sirvió como motor de la economía y como introductor al mercado común.

Georgia (2005) introdujo un sistema tributario uniforme del 12%, el impuesto sobre el ingreso derivado de la remuneración al empleo no es propiamente uniforme sino proporcional en todos sus niveles. Para compensar la pérdida de ingresos resultante de la reducción de la tasa se eliminaron varias deducciones mientras que la mayoría de los impuestos especiales sobre producción y consumo se incrementaron. La pérdida de recaudación al final fue la de 2.6% en promedio.

Rumania (2005) implementó un impuesto sobre la renta de las personas físicas del 16%, se incrementó el ingreso personal exento, se redujo la tasa del impuesto sobre las utilidades del 25% al 16%; los dividendos pagados a los individuos, el ingreso generado por intereses y las ganancias de capital fueron sujetos a impuestos finales de retención con una tasa menor a la tasa uniforme de 16%, las tasa del IVA permanecieron sin cambios (19% y 9%). La recaudación en los impuestos directos cayó y se incrementó, no sustancialmente, en la de los impuestos indirectos.

Eslovenia (2005) promulgó un nuevo código fiscal (personas físicas y empresas), que en comparación con la antigua normatividad incluía mayores excepciones y deducciones por conceptos familiares. La premisa principal era la simplificación del sistema, la reducción de tasas impositivas a la clase trabajadora, en concordancia con su incursión a la unión europea (18.5% en relación al 21.6%). La tasa que se implementó fue la del 20% para las personas físicas y las empresas, la tasa del IVA que era del 8.5% fue incrementada posteriormente, para sosegar la reducción en la recaudación. Este país simplificó en gran medida su sistema en comparación con el sistema previo, un código de procedimientos fue promulgado y se acordó que el impuesto sobre la nomina gradualmente se eliminaría. Algunos estudios recientes demuestran que con las reformas implementadas en 2007, aunque modestas, muestran y otorgan beneficios a la mayoría de los contribuyentes y no solo a un grupo en específico.

Irak (2003) después de la invasión y posterior ocupación militar, implementó un impuesto a tasa uniforme con una tasa del 15%, para los ingresos personales como los ingresos corporativos, el modelo a seguir fue el ruso para empatar la economía de Irak con las del Hong Kong y Rusia. La gran desventaja de aquel país era que antes de la ocupación militar la población en general no tenía que pagar impuesto alguno, incluso no existían registros y órganos del régimen que obligaran a su pago, entonces con la posterior aplicación de este impuesto se constreñía a la población al pago de un gravamen que no estaba dentro de sus posibilidades. Algunos piensan que este impuesto fue implementado para solventar en parte la ocupación militar y de paso realizar un experimento con la economía de ese país.

5. En la mayoría de los países mencionados existió un detonador común que fue la exigencia de replantear su sistema financiero por la inestabilidad económica que se vivía, así como la incapacidad de afrontar el pago de los créditos, en el caso particular de Rusia. De la misma forma, en algunos casos, a la par de la creación del impuesto uniforme se creó un gravamen tipo IVA que aumentó la recaudación de manera significativa y que aminoró las

pérdidas producidas por la reducción generalizada en las tasas y por la eliminación de deducciones. En los casos de Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Lituania y Letonia en específico se establecieron reformas para adecuar su incorporación a la Unión Europea, dichas reformas se enfocaron en homologar la normatividad en materia del IVA, aunque en el capítulo I de la presente investigación ya se ha hecho referencia a que la Unión Europea es quien regula las legislaciones relativas a la imposición indirecta, así como de los impuestos especiales, para evitar que la competitividad del mercado interno se vea distorsionada.

6. Se hace especial énfasis en los casos de Ucrania y Eslovaquia quienes fueron las naciones en las que repercutió negativamente el impuesto a tasa uniforme, en el primer caso, posterior a la reforma de 2004 se suscitó una caída generalizada en la recaudación tributaria, en el segundo, el sistema se abolió, retornando a un sistema tributario progresivo.

7. Respecto del caso del impuesto a tasa uniforme que tuvo vigencia en México desde principios de 2008 hasta finales de 2013 se puede decir que no siguió relación alguna con las propuestas y ejemplos prácticos que anteceden y se supracitan pues, como se mencionó, las propuestas y ejemplos anteriores se relacionan con la renta de las personas físicas y colectivas, incluso en algunos casos se manejaron tasas distintas, inclusive algunas tasas se igualaron para que no existiera cabida para la evasión y elusión fiscal. Asimismo, en la totalidad de los casos, se transformó radicalmente el sistema tributario que se manejaba, se abrogaron las leyes anteriores y se promulgaron nuevos códigos, se crearon nuevos sistemas de control y un nuevo sistema de recaudación fiscal, como en el caso de Rusia; en el caso mexicano, **NO** se abrogó la ley del Impuesto Sobre la Renta ni el Código Fiscal de la Federación, al contrario, **coexistieron** a partir de la implementación del IETU, que de acuerdo al gobierno era parte de un “sistema renta” que se creó también con el nacimiento de impuesto a los depósitos en efectivo, so pretexto de tener control sobre los flujos de capital y combatir a la economía informal o sumergida. En textos de análisis publicados por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto del IETU, se manejó que los

objetivos para los cuales se debía dirigir la política de ingresos eran a partir de un sistema tributario proporcional, equitativo, eficiente y simple, además de que se combatieran y eliminaran los factores que distorsionan el sistema en sí, lo cual en el aspecto práctico no sucedió.

8. En definitiva, el IETU no siguió el ejemplo de los países mencionados, en gran parte porque no se simplificó el sistema tributario, no se hicieron grandes reformas al Código Fiscal de la Federación, las deducciones que en su momento se señalaban en la Ley del Impuesto Sobre la Renta no fueron entendidas en su totalidad por los contribuyentes, pues como se dijo, el IETU tiene una base más amplia al no permitir las mismas deducciones que la LISR, el número de litigios presentados en los órganos jurisdiccionales¹¹² evidenció la falta de instrucción de los sistemas judiciales en la materia, que finalmente fue la Suprema Corte quien dirimió el asunto de manera trascendental y definitiva; sin embargo, la ejecución del IETU no trajo solamente aspectos negativos, se extrae de manera objetiva y positiva que asentó la referencia histórica acerca de las ventajas¹¹³ de su aplicación, pero de una manera más integral y completa. La nación mexicana, de seguir alguno de los casos de los países de la llamada “flat tax revolution”, deberá tomar en cuenta el contexto geográfico, jurídico y social que se produzca en determinado momento, por ejemplo, el Tratado de Libre Comercio celebrado con Estados Unidos y Canadá, que si bien es un éxito en la integración de un mercado común local, no representa el establecimiento de un ente supranacional como es el caso de la Unión Europea; asimismo, en materia del IVA, que como ya se dijo en México representa la segunda fuente de recaudación tributaria más importante, no existe un ente

¹¹² Aproximadamente 40,000.

¹¹³ La simplificación es el ingrediente principal para elevar la eficiencia y equidad de un sistema tributario, misma que se representa con la tasa única; La eliminación de la mayor parte de las deducciones y exenciones contempladas se persigue con el fin de contrarrestar la pérdida de ingresos; Bajo el esquema de tasa única, la progresividad con la que cuenta el actual sistema tributario mexicano no se perdería, pues puede ser que se aplique un sistema dual en donde se establezca una cantidad mínima exenta de pago; La mayor virtud es su sencillez, reduce la tramitología y no implica mayores esfuerzos a la hora de calcular los impuestos; Al manejar un tipo impositivo “plano” se reducen los costos de administración, disminuye, o mejor dicho, elimina los pocos estímulos para evadirlo; Al eliminar exenciones innecesarias y prescindir de los diversos regímenes tributarios se amplía la base gravable y se podrá aplicar una tasa impositiva menor, entre otras.

jerárquicamente superior que regule las tasas a aplicar, incluso recientemente se reformó la disposición de homologar en todo el país la tasa de 16%, que anteriormente en zonas fronterizas con los Estados Unidos se aplicaba la tasa de 10% en un ejercicio de reciprocidad con el vecino país del norte.

9. Se concluyó, de igual forma, que más que una simplificación fiscal, la aplicación del mencionado IETU acarreó diversas problemáticas, tales como: **i)** Gran diversidad de tributos¹¹⁴, **ii)** Complejidad en la maquinaria burocrática y los altos costos que representa para la administración pública y el sector privado, **iii)** Se considera al IETU como un impuesto que cae en la Doble Tributación, **iv)** Imposibilidad de deducir las partidas de salarios y aportaciones de seguridad social, **v)** Imposibilidad de deducir los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados y mercancías, no obstante el precio por su venta se obtenga posterior a 2008, **vi)** Flujos de efectivo (liquidez de una empresa), **vii)** Baja recaudación.

10. Posteriormente, se apreció que el Estado en ejercicio del *ius imperium* tiene la facultad de establecer las contribuciones necesarias para poder ser un ente funcional, empero, esa facultad tiene límites los cuales se traducen en principios de carácter teórico y constitucional para hacerla menos arbitraria. Se apreciaron los principios del economista Adam Smith, Adolf Wagner, Harold M. Summers y Fritz Neumark. De los cuales se hizo la apreciación que la creación de una nueva contribución no necesariamente implicaría que se perdieran las características intrínsecas con las que cuentan los tributos, pero sí una muy importante en particular.

11. En la misma vertiente, se efectuó un pequeño análisis, respecto de una de las principales derivaciones o consecuencias teóricas de la aplicación de un impuesto a tasa uniforme siguiendo el modelo de los países de Europa del este, que es la hipotética

¹¹⁴ Ante la existencia de dos impuestos de la misma naturaleza es factible que los contribuyentes opten por pagar uno y evadir el otro.

trasgresión a los derechos adquiridos de los contribuyentes, por lo que se refiere al desuso o cesación de los principios de progresividad, proporcionalidad y equidad, tal como tradicional y jurídicamente se aplicaban. Se asimiló, que en México se vive una clase de proteccionismo desmedido por parte de los órganos jurisdiccionales, a través del llamado juicio de amparo o juicio de garantías; se confrontó el criterio de la Suprema Corte de los Estados Unidos, que indica que no es facultad de la corte hacer la política económica o tributaria, sino que esas facultades son exclusivas del poder legislativo y ejecutivo.

12. Ahora bien, en el caso de una hipotética aplicación de un impuesto a tasa uniforme siguiendo el modelo de los países de Europa del este o similar, y con la consecuente promulgación y aplicación de una nueva ley que otorgue un nuevo enfoque al sistema tributario tradicional de México, se pudo inferir que es la retroactividad de la ley la que vulnera la esfera jurídica de un gobernado, pues con aquella supuesta aplicación de un nuevo ordenamiento se tendría como consecuencia el abandonar los principios constitucionales de progresividad, proporcionalidad y equidad, que en materia de los derechos adquiridos de los contribuyentes, es el bien jurídico tutelado por la norma suprema (Artículo 31, fracción IV constitucional). Se comprendió que los derechos adquiridos son aquellos que han entrado al patrimonio de una persona, a toda situación jurídica creada definitivamente, está irrevocablemente obtenido antes del hecho, del acto o de la ley que se les quiere oponer para impedir su pleno y entero goce, por lo que esa *irrevocabilidad* es la discusión en el presente tema de investigación, pues afecta directamente a la factibilidad de aplicación de un impuesto a tasa uniforme en este país; será entonces tarea del legislador contraponer, derivado de un análisis al estudio de los principios constitucionales en materia de contribuciones, las eventuales ventajas que contraiga dicha aplicación *versus* la posible trasgresión en que se pueda incurrir por parte de los órganos hacendarios, incluido el porcentaje de “litigiosidad” que irremediamente se vería aumentado por la cantidad de juicios que se interpondrían por ese hecho.

13. De la misma forma, se hizo la puntual apreciación de que cada nueva norma tributaria (toda, incluso pequeñas reformas, decretos y emisión de reglamentos que tienen como propósito regular ciertos procedimientos) tiene un impacto retroactivo en el campo económico así como en el jurídico, en materia de los derechos adquiridos, pues su derivación afecta de forma directa a ciertas situaciones jurídicas concretas que se venían aplicando con anterioridad (haciendo la precisión de que puede ser en perjuicio o beneficio de los contribuyentes); así como uno prospectivo, pues dependerá de que tan amplia sea la estrictez o laxitud de esta norma para que el contribuyente invierta parte de su patrimonio para llevar a cabo una actividad de lucro. La norma retroactiva es *aquella que atribuye efectos nuevos y modificativos a situaciones de hecho verificadas cronológicamente en el pasado y cuyos efectos comienzan a ocurrir desde su promulgación y normalmente se proyectan hacia el futuro*, mientras que la retroactividad es *la virtud que posee una ley nueva para regular diferentemente actos y hechos, como también sus efectos, consumados enteramente en tiempo anterior, al de su vigencia*.¹¹⁵. De acuerdo a la jurisprudencia mexicana, la ley es retroactiva cuando su objetivo es modificar o destruir los derechos que adquirió bajo la vigencia de una ley anterior pues estos ya entraron al patrimonio jurídico del gobernado.

14. Se conoció el criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, de la cual se extrajo la forma en que los órganos jurisdiccionales en México, jurídica y tradicionalmente, al menos durante la pasada década hasta el presente¹¹⁶, han interpretado el tema de irretroactividad, resultando que una norma trasgrede lo establecido

¹¹⁵ Al respecto José María Suárez Collia, estableció en su obra *“El principio de irretroactividad de las normas jurídicas”* ocho criterios que fundamentan dicho principio, 1. La seguridad jurídica, 2. Aplicación del principio de legalidad, 3. El respeto de los derechos adquiridos, 4. La propia naturaleza de la norma jurídica, 5. Respeto a la dignidad de la persona humana, 6. Aplicación del principio de culpabilidad, 7. Teoría del hecho jurídico cumplido y, 8. Respeto al principio de autonomía de la voluntad.

¹¹⁶ En base a la tesis de Jurisprudencia: P./J. 123/2001, de Novena Época, Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Página 16 *“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.”*.

por el artículo 14 constitucional, cuando la ley trata de modificar los derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de estos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior.¹¹⁷

15. En lo tocante a la problemática provocada por el federalismo fiscal se abordó el argumento de que en México es la administración pública federal quien maneja la política económica en general y solamente las haciendas estatales y municipales trabajan activamente en dicha política económica mediante el uso de los llamados convenios de participación o colaboración administrativa en materia fiscal. Se describió que dicha problemática surge cuando las entidades federativas (incluso los municipios) ejercen su facultad de soberanía tributaria al imponer tributos en lo que concierne a su jurisdicción, y se puede dar el caso que las entidades federativas no hayan tomado las medidas necesarias para evitar la doble tributación, respecto del nivel federal, o no hayan diagnosticado las repercusiones y efectos negativos de llevar a cabo la gestión de un sistema tributario local y uno federal, por competencia delegada.¹¹⁸ Asimismo, se adujo que la falta de coordinación conlleva al aumento de la carga fiscal sobre los contribuyentes, reduce la inversión y aumenta la práctica de la elusión y evasión fiscal, a nivel federal, estatal y municipal, también debido a la imposición de un marco jurídico y administrativo complejo y costoso.

16. En materia de responsabilidad de la administración federal, se analizó que dichos deberes se traducen en la redistribución del ingreso, una adecuada asignación del gasto público, compensar las desigualdades regionales y aumentar al máximo posible la calidad de los servicios públicos prestados, en complemento con la generación de oportunidades de desarrollo en distintos sectores económicos; lo anterior, se materializa

¹¹⁷ Se conocieron las tesis jurisprudenciales de rubro “*IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS*” y la de “*RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN*”.

¹¹⁸ Se citó a David Colmenares Páramo, aludiendo a Richard Musgrave: “...la coexistencia de poderes fiscales originarios obliga a definir una distribución de competencias en materia de gasto público y de potestades tributarias para las tres funciones básicas:...la estabilización económica, la redistribución del ingreso y la asignación de recursos y provisión de bienes”.

constitucionalmente en los artículos 124, 73, fracción XXIX, 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118, fracción I.

17. Se conoció que la coordinación fiscal nació como ley secundaria, de acuerdo al texto de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal, se estableció que la coordinación fiscal ofrece la ventaja de evitar la práctica de la concurrencia entre la federación, las entidades federativas y los municipios, sin embargo algunos críticos de este sistema lo desdeñan en virtud de que éste puede contradecir al pacto federal, tendiendo al centralismo. En el trabajo de investigación se planteó la hipótesis de dotar de más facultades a las entidades federativas y a los municipios, para que estos no dependan tanto de las transferencias federales en sus presupuestos, que pueden llegar a ser hasta del 51%, cuando los recursos que llegan a ingresar en sus arcas, muy limitados, son cerca del 12.1%. Al ejercer el presupuesto, las entidades federativas tienen la obligación de destinar las transferencias federales a programas que ha implementado la misma federación, por lo que hay una interdependencia entre las entidades federativas y la federación, se abordó en el cuerpo de la investigación que sería viable permitir a las autoridades locales hacer frente a sus compromisos de manera autónoma y cortar de tajo dicha dependencia con el gobierno federal.

Igualmente, se hizo la analogía que tiene la relación federación – entidades federativas con entidades federativas – municipio, que es básicamente la misma dificultad solamente trasladada a un nivel municipal. El conflicto, en este caso, surge cuando los municipios buscan más fuentes de gravamen, sin embargo estas son aprobadas por las legislaturas locales a las que los municipios pertenecen, se hizo el observación que la constitución federal deja desprovisto al municipio frente a las entidades federativas (legislaturas locales) pues no tiene voz ni voto en el establecimiento de su presupuesto, ni un medio de defensa legal a su alcance para impugnar las decisiones de las legislaturas.

18. La relación que tiene el establecimiento de un impuesto a tasa uniforme con el conflicto generado por el federalismo fiscal y la concurrencia fiscal que existe entre la federación, entidades federativas y municipios es muy cercana y estrecha pues, como se ha abordado anteriormente, no solo basta promulgar una ley con ciertas características, sino que esto conllevaría la implementación de una reforma económica integral que dote de más facultades a las entidades federativas y municipios, en cuanto a la integración de su presupuesto se refiere; de la misma forma, se planteó la eliminación del sistema de administración tributaria por un sistema estatal que sea administrado por las entidades federativas y conceder de más atribuciones a los municipios, por la cercanía que existe con los habitantes de cierto territorio.

19. En un aspecto más centrado al tema desarrollado, se estableció que una de las principales consecuencias jurídicas por el establecimiento de un impuesto narrado sería el de la posible e hipotética trasgresión a los derechos adquiridos de los contribuyentes. Los derechos adquiridos son aquellas prerrogativas que han entrado al patrimonio jurídico de una persona, más específicamente, un contribuyente, significa que una ley ha otorgado un atributo específico a un individuo y se tiene un status quo frente a la constitución y a las normas que de ella emanan.

20. Se estableció la problemática que se suscitó por la aplicación y coexistencia de dos impuestos como el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que si bien de acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público eran complementarios entre sí, en la práctica no eran compatibles pues mientras el primero de ellos otorgó y otorga una diversidad de prerrogativas, creó regímenes especiales preferentes, estableció medios de control directo e indirectos y respeta en su mayoría los principios constitucionales y doctrinarios de proporcionalidad, progresividad y equidad entre otros, mientras que el segundo, por su naturaleza de impuesto a tasa uniforme y por los sujetos obligados mismos que señalaba la ley que lo creó, abandonó los principios de generalidad, progresividad,

proporcionalidad y equidad, asimismo creó mucha incertidumbre al establecer una disfrazada doble tributación.

21. Se explicaron las teorías con relación a la retroactividad de la ley de Julian Bonnacasse, Paul Roubier, Coviello, Ignacio Burgoa Orihuela, Ernesto Flores Zavala, Margain Manautou y el criterio establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana.

Se desarrolló, cronológicamente, la doctrina y jurisprudencia realizada y alcanzada en España, la doctrina de retroactividad desplegada por el maestro Federico de Castro en 1949 y la graduación de la retroactividad. Se conoció que la retroactividad de grado máximo es la que se aplica a supuestos de hecho ya concluidos o a situaciones perfeccionadas, la de grado medio que en este caso significa que la norma o nuevas disposiciones afectan a situaciones anteriores a su entrada en vigor pero que aun no se han concluido y la de grado medio o atenuada, que es cuando la nueva normatividad se aplica a situaciones nacidas bajo el imperio de la norma anterior, pero solo respecto a los efectos futuros que pudiesen producirse después de su entrada en vigor.

Se conocieron las principales sentencias que han sentado jurisprudencia en el marco jurídico español, establecidas y dictadas por el Tribunal Constitucional de aquel país y la enorme influencia que ha tenido el tribunal constitucional alemán en el sentido de abandonar la clasificación tripartita o graduación de retroactividad y referirse a esta como retroactividad auténtica e impropia.

22. Para finalizar, se planteó el contexto latinoamericano, el lugar que ocupa México dentro este gran continente, así como la tendencia a que en ciertas regiones ya hay desarrollo de marcos de integración económica; se relató la declaratoria de moratoria de México en 1982, que provocó las reformas a las políticas macroeconómicas en Latinoamérica; se describieron las deficiencias de los sistemas tributarios en la región,

mismo que son un rasgo general en casi toda ella; en último lugar se mencionó que en Latinoamérica son tres los países que han estudiado (además de México) la posibilidad de implementar una contribución a tasa uniforme, siendo estos Costa Rica, Chile y Colombia, sin que en ninguno de ellos se haya aprobado hasta el momento dicho gravamen, pues se concluyó en los estudios respectivos de cada país que no todas las naciones son asimiles, la cultura cívica y jurídica difiere de nación a nación ya que cada uno tiene sus particularidades entre las que se encontraron la conciencia de la obligación que se tiene como ciudadano de contribuir al gasto público, la corrupción, el grado de conocimiento del sistema fiscal en que se tributa y el mismo grado de aportación al fisco, el sistema jurídico en particular de un Estado, proteccionismo por parte de éste, la complejidad de la norma tributaria, el grado de cumplimiento por parte del contribuyente, así como la diversidad de tributos.

BIBLIOGRAFÍA

1. Altamirano Santiago, Mijael; Ríos Romero, Héctor; Rasgos del Federalismo Fiscal Mexicano. Ensayo que formó parte del Programa Institucional para la Formación de Investigadores (PIFI). Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Sociales del Instituto Politécnico Nacional. México. 2007.
2. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Themis, 20° Edición. México, 2007.
3. Aguilar Villanueva, Luis F., El estudio de las políticas públicas. Porrúa. México. 2007.
4. Batur, Alexander; Gray, Julia. Flatliners: Ideology and rational learning in the adoption of the flat tax. European Journal of Political Research. Volume 48, issue 1, pages 130 – 159. January 2009.
5. Bóveda, Mery. Retroactividad de la Norma Tributaria y Seguridad Jurídica. Especial referencia al derecho español. Revista de Derecho Tributario No. 107. Asociación Española de Asesores Fiscales. España 2014.
6. Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Editorial Oxford. México. 1era edición. 1998, página 415.
7. Carrasco Monteagudo, Inmaculada; Pardo García, Isabel. El Pacto de Estabilidad y Crecimiento. Implicaciones en una Europa ampliada. Nuevas Tendencias en política Fiscal. España. Marzo – abril de 2007.
8. Carrasco Parrilla, Pedro José. La armonización fiscal en la Unión Europea. Estudios de la Unión Europea. Coordinado por Luis Ortega Álvarez y Susana de la Sierra Morón. España. 2011. Pág. 661-683.
9. Colmenares Páramo, David. Retos del Federalismo Fiscal Mexicano. Revista de Comercio Exterior. México, mayo de 1999.
10. Daniel Raventós, Renta Básica de Ciudadanía. Filosofía, Economía y Política. Papeles del Este. 2006. España.
11. De La Cueva, Arturo. Derecho Fiscal, 3era Edición, Porrúa, México, 2007.
12. Díaz Flores, Manuel. Federalismo Fiscal y asignación de competencias: una perspectiva teórica. Revista de Economía, Sociedad y Territorio. Volumen III, número 11. 2002. México.

13. Durán Cabré, José María. El Impuesto Lineal y el Impuesto Dual como modelos alternativos al IRPF. Estudio Teórico y Análisis Empírico. Aplicado Al Caso Español. Instituto de Estudios Fiscales. España. 2002.
14. Feige, Edgar L. "Taxation for the 21st century: the automated payment transaction (APT) tax", Economic Policy. CEPR & CES & MSH. Estados Unidos. 2000.
15. Fernández López, Roberto I. La Controvertida irretroactividad de las normas tributarias, comentario a la sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de noviembre. Universidade de Santiago de Compostela. Servizo de Publicacións e Intercambio Científico. España. 1993.
16. Fuentes Quintana, Enrique. El Impuesto Lineal: una opción fiscal diferente. Papeles de economía Española. España. 1987.
17. García de Enterría y Fernández. Curso de Derecho Administrativo, Editorial Civitas. Madrid, España. 1998. Tomo I, página 450.
18. Garza García, Cesar Carlos. Derecho Constitucional Mexicano. McGraw- Hill Interamericana. 1997. México. 1era edición.
19. Gómez Sabaini, Juan Carlos; Martner, Ricardo; América Latina: Panorama Global de su Sistema Tributario y Principales Temas de Política. Argentina. CEPAL.
20. Grynspan, Rebeca; Moreno Brid, Juan Carlos; Desarrollo Económico y cohesión social: retos fundamentales para América Latina. Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
21. G. Gaddy, Clifford; G. Gale. William. Demythologizing the Russian Flat Tax. Tax Notes International. March 14, 2005. United States.
22. Kelsen, Hans. Teoría General del Derecho y del Estado. Universidad Autónoma de México. México. Página. 3. 1979.
23. Hall, Robert E.; Rabushka, Alvin. El Impuesto Parejo. Un enfoque innovador del sistema tributario. Centro de Estudios Tributarios. Facultad de Economía y Negocios. Universidad de Chile. Chile. 2007.
24. Hinojosa Torralvo, Juan José. La Conexión del ingreso y el Gasto a través de los Principios de Justicia. Notas para su Análisis. La Evolución del Derecho en los últimos diez años. España.



25. Hinojosa Torralvo, Juan José. Bases para el análisis de las relaciones entre la Hacienda Pública y los ciudadanos. Universidad de Málaga. España.
26. J. Arias Gómez. Revocación, Irretroactividad y Derechos Adquiridos.
27. Lasarte Álvarez, Javier (Director); Adame Martínez, Francisco, Ramos Prieto, Jesús. (Coordinadores). Unión Europea: Armonización y Coordinación Fiscal tras el Tratado de Lisboa. Universidad Pablo Olavide Sevilla, Universidad de Bolonia, Scuola Europea di Alti Studi Tributari. España, 2011.
28. Macho Pérez, Ana Belén. El principio de irretroactividad en Derecho Tributario. Tesis Doctoral. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona, España. 2005.
29. Mair, Meter. Política comparada: una visión general, en Goodin y Klingemann (coordinadores). Nuevo Manual de Ciencia Política. Istmo. Madrid. 2001.
30. Majcen, Boris; Verbic, Miroslav; Cok, Mitja. The Income Tax Reform in Slovenia: Should the Flat Tax Have Prevailed? Institute for Economic Research Ljubljana. October 2007. Slovenia.
31. Martín Delgado, José María. Los Principios de Capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. No. 60. 1979. España.
32. Mayer-Serra, Carlos Elizondo. El Negocio del Amparo Fiscal. Revista Política y Gobierno. Volumen XVI. Número 2. México. 2009
33. Micheel Keen, Yitae Kim y Ricardo Varsano. Traducción: Rebeca Elizalde Hernández y Víctor Hernández Saldaña. El Impuesto Uniforme o Tasa Única: Principios y Evidencia; Documento de trabajo WP/06/218 originalmente publicado en inglés por el Fondo Monetario Internacional, FMI, en el mes de septiembre de 2006.
34. Montero, Alex: Fernández, José Joaquín. La Revolución del FLAT TAX: Una propuesta para América Latina. Instituto Libertad.
35. Nadal, Alejandro. Contradicciones del modelo de economía abierta aplicado en México. Política Económica para el desarrollo sostenido con equidad. Tomo I. Coedición Casa Juan Pablos. UNAM y IIEC. México. 2002.
36. Narrillos Roux, Hugo. Divisa Única y Estabilidad Económica Mundial. Universidad Complutense de Madrid. España. Abril 2004.
37. Navarrete Vela, Juan Pablo. Política Económica. Red Tercer Milenio. México. 2012.

38. Ponce Castillo, Rodolfo; Ponce Gómez, Francisco. Derecho Fiscal. 11ª edición. México. 2007. Editorial Limusa.
39. Martín Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José Manuel; Casado Ollero, Gabriel; 26º edición, Editorial Tecnos. España 2015.
40. Revista Técnica Tributaria. Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF. Número 107. España. 2014.
41. Revueltas, Andrea. Las Reformas del Estado en México: del Estado benefactor al Estado Neoliberal. Departamento de Política y Cultura de la Universidad Autónoma Metropolitana. México.
42. Rudiger Dornbusch y Stanley Fischer: Curso breve de macroeconomía, Madrid, España-. ed. McGraw-Hill, 1995.
43. Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 6ta edición, Porrúa, 2008, México.
44. Sánchez Pintado, Emilio. La Ley, el Derecho y la Economía. Revista Empresa y Humanismo. Volumen V. No. 1/02. México. 2004.
45. Smith, Adam. Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz O, México, 1978.
46. Tanzi, Vito. Taxation in an integrating World. The Brookings Institution. United States. 1995.
47. Varios Autores. Renta Básica Ciudadana SP. *Sin Permiso*. España. Enero 2013.
48. Varios autores. Análisis del IETU. Controversia y Debate. 2008. Themis, México.
49. Vega García, Alberto. Simplificación y Justicia Tributaria. Indret Revista para el Análisis del Derecho. Barcelona. 2011.

PUBLICACIONES OFICIALES.

1. Reforma Fiscal 2008 SHCP. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
2. Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa. Revista de Investigación Jurídica – Técnico Profesional. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. México. 2015.
3. Boletín Oficial del Estado.

LEGISLATIVAS.

1. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
2. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
3. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
4. Ley de Coordinación Fiscal.
5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
6. Constitución Española de 1978.
7. Ley de Amparo reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
8. Código Fiscal de la Federación.
9. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
10. Decreto de iniciativa de ley por parte del poder ejecutivo federal.
11. Ley De Ingresos De La Federación Para El Ejercicio Fiscal 2009.
12. Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, de 5 de noviembre de 2007.

CITAS ELECTRÓNICAS.

1. www.europa.eu/index_es.htm. Noviembre de 2012.
2. <http://www.freedomworks.org/news/iraqs-new-flat-tax-system-eyed-enviously-by-some-i>. Noviembre de 2012.
3. www.basicincome.org; abril de 2013.
4. www.thepurpleplantax.org; abril de 2013.
5. www.eco-finanzas.com; abril de 2013.
6. www.world.world-citizenship.org/wp-archive/2640; abril de 2013.
7. <http://www.gerencia.com/principio-de-progresividad-tributaria.html>; abril de 2013.
8. www.europa.eu/legislation_summaries/glossary7taxation_es; mayo de 2013.
9. www.europa.eu/legislation_summaries/glossary/tax_harmonisation_es; mayo de 2013.
10. www.europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/protecting_european_community_financial_interests; mayo de 2013.
11. www.crees.org.do/es/art%C3%ADculo/experiencia-de-los-pa%C3%ADses-b%C3%A1lticos-con-impuestos-uniformes; mayo de 2013.
12. <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/10348/>. Julio de 2013.
13. www.uci.ac.cr/descargas/MAF/EI_flat_tax.pdf. Noviembre 2012.
14. www.diputados.gob.mx.
15. www.rae.es/drae; consultado en agosto de 2013.
16. www.vertigopolitico.com; consultado en febrero de 2014.
17. www.indetec.gob.mx. 2015.
18. <http://omal.info/spip.php?article4820>
19. www.fairtax.org. 2016.
20. <http://www.moneycrashers.com/fair-tax-act-explained-pros-cons/>. 2016.