



UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO

División de Ciencias Sociales y Económico-Administrativas

Sistema tributario mexicano y la aplicación del principio de proporcionalidad y equidad durante el periodo 2010-2014

Tesis para obtener el grado de:

Maestro en Economía del Sector Público.

Presenta:

Lucas Alejandro Padilla Franyutti.

Comité de Tesis:

Director:

Mtro. Salvador Bringas Estrada.

Asesores:

Dr. José Luis Esparza Aguilar

Dr. Ignacio Zaragoza Ángeles

M.C. Miguel Ángel Barrera

MEAP. Citlalli Lucely Olvera Calderón.



Chetumal, Quintana Roo, Junio, 2017





UNIVERSIDAD DE QUINTANA ROO

División de Ciencias Sociales y Económico-Administrativas

Sistema tributario mexicano y la aplicación del principio de proporcionalidad y equidad durante el periodo 2010-2014

Presenta:

Lucas Alejandro Padilla Franyutti.

Tesis elaborada bajo la supervisión del Comité de tesis del programa de maestría y aprobada como requisito para obtener el grado de:

Maestro en Economía del Sector Público.

Comité de Tesis:

Director:

Mtro. Salvador Bringas Estrada.

Asesores:

Dr. José Luis Esparza Aguilar

Dr. Ignacio Zaragoza Ángeles

M.C. Miguel Ángel Barrera

MEAP, Citlali Lucely Olvera Calderón.



AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mi madre, a mi tía y mi familia que estuvieron conmigo durante este largo camino en la Maestría por sus apoyos y motivación, al igual agradezco a mis profesores que fueron la base para conocer e investigar sobre los temas que aquí se presentan, ya que sin sus consejos y explicaciones nada de esto hubiera sido posible, y por último, te agradezco a ti quien se está tomando el tiempo de leer esta investigación esperando que te sea de utilidad.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I	7
MARCO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.1 Enfoques teóricos del sistema tributario y los principios de proporcionalidad y equidad.....	7
1.2 Condiciones actuales de la equidad y la proporcionalidad del sistema tributario mexicano.	27
1.3 Metodología de la investigación.	28
1.4 Marco categorial conceptual.....	30
CAPÍTULO II	71
EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD COMO EJE RECTOR PARA UNA BUENA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.	71
2.1 Principios teóricos de los impuestos.....	71
2.2 Principios de la aplicación normativa de los impuestos.	90
2.3 Impuestos y sus generalidades.	94
2.4 Legislación aplicable al sistema tributario.	100
2.5 La Actividad Financiera del Estado.....	104
2.6 Sujetos que son aplicables a la recaudación de impuesto.....	115
2.6.1 Sujetos activos.....	116
2.6.2 Sujetos pasivos.....	118
2.7 Situaciones de las personas físicas correspondientes al pago de las obligaciones tributarias.	121
2.8 Aplicación del principio a los sujetos aplicables.	122
2.9 Análisis de los manuales de remuneraciones económicas de los sujetos aplicables del principio de proporcionalidad y equidad.....	125
CAPÍTULO III	129
LAS PÉRDIDAS SUFRIDAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.....	129
3.1 Perdida generada por la no aplicación del principio de proporcionalidad y equidad.	129
3.2 Los costos de oportunidad a partir de las pérdidas de los ingresos en el sistema tributario.	144
3.3 Beneficios afectados por la falta de aplicación del principio de proporcionalidad y equidad en el sistema tributario.....	147
CONCLUSIONES	150
ÍNDICE DE TABLAS	151

INTRODUCCIÓN

El estado mexicano actualmente se encuentra en una situación crítica con relación a su sistema tributario, en virtud, de que se encuentran realizando diversas modificaciones que deberían ser consideradas benéficas para la sociedad, pero la realidad es que están perjudicando directamente a la sociedad, puesto que las afectaciones que se presentan sobre sus ingresos se ven muy claras, como es la modificación presentada como el Régimen de Incorporación Fiscal, entre otras.

Muchos funcionarios públicos gozan ciertos privilegios en lo que se relaciona a sus ingresos, porque cuentan con prestaciones más altas, sueldos elevados a comparación de personas que trabajan amplias jornadas entre otras cosas, es por ello que nuestro sistema tributario se encuentra en una deficiencia plenamente en sus mismos principios que han sido enmarcados dentro de la Constitución, así como del Código Fiscal de la Federación, es por ello que actualmente los privilegios que tienen funcionarios de altos cargos obstruyen el progreso del país, al contar con una recaudación mínima en comparación de lo que debería ser aplicado.

Para ello es necesario que se generen cambios para obtener una recaudación más justa y proporcional a los sueldos o “dietas” que perciben estos funcionarios y con ello poder minimizar la pérdida que existen dentro del país.

CAPÍTULO I

MARCO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Enfoques teóricos del sistema tributario y los principios de proporcionalidad y equidad.

La doctrina es mucho más exigente cuando se enfrenta con la noción del sistema tributario, puesto que se dice que el concepto de sistema tributario no solo implica una coordinación de los diferentes impuestos entre sí, sino de estos con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extra fiscales de la imposición.

Considerando lo anterior y viendo desde una noción sistemática, los sistemas tributarios son clasificados por la doctrina hacendística en racionales e históricos. Se puede decir que un sistema es racional cuando la integración que en él existe es producto fundamentalmente de un examen reflexivo de los fines que se persiguen y de los medios empleados para conseguirlos y es histórico cuando la integración se alcanza, en lo básico, espontáneamente, a través de la evolución histórica.

Todo conjunto de impuestos es en cierto modo histórico y en cierto modo sistemático. Sin ningún elemento integrador, racional, sería imposible llevarlo a la práctica, sería inútil para los fines de la Hacienda. Pero generalmente se dice que esto tanto más sistemático cuanto más juega en él el ingrediente racional. Para que un sistema tributario sea racional en este sentido es necesario que responda a los fines de la política económica del Estado, o siendo

desde un punto de vista más general y profundamente, es necesario que responda a los fines políticos, sin adjetivos, del Estado, al esquema de vida social que este intenta realizar.

En el desarrollo de teorías que abordan la naturaleza, concepto, y fines de un sistema tributario, los doctrinarios de las ciencias económicas y financieras, así como del derecho tributario se han pronunciado al respecto de este, notándose un elemento en común, el cual se vincula con la finalidad que persigue al diseñar y establecer uno que corresponde al coadyuvar a que el estado obtenga los recursos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos macroeconómicos.

El sistema tributario es la forma de organización que adopta un estado para desempeñar sus funciones en el sentido legal, económico, administrativo y técnico con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario, lo que cual es una de las principales acciones y funciones que se deben desempeñar para poder sufragar los gastos públicos del Estado.

Lo anterior se puede tomar como referencia a lo que el autor Fritz Newmark ha denominado “*Principio de existencia*” lo que se refiere al hecho de que este principio pretende garantizar que el sistema tributario cumpla con las exigencias de la financiación que el volumen de gastos públicos demande (Saldaña 2013).

Es importante señalar que si se asume como finalidad del sistema tributario la antes indicada, no puede desconocerse que este debe construirse como un sistema organizado, racional, eficiente y a la vez no complejo, es básico entonces evitar lo que el autor Adolph Wagner acertadamente denomina “*caos de Tributos*”(Vizcaíno 1996). Esto hace referencia a que si no existiera el sistema organizado de los tributos se generaría la problemática de que

se diera la doble tributación, la inexistencia del pago, y no sería eficiente para la recaudación que se busca por parte de los estados.

Junto a los aspectos antes mencionados, podríamos referirnos a uno más relacionado con el hecho de que los sistemas tributarios no deben ser un “caos de tributos” puesto que de lo contrario existiría por el lado del Fisco los costos de recaudación que serían elevados y por los contribuyentes existiría una complejidad para su cumplimiento.

Citando a Yangali (s.f.) como cita al economista John F. Due señala que:

“Los tributos deben ser establecidos de forma tal que los costos efectivos de recaudación lleguen a un mínimo en función de los recursos para percibirlos impuestos, así como también deben ser mínimos los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago de los impuestos.”

Como se puede apreciar esto se considera como la sencillez administrativa, para la recaudación de los tributos y su ejecución que deben ser bajos, por ello se considera que no se debe dificultar la captación de los ingresos ni realizar un sistema tributario engorroso que complique a los contribuyentes realizar sus aportaciones.

Los tributos existentes en un cierto momento pueden considerarse como parte de un “sistema tributario”, en el sentido que cada uno de los tributos no puede analizarse de forma aislada, sino dentro de un conjunto coherente y sistemático interrelacionado (Escobar Gallo H, Londoño Gutiérrez E, Londoño Gutiérrez A, 2007). Por lo tanto se puede apreciar que realmente es un conjunto de tributos lo que da paso a que se pueda interpretar el sistema tributario, que es la realidad de la forma en que adopta cada país para poder llevar a cabo su poder tributario existente.

Un sistema tributario es un conjunto coherente de tributos. Por tal motivo, cualquier acumulación de tributos no es sistema tributario, aquí hay que hacer hincapié en el hecho de que la coherencia resulta fundamental para que esa acumulación de tributos pueda denominarse sistema. La coherencia supone la acomodación de ese colectivo tributario a unos principios, criterios u objetivos; la finalidad financiera de los tributos no debería atentar contra su racionalidad. El conjunto de tributos puede estar determinado de acuerdo a un criterio de reparto de la carga pública; es decir, entre quienes deben contribuir para sostener los gastos del estado, cuando exista un criterio de distribución personal de la carga, ese conjunto dejará de ser una amalgama inerte, y podrán apreciarse en el los rasgos de un sistema, la coherencia en la selección y ordenación de cada uno de los tributos (Ciarlo A & San Martín M, 2002). Como se puede apreciar para que se pueda llamar sistema tributario, es necesario cumplir con ciertos requisitos, ya que no se puede estudiar únicamente un tributo por separado, sino que debe ser en su conjunto para ser entendido en su realidad sobre quien deberá realizar la carga del gasto público, que es necesario para la contribución del estado y de cómo debe repartirse dicha carga.

Bajo este orden de ideas citando a Yangali (s.f.) como cita Sainz de Bujanda señala que se entiende por sistema tributario *un conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente.*

El concepto de sistema tributario aparece en este sentido como una meta, como la aspiración a que se debe tender, más que como una explicación teórica de algo existente, muy pocas veces, es posible conciliar satisfactoriamente en un conjunto de tributos vigentes

los objetivos, muchas veces existen discrepancias, que se persiguen con los distintos gravámenes.

Se considera adecuada la conceptualización que José Manuel Tranchéz Martín realiza al definir al Sistema Tributario como:

“un conjunto de instituciones, principios y relaciones de interdependencia de carácter jurídico y económico, que caracterizan con cierta permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del Sector Público de una país o conjunto de países, y están orientadas a la consecución de determinados fines u objetivos”.

Como se puede entender bajo esta conceptualización es que se tiene una interrelación de entidades para la constitución de los fines propuestos por el estado y su ejecución, ya que no únicamente es una disciplina la que interactúa en las actividades propuestas.

García Añoberos (2000), nos presenta otra conceptualización del Sistema Tributario que gira en lo siguiente:

“Los propios instrumentos recaudatorios, los tributos, son instituciones jurídicas. Un sistema tributario es un sistema de Derecho, un conjunto de normas jurídicas que se integran en el ordenamiento jurídico global, y forman parte de él, y se aplican mediante procedimientos y relaciones jurídicas. Un sistema tributario es un conjunto coherente de instituciones jurídicas llamadas tributos, insertas en el ordenamiento jurídico general.”

Como se puede ver el autor hace la referencia que los tributos provienen de un ordenamiento jurídico que en nuestro caso se deriva directamente de la Constitución, junto con los Códigos. Las leyes, reglamentos y ordenamientos supletorios, que en nuestro caso

se direccionan en el Código Fiscal de la Federación, Ley de Impuesto Sobre la Renta, entre otras normativas.

El criterio de distribución puede venir dado por consideraciones de otro tipo, económicas, en cuanto a que el tributo se utilice también para frenar la inflación o el de estimular desarrollos sectoriales, esto resulta de las consideraciones políticas de cualquier forma que se expresen, ya sean como redistributivas de rentas, el fomento o represión de la natalidad, el adoctrinamiento político, entre otros, conforme aparecen uno o varios hilos conductores de la ordenación de los tributos, se encuentra la presencia de un sistema tributario, resultando imposible la existencia de un conjunto coherente de tributos sin contradicciones.

Dicha contradicción surge entre los objetivos o principios inspiradores, que pueden deberse al reflejo de una realidad social, es decir, los grupos sociales compiten en el intento de disminuir la carga impositiva que existe sobre ellos, esta es una lucha abierta pero no lea, concluyendo en la confrontación de compromisos que implican contradicciones. Una de las principales contradicciones que se pueden apreciar corresponde a que el hecho de que siempre un sistema tributario esta guiado por la función recaudadora que de los cambios y las necesidades publicas hacen que sea esa más que nunca una función primordial y que introduzca una serie de contradicciones adicionales al esquema teórico inicial.

La coherencia que hace al conjunto de tributos un sistema tributario, no solo es la que se forma de la funcionalidad económica, política, social entre medios tributarios y fines perseguidos por el sistema, sino que esta coherencia en un estado de derecho es fundamentalmente jurídica, el tributo no es el resultado de una simple coacción de hecho ejercida por el poder; en un estado de derecho esa relación se traduce en un conjunto de

normas a las que se somete el ciudadano y el soberano, ya que los tributos son instituciones jurídicas, por lo tanto están reguladas y regidas bajo una normativa que se les aplica para evitar las arbitrariedades que se pudieren cometer por parte de los soberanos, generando con ello un sistema tributario que busca una funcionalidad social.

Así mismo, Encabo Rodríguez (1993), expone que la actividad financiera del Sector Público, su funcionamiento y organización, se caracterizan, entre otros aspectos, por un conjunto de instituciones y relaciones estructurales básicas, jurídicas y económicas principalmente, ligadas a la consecución de determinados fines. De este modo, además del conjunto armónico de tributos, en el sistema se integran otros elementos.

Por otro lado tenemos al conjunto de medios institucionales, a los que genéricamente se denomina Administración Tributaria, como conjunto de medios humanos y materiales, necesarios para el cumplimiento de las obligaciones formales, constituyendo un elemento esencial, ya que si bien una buena Administración no puede disminuir la irracionalidad de un sistema impositivo. Una Administración ineficaz, incapaz de cumplir con los cometidos que se le exigen, puede generar una obstrucción a las ventajas de un sistema impositivo racional, no basta con el conjunto normativo para conseguir objetivos de la política fiscal, sino que es necesaria una Administración tributaria eficaz, con capacidad para hacer factibles tales objetivos.

Desde el punto de vista histórico los hacendistas que han tratado de relacionar la estructura fiscal con las fases del desarrollo económico, los dos análisis más destacados a esto son los de H. Hinrichs y R.A. Musgrave.

La aproximación de Musgrave (1992) con la configuración de la estructura fiscal corresponde a dos factores: el primer termino es la cambiante estructura económica que ofrece las bases posibles para construir la imposición, y el segundo lugar, la presencia de valores políticos y sociales que configuran las opciones dominantes sobre la equidad fiscal que informan también la elección y composición de los impuestos. Cuando la centralización del gobierno favorece los impuestos sobre la renta y la riqueza, dadas sus ventajas administrativas para estimar las bases de estos gravámenes. Los impuestos sobre la renta se aplican a los funcionarios y empleados de grandes empresas cuyos empleos y retribuciones son conocidos y controlables. Musgrave, al igual que Hinrichs, piensa que el desarrollo en su etapa avanzada permite las elecciones fiscales entre los diferentes gravámenes, imposibles de realizar en las primeras fases del crecimiento económico.

Una interpretación diferente de los factores condicionantes de la estructura fiscal es la ofrecida por los sistemas fiscales históricos, Citando a Romero (2008) como cita G. Schmolders afirma, *la creación de las estructuras fiscales se realizo en Europa a partir de dos conceptos diferentes que configuraron estructuras tributarias distintas que son los impuestos reales y de los personales.*

Sobre estos dos sistemas tributarios que están separados por dos conceptos económicos muy distintos constituyen el objeto de la imposición directa. Que destacan que los sistemas reales gravan el producto y los personales gravan la renta.

Frente al sistema real, el sistema personal de distribución de los impuestos esta vasado en el concepto de renta este es su principal fundamento que hace que el sistema de tributación directa sea necesariamente personal, ya que la renta no es otra cosa que la suma de riqueza que afluye a un sujeto, como se entiende que corresponde y recae directamente sobre los

ingresos que percibe directamente un sujeto, y gravándole lo corresponde. El impuesto que grava la renta es, por tanto personal y sintético, la renta está referida siempre a una persona, fundiendo globalmente todas las percepciones de esta persona.

Romero (2008) presenta que existen aplicaciones con las características antes mencionadas, se puede organizar la imposición sobre la renta bajo dos sistemas diferentes que corresponden a los siguientes:

Sistema sintético con un único gravamen sobre la renta total y que puede operar bien a través de una tarifa única (la renta personal se somete a un impuesto progresivo) bien mediante el juego de dos impuestos, uno normal (generalmente proporcional) para toda clase de rentas al que se añade el sobre impuesto (Sur-Tax generalmente progresivo) y que deben pagar las rentas que superen un límite dado. Lo que en este sentido correspondería directamente a lo que nosotros aplicamos sobre el Impuesto Sobre la Renta, ya que existe un tope máximo y de ahí se inician las deducciones para con ello poder calcular el impuesto, lo que en este sentido sería el Sur-Tax, que es el impuesto adicional sobre el ingreso mayor sobre el nivel ordinario del impuesto que se paga.

Sistema analítico en el existe un conjunto de impuestos cedulares o reales que gravan los diferentes productos o rendimientos a los que se añade un impuesto complementario de naturaleza diferente- personal- que recae sobre la renta. Bajo este sentido se puede entender que los tributos añadidos corresponden a su aplicación para la recaudación, sobre este asunto se podría mencionar el impuesto sobre nomina que es de manera igual un tributo personal que se aplica sobre la renta del usuario.

Conforme a lo estipulado por las regla de imposición de Adam Smith, los hacendistas siempre se han preocupado fundamentalmente de la cuestión de determinar cuáles son los criterios para establecer una estructura impositiva que genere el modo más apropiado de financiar los gastos públicos. Por lo tanto los hacendistas en su intento por definir un sistema fiscal óptimo han puesto en manifiesto tres versiones.

La conceptualización del Romero (2008) presenta las tres aportaciones más importantes referentes al sistema fiscal óptimo:

- El trabajo de Sandio: Optimal Taxation. Donde se señala los tres criterios básicos por los que ha de guiarse un sistema fiscal óptimo:

Minimización de costes por el establecimiento, recaudación y pago de impuestos.

Justicia y equidad en el reparto de las cargas públicas.

Eficacia económica en la utilización de los recursos productivos.

- El conocido informe Meade, sobre Estructura y Reforma de la Imposición Directa. Según este estudio, las características más deseables de un buen sistema fiscal son:

Que favorezca la eficacia económica.

Que produzca redistributivos.

Que guarde armonía con los sistemas que rigen en otros países, a fin de evitar distorsiones económicas en el comercio y en la distribución geográfica de los recursos.

Que sea flexible para adaptarse con facilidad a la exigencia de la coyuntura económica.

Que sea sencillo de aplicar, coherente y de bajos costes administrativos.

Que la estructura fiscal de base sea estable.

- La obra de Neumark, “Principios de la Imposición”, sin duda la aportación más detallada y acertada, acerca de lo que ha de ser un sistema impositivo moderno, donde se ofrece un amplio abanico de 18 principios como soporte básico de un sistema impositivo. Para destacar únicamente se presentan cuatro principios que definen directamente la importancia del sistema impositivo, generando con ello los principios impositivos del sistema moderno.

- 1 Principio de simplicidad: el sistema tributario debe resultar sencillo y cómodo, tanto para el contribuyente como para la Administración. Esto es minimizar en los costes del cumplimiento de las obligaciones tributarias que suponen para los ciudadanos como los propios costes de gestión del sistema para la Administración, se presentan algunas exigencias de este principio.

Las normas tributarias han de ser claras, transparentes y sencillas.

Las reformas continuas del sistema tributario añaden complejidad y generan inseguridad jurídica.

Se debe generalizar los sistemas de pago a cuenta a fin de acercar en el tiempo la obligación de contribuir con la realización del hecho imponible.

- 2 Principio de suficiencia: los recursos tributarios han de ser suficientes para financiar el gasto público. El corolario de este principio es la regla del equilibrio presupuestario. La figura que favorece este principio es la siguiente:

El sistema tributario ha de ser realmente progresivo y los tributos han de ser claramente percibidos por el ciudadano, lo que supone la necesidad de eliminar aquellos elementos del sistema que generan una ilusión fiscal.

- 3 Principio de Equidad: la unanimidad de la doctrina considera que como cumplimiento de este principio es necesario, exigir la aplicación del criterio de capacidad de pago frente al criterio del beneficio para la distribución de la carga tributaria. Aunado a esto es necesario destacar:

La generalidad en el pago de los impuestos, esto en el sentido de que esta establecido en nuestra Constitución que todos los ciudadanos mexicanos deben aportar para el cumplimiento del gasto público.

Igualdad, el sistema tributario ha de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. La igualdad o desigualdad viene dada por la distinta capacidad de pago de los contribuyentes, este igual es considerado uno de los principios rectores del derecho, pero en el sentido económico corresponde al trato de la capacidad de pago de las personas que deben ser como correspondan a su situación junto a sus iguales.

- 4 Principio de neutralidad: los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos sobre producción, consumo y ahorro; oferta de trabajo y ocio, etc. Partiendo de la hipótesis de que el sistema de precios que genera el mercado hace que productores y consumidores asignen de forma óptima sus recursos. Si los precios relativos se ven alterados por los impuestos, es evidente que provocarían distorsiones en las decisiones óptimas de los agentes económicos. Este principio lo podemos entender más en el sentido de la capacidad de elección de los agentes económicos a la

realización de las diversas actividades, ya que se puede entender que por trabajar ellos tendrán que pagar cierta parte proporcional al Estado, que mientras no realizan esta actividad carecen de dicha tributación, por ello entra el sentido de la elección.

Ahora bien que se ha expuesto el Sistema Tributario y sus características es necesario conocer que se necesita para obtener una estructura tributaria adecuada, de lo que partimos a exponer lo siguiente.

Para Escobar Gallo, Gutiérrez Londoño, Gutiérrez Londoño (2007), presentan las características principales que debe tener una estructura tributaria, para generar con ella una optimización correspondiente:

Los impuestos deben estar diseñados para alcanzar los objetivos de la política fiscal, especialmente:

- Máxima equidad en la distribución de la carga tributaria.
- Mínima interferencia en la asignación óptima de los recursos.
- Promoción de la estabilidad y del crecimiento económico global.

La administración fiscal debe ser lo menos costosa posible, especialmente en:

- Costos de cumplimiento del contribuyente.
- Costos de administración para el fisco.
- Garantías de los derechos de los contribuyentes.

La administración por parte de las autoridades debe ser eficiente, de forma que sus costos sean bajos en relación con lo recaudado.

Rendimiento fiscal adecuado.

La distribución de la carga impositiva entre los miembros de la sociedad debe ser equitativa (principio de equidad).

Ahora bien como se puede entender a lo que los autores antes citados hacen alusión corresponde a las características deseadas al sistema tributario, aunque la realidad que corresponde a dichas características deberían ser las deseables muy pocas veces se aplican en la realidad, generando con ello conflictos en la recaudación y que afectan directamente al contribuyente por la complicación de los trámites para cumplir con sus responsabilidades fiscales.

Como se hace mención los sistemas tributarios deberían alcanzar la máxima equidad de la carga tributaria, pero la realidad es que en muy pocas ocasiones ocurre esta situación, ya que se generan diversos impuestos que afectan directamente a los contribuyentes que menor ingreso tienen y que mas acciones de hechos generadores realizan, trayendo consigo el imperioso pago de los tributos de manera exorbitante.

Stiglitz (2000) expone las cinco características deseables de un sistema tributario, que consisten en las siguientes:

- Eficiencia económica: no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos.
- Sencillez administrativa: debe ser fácil y relativamente barato de administrar.
- Flexibilidad: debe ser capaz de responder fácilmente (en algunos casos automáticamente) a los cambios de las circunstancias económicas.

- Responsabilidad política: debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar que está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias.
- Justicia: debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.

Como se puede apreciar Stiglitz y Londoño coinciden en que los sistemas tributarios deben contener las características antes mencionadas para poder cumplir de manera satisfactoria sus acciones, hecho por lo que se deben aplicar en todo sistema tributario existente, para obtener un sistema tributario acorde a las necesidades del país en cuestión, para ello se deben considerar esos aspectos y utilizar bien no su totalidad, si la mayoría de ellos para generar un sistema tributario decente que involucre las diversas cuestiones.

Estudiado los Sistemas Tributarios es necesario conocer el “Principio de Proporcionalidad y Equidad” tema en cuestión que es de importancia conocer y para ello se debe entender que dicho principio se ha presentado desde la antigüedad con los diversos economistas, hacendistas que han buscado la forma de obtener un sistema tributario más equitativo y proporcionalidad para los ciudadanos que son los que realizan la mayor contribución en impuestos para el gasto público, por ello se debe conocer la importancia de aplicar dicho principio en la actualidad.

Para que los impuestos sean aplicables deben partir de una teoría que se genera sobre ellos, por tal razón la Teoría que se aplica es la de Adam Smith la cual ha servido de principal sustento en lo que se refiere a sus principios teóricos que género.

En el libro V de su obra La Riqueza de las Naciones, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e

inspirando a la legislación moderna que no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados.

Estos principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

a) El principio de justicia consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva, dicho en las palabras de Adam Smith, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo. Sobre este punto, John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces

que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales desigual a situaciones desiguales.

b) El principio de certidumbre consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrario por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.

c) El principio de comodidad consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.

d) El principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Einaudí, señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Y de igual manera Adolfo Wagner, en su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas", ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

En el primer grupo, principios de política financiera. Abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición; conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles: el segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de

manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

En el segundo grupo, principios de economía pública. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

En el tercer grupo, principios de equidad. Son los principios de generalidad y uniformidad que hemos comentado anteriormente.

En el cuarto grupo, principios de administración fiscal. Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

Partiendo de lo que se ha estudiado de los impuestos y sus aplicaciones, se puede llegar a la conclusión de que todos ellos utilizan la Constitución, por lo tanto deben tener un sustento legal, lo cual corresponde a lo siguiente y que derivan del Código Fiscal de la Federación.

Debe estar establecido en una ley: este principio, conocido como legalidad, como ya se ha dicho al hablar de las fuentes del Derecho Fiscal y al analizar la Ley fiscal, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional equitativa que dispongan las leyes.

El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción V de la propia Constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su periodo ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se

concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y Decreto-Delegado.

Partiendo de este principio se genera la siguiente idea que consiste en que en toda ley debe estar especificado el tributo así como sus características y supuestos para que se pueda cumplir todo esto para garantizar la protección del sujeto pasivo y evitar arbitrariedad por parte de la autoridad administrativa, y con ello salva guardar los intereses fiscales de los sujetos pasivos, generando el principio de legalidad, la cual básicamente se resumen en lo siguiente no hay tributo sin ley, como claramente esta expresado.

El pago del impuesto debe ser obligatorio: en principio, la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, obligación esta que, al decir de Emilio Margáin (2007:66-67):

“deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Ella es la obligación general en materia contributiva; la obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”

Debe ser proporcional y equitativo: esta característica, como ya sea apuntado, se encuentra consagrada también por el artículo 31 fracciones IV de nuestra Ley Fundamental y se ha considerado que constituye una autentica garantía individual. Sobre su significado se coincide con Flores Zavala (2004) en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de

Adam Smith y por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función, de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

No se consideraría correcto que se asimilen los términos proporcionalidad y equidad a los de generalidad y uniformidad, respectivamente, como lo hace Margáin, pues no debe perderse de vista que los principios de generalidad y uniformidad, aunque complementarios del principio de justicia, son diferentes, pues no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, proporcionalidad y equidad, que prever una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera puede coincidir y así generar la obligación fiscal de generalidad, ni de prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad.

Por lo que es necesario que se considere que este principio debe estar regido por la capacidad que tiene el contribuyente de generar un ingreso, por lo cual debe ser aplicado de manera correcta a todo sujeto que se encuentre dentro de la situación prevista por la ley y sobre todo aplicando correctamente en nuestro sistema tributario, para evitar caer en errores y violaciones de garantías individuales.

Que se establezca en favor de la administración activa o centralizada del Estado: esta característica se desprende del texto de los artículos 31 fracción IV; 73 fracciones VII y 74 fracciones IV de la Constitución. En efecto, se ha visto que el artículo 31 fracción IV de la Constitución dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, a los gastos públicos del Estado, como organización política soberana y solo para esos gastos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman

parte de la Federación, Estado o Municipio, o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los de la Federación, Estados y Municipios, como son los gastos de la administración delegada, integrada por los organismos descentralizados y empresas de participación estatal, que son entidades con personalidad jurídica propia por lo mismo diferente separada de la del Estado, como lo es el Seguro Social. Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31 fracción IV constitucional, los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV establecen que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que entonces, solo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos: esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya se dijo, el Congreso de Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquier otra destinación sería violar los preceptos constitucionales que se han venido refiriendo.

1.2 Condiciones actuales de la equidad y la proporcionalidad del sistema tributario mexicano.

Actualmente el país se encuentra en una situación crítica conforme a la recaudación fiscal, bajo el sentido de que existen una gran violación sobre derechos humanos y principios recaudatorios que es el principio de proporcionalidad y equidad, en el sentido de que los

Diputados Federales que perciben un alto sueldo mensual correspondiente a casi \$ 150,000.00 (ciento cincuenta mil pesos moneda nacional) entonces se tiene que ellos no pagan impuestos por una laguna legal existente dentro de su Manual de regula las remuneraciones de los Diputados Federales, Servidores Públicos de Mando y Homólogos de la Cámara de Diputados, en su apartado 4.1.2:

*"Será responsabilidad de la Cámara **retener y enterar los impuestos de los servidores públicos de mando y homólogos**, de conformidad con los artículos aplicables de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones relacionadas con la materia, además de los porcentajes correspondientes a las cuotas y aportaciones de Seguridad Social para enterarlas al ISSSTE, a efecto de que gocen de dichos beneficios."*

Entonces se entiende que esto solo se aplica a los servidores públicos de mando y homólogos, no encuadrando la categoría del Diputado Federal, generando con ello la laguna existen y que es aplicable para ellos, generando una perdida monetaria al Sistema Tributario que existe, y tomando en consideración que son 500 Diputados Federales las pérdidas son aún mayores, por lo tanto es dinero que no se destina a bienes y servicios públicos que pudieran mejorar la calidad de vida de los ciudadanos.

Con ello se demuestra que existe una falta de aplicación al principio de estudio, y que por lo tanto ha violando el principio de igualdad y sobre todo de contribución que está establecido en la Constitución y el Código Fiscal de la Federación.

1.3 Metodología de la investigación.

Para la realización de este estudio se utilizara el enfoque Estructural-Funcionalista que estudia la sociedad sin tener en cuenta su historia (sincrónica); estudia la sociedad tal y como la encuentra, intentando comprender como cada elemento de la sociedad se articula con los demás, formando un todo y ejerciendo una función dentro de la sociedad. Para ello su principal exponente es Durkheim que piensa que los hechos sociales determinan los hechos culturales, por ello los funcionalistas insisten en que la cultura es un hecho social con una función.

El funcionalismo surge como una reacción al evolucionismo y al particularismo histórico. Parte del hecho de que la cultura es una totalidad orgánica en las que sus diversos elementos son inseparables (holístico) y que se hayan interconectados, teniendo cada uno de ellos una función específica en el conjunto, cuando se piensa en una sociedad, se percibe como si fuera un organismo biológico en el que las partes forman un todo.

Por lo tanto si algún elemento falla, todo el sistema comienza a presentar fallos en su funcionamiento, razón por la cual se puede entender que dicha propuesta es la más aceptable para esta investigación, ya que en este sentido el fallo corresponde al Sistema de Administración Tributaria, y la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico, por no aplicar de manera correcta un principio que se encuentra establecido dentro de la normativa, por ello el sistema actual se encuentra en una crisis de funcionamiento.

En la investigación se aplicaran los siguientes métodos de investigación:

- Método cuantitativo-descriptivo: este es un estudio descriptivo de enfoque cuantitativo en virtud de que se recolectaran datos o componentes sobre el pago del Impuesto Sobre la Renta, así como de los sueldos que perciben los diversos

funcionarios del estado, para poder realizar el cálculo correspondiente y su debida aplicación.

- Método Documental: este corresponde al estudio de diversos documentos tales como libros, artículos de revistas, legislación, normativa aplicable al tema de estudio, que brinden la información necesaria para sustentar la investigación en el aspecto teórico.

Estas técnicas de investigación serán utilizadas a lo largo del trabajo de investigación, ya que dentro de los dos primeros capítulos será utilizado el método documental, que brindara las bases necesarias para conocer la teoría del sistema tributario, como está conformado, y como se realiza su aplicación para lo generado con el Impuesto Sobre la Renta.

Mientras que en el tercer capítulo será aplicado el método cuantitativo, para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, y con ello generar las pérdidas que se consideran y de igual manera poder analizar los costos de oportunidad.

1.4 Marco categorial conceptual.

En este apartado se señalan las dos concepciones en las cuales gira la investigación, que son el aspecto económico-jurídico, para lo cual es necesario comprender que existen similitudes en la utilización de algunos conceptos, para lo cual se unificaran conceptos para generar el concepto sobre el cual se emplea en este trabajo.

Los conceptos se presentaran de manera alfabética para una mejor comprensión.

El primer concepto sobre el cual debemos tomar importancia corresponde a la **Asistencia legislativa**, dicho concepto pertenece únicamente al aspecto legal y se manifiesta de la

siguiente manera: *“Es el apoyo económico que reciben los Legisladores para el desempeño de las funciones legislativas”*.¹ Para lo cual se debe entender como las acciones que realizan los diputados federales para legislar en favor de los ciudadanos que se encuentran en sus estados, para generarle un mayor beneficio, viendo desde el punto de vista económico es un ingreso adicional a la dieta que perciben por la realización de propuestas legislativas.

Continuando con el orden de ideas principalmente lo que corresponde a los ingresos que perciben los Diputados Federales el siguiente concepto que se analiza es la **Atención ciudadana**, es uno de los conceptos a consideración personal más ambiguos que conforme a la información de la página de la Cámara de Diputados es la siguiente: *“Es el apoyo económico que reciben los Legisladores para sus labores de gestoría que realizan en su carácter de representantes populares”*.² Si bien este concepto es ambiguo no entraremos se entrara en detalle sobre su mero concepto sino lo que representa económicamente, ya que es otro ingreso adicional que perciben los Diputados Federales por la gestión que realizan por los ciudadanos, sin embargo, el tema en cuestión no es que tipo de gestión realizan, sino que por ello reciben una cantidad elevada de que se suma a su dieta y a la Asistencia legislativa, con ello se obtiene que cada Diputado Federal percibe aproximadamente 150,000.00 (ciento cincuenta mil pesos moneda nacional) de manera mensual.

Los siguientes conceptos que se presentan corresponden directamente a profundizar el tema de investigación, ya que los dos conceptos antes mencionados son empleados únicamente para el tema correspondiente de los ingresos que perciben los Diputados Federales.

¹ Este concepto fue obtenido directamente de la página de la Cámara de Diputados. <http://www.diputados.gob.mx/preguntas.html> recuperado en fecha 02 de Febrero de 2017.

² IDEM

Tenemos que la **Contribución** se puede entender de la siguiente manera como lo define Blas Jiménez (2014) *“tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”*. Desde la otra perspectiva tenemos que Ossorio (1974) lo define como: *“Aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyentes) la carga de los gastos públicos. En este sentido, el concepto es similar, cuando no idéntico, al de impuesto (v.)”*. Por lo tanto tenemos que la contribución es la generación las obligaciones entre los ciudadanos con el estado para contribuir con el gasto público, y estas son de manera impersonal por lo tanto cualquier persona que se encuentre dentro de la situación establecida por la ley debe contribuir de manera obligatoria conforme a sus posibilidades y a lo estipulado en normativa correspondiente.

Si existe una contribución entonces debe haber alguien que cumpla con esa responsabilidad para ello se genera la figura del **Contribuyente** que desde un sentido directo y practico se puede entender como la persona que se encuentra en una situación establecida en la ley y que debe contribuir al gasto público, esto en sentido directo pero los siguientes autores lo definen de esta manera, Sabino (1991):

“Dícese de la persona que paga impuestos y que, con ello, contribuye al mantenimiento del Estado. El término se reserva en la práctica para hacer referencia a los impuestos directos, en los cuales existe una base mínima imponible. . En la práctica, sin embargo, todas los individuos de una sociedad son contribuyentes: dado que existen impuestos indirectos, que se cargan sobre las mercancías o las transacciones, toda persona, en tanto consumidor, contribuye con una parte de su dinero a los ingresos fiscales. [taxpayer]. (V. IMPUESTOS)”.

Mientras que Ossorio (1974) lo define de una manera más concreta que es *“El obligado al pago de las contribuciones (v.)”*

Como se explico en las líneas anteriores se puede definir que el Contribuyente es la persona que está obligado a realizar el pago correspondiente de los impuestos para contribuir con los gastos del Estado y que de cierta manera todos somos contribuyentes ya que se pagan impuestos de una u otra forma, es decir de manera directa o indirecta que son los tipos de impuestos existentes.

Continuando con el orden de las ideas, es necesario definir los tipos de derechos que intervienen en esta investigación para lo cual se presentan los más utilizados para aportar mayor claridad y entendimiento al aspecto jurídico de la investigación. Para ello se tiene que está compuesto del **Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Financiero** que se encuentran en estudio.

El Derecho Fiscal correspondiente a lo que utiliza Ossorio (1974) se entiende así:

“Rama del Derecho Financiero (v.) que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos (Dic. Der. Usual).”

Continuando con lo explicado en las líneas anteriores la siguiente clase de Derecho a estudiar es el Tributario, que si bien lo marca de una manera similar a lo que es el Derecho Financiero el autor Ossorio (1974) lo plasma así *“Derecho financiero (v.)”* Por lo tanto

tenemos que el Derecho Tributario y el Financiero son una analogía, pero Ossorio (1974) define el Derecho Financiero de esta manera:

*“Rama del Derecho Publico interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”.*³

Conforme a lo que se enuncio con respecto a los tipos de Derechos se puede conceptualizar de manera directa que los que emplearan para la investigación son el Derecho Fiscal y el Derecho Financiero que se considera como análogo del Tributario, por ello tenemos que ambas ramas del Derecho son las encargadas de regular toda actividad que se presenta en la relación del sujeto pasivo y del sujeto activo, dicho de otra manera del contribuyente y del Estado, por ello el Derecho Fiscal se encarga de los impuestos y como se captan por medio de las tasas y los bienes a los cuales se deben gravar, mientras que el Derecho Financiero se encargara de como se recauda, utilizan y ejercen los recursos captados por medio del Derecho Fiscal, siendo una relación directa de captación y utilización lo que se ejerce entre estas dos ramas.

Uno de los conceptos más importantes sobre el cual gira la investigación es la **Dieta**, que en sentido amplio y sin argumentación corresponde al ingreso que perciben los Diputados Federales, para ello Ossorio (1974):

“Sueldo u honorarios que perciben los legisladores. | Honorario que los funcionarios de diverso orden devengan durante los días en que realizan una comisión que les ha sido

³ A manera de interpretación y de aceptación para el lector, el Derecho Tributario y Financiero son considerados de manera análoga para su estudio y entendimiento sobre el tema de estudio, por lo tanto se pueden emplear de manera indistinta dentro de la investigación.

confiada fuera de su residencia oficial. | Estipendio que se da a los que ejecutan comisiones o encargos por cada día en que se ocupan en ellos, o por el tiempo que emplean en realizarlos”.

Entonces se comprende que la dieta corresponde al sueldo que perciben los Diputados Federales por desempeñar su cargo y con ello tenemos algo importante que agrega Berlín Valenzuela y otros (1998):

“Proviene del latín diaeta, el cual se deriva del griego diaita que significa "manera de vivir" o "régimen de vida", hacia el siglo XIII se comenzó a utilizar el término para significar el salario o retribución de un día asignado a los miembros de una asamblea (BDELC, 1990). De las diversas acepciones que el DLE otorga a la palabra dieta, destacamos la de "estipendio que se da a los que ejecutan algunas comisiones o encargos por cada día que se ocupan en ellos, o por el tiempo que emplean en realizarlos; retribución o indemnización fijada para los representantes en cortes o cámaras legislativas””.

Por lo tanto aplicando ambas definiciones se puede entender que la dieta en este caso es la manera de vida que tienen los Diputados Federales para obtener sus ingresos por el desempeño de sus actividades, dando por definiciones que la dieta es el ingreso que perciben los Diputados Federales por desempeñar su cargo.

La **Economía** tiene un aspecto importante en dentro de la sociedad y en este trabajo, por lo tanto es necesario definirla desde los dos aspectos de la materia, comenzando por el ámbito económico como lo expresa Sabino (1991) es:

“El vocablo tiene al menos tres significados diferentes. Por una parte es sinónimo de ciencia económica; en otro sentido, se utiliza para designar el sistema económico concreto

existente en un país o región, como cuando se habla de "la economía japonesa", por ejemplo. Por último, y más apegada a la etimología del término, la palabra economía significa, en el lenguaje corriente, la administración recta y prudente de los bienes, el ahorro de tiempo, materiales o trabajo. Esta acepción, en términos ya algo más técnicos, significa entonces el uso óptimo de los recursos de forma que una cantidad dada de los mismos produzca la mayor satisfacción o utilidad. En este sentido, pues, economía es sinónimo de eficiencia, de escogencia entre medios escasos para el logro de fines determinados con lo cual se establece un vínculo teórico con el primero de los significados mencionados".

Considerando lo expuesto anteriormente se acepta la idea de que la economía corresponden a la administración recta y prudente de los bienes que genere el uso optimo de los recursos de forma que una cantidad dada de los mismos produzca la mayor satisfacción o utilidad por lo tanto entendemos que se aplica de que se tiene que emplear la menor cantidad de bienes para generar una mayor utilidad.

Otro concepto corresponde al de Rodríguez (2013) que presenta tres interpretaciones que son las siguientes

"1. Ciencia que estudia la aplicación de recursos escasos entre usos alternativos para la satisfacción de necesidades múltiples; describe y comprende los principios generales relacionados con la producción y distribución de los recursos. En un sentido más general, el objetivo de la economía como ciencia es comprender el proceso de creación y destrucción de valor, como asimismo los agentes e instituciones intervinientes y los fenómenos relacionados. 2. Conjunto de actividades destinadas a la producción y distribución de riquezas, las que conforman el sistema económico. 3. Realizar un ahorro, o incrementar la eficiencia en la utilización de un recurso".

Se debe comprender que estas tres concepciones que son presentadas se optara por emplear la segunda para la generación de una definición y utilización en la investigación, al manifestar que es el conjunto de actividades destinadas a la producción y distribución de riquezas, por lo tanto se manejara como la forma en que el Estado capta los recursos para su aplicación.

Ahora el sentido jurídico de la economía se aplica lo siguiente enunciado por Ossorio (1974):

“Administración adecuada de los bienes. | Estructura de organismos e instituciones. | Ahorro o aprovechamiento del dinero y de otros bienes, del trabajo y de las energías de toda índole, del tiempo y de cualquier otro elemento que redunde en beneficio individual o de la sociedad (Dic.Der. Usual)”.

Conforme a lo marcado por el autor antes mencionado empleamos que es una administración adecuada de los bienes y una estructura de organismos e instituciones, aplicando los tres conceptos estudiados se genera la siguiente definición que se aplica para el estudio, la economía es la forma en que el Estado conforme a las actividades que realiza busca obtener la riqueza y una administración adecuada que es necesaria para que sus actividades que generen una mayor satisfacción con pocos recursos a la población destinada.

El **Estado** es un aspecto de suma relevancia dentro de lo que corresponde a todo el ámbito de el estudio, ya que como ente tiene diversas facultades tanto económicas como jurídicas, que generan diversos tipos de entendimiento que si bien se pueden resumir de una manera directa es necesario comprender las diferentes formas en que se concibe para lograr un

entendimiento de él. Por ello la primera plataforma que se presenta es el económico propuesto por Sabino (1991)

“El Estado es la institución en que se concentra el poder político de una sociedad, es decir, el poder de tomar las decisiones que afectan al conjunto de la población. Como tal, al Estado se le asigna el monopolio de la violencia legítima. Además de ello, el Estado desarrolla un conjunto de funciones que lo convierten en un agente económico de suma importancia: por una parte cobra impuestos, que constituyen su fuente de ingresos, y por otra parte realiza gastos, que incluyen el pago de los funcionarios que prestan servicio en sus distintas dependencias y las adquisiciones de los bienes que requiere para desempeñar sus actividades; además provee a los ciudadanos de diversos bienes públicos y, en muchos casos, realiza funciones de empresario, pues es poseedor y/o administrador de empresas públicas. El Estado, en las sociedades modernas, asume asimismo las funciones de emitir dinero, de regular diversos mercados y de influir en el comportamiento económico del país mediante su política económica y las diversas regulaciones que puede imponer. El papel económico del Estado ha variado considerablemente a lo largo de la historia y ha sido objeto de estudio por casi todos los teóricos de la economía. La teoría del Public Choice ha intentado trasladar la metodología de análisis de la economía a las decisiones que toman los organismos públicos”.

El Estado corresponde a un agente económico que se encarga de cobrar los impuestos que corresponden a una de sus fuentes de ingresos, y como tal también tiene un factor determinante para la aplicación de ellos en lo que respecta en los bienes públicos para el beneficio de los ciudadanos, por ello es el ente encargado de esa función, mientras que Mangones (2006) plantea un concepto diferente a lo que corresponde al concepto del Estado

“Concepto cuya expresión concreta es el gobierno de una Nación. | Cuerpo político de una Nación. | Concepto de la más amplia expresión de la administración pública de un país. | Para John Locke, el Estado es sólo un pacto de sometimiento voluntario con la condición de que este Estado ejerza una efectiva tutela sobre la libertad de la persona y sobre sus bienes. | El estado se caracteriza por la coexistencia de tres elementos fundamentales: un pueblo, un territorio y un ordenamiento jurídico superior. Como un simple resumen de las diferencias fundamentales que existen entre Nación y Estado se puede decir lo siguiente: Nación es un concepto humano; Estado es un concepto jurídico”.

Para este autor corresponde principalmente la existencia de los tres elementos bases que constituyen el estado, lo que genera una unión de ideas, que inserta la idea de la administración pública dentro de ese concepto, por lo tanto tenemos que el estado es parte de la administración pública que se encuentra dentro de su ordenamiento jurídico.

Para Ossorio (1974) expresa que el Estado es:

“Dar una definición del Estado y, sobre todo, hacerlo en pocas líneas, ofrece dificultades insuperables,- porque se trata de un concepto muy discutido. Por ello es preferible limitarse a decir que, según Adolfo Posada, el Estado “es una organización social constituida en un territorio propio, con fuerza para mantenerse en él e imponer dentro de él un poder supremo de ordenación y de imperio, poder ejercido por aquel elemento social que en cada momento asume la mayor fuerza política”, y que para Capitant es “grupo de individuos establecidos sobre un territorio determinado y sujetos a la autoridad de un mismo gobierno”.

Sin perjuicio de tal reserva, como orientación sintética de índole jurídica, social y política, cabe agregar estas acepciones: Cada una de las clases o jerarquías diferentes en una sociedad política”.

Entonces se puede llegar a la conclusión de que el Estado es una organización social que tiene un territorio, un pueblo y ordenamiento jurídico propio que lo protege, facultándolo para ejercer la violencia legítima y por lo tanto tiene la facultad para cobrar los impuestos necesarios que es su fuente de ingresos y que sirven para sufragar los gastos necesarios, aplicándole una tasa directa a los usuarios.

Cuando el Estado invierte lo recaudado de los impuestos correspondientes se emplea la palabra **Gasto Público** para hacer referencia a la utilización del dinero correspondiente para los beneficios de los ciudadanos, para ello Rodríguez (2013) expresa lo siguiente, “*Son todas las erogaciones realizadas por el gobierno en bienes corriente y de capital a los efectos del cumplimiento de sus funciones específicas*”. Por lo tanto como bien dice son las erogaciones que realiza el gobierno para cumplir sus funciones algo que es realmente necesario, ya que como se menciono en líneas anteriores debe satisfacer las necesidades de los ciudadanos conforme a los ingresos que recaba.

Sabino (1991) por su parte tiene una expresión más amplia sobre el término de gasto público, puesto que el genera diferentes formas de definición, que son presentadas:

Gastos hechos por el gobierno y sus agencias, como distinto del gasto que realizan los particulares y las empresas. No existe un criterio uniforme, internacionalmente, para definir los entes gubernamentales que participan en el gasto público total. En general, el gasto público de un país está integrado por los desembolsos que realiza el gobierno central, las administraciones locales y regionales, las agencias o institutos autónomos y eventualmente las empresas o corporaciones de propiedad estatal.

El gasto público se contabiliza según los organismos o entes que efectúan los gastos y se proyecta, en cada ejercicio, en el presupuesto público o fiscal de cada país. Los gastos que

realiza el Estado deben estar balanceados con los ingresos fiscales, existiendo en caso de discrepancia un déficit o un superávit fiscal.

Las tres principales partidas del gasto público son: los gastos corrientes, que incluyen los sueldos y salarios pagados, las transferencias y subsidios y las compras de bienes no duraderos que realizan los entes gubernamentales; los gastos de inversión, que se refieren a la compra de bienes de capital y a otras inversiones que realiza el Estado; y los pagos de la deuda pública, con los que el gobierno va amortizando los compromisos previamente contraídos. El gasto público se subdivide también según una clasificación funcional. Se habla así de gastos sociales, que incluyen las transferencias directas al público, el desarrollo de programas sociales y los gastos en salud y educación; de gastos militares o de defensa, de gastos por servicios y de otros de diferente tipo.

El gasto público forma parte de la demanda agregada total y como tal se considera a la hora de calcular las cuentas nacionales. Su expansión puede acelerar la economía pero también producir inflación; su contracción, en cambio, puede llevar a una etapa de recesión pero, en contrapartida, generar las condiciones para una moneda más estable y un crecimiento más saludable.

Por lo tanto tenemos que el gasto publico corresponde directamente a las erogaciones que realiza el estado y sus agencias económicas para cumplir con sus funciones y para ello se dividen en las partidas de gastos corrientes, transferencias y subsidios, las compras de bienes y los gastos de inversión acciones que se transforman en bienestar para los ciudadanos, y que con ello implican la aplicación del presupuesto destinado para cada situación. El aspecto que corresponde al jurídico Ossorio (1974) manifiesta que el gasto de público es:

“Los que realiza el Estado para el cumplimiento de sus fines. En realidad, quienes realizan los gastos son los contribuyentes, por lo cual Caplán, citado por Tamagno, dice que el concepto económico del gasto público no es sino la traslación del poder de compra, de manos de los contribuyentes, a favor de los servidores y productores del Estado”.

Claramente este autor nos indica que realmente no es un gasto lo que realiza el estado sino que es la traslación del poder de compra de los contribuyentes a favor del estado, por lo tanto tenemos que realmente los que hacen el gasto publico son los contribuyentes como bien se enmarca.

Berlín Valenzuela y otros (1998) señala que el gasto público radica esencialmente en lo siguiente:

En este sentido, gasto público es toda erogación que realiza el Estado para efectuar sus fines y sostener su estructura, los recursos que emplea provienen de las contribuciones que dan los ciudadanos a través de los impuestos.

En virtud de la importancia que encierra el término gasto público, no sólo para un Estado, sino para la sociedad en su conjunto, es que existen una serie de mecanismos e instancias que se encargan de elaborar, aprobar y supervisar su utilización. De ahí, que el órgano legislativo intervenga para los efectos de aprobación y supervisión, debido a la transparencia que se requiere en este rubro. Cabe anotar, que el gasto público es materia de la función de control financiero de todo parlamento.

El punto neurálgico de la teoría del gasto público radica en distribuir correctamente los recursos disponibles entre las necesidades propias del estado y las sociales; por ello, la formulación del gasto público tiene que manifestar objetivos, metas, costos y órganos

responsables. Para que al momento de revisar el parlamento la cuenta pública exista claridad, justificación y empleo adecuado de los recursos.

Para complementar directamente el concepto de gasto publico se tiene que es toda erogación que tiene el estado para cumplir sus funciones y para lo cual tiene diversos mecanismos de acción para llevarlas a cabo por lo tanto tiene que distribuir de manera correcta los recursos con los que dispone y que fueron captados por medio de los impuestos, para cubrir las necesidades sociales

El **Gravamen** corresponde a la carga fiscal que se aplica a los contribuyentes para el gasto del estado, Rodríguez (2013) lo expresa de la manera sencilla “*Carga o tributo específico*” por ello se entiende que es la aplicación de la carga tributaria que se encuentra enmarcada en la normativa, sin embargo Sabino (1991) lo presenta de forma diferente expresando que “*El término se utiliza tanto en el caso de los bienes que quedan sujetos a una hipoteca, como para referirse a las obligaciones fiscales o impuestos que afectan una propiedad cualquiera*”. Desde el punto de vista de Sabino los gravámenes únicamente recaen sobre las propiedades pero hay que recordar que también se pueden gravar los sueldos e ingresos de los contribuyentes por medio de los impuestos directos.

Ossorio (1974) expresa que existen diversas formas de ver el concepto de gravamen, esto a partir de la interpretación de la rama del derecho que se trate para él:

“Este término tiene distintas acepciones, según sea la rama del Derecho a que se refiera: en el Derecho Financiero, la carga que pesa sobre los habitantes del país, que varía de acuerdo con los bienes o actividades afectados por el impuesto. | En el Derecho Civil, se llama así el derecho real, distinto de la propiedad, trabado sobre un bien ajeno (hipoteca, prenda, servidumbre), que tiene por finalidad garantizar por el deudor el cumplimiento de

una obligación. | En Derecho Internacional Público, la limitación que se impone a la soberanía en beneficio de Estados extranjeros”.

En este caso tenemos que la importancia recae directamente sobre el derecho financiero al ser la carga que se le aplica a los habitantes que se encuentran dentro de un impuesto o un hecho generador de obligaciones que estipule la ley adjetiva, por lo tanto es necesario que exista un supuesto aplicable al contribuyente para que se le pueda gravar el ingreso o los bienes que le pertenecen, creando con ello un gravamen que recae sobre el contribuyente.

La **Hacienda** constituye el conjunto de bienes con los cuales cuenta el estado para administrar y con ello satisfacer las necesidades comunes de los contribuyentes, por ello de se tiene la concepción tradicional de que la palabra hacienda se refiere directamente a los bienes que tiene el estado para ser administrados, visto desde otro sentido se considera que es la dependencia encargada de la administración pública que se encarga de recaudar los impuestos, por ello Sabino (1991) expresa lo siguiente que corresponde al:

“Departamento o ministerio de la administración pública encargado de recaudar los impuestos y definir la política financiera del Estado. El ministerio de hacienda normalmente prepara los presupuestos públicos y emite las órdenes de pago para las diversas dependencias del Estado, que luego satisface el Banco Central. La palabra hacienda, en una acepción más tradicional, también significa patrimonio o conjunto de propiedades. Por ello se utiliza también la designación de hacienda pública para referirse al tesoro o erario del Estado”.

Sabino nos expresa que la hacienda es el departamento que se encarga de recaudar los impuestos y definir la política financiera del Estado, que guía las erogaciones que tiene el

ente para implementar las acciones correspondientes a sus funciones y a satisfacer las necesidades de los contribuyentes.

Para el aspecto jurídico la palabra hacienda hace referencia directa a una finca o patrimonio de una persona, pero lo que realmente interesa es el concepto de Hacienda pública que utiliza Ossorio (1974) indica que se puede entender:

“En sentido general, significa el conjunto de los bienes del Estado con su consiguiente administración. Más científicamente, se ha definido como “la coordinación económica activa (en acción) creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes, a las que aquéllos no podrían proveer individualmente, fin que ella logra por la aplicación de medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias” (Payetto), y también, “leyes según las cuales los hombres proveen a la satisfacción de ciertas necesidades particulares que, para distinguirlas de las necesidades ordinarias privadas, se llaman públicas” (Einaudi). De tales definiciones se desprende que el concepto de hacienda pública tanto es aplicable a la hacienda estatal como a la provincial y municipal”.

Entonces se tiene que la hacienda desde ser entendida desde la concepción de la hacienda pública que presenta una manera clara y precisa lo que corresponde a las actividades del estado por lo que es la coordinación económica activa de los hombres para un lugar determinado que busca satisfacer las necesidades comunes por medio de las contribuciones obligatorias que se recaudan de los contribuyentes.

Para el trabajo de investigación se debe entender la hacienda pública como los bienes con los que cuenta el estado para su administración y con ello la recaudación que se tiene por medio de los impuestos aplicados a los contribuyentes que se encuentran obligados, por ello

tienen que realizar una administración correcta para su utilización y que con ello satisfagan las necesidades de los usuarios.

Se debe tener en la claro que al momento de hablar del principio de proporcionalidad y equidad que se invoca dentro de la investigación, existe un concepto que manifiesta directamente lo que se debe aplicar y esto es la **Igualdad** puesto que en un sentido, todos los usuarios deben ser tratados como iguales ante los hechos generadores de obligaciones y de igual manera deben contribuir conforme a sus capacidades económicas, por ello Ossorio (1974):

“Del concepto genérico, como conformidad de una cosa con otra en naturaleza, calidad o cantidad, se desprenden diversas consecuencias que pueden afectar el orden jurídico. La primera de ellas tiene su origen en la determinación de si la idea de igualdad representa una realidad o una mera teoría. No puede llegarse a una conclusión sin distinguir entre el hombre considerado en sus condiciones naturales, como criatura humana, y el hombre con relación a sus características, como integrante de una sociedad organizada”.

Entonces a partir de esta idea se tiene que realmente para declarar una igualdad es realmente difícil porque desde el inicio existen características que generan diferencias correspondientes en el sentido físico, social, puesto que no todos los seres son iguales, posterior a eso el mismo autor citado complementa su idea conforme a lo siguiente

“Esa diferenciación, que se encuentra en el orden natural de los individuos, repercute en sus relaciones sociales y políticas, porque también la situación respecto a ellos es muy diferente según sea la condición de que estén investidos. Todo eso sin tener en cuenta otro género de desigualdades que, como las económicas, no tienen un origen natural, sino social, y que cambian con el régimen político de cada país”.

Conforme a esto tenemos que existen diversos tipos de desigualdad una proveniente de la económica, que este argumento es el que genera el principio de proporcionalidad y equidad al ser que no todos los contribuyentes cuentan con la misma capacidad económica, entonces hay que diferenciarlos a partir de las similitudes que existan entre ellos.

Para ello se tiene que debe existir una **Igualdad ante el impuesto** puesto que como se hace mención todos los contribuyentes deben de contribuir conforme a sus capacidades económicas, por eso el termino de igual ante el impuesto que Ossorio (1974) expresa muy claramente:

“Principio constitucional según el cual la igualdad ante la ley, de los habitantes de la nación, es base del impuesto y de las cargas públicas. Tal igualdad se orienta por lo cuantitativo patrimonial antes que por la equiparación plena en las contribuciones personales, para que aporte más quien más tiene o gana”.

Basado en el comentario anterior tenemos que esta igualdad corresponde a que aporte quien más gana o quien más percibe, siendo que no todos los contribuyentes tienen acceso a un ingreso igual, y no se debe realizar una equiparación para aplicar las contribuciones personales, por ello se entiende que debe existir un régimen o sistema que se encarga de eso, siendo el Sistema tributario al que le corresponde como distribuir la cantidad a imponer sobre los usuarios.

Si tenemos que debe existir una igualdad ante el impuesto, por consiguiente se debe tener lo que corresponde al **Impuesto**, que es parte activa de la investigación, puesto que al no existir este concepto no podría existir un gravamen como tal sobre los contribuyentes y con

eso el estado no podría realizar sus funciones, para lo cual Sabino (1991) argumenta que es la:

“Carga obligatoria que los individuos y empresas entregan al Estado para contribuir a sus ingresos. Sin los impuestos, que históricamente han tomado muy diversas formas, no podría concebirse la existencia del Estado pues éste, como entidad jurídicamente independiente de las personas privadas, no tendría recursos para realizar sus funciones: defensa, prestación de servicios, pago de funcionarios, etc. Los impuestos constituyen por ello el grueso de los ingresos públicos y la principal base para sus gastos”.

Los impuestos corresponden a las cargas obligatorias que tienen los contribuyentes con el Estado para que este obtenga los ingresos necesarios, ya que sin ellos no se podrían realizar sus funciones básicas que tiene aparte de satisfacer las necesidades de los individuos que se encuentran bajo su mando.

Rodríguez (2013) en su conceptualización de los impuestos detalla las particularidades con las que cuenta dicho concepto que a continuación se presenta

(Sin: Tributo; Antón: Subsidio): Carga obligatoria; pago que particulares o empresas deben realizar al estado para contribuir a su financiamiento; son susceptibles de diferentes clasificaciones: a) Siguiendo un criterio geográfico: Nacionales y Provinciales b) Según escala de aplicación: Proporcionales, progresivos y regresivos c) En relación con el sujeto de aplicación: Directos e indirectos. Cuando un impuesto se aplica por única vez, para la concreción de un propósito definido (por ejemplo la construcción de determinada obra) se denomina “contribución”. Es importante señalar que la incidencia del impuesto dependerá de la elasticidad de las funciones de oferta y demanda; esto implica que la función más inelástica absorbe en mayor proporción la aplicación del impuesto.

En este caso se tiene que una definición más amplia del concepto de impuesto, ya que se abarca la clasificación aplicable para cada supuesto en el que encuadre el contribuyente, dentro del caso de estudio sería aplicable el progresivo bajo el sentido de que el que más gana debe aportar una mayor cantidad, continuando con el análisis se aplica que es directo, puesto que recae sobre el ingreso del contribuyente entonces se tiene que para esta definición se aplica que el impuesto corresponde a una carga obligatoria que se aplica a un contribuyente bajo el esquema que debe ser proporcional y directo sobre los ingresos que percibe.

Continuando con lo planteado por Rodríguez (2013) plasma lo siguiente con relación al impuesto:

En las sociedades modernas los impuestos se clasifican en dos grandes categorías: impuestos directos e impuestos indirectos. Los primeros recaen directamente sobre el contribuyente, en tanto persona natural o jurídica, e incluyen los impuestos sobre la renta, los que se cobran a las sucesiones y herencias, los impuestos al enriquecimiento, y también las cantidades que se pagan al fisco por la realización de diversos trámites personales, como la obtención de documentos de identidad, licencias, pago de derechos, etc. Los impuestos indirectos son los que se cargan sobre las mercancías o las transacciones que se realizan con ellas: así sucede en el caso de los impuestos a las ventas, al valor agregado (IVA) o añadido, cuando se pagan aranceles para importar bienes, etc.

Los impuestos directos, en especial aquellos que se aplican sobre la renta, suelen ser progresivos, es decir, más que proporcionales en relación a las rentas de los contribuyentes, por lo que se utilizan por los gobiernos que intentan redistribuir la riqueza entre los miembros de la sociedad.

Los impuestos que se estudian en la investigación son directos y progresivos conforme a lo presentado por el autor y con ello se obtienen las ventajas de cada uno, en el sentido de que al ser directos y progresivos recaen sobre el contribuyente y aplicando la progresividad de que conforme más ingresos percibes mayor debe ser tu aportación al estado, el impuesto sobre la renta es de especial relevancia ya que es el tipo de impuesto que se estudia en la investigación, ya que este impuesto recae sobre la renta del contribuyente.

Desde el aspecto jurídico tenemos que el impuesto es una carga impositiva que se le aplica al contribuyente, por ello Ossorio (1974) manifiesta que el impuesto es:

“Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. | También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”.

La percepción que se tiene sobre el impuesto es la contribución que se ha de hacer en dinero para sostener los gastos del Estado, entonces, esta definición es de la más sencilla y concreta que se puede entender.

Para comprender de mejor manera es necesario comparar lo plasmado por Berlín Valenzuela (1998) dentro del diccionario universal de términos parlamentarios donde se encuentran diversas interpretaciones de este concepto, primeramente se plasma el siguiente que considera que

“El Estado necesita recursos económicos para solventar los gastos requeridos por su organización y por su funcionamiento. Estos recursos los obtiene, normalmente, mediante

la colaboración espontánea de los particulares o bien, por un acto unilateral del poder público obligatorio para aquéllos. Las vías indicadas no excluyen formas excepcionales para captar ingresos en situaciones específicas. Así, los impuestos son los ingresos obtenidos por el Estado, en proporción a la capacidad contribuida de todos los que se hallan sometidos a la soberanía fiscal del mismo”.

Los ingresos que percibe el estado a través de los impuestos son en proporción a la capacidad contributiva de las personas que se encuentran bajo su soberanía para apoyar y contribuir a solventar los gastos que se presentan y continuar con el funcionamiento del mismo.

El Código Fiscal de la Federación y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son dos normativas que se deben tomar en consideración para el estudio del tema del impuesto, ya que en ambas se expresa que son las obligaciones de los mexicanos contribuir con los gastos públicos, y si se realiza una analogía de lo que marca el Código Fiscal en su artículo 2, las contribuciones se clasifican en impuesto, aportaciones de seguridad social... por ende se puede concluir que las contribuciones y los impuestos se pueden aplicar de manera similar dentro del estudio.

Continuando con el estudio del impuesto existe otro aspecto importante que manifiesta Berlín Valenzuela (1998) al comparar la definición legal con el doctrinal presentado de esta forma:

“La definición legal coincide substancialmente con las enseñanzas de la doctrina en materia de Derecho Administrativo, y más concretamente, de Derecho Financiero o Derecho Tributario. Luigi Costa, define el impuesto como "una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella

parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales". Por otro lado Giuliani Fonrouge, lo define como la "prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

Para complementar lo expresado a la comparación se puede entender que los contribuyentes otorgan al estado una parte proporcional de su riqueza para contribuir con el estado, si bien puede ser de manera voluntaria, mayormente el estado en su papel de sujeto activo exige la contribución a las personas, ya que cuenta con esta facultad.

El concepto que se puede obtener conforme a la información es que el impuesto es la contribución obligatoria que exige el estado al contribuyente para que este contribuya al gasto público de manera proporcional conforme a sus ingresos para solventar las necesidades presentadas dentro del estado y que este pueda continuar con sus funciones.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Publico (2015) define al impuesto de la siguiente manera:

Según el código fiscal de la federación, los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que el estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala. Llámase también tributo o carga.

Tributo, carga fiscal o prestaciones en dinero y/o especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos.

Es una contribución o prestación pecuniaria de los particulares, que el estado establece coactivamente con carácter definitivo y sin contrapartida alguna.

Por consiguiente la misma Secretaria al definir el impuesto utiliza de base el Código fiscal de la federación, al manifestar que son prestaciones en dinero para nuestro caso de estudio que se establecen unilateralmente y con carácter obligatorio para los individuos que se encuentran en el hecho generador de obligaciones que marca la ley, se desprende de esta idea que el impuesto es obligatorio para las personas que se encuentran en la situación de ley y que por ende deben pagar para cubrir los gastos públicos.

De lo anterior se desprende el **Impuesto Sobre la Renta** que es la parte gravable a los ingresos que perciben los contribuyentes para realizar su aportación obligatoria al estado y con ello este pueda continuar con sus labores y funciones que le han sido encomendada, por lo tanto Ossorio (1974) dice que el Impuesto Sobre la Renta se expresa de la siguiente manera:

Quedan sujetos a éste diversos ingresos, ya se refiera a la renta ociosa (réditos de títulos públicos o de préstamos particulares), ya de la procedente del capital (alquileres, cuotas arrendaticias, acciones o partes de sociedades), ya de los mismos ingresos debidos al trabajo independiente o subordinado (los honorarios, sueldos, salarios y productos de las obras científicas, literarias o artísticas).

El concepto es ambiguo bajo el sentido que involucra diversas características en general, lo que debe mantenerse la idea de que el impuesto recae sobre los ingresos al trabajo independiente o subordinado, que son las principales fuentes que se analizan sobre cómo deben gravarse.

Se tiene que los impuestos están gravando los ingresos de los contribuyentes, por consiguiente es necesario conceptualizar el **Ingreso**, y para ello tenemos diversos autores que ha realizado dicha labor, comenzando por Ossorio (1974):

“Caudal que entra en poder de uno y que le es de cargo en las cuentas (Dic. Acad.). Cabanellas amplía el concepto, diciendo que ingresos son también el total de sueldos, rentas y productos de toda clase que se obtienen mensual o anualmente”.

El ingreso corresponde al total de los sueldos que percibe el contribuyente y que se puede interpretar al ingreso que corresponde al total de los sueldos que se han percibido de manera mensual o anual. La Secretaria de Hacienda y Crédito Público (2015) en su glosario define el ingreso:

Son todos aquellos recursos que obtienen los individuos, sociedades o gobiernos por el uso de riqueza, trabajo humano, ó cualquier otro motivo que incremente su patrimonio. En el caso del sector público, son los provenientes de los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, financiamientos internos y externos; así como de la venta de bienes y servicios del sector paraestatal.

Se tiene que el ingreso es el recurso que se obtiene que incremente su patrimonio, manifestando que esto, está dirigido al contribuyente más no al sentido del sector público, ya que el término del ingreso se emplea para ser aplicado al contribuyente que en esta investigación corresponde a los Diputados Federales, que serán los principales sujetos de estudio.

El ingreso se debe entender como toda percepción o remuneración que percibe el contribuyente y que aumente su patrimonio, ya sea por medio de un sueldo o cualquier tipo de percepción económica, en el sentido de que no involucra únicamente el sueldo sino cualquier tipo de prestación económica que se perciba.

La **Legislación**, es un aspecto de relevancia al ser la parte reguladora de la imposición de los impuestos a los contribuyentes, ya que uno de los ejes rectores de la teoría de los impuestos corresponde a que debe estar establecido en la ley, por ello si no se encuentra dentro de ese supuesto no es posible realizar el cobro al contribuyente, ya que estaría violentando lo estipulado en los principios de antes mencionados, dando por consiguiente una afectación patrimonial al contribuyente, para ello Ossorio (1974) expresa lo siguiente:

También, la ciencia de las leyes. A estos efectos, la palabra leyes debe entenderse no solo en relación con las normas emanadas del Poder Legislativo, sino con el sentido más amplio de todas las normas rectoras del Estado y de las personas a quienes afectan y que han sido dictadas por la autoridad a quien esté atribuida esa facultad. De ahí que los decretos, los reglamentos, las ordenanzas, las resoluciones, dictados por el Poder Ejecutivo, dentro de sus facultades constitucionales, así como por los organismos oficiales dependientes de él, formen parte de la legislación; pero es inadmisibles llamar leyes, e incluirlas dentro de la legislación, a las normas que, dándoles esa denominación, sancionen o promulguen los gobiernos de facto suplantando las atribuciones del Congreso. Admitida o tolerada esa suplantación, los gobiernos de facto (salvo alguna excepción) se han valido de los llamados decretos-leyes.

La legislación corresponde a las normas rectoras del Estado que afectan a las personas que encuadran dentro de esos supuestos, creando la relación jurídica con el Estado, de ahí que se entienda que la legislación es la parte rectora del Estado, ya que es la que guía el orden y la convivencia de las personas involucradas, Berlín Valenzuela (1998) considera que

El derecho proviene de tres fuentes distintas: formales, reales e históricas. Las primeras son los procesos creativos de las normas jurídicas básicamente escritas; las segundas, los factores determinantes del contenido, de aquellas normas y, las terceras, los documentos

que contienen el texto de una ley o de un conjunto de leyes de épocas antiguas, que más allá del tiempo y del espacio conservan su ejemplaridad por la sabiduría con que fueron redactadas, v. gr.: Las Institutas de Gayo, las Institutas de Justiniano, El Digesto, las Novelas, testimonios venerables del extraordinario Derecho Romano; las Leyes de Partidas, las Leyes de Indias, productos del genio jurídico español, etc.

En los países de "derecho escrito", la legislación es, sin duda la fuente formal más importante del Derecho y puede ser definida como: "el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado, formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se les da el nombre específico de leyes".

México se encuentra en la categoría de los países con derecho escrito, ya que tenemos la legislación como fuente formal más importante del Derecho, por ser el proceso por el cual los órganos facultados del Estado, formulan y crean las determinadas reglas jurídicas para la observancia general de las personas, por ello se establece dicha normativa para que todas las personas se vean sujetas a ellas y generan una relación de obediencia con el Estado.

Continuando con la conceptualización tenemos la **Ley** que es parte medular de esta investigación, bajo el entendimiento de que no hay nada por encima de lo establecido en la ley, por ello se puede plasmar que es la principal fuente del derecho formal, por ser una norma reguladora entre las relaciones humanas existentes dentro del estado, esto en un sentido amplio, sin embargo, para concretar dicha definición es necesario conocer el criterio de los juristas por ello Ossorio (1974) afirma:

Constituye la ley una de las fuentes, tal vez la principal, del Derecho. En sentido amplio, se entiende por ley toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinados tiempo y lugar. Dentro de esa idea, sería ley todo precepto

dictado por autoridad competente, mandando o prohibiendo una cosa en consonancia con la justicia y para el bien de los gobernados.

La ley, tanto en su sentido amplio como en un sentido estricto, es necesaria para la convivencia humana, ya que no se concibe la subsistencia de una sociedad organizada carente de norma jurídica, cualquiera sea la institución que la establezca, si bien sería discutible hasta qué punto podría ser denominada ley la mera imposición por la violencia de una conducta determinada por la voluntad de quienes ostentan la fuerza, y en contra de la de quienes la padecen.

Entre los caracteres que suelen atribuirse a la ley están los siguientes: que sea justa, que vaya encaminada al bien público considerado en el momento histórico en que se dicta, que sea auténtica, que haya sido dictada por autoridad legítima y competente; que sea general, lo que equivale a su establecimiento en beneficio de todos y para observancia de todos los miembros sociales, con independencia de la calidad y condición de cada uno de ellos, a fin de que considere no a los individuos, sino las acciones en sí mismas, y que sea obligatoria, puesto que se hace para su cumplimiento, que debe ser coactivamente impuesto por el Estado.

Tenemos que la ley es la principal fuente del derecho, puesto que es la norma que regula todos los actos y relaciones humanas que se realizan en la sociedad y sin ella no se podría lograr una equidad entre los individuos y la sociedad sería un caos, en otro sentido se tiene que la ley debe ser justa y sea para el bien público, pero sobre todo que emane de una autoridad competente y que este legitimada para obtener ese carácter. También es claro que la ley tiene elementos que necesitan ser definidos para tener una mayor claridad sobre los preceptos invocados, por ello Berlín Valenzuela (1998) presenta lo que corresponde a cada carácter:

Dentro del ámbito del Derecho Positivo Mexicano entendido como Derecho Legislado, la ley debe tener las siguientes características:

a) Debe ser justa, en cuanto debe ser igual para todos los miembros del cuerpo social;

b) debe ser bilateral, es decir, debe considerar que la relación jurídica ha de darse necesariamente, entre dos sujetos, uno activo y otro pasivo. Aquel, investido de una facultad a la que corresponde una obligación de éste;

c) debe ser general, pues no debe manifestarse en relación con una persona o caso particular. Debe ser dictada en forma abstracta sin consideración a los intereses privativos de una persona dada;

d) debe ser obligatoria, porque la ley no debe ser una invitación sino un mandato y como tal, imperativo. El Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, cuando promulga una ley, utiliza la siguiente fórmula: "Por lo tanto, mando se imprima, publique, circule y se le dé el debido cumplimiento"; y

e) debe ser coercitiva, esto quiere decir que, si sus mandatos no son cumplidos espontáneamente por los obligados, es legítimo usar la fuerza para que sean observados puntualmente. La coercibilidad implica la posibilidad de que la ley debe ser cumplida aún contra la voluntad del obligado (PERICLES NAMORADO URRUTIA).

Por lo antes mencionado se tiene que la ley debe tener ciertas características para que engloban su buen funcionamiento y su regulación ante la sociedad, ya que al ser el marco normativo del país deben ser obedecidas, y como tales las características que enunciaron antes que debe ser justa, bilateral, general, obligatoria y coercitiva, son los principios rectores que le corresponde ya que realmente es considerada de observancia general e impersonal, ya que no se hace distinción entre miembros de la sociedad, y por lo mismo el

Estado tiene la facultad de la legítima violencia, puesto que puede obligar directamente al miembro de la sociedad que ha caído en una violación a la norma, a que subsane dicho error para mantener el orden establecido.

Si ya se ha definido lo que corresponde a contribuyente es también necesario lo que corresponde a la **Persona** quien en términos simplificados es el individuo que tiene la obligación de contribuir con los gastos públicos del estado, para ello Ossorio (1974) expone:

Ser o entidad capaz de derechos y obligaciones, aunque no tenga existencia individual física, como las corporaciones, asociaciones, sociedades y fundaciones. Esta definición coincide con la que expresa el Código Civil argentino, al decir que son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos o contraer obligaciones. Capitant hace una definición análoga cuando dice que persona es el ente al que se reconoce capacidad para ser sujeto de Derecho.

Bien se advierte que el concepto de todas esas definiciones resulta sumamente amplio, porque no se circunscribe a las personas como individuos de la especie humana, sino que incluye también las entidades que, sin tener esa condición, pueden estar afectadas de obligaciones y derechos. Las primeras son las llamadas personas físicas, naturales o de existencia visible; en tanto que las segundas, llamadas jurídicas y también morales e ideales, son las que se encuentran formadas por determinación de la ley.

Para la persona se debe entender que es toda aquella que tiene derechos y obligaciones sin importar su tipo de existencia, ya que se puede referir a persona física o persona moral, esto a partir del concepto de que las personas físicas son aquellas que son naturales, es decir, que tienen un nacimiento mientras que las personas morales son aquellas que tienen su

nacimiento o inicio de vigencia a partir de lo que determina un ley, por ello se debe tener en consideración que para el presente estudio es el concepto de persona recae sobre el tipo de persona física, ya que es un ente existente y visible.

Por otra se tiene que Torres (2004) ha conceptualizado diversas formas de entender el concepto de persona, por lo tanto algunas de las más notables son las siguientes,

Naturaleza humana encarnada en un individuo (Headrick). Ser humano capaz de derechos y obligaciones; el sujeto del Derecho. Cualquier hombre o mujer. Más indefinidamente, se refiere a ésta o aquél cuando se ignora el nombre o no se quiere mencionar. Hombre de gran capacidad u otras notables prendas. Personaje. Quien desempeña importantes funciones en la vida pública.

Ambos autores coinciden con las idea de que las personas son todas aquellas que tienen derechos y obligaciones sin importar su tipo de existencia, por lo tanto están sujetas a lo que marca el derecho, conforme a esto se tiene que las personas tienen que cumplir ambas características para ser consideradas como tal, y con ello la parte medular son las obligaciones que se obtienen al encuadrar en la normativa.

Torres (2004) desde un punto de vista jurídico explica que la persona corresponde al siguiente elemento:

Ente que, no siendo el hombre o persona natural (v.), es susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones. A esta noción más bien negativa, o meramente diferenciadora de la otra especie de sujetos del Derecho, de los individuos humanos, cabe agregar la nota activa de integrar siempre las personas jurídicas un grupo social con cierta coherencia y finalidad, con estatuto jurídico peculiar

Para entender esta definición es necesario comprender que la diferencia entre persona física y persona moral, ya que esto va encaminado a este sentido desde que plasma las personas como un grupo social, este segmento es lo otorga la diferencia entre los tipos de personas existentes, pero desde el punto de vista del trabajo se debe entender a la persona como persona física que tiene derechos y obligaciones que cumplir con el estado siempre que encuadre dentro de una normativa o un hecho generador de obligaciones, por ello es tan necesario comprender el concepto de persona.

Continuando con la explicación de conceptos tenemos uno de los más importantes que corresponde a la **Renta**, la cual desde el punto de vista económico y jurídico tienen la similitud ya que corresponde a los ingresos que percibe el individuo. Para ello Sabino (1991) ha expresado una serie de información sobre el tema, a lo que maneja diversos aspectos del concepto en estudio:

En la economía política clásica la renta era una de las tres fuentes de ingresos que distinguía a las tres grandes clases de individuos existentes en una sociedad: así como los capitalistas recibían beneficios y los trabajadores salarios los propietarios de tierra y de bienes inmuebles recibían rentas, que eran los ingresos correspondientes a la propiedad de ese factor de producción. De allí surgió el término rentista para designar a la clase de personas que obtienen sus medios de vida arrendando propiedades o recibiendo intereses por capitales puestos a interés.

Desde el punto clásico se tiene que la renta correspondía a una forma de ingreso donde los propietarios de la tierra son los que recibían el dinero por prestar las tierras que les pertenecían, técnicamente se convertían en arrendamientos de la tierra lo que les generaba un ingreso y es lo que se percibía como la renta. Otro concepto para estudiar corresponde a

Blas Jiménez (2014) quien expresa “*Ingresos que constituyen utilidades o beneficios que rinde una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio que se persiguen o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación*” por ello tenemos enmarcado que son todos los tipos de ingresos que se perciben sin importar su naturaleza, origen o denominación, por ello se comprende que la renta implica el ingreso de cualquiera manera sin importar la forma en que se obtengan, aunque este punto es necesario precisar que deben de ser de manera legal para ser considerado así.

Por otro aspecto tenemos a Borisov, Zhamin & Makarova (2009) presentando “*ingreso percibido regularmente por el capital la tierra u otros bienes con independencia de la actividad empresarial. También se llama renta al ingreso de quienes poseen obligaciones de los empréstitos del Estado*” desde este punto de vista se entiende que el concepto va encaminado a la teoría clásica haciendo referencia directa sobre la tenencia de las tierras, que es lo que está marcado por el arrendamiento, entonces tenemos que se entendería esto como el ingreso que se percibe por la renta de las tierras. Por otro lado tenemos el aspecto que presenta Ossorio (1974) que son diversas consideraciones sobre el concepto:

Ingreso regular que produce un trabajo, una propiedad u otro derecho, una inversión de capitales, dinero o privilegio. | Utilidad, fruto, rendimiento o provecho de una cosa. | Deuda pública. | Títulos que la representan. | Precio que en dinero o en especie paga el arrendatario. | Pensión o cantidad que por obligación o liberalidad se pasa a una persona.

Con las diversas concepciones que presenta el autor nos podemos centrar directamente en que corresponde al ingreso que se percibe por arrendar un terreno, entonces lo único que falta es definir esta situación para la investigación, lo que sería de esta manera: el ingreso corresponde a todo ingreso legal que percibe la persona sin importar la naturaleza de esta.

Se debe considerar los siguientes conceptos que ayudaran a identificar la división de las funciones del gobierno para ello se tiene **el Sector Administrativo, Sector Gubernamental y Sector Público**, para ello la Secretaria de Hacienda y Crédito Público ha presentado esas definiciones que ayudaran a engloban lo necesario para poder crear una definición sobre el Sector del Estado.

Para ello tenemos que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (2015) definió el Sector administrativo como:

Parte en que se divide la administración pública federal para cumplir con una función o propósito que le es inherente al Estado. Básicamente un sector administrativo se integra por un conjunto de actividades afines bajo la responsabilidad de una secretaria, o cabeza de sector a través de la cual se planean, organizan, dirigen, controlan, ejecutan y evalúan las acciones necesarias para cumplir los programas del gobierno.

Lo que corresponde al sector administrativo es el responsable de realizar las actividades y acciones necesarias para que el gobierno pueda cumplir con los programas que establece el gobierno, y con ello poder cumplir sus responsabilidades de manera organizada y activa, el siguiente sector que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público (2015) definió es el Sector gubernamental que corresponde a:

Comprende todos los órganos legislativos, ejecutivos y judiciales del estado, establecidos a través de los procesos políticos, y que incluyen tanto los órganos del gobierno central que ejercen la autoridad y cuya jurisdicción se extiende a la superficie total del país, como a los órganos locales cuya jurisdicción abarca sólo una parte del territorio.

La parte gubernamental hace referencia a los órganos que conforman el estado por los procesos políticos y con ello que tienen jurisdicción sobre todo el estado, por lo tanto se

entiende como los órganos que desempeñan los procesos políticos dentro del país. Ahora para terminar los sectores corresponde al sector público, que explica Sabino (1991) de la siguiente manera: *“Conjunto de actividades económicas que están bajo el control del Estado. El sector público comprende el gobierno en sí, con su estructura centralizada de poder, los gobiernos locales, y las empresas públicas que proveen bienes y servicios”*. Por ello con este último concepto que corresponde al sector público se puede entender que es la parte encargada de proveer bienes y servicios a través de las actividades económicas que se realizan.

Con esto se resuelven las tres partes que crean las funciones de los sectores del estado dando por resultado que existe la parte administrativa, gubernamental y pública que son las encargadas de generar las políticas y acciones necesarias para que el estado pueda cumplir sus funciones así como destinar sus bienes y servicios para que se satisfagan las necesidades de los usuarios.

Continuando con el estudio de los conceptos al implicar los impuestos y gravamen que se han estudiado surge la **Tasa** que corresponde a la forma en que se implicara el cobro de tales menciones, para ello Sabino (1991) ha mencionado que existen diversas concepciones que se presentan:

La palabra tiene al menos tres acepciones: 1) acción y efecto de tasar, de fijar precio o valorar una cosa; 2) tarifa o impuesto (constituye un galicismo bastante incorporado al lenguaje corriente); 3) más frecuentemente, se emplea para designar un valor que surge como relación, porcentual o no, entre otros dos: así se habla de tasa de interés, como el porcentaje que constituyen los intereses sobre el capital, de tasa de cambio, como el valor de una moneda con respecto a otra, etc.

Para este caso corresponde la segunda acepción que presenta el autor ya que se debe entender como el impuesto que se le aplica al ingreso que percibe el usuario, para ello es viable comprenderla como el impuesto aplicado, ahora bien lo que explica Ossorio (1974) es lo siguiente con respecto a la tasa:

Es definida por Tamagno, recogiendo la opinión de la mayoría de los autores, como una relación de cambio, en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra la prestación de un determinado servicio público. Igual idea mantiene Ramírez Gronda al señalar que la tasa es el pago de un servicio público por el usuario.

Capitant advierte que la tasa representa un concepto opuesto al de impuesto, ya que constituye un procedimiento de repartición de las cargas públicas sobre la base del servicio prestado al beneficiario de ese servicio. (V. CONTRIBUCIONES.)

Lo contributivo aparte, tasa significa además determinación del valor o precio de algo. |

Precio máximo o fijo que se señala, por la autoridad, a ciertos productos o servicios. |

Regla o norma.

Para completar el concepto de tasa lo que refiere el autor es que esta alude al pago de una contraprestación por un servicio público, por lo tanto se puede comprender que al aplicar la tasa lo que se realiza es que el usuario pague por un bien que brindara el estado, para lo cual es necesario incorporar que el segundo planteamiento manifiesta que es contrario al impuesto, generando que es una repartición de cargas públicas sobre el servicio prestado, por lo tanto, se tiene que es la distribución de la carga pública para la generación de un servicio público, por ende es la forma que se obtienen los medios para realizar las actividades y donde todos los usuarios del estado contribuyen para esto.

El último concepto a estudiar es el **Tributo**, para el cual corresponderá como la aplicación de un impuesto o carga fiscal desde el sentido análogo, dicho concepto ha ido evolucionando a la par del desarrollo histórico del pensamiento financiero, a modo que los acontecimientos reales (establecimiento de tributos) han influenciado en la evolución de esta teoría, sin contar que los pensadores han influenciado sobre ese tema (Vizcaíno 1996).

Para ello hay que remontarnos a épocas antiguas donde la humanidad ha intervenido en la creación de sistemas de imposiciones para obtener los medios necesarios para subsidiar sus necesidades o para generar la riqueza del estado, sin embargo, hay que recordar que anteriormente la autoridad era diferente a la que existe en nuestra época, por lo cual las diversas figuras que han participado en esta evolución histórica, han aportado información y conocimientos necesarios para llegar al concepto y aplicación de nuestros días.

Vizcaíno (1996) ha aportado una pequeña introducción que se aplica de manera eficaz para esta investigación para lo cual se permite plasmar en estas líneas siguientes:

Con el advenimiento del Estado moderno aparecieron los "tributos" en sentido estricto, esto es, como manifestaciones del poder de imperio estatal. Sin embargo, a lo largo de la historia, antes de ese advenimiento se sucedieron prestaciones exigidas por los reyes, los príncipes, los señores feudales, a las cuales también denominaremos "tributos", aunque en el sentido lato del término.

Como la historia ha iniciado siempre se han generado las formas para exigir la contribución del pueblo, para ello los antiguos gobernantes han tenido la calidad de exigir los tributos que serán denominados así, desde esa consideración. Para conocer el término de tributo es necesario remontarnos a la India tal como lo hace Vizcaíno quien expresa que en la India está el libro Arthashastra, o la ciencia de la riqueza de Kantilya que tiene una antigüedad de

300 años A.C. que sirvió de base para un fundamento que utilizaría Adam Smith con posterioridad en las reglas clásicas de la recaudación tributaria, diciendo el texto *"así como los frutos deben ser cosechados el árbol cuando estén maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas estén presentes"*.⁴ Por tanto ese fragmento se puede apreciar la parábola que hacen sobre la recaudación ya que no se puede recaudar cuando no se ha alcanzado la madurez tributaria, dicho de otro sentido, se debe recaudar cuando exista la manifestación de poder realizarse, ya que un principio existente es que no se puede exigir más allá de lo que uno puede, por tal razón esta analogía sirve de base para el mismo precepto invocado.

Continuando con el recorrido histórico se presenta Egipto que fue uno de los principales en contribuir con aspectos relevantes sobre este concepto, Velásquez y otros (2010) proporcionan un texto bastante peculiar que es necesario tomar en consideración *"se puede amar a un príncipe, se puede amar a un rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar"*. Este pequeño texto que ha marcado el autor es algo que en la realidad tiene mucho sentido ya que bajo el concepto de que se puede amar a los gobernantes, sin embargo, cuando respecta al recaudador del Fisco, que en nuestro caso es la Secretaria de Hacienda, los usuarios siempre se encuentran inconformes y con miedo sobre esta institución, por ello se permitió realizar dicho enunciamento.

Para la etapa de Egipto existían cierto gravámenes que estaban aplicados al consumo y a los réditos, sin olvidar que sobre esa época se aplicaba un impuesto sobre los cereales que debían pagar todos y quienes no tenían cosecha de los mismos debían comprarlos, de igual manera se consideraba el trabajo físico como una forma de tributo, así como impuestos

⁴ Este texto ha citado por el autor Vizcaíno en su libro Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas tal como lo cito de Guillermo Ahumada, Tratado de finanzas públicas, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969, t. I, p. 47.

sobre animales, y frutos del campo, técnicamente en Egipto existía una forma de tributar para casi cualquier cosa, también es necesario mencionar que el pueblo debía arrodillarse ante los cobradores de impuestos del faraón, quienes además de presentar su declaración, tenían que pedir gracias, entonces tenemos que en Egipto aparte de imponer tributos por casi cualquier cosa imaginable también se debía agradecer el hecho que te obligaban a pagar (Vizcaíno, Velásquez y otros 1996, 2010).

Como parte del estudio se debe implicar la época Romana, ya que como toda parte jurídica ha existido el derecho romano y por ello es imprescindible emplear esta época como parte del análisis. Que durante esta época la “Lex Julia Municipalis”, aparecieron localidades denominadas “fora” y “conciliabula”, que eran ciudades independientes que estaban facultadas para ordenar su administración interior y sus habitantes gozaban del derecho de ciudadanía, a quienes se les obligo la contribución de las cargas impuestas (munera) para ello se demonio “municipes” a quienes habitaban en dichas ciudades y “municipia” a esas ciudades, por lo tanto tenemos que este es parte del origen de los municipios en la actualidad y de la carga contributiva que se aplica en nuestros días. Y como bien existen figuras jurídicas tenemos la del “curator” que se preocupaba por los intereses fiscales y al “defensor civitatis” que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de los abusos de los recaudadores de impuestos, este aspecto la época romana trato de ser un poco más justa sobre la aplicación de los impuestos correspondientes sobre sus “ciudadanos” ya que ese derecho no era viable para todas las personas.

Continuando con el estudio del tributo a lo largo de la historia el siguiente punto es la época medieval en la cual los reyes tenían permitido cobrar impuestos sobre tierra dependiendo de su superficie, impuestos personales a los mayores de 15 años, impuestos sobre consumo y

su introducción, estos eran algunos tipos de tributos que se podían aplicar. Por ello la palabra tributo e impuesto implican una servidumbre o vasallaje que se pagaba por protección, durante las primeras épocas los hombres libres brindaban servicios personales en las armas.

Ahora recordemos que durante la época medieval los vasallos y los siervos debían cumplir con cierto tipo de obligaciones, dentro de los cuales los primeros tenían la obligación de prestar guardia en el castillo del señor feudal, así como asesorar al señor en los negocios, esto es que debían asistir a las audiencias que se presentaran, mientras que los siervos tenían la parte de servicios personales, en el cultivo de la tierra del señor feudal, y tenían que pagar impuestos en especie por la participación de los productos de la tierra como gallinas, granos entre otros. E incluso existía un impuesto por el pago de servicio de impartición de justicia, que pagaban los siervos y villanos cuando se presentaban ante los tribunales para solicitar justicia, por ello durante esta época las contribuciones existentes que se aplicaban llegaron a ser humillantes, indignos e intolerables, por ser obligatorias y arbitrarias, en su aplicación.

Ahora es necesario entrar en un poco de contexto de los tributos que se han aplicado en México para ello se estudiara el México precolombino, donde se entregaban a los aztecas bolas de caucho, águilas, serpientes y anualmente mancebos a quienes les arrancaban el corazón en las ceremonias religiosas. Los aztecas evolucionaron la técnica de tributación aplicando los calpixquis quienes tenían un signo distintivo o credencial, que consistía en una vara en una mano y un abanico con la otra mano se dedicaban al cobro de tributos. Para los tributos que aplicaban se les ponía una carga tributaria excesiva a los pueblos vencidos, el Código Mendocino, explica que se pagaban tributos también artículos procesados. Luego

de eso el tributo en especie de los aztecas, se sustituyó por el cobro en moneda que fue aplicado por el gobierno español.

Cuando se funda la villa de Veracruz, se establecieron diversos impuestos, un ejemplo de ello fue el quinto real, que se distribuía de la siguiente manera, en primer término al rey de España, que se le otorgaba un quinto del botín conquistado por los españoles, otro quinto le correspondía a Cortés y el sobrante se repartía entre los soldados. Se implementó un impuesto llamado altamirantazgo que fue en honor del Almirante de Castilla, y este era aplicado a todos los buques, mercaderías por la entrada y salida así como la carga y descarga de estas, siendo su carga tributaria de hasta el quince por ciento.

Un impuesto que ha perdurado hasta ahora, con diferente nombre es el impuesto de caldos, actualmente conocido como Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS). Dicho impuesto en la colonia solo gravaba a los vinos y aguardientes, en la actualidad este impuesto grava una cantidad mucho mayor de productos y se continúa aplicando.

Conforme a eso es la breve evolución histórica del Tributo, ahora un concepto que se aplica es el expuesto por Ossorio (1974) quien manifiesta lo siguiente *“Impuesto, contribución u otra obligación fiscal. | Gravamen, carga. | Servidumbre. | Obligación. | Censo. | En especial, la enfiteusis (v.). | Reconocimiento feudal del señor por un vasallo (Dic. Der. Usual)”* por ello tenemos que la evolución histórica y la definición planteada hace acorde a lo expuesto, generando con ello el concepto para el trabajo que corresponde en que el tributo es la obligación monetaria que se aplica a las personas para que contribuyan de manera obligatoria a las necesidades económicas del estado.

CAPÍTULO II

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD COMO EJE RECTOR PARA UNA BUENA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

2.1 Principios teóricos de los impuestos.

Para tener una idea sobre los impuestos los tratadistas han determinado diversos principios básicos de carácter teórico o doctrinal, que conforme a su concepción o justificación deben ser consideradas por el legislador para crear o modificar las disposiciones fiscales, dentro de las cuales se utilizaran dichos principios en beneficio de los ciudadanos.

Esta sección contara con dos aspectos de suma relevancia que corresponden a los principios teóricos de Adam Smith, Adolf Wagner y Harnold M. Sommers, de igual manera se presentaran los principios correspondientes al aspecto jurídico que es aplicable en la actualidad, creando con ello una convergencia entre las ciencias de estudio.

Adam Smith, en su libro V de la Riqueza de las Naciones, presenta de forma clara, cuatro principios fundamentales, de los cuales se deben supeditar las normas jurídico fiscales, para crear un orden jurídico justo, para fomentar el esfuerzo, productividad e imaginación creadora, que son las causas de la riqueza y no desalienten la actividad humana.

Los principios antes mencionados como fundamentales corresponden al principio de justicia, certidumbre, comodidad y economía.

- Principio de justicia: este principio considera que todos los habitantes de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, esto se refiere que contribuyan conforme a sus posibilidades e ingresos que perciben, de dicha observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de la imposición.

La parte fundamental que corresponde a esto, es que las contribuciones deben ser justas y equitativas, en el sentido que deben corresponder a lo que puede aportar cada ciudadano, sin embargo, este principio si bien busca el estado de justicia y de ser lo más equitativo posible, muy pocas veces es logrado esto, ya que se generan diversas violaciones a imposiciones tributarias que generan un conflicto de intereses entre los contribuyentes y el estado, originando que se viole este principio.

De este principio se desprenden dos aspectos relevantes que corresponden a la generalidad y la uniformidad, que el primero comprende a que todas las personas que se encuentren en una situación que coincida con el hecho generador de la obligación fiscal que se encuentra en la ley deben ser tratadas de esa manera, dicho en otro sentido corresponde a que si la ley grava el ingreso por un trabajo, las personas que obtengan provecho por dicho trabajo deben pagar, sin exclusión alguna, para que este impuesto reúna el requisito de generalidad. En cuanto a la uniformidad corresponde a que todas las personas son iguales ante la contribución, el impacto que surge de ella debe ser igual para todos los que se encuentren

dentro de este hecho generador, por lo tanto el pago de dicho gravamen debe ser lo más cercano posible a la capacidad contributiva del particular.

- Principio de Certidumbre: bajo este principio las contribuciones deben poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública. Señala Adam Smith que la contribución de cada individuo está obligado a pagar debe ser fija y no arbitraria. La fecha de pago, la forma de calcularse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para las demás personas. Conociendo lo antes establecido por Smith, es necesario recordar que cada contribución debe estar fijada de manera clara y precisa, para evitar actos arbitrarios de la autoridad y sobre todo para los contribuyentes tengan la certeza sobre los elementos de los cuales está realizando la contribución, ya que debe existir una transparencia por parte de la autoridad, para tener una certeza legal y jurídica para los contribuyentes, que en este caso es lo que establece el principio de certidumbre.

En caso de no suceder lo establecido en este principio, se considera que toda persona sujeta a una contribución se haya mas o menos a merced del recaudador, el cual puede incrementar el importe del gravamen para cualquier contribuyente que le desagrade o solicitarle una dadiva por quitarle dicho gravamen. La inseguridad del pago de las contribuciones estimula a la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corruptos. La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a las contribuciones, una cuestión de tan extrema importancia que es, y así parece deducirse

de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad, produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.

Lo que corresponde a lo anterior se puede expresar en que la certidumbre es lo que cada individuo debe contribuir conforme a lo fijado a su capacidad de pago, en relación a lo establecido por la norma que da paso al hecho generador del crédito fiscal.

Conforme a la doctrina fiscal, se considera que este principio se cumple siempre y cuando se respeten las siguientes reglas:

- Las leyes sobre contribuciones deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener formulas ambiguas o imprecisas.
- Los contribuyentes deben tener todos los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares y reglas de carácter general que les afecten, o sea que los ordenamientos fiscales tengan bastante publicidad.
- Debe precisarse si se trata de una contribución Federal, del Distrito Federal, Estatal o Municipal.
- El legislador debe ser imparcial en el establecimiento de la contribución.
- Se debe evitar lo más que se pueda el contacto de la administración con el contribuyente para eliminar actos de corrupción.
- Las declaraciones que se tengan que formular, para el pago de las contribuciones, deben ser claras y sencillas, de manera que todo contribuyente las pueda entender y llenar con los datos que se requieran.

Para que este principio se pueda cumplir es necesario que el legislador precise con claridad el objeto, base, tasa o tarifa, infracciones, sanciones, momento de causación, época y forma

de pago, para evitar alteraciones de los elementos que puedan perjudicar al contribuyente y no se genere una incertidumbre en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

- Principio de comodidad: toda contribución tiene que recaudarse en la época y forma en la que convengan su pago al contribuyente, esto quiere decir, que se deben escoger 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.

Para este principio es necesario que el legislador considere los factores antes mencionados, para traer como consecuencia un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, siendo el pago principalmente y evitar la evasión fiscal.

La parte importante o medular de este principio está basada en la temporalidad del pago por parte del contribuyente, algo que debe tomar en cuenta el legislador al momento de generar el gravamen, ya que esto girara en el sentido de que el contribuyente pueda realizar el pago en el tiempo establecido y que no se genere una evasión fiscal por su parte, con respecto al tiempo del pago.

- Principio de economía: se establece que toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación. En realidad este principio es de lo más sencillo, es ingresar más de lo que te cuesta recaudar, para que con ello se pueda administrar de manera directa los ingresos percibidos, ya que al existir una inversa de esto que sería ganar menos de lo que te cuesta recaudar, no tendría sentido exacto

el gravamen que se establece, porque existiría una pérdida directa a la administración.

Para ello se presentan las causas que convierten en antieconómica una contribución:

- 1 El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos sueldos pueden absorber la mayor parte del producto de la contribución, constituyendo dichos sueldos una especie del impuesto adicional con cargo al contribuyente.
- 2 Las contribuciones no deben ser tan elevadas, para que no desanimen la inversión y producción individual.

Se estima doctrinalmente que los gastos de la administración fiscal, control y recaudación no deben exceder de un 2 por ciento del total de lo recaudado.

Todos los principios fundamentales o básicos, solo pueden realizarse a través de un sistema fiscal debidamente organizado y sistematizado aprovechando los adelantos científicos y tecnológicos, además de elevar fundamentalmente la conciencia fiscal de los contribuyentes.

Otro tratadista que presenta principios teóricos de las contribuciones es Adolfo Wagner, quien complementa los principios expresados por Adam Smith, generando que sean considerados desde otros enfoques y efectos, aplicando las nuevas formas de administración que se impusieron en la época moderna y de las necesidades que se presentan actualmente.

Para comprender estos principios no deben ser considerados como absolutos sino como relativos, según tiempo y lugar, ni deben estimarse aisladamente sino en conjunto debiendo ajustarse lo más posible a cada contribución que se establezca.

Son nueve los principios de Wagner y están agrupados en cuatro categorías determinadas según lo puntos de vista:

- Principios de política financiera.
 1. Suficiencia de la imposición.
 2. Elasticidad de la imposición.
- Principio de economía pública.
 1. Elección de buenas fuentes de contribución.
 2. Elección de las contribuciones, tomando en cuenta sus efectos
- Principios de equidad o repartición equitativa de las contribuciones.
 1. Generalidad.
 2. Uniformidad.
- Principio de administración fiscal, o de lógica en materia de imposición.
 1. Fijeza de la imposición.
 2. Comodidad de imposición.
 3. Reducción de los gastos de recaudación.

Principio de política financiera: está enfocado al establecimiento de las contribuciones, las cuales deben ser de acuerdo a las necesidades públicas y cubrir estas con el producto de las contribuciones. Técnicamente este principio corresponde a que las contribuciones están

en relación al gasto público y para cubrirlo, por lo tanto es necesario considerar los gastos públicos para implementar los gravámenes.

El principio de 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.

El principio de elasticidad de la imposición: se le conoce de igual manera como movilidad, consiste en que las contribuciones deban ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera 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 necesarios para hacerle frente a dicha situación.

Principios de economía pública: se deben tener en cuenta la elección de buenas fuentes de las contribuciones y la elección de estas en cuanto a sus efectos.

Elección de buenas fuentes de las contribuciones: consiste en resolver la cuestión si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares o de la población distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada. Técnicamente este apartado del principio consiste en saber selección la parte a gravar para evitar la afectación máxima a la población o al sujeto pasivo de destino, ya que se deben conocer los alcances y limitaciones de la generación de un gravamen sobre las determinadas situaciones.

Elección de las clases de contribuciones: conociendo los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones, sobre aquellos que en realidad las pagan y realizar una valoración de la situación, lo que se conoce como la repercusión de las contribuciones.

Realmente este principio corresponde únicamente a la selección de los gravámenes y sobre quienes estarán destinados para poder cumplir con sus funciones y acceder a los pagos correspondientes, generando con ello una disposición y dirección para la selección de los sujetos, conforme a una tasa necesaria y que sea cobrable.

Principio de equidad o repartición equitativa de las contribuciones.

- **Generalidad:** manifiesta que la contribución que se establezca debe pagarse por todos aquellos que se encuentran en la misma situación prevista por la ley; como generadora de la obligación fiscal, excluyendo sin romper este principio a las personas que la ley les ha establecido mínimos de subsistencia.
- **Uniformidad:** el impacto de la contribución, sea igual para todos los 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: corresponde a fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, estos son los verdaderos axiomas que no necesitan demostración.

1. La fijeza tiene mayor efectividad si se aplican las siguientes reglas:
2. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración fiscal.

3. Simplificación del sistema fiscal y de su organización.
4. Identificación de la fecha exacta y precisa así como del lugar de pago, del monto de la suma debida y de las formas de extinción de la obligación contributiva.
5. Los ordenamientos fiscales, deben tener rigor jurídico y ser precisos, para evitar las discusiones y controversias estériles, tanto para el Estado como para los particulares.

La comodidad no solo beneficia al contribuyente, sino también al fisco, porque incrementa la recaudación, además debe tomarse en cuenta que el incumplimiento de las obligaciones fiscales, muchas veces es por ignorancia u otras por lo complicado del contenido de las disposiciones fiscales.

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.

De igual manera el tratadista en finanzas públicas Harold M. Sommers presenta principios teóricos, que contribuyen a la investigación e incluso ampliación del tema de las contribuciones ya que al igual que Wagner, únicamente presenta aportaciones que complementan lo antes establecido por los tratadistas estudiados.

Sommers presenta los principios teóricos de la siguiente manera:

- Principio de la capacidad de pago.
- Principio del beneficio.
- Principio del crédito por el ingreso ganado.
- Principio de la ocupación plena.

- Principio de la conveniencia.

Principio de la capacidad de pago: este considera que los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte de la contribución, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. La finalidad del principio de la capacidad de pago es la de gravar mas con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza, puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente. La estructura de esta clase de contribuciones por si sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso o de la riqueza.

Principio de beneficio: considera que 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 la capacidad de pago en aquellos casos en que los contribuyentes se benefician con los servicios gubernamentales generales. Este principio del beneficio 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 característica 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 aquel que proviene de las rentas, dividendos e intereses debiera ser gravado con tasas

mayores. Esta es una razón de la existencia de los impuestos sobre utilidades excedentes en algunos países.

La idea principal de este principio es que se grave menos al ingreso como producto del 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.

Principio de la ocupación plena: este principio estima que las contribuciones pueden estar 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 esta 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 menos dificultad. Estima que esta política es simplemente de conveniencia y tiene como finalidad el que el contribuyente no se dé cuenta del impacto de la contribución, incorporándose en el precio del producto o servicio prestado.

Para el aspecto doctrinario que es de igual importancia para nuestro estudio existen diversas teorías que han sido elaboradas para justificar el derecho del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones, son las siguientes:

- Teoría de los servicios públicos.
- Teoría de la relación de sujeción.
- Teoría de la necesidad social.
- Teoría del seguro.

- Teoría simplista.

Para comenzar el estudio doctrinario de las teorías que se elaboraron para justificar el hecho de que el estado tiene derecho a imponer las contribuciones se caracteriza, por estar vinculada con las teorías económicas de los tratadistas que han sido estudiados con anterioridad, por lo tanto se deben tener en consideración los siguientes aspectos.

- **Teoría de los servicios públicos.**

Bajo esta teoría esta la consideración de que las contribuciones tienen como fin primordial costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que estima que lo que los particulares pagan por concepto de contribuciones es el equivalente a los servicios públicos recibidos. También se le conoce como teoría de la equivalencia o teoría del beneficio.

Se estima que de acuerdo a esta teoría, que el importe de las contribuciones que se pagan es el equivalente al valor de los servicios que presta el Estado. Pero esta teoría ha tenido que soportar las siguientes críticas: la crítica principal que se le ha hecho a esta teoría es en el sentido de que el Estado, a través de las contribuciones no solamente sufraga los servicios públicos, sino también los de otras actividades que son realizadas con fines de interés social o económico.

La segunda crítica que se le ha formulado a esta teoría ha sido en el sentido de que no todas las leyes fiscales tienen la finalidad de proporcionar los recursos al Estado, sino que ello es ajeno al propósito que fundamenta la emisión de dichas leyes.

La justificación de esta se ha considerado como vaga e imprecisa, en el sentido de que el concepto de servicio público es variable o mutable, por estar supeditado a las ideas político-

financieras de las personas que se encuentren como titulares de los puestos ejecutivos, en una época y lugar determinados.

Considerando que no todas las leyes impositivas, poseen finalidades fiscales, es decir, existen leyes tributarias con finalidades extra fiscales, por lo que si se llegan a obtener ingresos, ello es ajeno al propósito que fundamenta dichos ordenamientos.

De igual manera es importante considerar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no los pagan. Es más, hay servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos debido a su situación personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública, luego entonces, no podemos sostener que el tributo sea el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado, pues sería adoptar una definición inexacta.

- **Teoría de la relación de sujeción.**

Esta teoría ha considerado que la obligación del contribuyente de proporcionar recursos al Estado, deriva de la simple calidad de ser ciudadano de un Estado; dicha obligación surge de la condición de súbdito, “de su deber de sujeción”, no estando condicionada a que el contribuyente perciba beneficios o ventajas como fundamento jurídico para contribuir, ya que el fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

La crítica que existe sobre esta teoría, se ha considerando que no solo los súbditos están obligados a contribuir con el país de origen, sino también los extranjeros. Margáin considera que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es

producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no solo sobre su obligación de tributar, sino, además, de hacerlo con honestidad.

Conforme a Margáin el fondo que encierra esta teoría, parece que en realidad no presenta la causa que justifique la obligación de pagar tributos, cuyo contenido filosófico y ético-jurídico de el fundamento del derecho del Estado para cobrar y se queda, por tanto, entre las explicaciones simplistas y materialistas criticadas por Pugliese, puesto que solo expresa que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir, únicamente la relación de poder.

- **Teoría de la necesidad social.**

Para comprender mejor esta teoría es necesario conocer lo que expone Andreozzi (1951), en su obra Derecho Tributario, que expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, realiza una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son: alimento, vestido, alimentación y en general todas aquellas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevaran espiritualmente y le proporcionaran una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física, de manera general lo que permita su superación personal.

Igualmente nos presenta Andreozzi (1951) que la sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual necesidades a fin de poder subsistir primero y elevarse espiritualmente después, lo cual se pueda lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos. O sea, la sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual, solo que de carácter general en vez de particular; así tenemos que las necesidades físicas de ellas son también alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, comodidad, servicios públicos, y en cuando a las necesidades espirituales podemos citar escuelas, universidades, museos, campos deportivos, conciertos. Incluso la existencia de leyes fiscales con fines extra fiscales satisface también necesidades sociales, ya que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad.

Esta teoría tiene aplicación en la realidad mexicana, puesto que observamos como el gobierno federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad. Para la satisfacción de necesidades físicas de la sociedad tenemos a los siguientes organismos: CONASUPO, con la finalidad de mantener al alcance del pueblo alimentos básicos de consumo indispensable a precios accesibles para las personas de escasos recursos económicos, el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, el Instituto Mexicano del Seguro Social, organismos a través de los cuales se procura poner al alcance del pueblo vivienda, alimentos, servicios médicos y entre otros, mientras que por las necesidades espirituales, el gobierno federal proporciona educación preprimaria, primaria, secundaria, así como estudios medios superior y profesionales y cuando no los proporciona en forma directa, concede considerables subsidios para tal efecto como es el caso de universidades.

- **Teoría del seguro.**

Para esta teoría, los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares. En apoyo de esta teoría Margáin (2007) cita las palabras que en 1971 expuso un ex-senador y un senador de los Estados Unidos de América, quienes nos dicen que la sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero hace poco por la persona que está sufriendo el daño; que se debe dar consideración a la víctima del crimen, a aquel que sufre por causa del delito, pues para él, la sociedad ha fallado miserablemente; que cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean víctimas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección.

Para esta idea Flores Zavala (2004) señala que se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada uno el respeto de sus propiedades, aunque sería conveniente agregar que también a la vida. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto de tributos, constituyen una prima por esta garantía.

Para esta teoría Flores Zavala (2004) ha generado diversas críticas que corresponden a las siguientes:

Parte de un principio falso porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; ni aun de las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más el Estado moderno, en el que se puede observar una mayor intervención estatal que todos los órdenes de la actividad individual; aun en

aquellos Estado que se oponen expresamente al socialismo no puede negarse la intervención del estado en actividades que en otras épocas estaban reservadas en forma exclusiva a la iniciativa privada.

Un somero análisis de los presupuestos de los estados modernos y aun mas, de aquellos que existían cuando la teoría se formulo, no revelan que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros constituyan una pequeñísima parte de dichos presupuestos, en las que grandes cantidades están destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, salubridad, educación, economía, entre otros.

En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar el Estado como una empresa de seguro, tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo de un homicidio, el estado debería indemnizar a los deudos del muerto, asi como en caso de robo o cualquier otro acto que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima y si el Estado no procede de esta forma, es porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad en garantizar el respecto de la vida o de las propiedades de los súbditos o de indemnizarlos en caso de violación, sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesión a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva y punitiva.

Realmente lo considera esta teoría es que se considera al Estado como un ente capaz de indemnizar a los súbditos que se vean afectados por la falta de protección que proporciona, generando con ello una obligación de garantizar su bienestar y en caso de fallar realizar una

reparación del daño correspondiente, ya que se entiende que el Estado funciona como “una aseguradora” visto de manera general por el hecho de que los súbditos realizan sus contribuciones.

- **Teoría simplista.**

La teoría de Eheberg se puede sintetizar expresado que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Flores Zavala al comentar esta teoría nos dice que Eheberg considera el deber de tributar como un axioma que en sí mismo no reconoce límites pero que los tiene en cada caso particular las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno, así como la nación y el estado, no solo en casos graves, si no fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así como también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando a sí lo exige el bien general.

Esta teoría es del tipo que critica Pugliese por simplista y hasta cierto punto, materialista y que considera que queda al margen de la Filosofía, la Moral y Ciencia Jurídica.

Como se puede apreciar en la doctrina existen las teorías antes mencionadas que brindan paso al estudio correcto de las contribuciones que se deben tomar en consideración al momento de generar los gravámenes correspondientes en los países, a quienes van dirigidos, la temporalidad, la fecha de pago, entre otros factores que generan los tributos.

Con esto se finaliza el apartado teórico de los impuestos que están observadas desde los puntos económicos y doctrinales, ya que el sentido jurídico gira en torno a la normativa aplicable que en nuestro caso es la Constitución, Código Fiscal de Federación, Ley de Impuesto Sobre la Renta, que serán estudiados más adelante

2.2 Principios de la aplicación normativa de los impuestos.

Para poder entender correctamente la aplicación de los impuestos es necesario conocer las ramas del Derecho que se ven involucradas desde el punto de vista jurídico convergiendo con la economía, ya que estas dos especialidades van coordinadas para generar los hechos generadores de la aplicación de la tributación, generando con ellos una idoneidad de actividades, esto en el sentido de que la parte económica se encarga de medir los ingresos y percepciones que son recibe el estado, mientras que la parte jurídica es la encargada de organizar la manera en que se percibirán esos ingresos, por tal razón se expondrán las ramas jurídicas que integran la aplicación de los impuestos.

El Derecho Fiscal, parte de la Rama del Derecho Público, la cual es la encargada de observar y generar las leyes necesarias para que se pueda generar la imposición de la recaudación de los impuestos que se aplican a los ciudadanos y que con ello contribuyan al gasto que genera el Estado, puesto que como obligación de todo ciudadano es contribuir al Estado.

El autor Sol Juárez (2012:13) manifiesta que para que:

El Estado pueda efectuar de manera satisfactoria sus actividades, se requiere un sustento económico que debe provenir de los ciudadanos, particulares o gobernados que, desde luego, son los que se benefician de obras públicas, educación, seguridad social, comunicación, etc., lo que hace necesario

establecer normas jurídicas por parte del Estado que beneficien a la sociedad, sobre todo cuando existe un aumento de la población, y el Estado tiene que prever el gasto público.

Con fundamento en lo anterior se puede obtener que el Derecho Fiscal:

“tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos” (Arrijo Vizcaíno, 2012:41).

De la definición que nos presenta Arrijo, se puede observar que existe una relación entre el Estado y los ciudadanos, los cuales deben contribuir con los gastos públicos del Estado, para que obtengan un beneficio colectivo, generado a partir de sus contribuciones.

Para Rodríguez Lobato (1986:13):

“El sistema de normas jurídicas, que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en calidad de contribuyente”

Por lo tanto de la definición anterior se ingresa al término la Soberanía del Estado para la inclusión de los aspectos que se generan y por lo tanto la relación que se presentan.

Una última definición que es presentada por Fernández Martínez (1998:11) es la siguiente

“El derecho fiscal se define como el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares”.

Ahora bien con las definiciones de Derecho Fiscal que se han presentado, se observa que se canalizan todas en el sentido de que buscan la aportación del ciudadano a los gastos

públicos del Estado, por lo tanto lo que nos ocupa es esa relación generada entre el Estado y los ciudadanos, para poder obtener un equilibrio entre ambas partes. Y con ello obtener una proporcionalidad sobre la recaudación que se genere a cada persona que esté dentro del territorio mexicano, originando con ello un concepto que surge a partir de las definiciones anteriores, presentándose de la siguiente manera:

El Estado es el órgano que genera un compendio jurídico capaz de imponer y aplicar un sistema tributario al pueblo que gobierna para que este contribuya con los gastos que se generan y con ello poder cubrir y brindar un beneficio a la sociedad, quien debe ser retribuida por el porcentaje que se le descuenta.

Para conocer el Derecho Tributario, es necesario remontarnos a tiempos anteriores donde los tributos han estado presentes desde la antigüedad que se generaban como ofrendas a los Dioses o que se aplicaban a los pueblos que se encontraban siendo gobernados por otros, por lo cual desde la antigüedad se ha presentado la imposición del pago de tributos a diferentes tipos de poderes, por lo cual en nuestra actualidad se considera que el pago tributario está dirigido a nuestro Estado.

Ahora bien es necesario obtener el concepto de Derecho Tributario, para tener una mayor certeza de lo que se está explicando, por lo cual se presentan las siguientes definiciones que servirán de base para explicar los supuestos que se generan con relación al ordenamiento jurídico.

El Derecho Tributario (o Derecho Fiscal) *es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico - tributaria que nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.* (Quisbert 2009)

“El conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público”. (Arrijo Vizcaíno, 2012:52)

Ahora con los conceptos establecidos se genera la relación tributaria entre el Estado y los Particulares o ciudadanos nuevamente, por lo cual se desprende que tanto el Derecho Fiscal como el Derecho Tributario, presentan las mismas vertientes, aunque en diferentes aspectos, lo que genera que en ocasiones estos sean confundidos y aplicados de igual forma, generando una controversia directa entre los conceptos, puesto que uno es para cómo se genera el pago mientras que el otro son la presentación de los supuestos en que se recae para entrar en la situación tributaria.

La clara utilización del Derecho Financiero es que para que el Estado pueda cumplir con sus propósitos es necesario que obtenga los recursos de alguna parte por lo cual genera una serie de disposiciones por medio de las normas jurídicas y que le permiten captar los ingresos necesarios para poder distribuirlos a las necesidades que se presenten en la sociedad.

De la Garza (2008:17) define al Derecho Financiero como él:

conjunto de normas jurídicas que regula la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.

Sol Juárez (2012:15) ha planteado que el derecho financiero tiene diversas clasificaciones y por lo tanto cada una debe ser definida.

“El derecho financiero se clasifica en varias partes, cada una tiene aspectos jurídicos:

Derecho tributario o fiscal:

Es el que estudia y establece las normas fiscales que el Estado necesita para la obtención y recaudación de ingresos.

Derecho patrimonial:

Es la actividad del derecho financiero que regula y administra el patrimonio del Estado.

Derecho presupuestal:

Es la actividad del derecho financiero que regula y establece el gasto público o presupuesto de egresos.”

Por lo tanto como se observa el Derecho Financiero es la parte encargada de que el Estado pueda generar, obtener y aplicar los recursos que genera para la satisfacer los fines que se generan. Y con ello poder aplicar lo recaudado en beneficio de los ciudadanos que contribuyen con los gastos que genera el Estado, para así generar una relación estable entre el Estado y los Ciudadanos.

2.3 Impuestos y sus generalidades.

Para conocer la definición de Impuesto utilizaremos el Código Fiscal de la Federación nos plantea lo siguiente en su artículo 2 fracción I, que a la letra dice *“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se*

encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

Considerando la anterior definición legal es censurable porque en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; y, en segundo lugar, porque como nos dice De la Garza (2008:372) *“tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejores o derechos”*.

De la Garza (2008:377), como conclusión al estudio de las características de este gravamen nos propone la siguiente definición: *“El impuesto es una prestación tributaria obligatoria exigible, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”*.

Por lo tanto el impuesto es la prestación en dinero o especie que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

Para Escobar Gallo, Londoño Gutiérrez, Londoño Gutiérrez (2007) plantea que los impuestos deben estar diseñados para alcanzar los objetivos de la política fiscal, especialmente:

- Máxima equidad en la distribución de la carga tributaria.
- Mínima interferencia en la asignación óptima de los recursos.
- Promoción de la estabilidad y del crecimiento económico global.

Por lo tanto con los tres aspectos antes mencionados podemos observar que se mantiene en primera instancia la equidad de la carga tributaria, lo cual es lo que se ha venido centrado el estudio, por lo tanto diferentes teorías y autores están de acuerdo que las cargas tributarias deben ser equitativas.

Existen diversos autores que manejan los postulados de manera diferente, es por ello que presentamos una aplicación del impuesto sujeto a lo que dice Stiglitz (2000) Un impuesto es no distorsionador si y sólo si el individuo no puede hacer nada para alterar sus obligaciones fiscales. Los economistas llaman a los impuestos de este tipo impuestos de cuantía fija. Existen distorsiones cuando el individuo intenta alterar sus obligaciones fiscales.

Casi todos los impuestos que existen en los países occidentales son distorsionadores en este sentido.

Un impuesto de captación es un impuesto que hay que pagar independientemente de la renta o de la Riqueza es un impuesto de cuantía fija. Un impuesto que depende de características que no pueden alterarse (edad, sexo) también lo es.

Todo impuesto sobre las mercancías es distorsionador: una persona puede alterar sus obligaciones fiscales comprando simplemente una cantidad menor de la mercancía gravada. Cualquier impuesto sobre la renta es distorsionador: un individuo puede reducir sus obligaciones fiscales trabajando menos o ahorrando menos.

Partiendo de lo dicho anterior se entiende que el impuesto sobre la renta es un impuesto distorsionador, por lo cual si lo aplicamos a nuestro principio que estamos estudiando encaja perfectamente dentro de este supuesto, puesto que al ser las personas que más trabajan las que más generan es necesario que se les imponga un impuesto más alto, mientras que la que menos genera se le aplique un impuesto menor, lo cual se aplica directamente a nuestro estudio.

Stiglitz presenta dos tipos de equidad que son la horizontal y la vertical, lo cual a nuestro estudio es muy conveniente tomar en cuenta puesto que es visto desde el punto económico de los impuestos.

Stiglitz (2000) se dice que un sistema tributario es equitativo horizontalmente si los individuos que son iguales en todos los aspectos relevantes reciben el mismo trato. Utilizando este punto que se presenta, se puede decir que realmente no aporta mucho en la práctica ese concepto puesto que todo lo que implica lo maneja con base a las preferencias o en su defecto por la el sexo y la edad, lo cual no viene siendo aplicable a nuestro estudio, pero ahora que el mismo autor presenta la equidad vertical esta es muy aplicable a nuestro estudio, y sobre todo que nos genera las bases para su aplicación.

Para Stiglitz (2000) La equidad vertical Aunque el principio de la equidad horizontal establece que los individuos que son esencialmente idénticos deben recibir el mismo trato, el principio de la equidad vertical establece que algunos se encuentran en mejores condiciones que otros para pagar impuestos y que deben pagarlos. Esto plantea tres problemas: determinar quién debe pagar en principio un tipo más alto; poner en práctica este principio, es decir, elaborar unas normas fiscales que correspondan a este principio, y

decidir ,si una persona se encuentra en condiciones de pagar el tipo más alto, cuánto más debe pagar en relación con los demás. Son tres los criterios más habituales para juzgar si una persona debe pagar más que otra: el de su mayor capacidad de pago; el de su mayor nivel de bienestar económico, y el que reciba más prestaciones del Estado.

Con relación a lo que plantea el autor se puede decir que nuestro principio de proporcionalidad y equidad se ajusta a lo que es la equidad vertical, puesto que encaja en los supuestos que esta manifestado, lo que origina que se pueda utilizar aunque existen sus tres problemas, los cuales en la aplicación se pueden solventar puesto que nuestro principio está diseñado para ello, para evitar las discriminaciones existentes al momento de pagar impuestos.

Los elementos de los impuestos son la parte sustancial de ellos, para conocer cómo deben ser aplicados y estudiados, los elementos que se presentan son los siguientes: sujeto, objeto, fuente, base, cuota, tasa. Como se puede comprender de igual manera los elementos que se mencionan corresponden a los principios teóricos que se han estudiado con anterioridad.

- Sujeto: para la aplicación de los impuestos se consideran dos tipos de sujetos que corresponden al sujeto activo y al sujeto pasivo. De los cuales el sujeto activo es quien tiene el derecho exigir el pago de los tributos, por lo tanto en nuestro estudio México tiene facultado a los sujetos activos siguientes: Federación, estados y municipios.

En relación al sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos conforme a los términos establecidos por las leyes, es decir, aquel que se encuentra dentro del hecho generador del hecho impositivo.

Dentro del sujeto pasivo debemos hacer una diferencia entre sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto ya que esto genera una confusión con respecto a los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es quien se encuentra en la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto, en este sentido se podría considerar que el sujeto pasivo es quien se encuentra dentro del hecho generador de la contribución pero que no necesariamente realiza el pago, mientras que el sujeto pagador es quien cumple con el pago correspondiente, y que sobre todo se encuentra dentro del hecho generador.

- Objeto: por el objeto se entiende que es la actividad que se encuentra señalada dentro de la ley que da origen al gravamen, lo que es considerado como el hecho generador del impuesto.
- Fuente: el monto de los bienes o de la riqueza de una persona física o moral de donde provienen las cantidades necesarias para el pago de los impuestos, de ello se pueden gravar el capital y el trabajo.
- Base: corresponde al monto gravable sobre el cual está determinado la cuantía del impuesto, sea en parte proporcional o cantidad fija.
- Unidad: es la parte alícuota, específica o monetaria que se considera de acuerdo a la ley para fijar el monto del impuesto.
- Cuota: cantidad en dinero que se percibe por unidad tributaria, fijándose en cantidades absolutas. En caso de que la cantidad de dinero percibida sea como porcentaje por unidad entonces se está hablando de tasa. Las cuotas se clasifican de la siguiente forma:

1. De derrama o contingencia. Primero se determina el monto que se pretende obtener; segundo se determina el número de sujetos pasivos que pagaran el impuesto y una vez determinado el monto a obtener y número de sujetos pasivos se distribuye el monto entre todos los sujetos determinando la cuota que cada uno de ellos debe pagar.
2. Fija. Se establece la cantidad exacta que se debe pagar por unidad tributaria.
3. Proporcional: se establece un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.
4. Progresiva: esta puede ser de dos tipos: directa e indirecta. En la directa la cuota es proporcional y solo crece la porción gravable del objeto impuesto. En el segundo caso la proporción de la cuota aumenta a medida que aumenta el valor de la base. De esta pueden ser de tres tipos: a) progresividad por clases, b) progresividad por grados, c) progresividad por coeficientes.
5. Regresiva: establece una determinada cuota para una cierta base del impuesto, en la cual se ejerce el máximo gravamen, siendo proporcional a partir de esta hacia arriba y estableciéndose cuotas menores de esta hacia abajo.
6. Regresiva: se establece un porcentaje menor a una base mayor y viceversa.

2.4 Legislación aplicable al sistema tributario.

Para nuestro estudio se precisa de conocer el marco jurídico bajo el cual está regulado el sistema tributario, con esto surge la importancia de analizarlo y comprender. Es de suma importancia su análisis porque cualquier reforma que se pretenda implantar primeramente estará plasmada en sus leyes. El marco institucional del sistema tributario mexicano se

encuentra fundado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación, y distintas leyes y reglamentos aplicables donde se señalan expresamente cuales son los sujetos, objeto, tasas y fuente de gravamen de cada uno de los impuestos establecidos.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Como se puede entender esta es la máxima norma que rige el país, pues en ella se establecen los lineamientos fundamentales que designan el tipo de financiamiento con el que el Estado va a guiar su funcionamiento. En diversos artículos están establecidos el tipo de organización bajo el cual se rige a la Nación, así como sus facultades de los distintos niveles de gobierno, por otra parte la Constitución establece lineamientos básicos bajo los cuales se rigen las otras leyes, códigos, reglamentos y constituciones estatales.

Para nuestro estudio es de suma importancia conocer lo establecido dentro del artículo 31 que nos hace mención en su fracción IV que establece que *“los mexicanos están obligados a contribuir de acuerdo a lo establecido por las leyes para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan”*. Realmente este artículo es el que nos brinda el mayor sustento para la investigación, ya que genera el sentido sobre que todos los mexicanos deben contribuir a los gastos del estado, por lo tanto cada uno debe contribuir con lo que se encuentre dentro de sus posibilidades.

Artículo 74. Bajo este artículo se encuentra establecida la facultad de la Cámara de Diputados para *“examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deben decretarse para cubrirlos, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior”*. Conforme a lo anterior tenemos

que la Cámara de Diputados esta facultada para realizar el presupuesto de egresos, entonces de esta forma decide qué impuestos cobrar y conforme a ello se tiene que el ISR es uno de los principales impuestos aplicables en el país, y que se debe contribuir directamente al gasto publico del mismo, entonces la finalidad de este artículo es decidir qué impuestos se aplicaran.

Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación, rige las obligaciones de los contribuyentes con alguna actividad económica, generando su importancia a partir de este punto, puesto que marca derechos y obligaciones con las que cuentan los contribuyentes, siendo un compendio de los diversos aspectos fiscales que determina las relaciones que se deben cumplir con los impuestos federales, entonces dicho de otra forma es el ordenamiento jurídico que define los conceptos fiscales fundamentales, fijando los procedimientos para tener los ingresos fiscales del gobierno, así como los procedimientos y sistemas necesarios para resolver controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal gira en torno a los entes económicos y las personas físicas. Los primeros hacen referencias a las empresas con operaciones actuales, que están organizadas como unidades económicas y respecto a las cuales se predica la propiedad de los recursos, por lo tanto el ente económico es la organización dedicada a la generación de ingresos a través de la venta de algún servicio o producto. Las personas físicas son todas aquellas que a través de alguna actividad empresarial o generación de ingresos está obligada a cumplir sus obligaciones fiscales.

Por lo tanto tenemos que esta normativa es la que regula los vínculos entre el Estado y los contribuyentes, conforme a sus derechos y obligaciones que son los aspectos relevantes que surgen a partir de la interpretación de dicho Código, en su artículo primero menciona: *“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”*.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Esta ley entra en vigor en 1997, bajo el motivo de eficientizar la recaudación y administración de los impuestos, por lo tanto se crea el Servicio de Administración Tributaria (SAT), al que se le otorgo autonomía financiera con respecto a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, siendo su objetivo la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto publico.

Con el fin de lograr sus objetivos el SAT está conformado por órganos como la junta de Gobierno, un presidente y las unidades administrativas que establezca su reglamento, teniendo como principal tarea opinar y coadyuvar con las autoridades competentes de la SHCP en la elaboración de medidas de política fiscal, aprobar los programas y presupuestos del SAT, como las modificaciones y la aprobación de la estructura orgánica del SAT.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la renta es uno de los más importantes que se aplican en México, ya que si se considera el monto de su recaudación se aprecia que aporta el 32% por ciento del total de ingresos del gobierno federal, o el 43% por ciento considerando únicamente los ingresos tributarios, de igual manera se genera que el ISR recauda en promedio el 4.7 por ciento en relación el PIB esto fue durante el año 2000.

Esta ley es el fundamento que se tiene para aplicar los impuestos sobre los ingresos de los contribuyentes, por lo tanto su fundamento y aplicación es lo más necesario para el estado mexicano, a pesar de que esta ley ha ido sufriendo diversas modificaciones desde su creación, estas han servido para llegar a lo que corresponde hasta nuestros días y que con ello se pueda aplicar de manera correcta.

2.5 La Actividad Financiera del Estado.

Desde el inicio en que el Estado se formo históricamente, la encomienda de satisfacer las necesidades del mismo fue una tarea encomendada al Gobierno, para poder satisfacer las necesidades tiene que utilizar ciertas herramientas o políticas, pero no únicamente es recaudar ingresos, sino también, ya que estos han sido obtenidos, se tienen que manejar adecuadamente para destinarlos a los fines antes mencionados.

Como bien todo debe tener un origen y punto de partida Quintana Valtierra (1988) expone que los orígenes de la actividad financiera del Estado, como ciencia formal, se remonta a la época de la Revolución Francesa, contemplando que desde la Edad Media se encontraban realizando las practicas recaudatorias provenientes de los particulares, asi como la obtención de otros recursos derivados de la explotación de su patrimonio y otros ingresos

por concepto de otras fuentes, gracias a ellos se puede entender gran parte del antecedente histórico al cual se remonta la Actividad Financiera del Estado, que gracias a ellos ha ido evolucionando hasta convertirse en la teoría de la hacienda pública, que es fundamental en nuestros días, para un estudio más amplio del tema, ya que abarca la recaudación y generación de obtención de ingresos por parte del Estado, como se hacía anteriormente en la Edad Media, que se pagaban impuestos a los señores feudales, por el uso de la tierra.

Anteriormente no existía una imposición sistematizada de ingresos a favor del Estado, por ello los tributos a cargo de los súbditos no constituían la fuente principal de ingresos sino que eran los bienes propios del Estado los que proporcionaban los medios para hacer factible la realización de sus fines, en nuestra actualidad dicha situación se encuentra a la inversa, ya que los contribuyentes son mayoritariamente a quienes le corresponde cubrir los gastos públicos.

Continuando con este orden de ideas de la antigüedad, Reyes (2005) menciona que históricamente el poder financiero se construye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podía establecer libremente tributos de cualquier naturaleza con base a una relación de poder, de ahí que se hable de poder financiero. Bajo este poder surge la idea de establecer prestaciones sin contraprestación. Por lo tanto los tributos, que son los ingresos públicos por excelencia, no se establecen en virtud de una relación de poder, sino en orden a un fundamento constitucional que es el deber de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos.

Sin importar las diversas actividades que tiene el Estado, existe una que es primordial para que las demás puedan funcionar de manera eficaz, la cual ha sido nombrada como la Actividad Financiera del Estado.

De manera que los ingresos como los gastos del ente estatal se encuentran regulados por su Actividad Financiera. Se puede mencionar que además, es aquella que convierte ingresos en gastos. Sainz de Bujanda (1975) identifica a la actividad financiera como “la acción del Estado y demás entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su más amplio sentido”.

Ahora bien dentro de la actividad financiera se identifica con la Hacienda Pública bajo dos sentidos:

- Subjetivo, que es lo referente a todos aquellos órganos del Estado que realizan la actividad financiera, órganos encargados de establecer los ingresos, así como de asignar el gasto público.
- Objetivo, que es lo referente a la propia actividad financiera, esto es, a la actividad de los entes públicos dirigida a obtener ingresos y realizar gastos.

Se necesita tener el conocimiento sobre la Actividad Financiera puesto que de ella derivan los impuestos, por ende, es necesario estudiar de donde se originan y quienes están facultados para la imposición de los mismos. Por lo tanto el Estado está capacitado para recaudar los impuestos conforme al artículo 25 constitucional, que establece lo siguiente:

Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que este sea integral y sustentable, 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 al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Conforme al texto anterior de la Constitución se hace notar que el Estado por medio de su Plan Nacional de Desarrollo planeará, coordinará y orientará la actividad económica del país, a través de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, estableciendo todas las contribuciones que considere necesarias para cubrir los gastos y cumplir con el plan de desarrollo promoviendo el crecimiento económico del país y lograr una distribución de la riqueza.

Bajo esta situación es conocida como la Actividad Financiera del Estado, por ende el Estado es quien se encarga de obtener los recursos imprescindibles para satisfacer las necesidades públicas. De aquí que la Actividad Financiera es regulada por las Finanzas Públicas, quien es la encargada de las normas que el Estado tiene que seguir para la obtención de recursos y llevar a cabo erogaciones, por medio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con el fundamento Retchkiman (1975:13) que define a la Actividad Financiera del Estado con base a la Economía Pública, expresándola como:

“aquella rama del conocimiento que se ocupa de la asignación de recursos económicos, por medio de los gastos e ingresos del Estado, de la distribución del ingreso y de la riqueza

mediante los impuestos y transferencias, de mantener la estabilidad económica usando las políticas presupuestales y de deuda, de los programas de obras públicas y de empresas del Estado”.

Por lo tanto se puede comprender que la actividad financiera del estado está ligada a la economía pública, para la asignación de los recursos económicos, por lo tanto se entiende que toda actividad financiera esta en conjunto de la economía del estado, quien busca distribuirla de manera estable para que se genere el máximo aprovechamiento de los mismos, otorgando una situación de bienestar a todos los individuos que se ven relacionados con la distribución de los recursos.

Citando a Reyes (2005) como cita Zavala quien cita a Nitti quien expresa que

“es la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y fu funcionamiento, y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas”.

Más que nada dicho autor manifiesta que se deben obtener ingresos y aplicarlos de una manera correcta para generar mayores resultados de aprovechamiento en el Estado.

De la Garza (2000) presenta que la Actividad Financiera del Estado *es “aquella actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y las satisfacción de las necesidades generales donde dentro de la Administración uno de los sectores más importantes es la gestión de intereses económicos.”* Realmente lo que manifiesta De la Garza es que por la Actividad Financiera del Estado, se pretende poder cubrir los servicios y las necesidades que demanda la población, para que con ello la Administración se pueda obtener y gestionar recursos económicos para completar dichas encomiendas, que es donde deben surgir los recursos

necesarios para ello, gracias a este planteamiento se obtiene una parte fundamental de la Actividad Financiera, que corresponde a la gestión de intereses económicos entendiéndolos como la obtención de los medios necesarios para cumplir con sus actividades del Estado.

Visto desde ese preámbulo se puede entender que al Gobierno se le ha otorgado la facultad de realizar la recaudación necesaria para satisfacer las necesidades de la poblaciones, las cuales pueden ser muy diversas y específicas en ocasiones, generando que se tengan que realizar actividades o alternativas para cumplir con los fines propuestos, algo que a consideración el Estado muchas veces en su afán de conseguir la recaudación correspondiente, no presenta el gran costo administrativo y la evasión fiscal que se pudiere presentar.

Diversos autores han otorgado un concepto a la Actividad Financiera del Estado, para las cuales se presentan de la siguiente manera, bajo el criterio de que cada una aporta un elemento sustancial al estudio de la Actividad Financiera que realiza el Estado.

Citando a Margáin (2007) como cita Giannini, presenta que la Actividad Financiera del Estado es:

“La que realiza el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas y que se distingue de otras porque no constituye un fin en sí misma o sea que no entiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad sino que sólo cumple una función instrumental fundamental para el desarrollo de todas las demás actividades”.

Como se puede entender ya se empieza a incluir el termino de administrar el patrimonio, lo cual es el ingreso o los recurso y que para ello se tienen que saber destinar, porque está

encaminada en el sentido de no satisfacer a lo colectivo sino de buscar el desarrollo óptimo de las otras actividades, bajo este principio se considera que la Actividad Financiera del Estado únicamente busca el desarrollo óptimo de las actividades que se realizarán. Por otra parte Carrasco Iriarte (1998) manifiesta que la *“actividad financiera del Estado es la que se desarrolla a fin de obtener los ingresos necesarios para la realización de sus fines, así como el control de la percepción del ingreso y de la inversión del gasto”*, por ello se comprende que bajo la actividad financiera del estado se encuentra la planeación correspondiente para que se lleve de manera ordenada el ingreso y la inversión del gasto como está planteado. Continuando con este orden de ideas citando como cita Rodríguez Lobato (1986) a Valdés Costa *“la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer necesidades públicas”*, realmente se realza el sentido de las necesidades públicas en toda la actividad financiera del estado, bajo el orden de que es una de las principales necesidades a cubrir en la sociedad.

Ahora bien bajo el orden ideas de Osornio Corres (1992) quien cita a Joaquín Ortega quien expresa que *“la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”*. De nueva cuenta se puede apreciar dos elementos claves, los medios necesarios para los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades públicas, ya que a esos elementos se enfoca directamente la actividad financiera del estado.

La actividad financiera del Estado corresponde a la forma que se tiene para la recaudación de los impuestos correspondientes para cubrir los gastos del Estado, lo cual como se ha

venido haciendo mención es necesario que todos los ciudadanos mexicanos contribuyan a realizar dicho pago.

Osorno Corres (1992) presenta que la actividad financiera del Estado conoce tres momentos fundamentales que son:

1. El de la obtención de ingresos, los cuales pueden llegar al Estado tanto por instituciones de derecho privado, v. gr., la explotación de su propio patrimonio (empresas, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de instituciones de derecho público, v. gr., los diversos tipos de tributos, o bien por instituciones mixtas como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;
2. El de gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración y explotación de sus bienes patrimoniales con carácter permanente; y
3. El de la realización de erogaciones para sostener las funciones públicas, la prestación de servicios públicos.

Coincidiendo con Reyes (2005) genera el concepto anterior ya que la Actividad Financiera del Estado, es la función principal del Estado quien está legitimado por el pueblo y facultado por las leyes, que está encaminado a la obtención de recursos públicos, para la administración de su patrimonio y la erogación de sus recursos públicos que buscan satisfacer las necesidades publicas con servicios públicos.

Por lo tanto la forma en que obtiene los ingresos el Estado mexicano corresponde de la siguiente manera aplicando lo que plasma Hernández, Zamudio y Guerrero (2012) que el gobierno cuenta principalmente con dos principales fuentes de ingresos: los ingresos tributarios y los no tributarios, que se dividen de la siguiente manera, correspondiente a los

primeros se destacan los impuestos y los derechos que son los pagos que se reciben por permitir ciertas concesiones o actividades. Mientras que de los ingresos no tributarios corresponden la venta de bienes y servicios que provee y la deuda o ingresos por financiamiento que se tienen que pagar en un futuro. Así que como se observa los impuestos es la principal fuente de ingresos del gobierno mexicano, por lo tanto se tienen que recaudar de manera óptima, proporcional y equitativa para obtener un mejor beneficio, para el estado en su totalidad.

Para comprender un poco mejor la actividad que desempeña el Estado, el autor Fraga (1968:3) nos presenta que *“la actividad del Estado está constituida por el conjunto de actos, operaciones y tareas que conforme a la legislación positiva debe de ejecutar para la realización de sus fines.”* Por este marco de referencia que es tan amplio la actividad financiera solo es una de las múltiples manifestaciones del quehacer administrativo, que se puede definir como *“la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines (De la Garza 1973:3)”*.

Ya con lo anterior podemos conocer los aspectos que contiene la Actividad Financiera del Estado, que Griziotti, el fundador de la escuela de Pavía, mantenía que la actividad financiera se debía estudiar como ciencia de la Hacienda, consciente de los diferentes aspectos de la actividad financiera:

- Político.
- Económico.
- Jurídico.
- Técnico.

El autor planteaba que era necesario realizar un estudio parcial de cada uno de los aspectos; para posteriormente efectuar un análisis de estos estudios parciales. Aunque esta teoría tuvo gran influencia en alguna época, hoy en día, resulta de imposible aplicación. Se puede comprender que tiene enfoque multidisciplinario, ya que se estudia de varios puntos de vista formales, como los que se mencionaron en el apartado anterior.

Diversos autores han tomado en consideración diferentes fundamentos sobre las ramas de las que deriva la Actividad Financiera, por lo tanto la clasificación que será utilizada será la del Sainz de Bujanda (1975), quien nos presenta que dicha actividad proviene de las siguientes ramas: Política, económica, derecho y sociológica, para ello emplearemos lo manifestado por Reyes y Atlantic International University en su curso de derecho fiscal, que generan la siguiente aplicación:

- **Político:** Por que el Estado tiene a su alcance el poder de supremacía, como medio para procurarse los elementos necesarios para el cumplimiento de sus fines de índole colectivo. Pugliesse sostiene que la actividad financiera tiene naturaleza política, porque político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que este aparece investido, políticos son también estos mismos fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera. Argumenta que todos los principios económicos, étnicos, sociales, técnicos, jurídicos, que el ente público utiliza en el desarrollo de su actividad financiera, a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda actividad financiera del Estado.
- **Económico:** se ocupa de la obtención e inversión de los recursos económicos necesarios para que el Estado pueda dar cumplimiento a los fines que persigue. Esta

actividad financiera tiene indudablemente, una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el cumplimiento de aquellos fines (Sainz de Bujanda), lo que condujo por largo tiempo a muchos autores a concluir que la ciencia de las finanzas públicas (o ciencia de la hacienda pública, o ciencia financiera, como otros la llaman) era una rama de la ciencia económica. Realmente lo destacable de este aspecto surge a partir de la relación económica y adquisitiva que tiene el Estado para la obtención y reinversión de los ingresos que percibe para la suplencia de las necesidades sociales que se ha hecho mención con anterioridad.

- **Jurídico:** porque se encuentra regulada por el derecho positivo, lo que significa que la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, debe realizarse dentro del marco de la legalidad. Giannini precisa con toda razón que la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho Objetivo – que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la Administración y las relaciones con los particulares que esta engendra encuentren en la Ley su fundamental disciplina. Para este aspecto genera principalmente el marco de la legalidad bajo la cual se deben conducir todo el cobro de impuesto entre el Estado y los particulares, para que no se encuentre un proceso de arbitrariedad, por parte del sujeto activo.
- **Sociológico:** por que ejerce una influencia sobre los grupos vitales que operan dentro del Estado. Este aspecto resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que

laten en los grupos sociales como actúan dentro de cada organización política. De ahí que la Hacienda Pública debe ocuparse también de las repercusiones sociales que pueden derivarse de la actuación económica de los entes públicos. Realmente este aspecto corresponde al entorno social de las personas con relación a la aplicación y generación de las cargas impositivas.

La actividad financiera es necesario considerarla desde los diversos aspectos que abarca, ya que no se puede estudiar como puramente económica, política o jurídica, sino como una unión de todos los aspectos, esto se debe a que abarca diversas ramas de estudio. Mas sin embargo tomando en consideración lo que manifiesta Sainz de Bujanda o Ferreiro la actividad financiera es esencialmente política, la razón de ello es que es una actividad eminentemente política por la toma de decisiones que se encuentran bajo los órganos públicos, de manera que si el contenido es económico únicamente versaran sobre los Ingresos y Gastos Públicos.

2.6 Sujetos que son aplicables a la recaudación de impuesto.

El impuesto, se presenta una vez que se ha generado el hecho generador del supuesto que se encuentra de la ley, por lo que encuadra dentro de eso y con ello se presenta que existe un sujeto activo y un sujeto pasivo dentro de las obligaciones que en este caso es el Estado el sujeto Activo de la relación.

En cuanto al sujeto pasivo, de las definiciones de impuesto que se han presentado anteriormente, desprende que pueden serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que

prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Actualmente el sujeto pasivo de la relación tributaria son las personas físicas o morales, que se encuentren dentro de los supuestos que marca la ley, y con ello surge la relación jurídico tributaria entre el Estado y la persona física o moral, o en su defecto es decir del sujeto activo y del sujeto pasivo que se encuentra dentro de los supuestos marcados por el Código Fiscal de la Federación.

En nuestro caso de estudio, los sujetos a los que nos centraremos son las personas físicas en el sentido de que perciben su ingreso por sueldo, subsueldo y demás prestaciones, ya que actualmente se presenta que algunos sujetos que encuadran dentro de los supuestos de ley, se encuentran evadiendo dicho acto, originando que se presenten una violación directa a lo estipulado en la ley, por ello se busca generar que los sujetos que encuadran en los supuestos de ley, cumplan con lo establecido.

Dicho de otra forma existen sujetos pasivos que se encuentran evadiendo sus responsabilidades fiscales y con ello se genera un desequilibrio tributario, al igual que una pérdida de ingresos a la Federación, originando un claro conflicto normativo.

2.6.1 Sujetos activos.

En la obligación fiscal existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en

lo concerniente a su régimen interior, y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde también están investidas de la potestad tributaria. (Rodríguez Lobato 1986 p. 131)

El sujeto activo de la obligación tributaria es quien tiene facultad para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, vista está en sentido amplio, es decir obligaciones sustantivas como formales, siendo; la Federación, las Entidades Federativas/Distrito Federal y los Municipios (aunque no sean sujeto activo de la obligación fiscal, los organismos denominados “Para Fiscales” cuentan con facultad para determinar créditos fiscales y efectuar su cobro coactivo). (Saldaña Magallanes A. A. 2005:71)

La autoridad fiscal que es el Estado tiene la facultad de exigir el cumplimiento de lo dispuesto en la normatividad.

Las obligaciones del sujeto activo pueden ser de dos clases:

- Principales: Consiste en la percepción o cobro de las prestaciones tributarias, pues las autoridades fiscales están obligadas a recibir el pago del impuesto.
- Accesorias: Son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal, para hacer posible su percepción, es necesario vigilar y controlar el cumplimiento de la obligación, para evitar posibles evasiones o defraudaciones fiscales. (Sol Juárez 2012 p. 112)

El artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación indica que el Ejecutivo Federal como sujeto activo mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la

situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o tratado internacional.

2.6.2 Sujetos pasivos.

El sujeto pasivo una vez que se encuentra dentro de un hecho generador de obligaciones fiscales tiene que realizar el cumplimiento de dichas obligaciones puesto que ya se encuentra dentro de los supuestos establecidos por la normatividad jurídica.

Sujeto pasivo será quien tenga a su cargo el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir quién legalmente tiene que pagar impuestos, cuya situación coincide con lo señalado en la ley como hecho imponible, o sea quien produce el objeto que la ley toma para considerar el gravamen, sin pasar por alto, al individuo que la ley obliga a efectuar el pago en reemplazo o en forma conjunta con aquel, por lo que en ocasiones se debe distinguir entre el sujeto pasivo y el pagador de impuesto. (Saldaña Magallanes 2005:71)

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación son sujetos del impuesto las personas físicas o morales, y están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Existen dos clases de sujetos pasivos:

- Personas físicas

Es la persona dotada de capacidad de goce, que en cualquier momento puede adquirir derechos y obligaciones, en los casos de menores de edad o incapaces estarán representados y fungirán como representantes legales quienes ejercerán todas las obligaciones como sujeto pasivo.

- Personas morales

Son las entidades que se constituyen bajo diversas formalidades y estructuras de acuerdo a su objetivo; en el caso de las sociedades mercantiles, son normadas por la Ley General de Sociedades Mercantiles; las asociaciones y sociedades civiles son normadas por el Código Civil.

Las personas físicas o morales, en nuestro sistema fiscal, son sujetos de obligaciones fiscales independientemente de sus objetivos, la carga fiscal dependerá de ello, para esto es necesario que tanto la persona física o moral en el momento que reconozcan que existen obligaciones tributarias y observen la norma jurídica dará como resultado las obligaciones fiscales que deberán cumplir como sujeto pasivo.

Por lo tanto para entender de una manera más clara y precisa el funcionamiento de las relaciones tributarias existentes en nuestro país, es necesario tener en claro que como personas físicas y/o morales, tenemos la obligación de realizar nuestras contribuciones correspondientes, en virtud de que se encuentra establecido dentro de un marco normativo y por ello hay que realizar lo estipulado en ellas.

Otro punto importante dentro de esta relación tributaria es contar con la capacidad de la contribución de los sujetos pasivos, este aspecto es de suma importancia, en virtud que ello

lleva a la aplicación de nuestro principio de estudio, puesto que al conocer las capacidades tenemos la idea precisa de la cantidad que se debe contribuir.

Para Rodríguez Lobato (1986:150-151) presenta lo siguiente:

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, pues no son aplicables necesariamente a aquel los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del derecho se han elaborado; por ejemplo, en el derecho privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio en el derecho fiscal basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para derecho privado se coloca en la situación prevista por la ley para surja la obligación fiscal, ésta nacerá válidamente y por consiguiente, deberá ser cumplida.

Por lo mencionado con anterioridad podemos ver que la capacidad de ser sujeto pasivo en las obligaciones tributarias, es muy directa a la capacidad de goce, visto de otra forma a la capacidad de ingresos, por lo cual se puede aplicar a las personas que encuadren dentro de los supuestos que se han ido mencionado, colocando a diversas personas y entidades dentro de los hechos generadores de las situaciones fiscales, lo que nos lleva a la conclusión de que por lo mismo se debe realizar la aportación correspondiente, en virtud de que lo mismo estipulado en la normativa, se puede aplicar a las personas que tengan una mayor capacidad de goce, generando que se les aplique de una manera amplia su porcentaje contribución fiscal.

2.7 Situaciones de las personas físicas correspondientes al pago de las obligaciones tributarias.

Como se ha manifestado en líneas anteriores es responsabilidad de todo ciudadano mexicano residente en el país o fuera de ello cumplir con sus obligaciones fiscales, esto quiere decir, el pago de sus impuestos correspondientes, más precisamente el Impuesto Sobre la Renta (ISR), que es sobre el cual se ha estado trabajando, se considera que no todos los ciudadanos están contribuyendo a estos hechos generadores de obligaciones fiscales, en el sentido de que existen sujetos pasivos que se encuentran en una exención extra fiscal, que violenta tanto a las garantías individuales, como a los mismos principios constitucionales, que se han señalado, bajo el sentido de que todo impuesto debe ser proporcional, estar establecido en una norma, por ende el ISR que se estudia debe ser aplicado de manera general sin presentar distinciones o beneficios para ciertos entes de la población.

Baja la premisa de que todo sujeto pasivo que se encuentre dentro del hecho generador de las obligaciones fiscales debe contribuir al gasto público, se presentan las Figuras Públicas (Magistrados, Senadores, Diputados Locales y Diputados Federales) siendo estas figuras las más beneficiadas de la no aplicación de dicho principio, y sobre todo violentando directamente el ingreso del Estado, ya que todo ciudadano debe contribuir de manera proporcionalidad a sus posibilidades, siendo que el ISR es un impuesto progresivo, que entre más percibas mas deberías pagar, por ello se genera una perdida directa a nuestro sistema de recaudación fiscal, que si bien de por si se considera que no recaudamos lo correspondiente y bajo estudios de la OCDE y CIDE tenemos que México, es el país que

más impuestos tiene y que menos recaudación percibe se concluye que tenemos serios problemas vinculados tanto con la evasión fiscal, así como la recaudación generada por el cobro de impuestos, bajo el modelo del Sistema Tributario Mexicano, algo que si bien muchos tratadistas han manifestado que para un Sistema Tributario óptimo debe permanecer en una mayor recaudación que en el costo de recaudar.

Siendo esta una problemática que afecta directamente a la población, ya que los ingresos disponibles con los que cuentan los ciudadanos se ven decrementado, bajo ese orden de ideas, se puede generar que una menor renta es una afectación directa para el consumo y bienestar de los ciudadanos, algo que no se observa en figuras públicas que obtienen un ingreso mayor al promedio de la población, generando con ello una condición de decadencia social, económica y distributiva, que se podría considerar que bajo el Coeficiente de Gini, tenemos que la distribución de la renta se encuentra muy enmarcada en unos pocos deciles.

Siguiendo con esta concepción, se estima que existe un sacrificio de unos ciudadanos en beneficio de otros, y eso conlleva a una negativa del Sistema Tributario, en el efecto de la recaudación que debe buscar y la optimización del mismo, algo que parece que el Estado mexicano no ha buscado subsanar en ese error, ya que pareciera que hace lo contrario a la optimización de los Sistemas Tributarios que han marcado los tratadistas como Stiglitz quien en su momento presentó los cinco aspectos relevantes para un buen sistema tributario y que se han enunciado con anterioridad.

2.8 Aplicación del principio a los sujetos aplicables.

El principio de proporcionalidad y equidad es aplicable a todos los sujetos pasivos que se encuentren dentro del hecho generador de la obligación fiscal, sin embargo, para nuestro caso de estudio, estaremos fijando directamente sobre las personas físicas, que serán los sujetos de estudio, siguiendo este esquema de ideas, se genera lo siguiente, que todo sujeto pasivo tiene que contribuir conforme al gasto publico utilizando los principios de proporcionalidad y equidad, gracias a que dicho principio regula la imposición tributaria sobre las personas.

Partiendo del hecho de que el ISR es un impuesto progreso y como tal tiene una afectación mayor al sujeto pasivo que mas perciba, como es el caso de un Funcionario Público, que sus sueldos son elevados a comparación de un ciudadano promedio con un trabajo estable, se consideraría que como tal el Funcionario debería aportar más conforme a lo estudiado, pero la realidad de México es que tiene Sistema Tributario deficiente que genera trabas burocráticas, económicas y administrativas a los ciudadanos complicando con ello la recaudación posible.

Por ende, se estima que la aplicación del principio rector de proporcionalidad y equidad debe ser aplicado de manera general para todo ciudadano mexicano, que contribuya al gasto público, como se ha enmarcado en la Constitución y en el Código Fiscal de la Federación, para que con ello se obtenga una mejor captación de ingresos por el ISR y que de igual manera se pueda redistribuir la renta para evitar que se acumulada en unos pocos sectores de la sociedad que al momento perjudicarían de manera drástica a nuestro país, ya que como se manifiesta en muchas ocasiones “se hace más rico al rico y más pobre al pobre” algo que realmente es aplicado en el Sistema Tributario Mexicano.

Bajo el estudio del Sistema Tributario, se puede canalizar que el Sistema de México, cuenta con graves decadencias que generan una pérdida mayor a lo que se debe recaudar y redistribuir.

En el estudio de “Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo? estudio realizado por el Centro de Investigación y Docencia Económicas en el año 2012 enuncia lo siguiente:

“En cuanto al impuesto sobre la renta, también existe una estructura particular que explica que México recaude poco en comparación con otros países. Para las personas físicas que realicen actividades empresariales, existen cuatro diferentes sistemas de tributación. Fuera de aquéllos que reciben retenciones automáticas de sus salarios, en general el sistema es complejo y se requiere de la asesoría o ayuda de un especialista para calcular el pago de impuestos, lo cual eleva los costos (tiempo y dinero) de pagar impuestos y se presenta como un estímulo para ingresar a la economía informal.

En los asalariados la retención del impuesto es inmediata y se hace de acuerdo al nivel del salario. En este régimen se han reducido las tasas máximas de 55 por ciento en 1987 al 40 por ciento en 1999, y se han eliminado al mismo tiempo varios niveles de tarifas, ya que eran 28 en 1985 y ahora son 10 (1999). Con la disminución del número de niveles, se llega muy pronto a las tasas superiores del ISR: por ejemplo, a partir de 7,500 pesos mensuales brutos se paga el 32% de ISR.

Si se compara con otro sistema, se puede decir que el ISR pierde progresividad y deja de ser equitativo, pues mientras que un asalariado que gana esa cantidad mensual tiene que darle al fisco la quinta parte de su ingreso, en el régimen de pequeños contribuyentes, alguien que tuviera un ingreso mayor a 185,000 pesos mensuales, por ejemplo, pagaría el

2.5% sobre sus ingresos brutos. Lo anterior puede agravarse todavía más si se considera la exención de ciertos ingresos, como las acciones de bolsa o los CETES, por ejemplo, a los que solamente tienen acceso los ricos.”

Siguiendo el estudio presentado por el CIDE, podemos ver que como ellos igual han concluido se pierde el sentido de progresividad, y por lo tanto se pierde el sentido de proporcionalidad y equidad al generar un punto estático sobre la recaudación, logrando con ello que los que más perciban obtengan un beneficio fiscal, en el sentido de que su contribución será menor a lo que debería ser bajo el principio antes mencionado, ya que al llegar al tope máximo de lo estipulado en la normativa su contribución es menor.

Para ello el presente estudio se aplica sobre los Diputados Federales que deben contribuir al gasto del estado, de manera obligatoria conforme a lo que marca la ley, para ello se aplica el cálculo de la contribución se debe aplicar sobre su dieta y sus dos percepciones que son asistencia legislativa y atención ciudadana, por las cuales perciben una gran cantidad de ingresos que no se gravan de manera correcta generando una pérdida a la recaudación y violentando el principio de estudio, rompiendo la progresividad que se debe considerar.

2.9 Análisis de los manuales de remuneraciones económicas de los sujetos aplicables del principio de proporcionalidad y equidad.

El estudio de esta normativa corresponde directamente al análisis del Manual que regula las remuneraciones para los Diputados Federales, Servidores Públicos de Mando y Homólogos de la Cámara de Diputados, quienes son los sujetos de estudio, ya que actualmente se presenta una laguna legal que genera que a los diputados no se les haga la retención correspondiente del cobro del Impuesto Sobre la Renta. *“Será responsabilidad de la Cámara*

retener y enterar los impuestos de los servidores públicos de mando y homólogos, de conformidad con los artículos aplicables de la Ley del Impuesto sobre la Renta y demás disposiciones relacionadas con la materia”.

Para el estudio correspondiente se desprende que lo anterior corresponde directamente a una violación a las garantías individuales, y sobre todo que consagra la inequidad de la distribución de las cargas tributarias, bajo el sentido de que los Diputados se encontrarían exentos o subsidiados, por lo tanto los ciudadanos que no gozan de esa característica o cargo público, se encuentran en desproporcionalidad ante ellos, sin mencionar que la Constitución y el Código Fiscal, hace mención que todos los ciudadanos deben contribuir al gasto publico del estado, ya que de no hacerlo nos encontramos en una contradicción legal.

Ya que como se ha enmarcado con anterioridad de que todos los ciudadanos deben contribuir a los gastos del estado, se debe recordar que el hecho generador de la carga tributaria, hace que los sujetos que encuadren dentro del él, deben realizar su pago correspondiente, y mencionando también que el principio de proporcionalidad y equidad, debe tener sobre el hecho de que cada ciudadano debe contribuir al gasto publico conforme a sus posibilidades, deriva que los Diputados Federales son sujetos pasivos que deben contribuir con mayor carga al gasto público, por ser quienes más ingresos perciben.

Ahora bien debemos entender que son los servidores de mando y homólogos, para la cual el mismo manual nos presenta sus definiciones que son las siguientes:

“Puestos homólogos: Aquellos cuyo nivel salarial es equivalente al de un puesto de la estructura orgánica pero que no forman parte de la misma y que realizan funciones de confianza conforme al artículo 5o. de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado”.

Por lo tanto los puestos homólogos no encuentran dentro de la categoría de Diputado Federal, generando por ello que no se aplique dicha situación sobre estos sujetos pasivos, aplicado a una interpretación jurídica se entiende que este tipo puestos haciendo referencia a los homólogos se encuentran contribuyendo con sus obligaciones fiscales cabalmente.

El concepto de Servidor público enunciado por el manual es el siguiente:

“Servidor público de mando: Servidores públicos de confianza que ocupan los puestos registrados en la Estructura Orgánica de la Cámara de Diputados y que abarcan de Jefe de Departamento a Secretario General, incluyendo los autorizados para el Órgano Interno de Control, que realizan funciones de confianza conforme al artículo 5o. fracción III, inciso A, de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado así como los que desempeñan funciones de confianza en los términos previstos en los incisos a),b),c),d),e),f) y g), del citado precepto legal y fracción”.

Bajo estas dos caracterizaciones que se han presentado, de los servidores de mando y homólogos podemos encontrar que los Diputados no encuentran dentro de ninguno de esos sujetos a los cuales se les debe aplicar la retención correspondiente, por ello se presenta una afectación a los ingresos públicos, puesto que se tiene la cantidad de 500 Diputados Federales, los cuales no se encuentran contribuyendo al gasto público, haciendo que se tengan pérdidas de gran medida ante la sociedad, que de una u otra forma afectan directamente a los ciudadanos en cuestiones sociales, educativas, de salud entre otros aspectos.

Bajo este orden de ideas, se aprecia que los diputados que sirven a la nación se encuentran violentando la normatividad aplicable para todos los sujetos, ya que se encuentra establecido en dos leyes de carácter superior el cumplimiento de la contribución del gasto

publico de los ciudadanos mexicanos, se genera siguiente interrogante: “¿Cuáles son los privilegios de los que gozan estos servidores públicos para evitar la contribución al estado?” buscando una respuesta rápida se podría decir que por el hecho de que tienen funciones de alta calidad e importancia para el estado gozarían de dicho privilegio, pero la verdad sobre esto recae en el sentido de que aun cuando tuvieren un puesto de suma relevancia a nivel nacional, no los exime de la contribución al estado.

Por lo tanto existe una laguna legal dentro del Manual de estudio, que permite que los diputados gocen el privilegio de no contribuir al gasto público, mientras que los ciudadanos deben contribuir obligatoriamente con los impuestos establecidos, ocasionando una violación a las garantías individuales y a la misma normativa que traen aparejada una ejecución en pérdidas sobre los ingresos del Estado, que esto mismo genera una pérdida en actividades económicas, sociales, culturales y de salud que recaen en una pérdida irrecuperable del bienestar.

Cabe mencionar que los Diputados reciben como “Gratificación de fin la cantidad equivalente a 40 días de su dieta lo cual lo podemos calcular como mas de 3 millones de pesos por diputado.

Los Diputados Federales no encuentran dentro de las características que se han plasmado dentro del Manual de Remuneraciones entonces se tiene que ellos no contribuyen con el gasto público, por lo tanto, las lagunas existentes generan una problemática de recaudación y con ello violaciones directas a las garantías individuales de las personas que no gozan de privilegios o cargos públicos con fueros necesarios para generar una afectación directa

sobre los principios, ya que actualmente se entiende que los cargos públicos tienen ciertos beneficios que se aplican como es el caso de estar exentos del pago de impuestos.

CAPÍTULO III

LAS PÉRDIDAS SUFRIDAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

3.1 Perdida generada por la no aplicación del principio de proporcionalidad y equidad.

La afectación que sufre el Sistema Tributario en lo que corresponde a la recaudación por parte del Impuesto Sobre la Renta, corresponde a millones de pesos que se dejan de percibir bajo el sentido de que los Diputados Federales se encuentran en una situación privilegiada ante el entorno, donde ellos no están contribuyendo de manera correcta al gasto público, ya que como se ha señalado con anterioridad se encuentran bajo una laguna legal, que ocasiona que no se retengan el cobro de sus impuestos.

Los Diputados Federales tienen las siguientes percepciones:

- **Dieta**
- **Asistencia Legislativa.**
- **Atención Ciudadana.**

Dichas percepciones son tomadas conforme lo que estable la Ley del Impuesto Sobre la Renta que establece en su artículo 1, Fracción I que se aplica sobre todos sus ingresos, por lo tanto las tres menciones anteriores se tienen que considerar para el cálculo correspondiente.

Es necesario precisar que a pesar de que las dietas de los Diputados Federales han visto una leve disminución correspondiente a sus ingresos, el Impuesto Sobre la Renta se ha incrementado en su recaudación, esto debido a la tasa impositiva que se aplico durante el año 2014, por lo tanto dicha recaudación es mayor a los años anteriores, y con ello se entiende que tiene mayor afectación en ese año.

A continuación se presentara la tabla del cálculo del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al año 2010, siendo este el año base de estudio, para posteriormente presentar los años siguientes, que están encaminados al mismo resultado.

	INGRESO GRAVABLE	\$150,301.00
-	LIMITE INFERIOR	32,736.84
=	DIFERENCIA	\$117,564.16
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$35,269.25
+	CUOTA FIJA	6,141.95
=	IMPUESTO PREVIO	\$41,411.20

-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$41,411.20

	INGRESO GRAVADO	\$150,301.00
=	INGRESO TOTAL	\$150,301.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$41,411.20
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$108,889.80

Tabla 1 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2010, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para dicho año cada Diputado Federal percibía la cantidad de \$150,301.00 (ciento cincuenta mil trescientos un peso moneda nacional) por lo que para la aplicación de su Impuesto Sobre la Renta correspondía al 30% la tasa impositiva generando un impuesto a retener \$41,411.20 (cuarenta y un mil cuatrocientos once pesos con veinte centavos moneda nacional) por lo que esa es la perdida individualizada por Diputado Federal de manera mensual.

Ahora de manera anual por diputado tenemos que perciben la cantidad de \$1, 803,612.00 (un millón ochocientos tres mil seiscientos doce pesos moneda nacional) para lo cual se presenta la siguiente tabla.

	INGRESO GRAVABLE	\$1,803,612.00
--	------------------	----------------

-	LIMITE INFERIOR	\$392,841.97
=	DIFERENCIA	\$1,410,770.03
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$423,231.01
+	CUOTA FIJA	\$73,703.40
=	IMPUESTO PREVIO	\$496,934.41
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$496,934.41

	INGRESO GRAVADO	\$1,803,612.00
=	INGRESO TOTAL	\$1,803,612.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$496,934.41
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$1,306,677.59

Tabla 2 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2010, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para la consideración anual del cálculo del Impuesto Sobre la Renta se aprecia que la tasa impositiva para el año 2010 es del 30% por lo tanto el impuesto a retener de manera

individualizada por Diputado Federal corresponde a \$496,934.41 (cuatrocientos noventa y seis mil novecientos treinta y cuatro pesos con cuarenta y un centavos moneda nacional), entonces bajo esa cantidad tenemos que la pérdida aproximada por Diputado Federal de manera anual a la cantidad de \$500,000.00 (quinientos mil pesos moneda nacional) siendo esa la pérdida correspondiente al Sistema Tributario únicamente para el año 2010. Por lo que resulta preocupante que dicha cantidad no ingrese a contribuir al gasto público, mientras que la percepción que reciben los Diputados Federales es elevada a comparación de diversos salarios del país.

Ahora bien como el ámbito de estudio corresponde a los Diputados Federales, y para ello en nuestro país son contratados 500 Diputados Federales debemos aplicar el cálculo correspondiente sobre esa cantidad, obteniendo la siguiente pérdida.

Año	Mensual	Anual	500 DIPUTADOS FEDERALES	ISR MENSUAL	ISR ANUAL	500 DIPUTADOS
2010	\$150,301.00	\$1,803,612.00	\$901,806,000.00	\$41,411.20	\$496,934.41	\$248,467,205.00

Tabla 3 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta mensual y anual conforme al año 2010 aplicado a los 500 Diputados Federales, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para el año 2010 existe la pérdida de \$248,467,205.00 (doscientos cuarenta y ocho millones cuatrocientos sesenta y siete mil doscientos cinco pesos moneda nacional) cantidad que no es ingresada a nuestro Sistema Tributario, y con ello ocasionando una afectación a la población que si contribuye de manera cabal con sus impuestos, con esto se puede entender una violación directa a las garantías individuales y de igual manera al principio de proporcionalidad y equidad que se estudia, por lo tanto tenemos una gran afectación en el estado mexicano.

A continuación se presentaran las formas de cálculo del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a los años 2011 al 2014.

	INGRESO GRAVABLE	\$150,139.00
-	LIMITE INFERIOR	\$32,736.84
=	DIFERENCIA	\$117,402.16
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$35,220.65
+	CUOTA FIJA	\$6,141.95
=	IMPUESTO PREVIO	\$41,362.60
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$41,362.60

	INGRESO GRAVADO	\$150,139.00
=	INGRESO TOTAL	\$150,139.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$41,362.60
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$108,776.40

Tabla 4 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2011, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$1,801,668.00
-	LIMITE INFERIOR	\$392,841.97
=	DIFERENCIA	\$1,408,826.03
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$422,647.81
+	CUOTA FIJA	\$73,703.40
=	IMPUESTO PREVIO	\$496,351.21
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$496,351.21

	INGRESO GRAVADO	\$1,801,668.00
=	INGRESO TOTAL	\$1,801,668.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$496,351.21
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$1,305,316.79

Tabla 5 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2011, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$149,965.00
-	LIMITE INFERIOR	\$32,736.84
=	DIFERENCIA	\$117,228.16
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$35,168.45
+	CUOTA FIJA	\$6,141.95
=	IMPUESTO PREVIO	\$41,310.40
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$41,310.40
	INGRESO GRAVADO	\$149,965.00
=	INGRESO TOTAL	\$149,965.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$41,310.40
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$108,654.60

Tabla 6 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2012, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$1,799,580.00
-	LIMITE INFERIOR	\$392,841.97
=	DIFERENCIA	\$1,406,738.03
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$422,021.41
+	CUOTA FIJA	\$73,703.40
=	IMPUESTO PREVIO	\$495,724.81
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$495,724.81

	INGRESO GRAVADO	\$1,799,580.00
=	INGRESO TOTAL	\$1,799,580.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$495,724.81
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$1,303,855.19

Tabla 7 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2012, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$149,937.00
-	LIMITE INFERIOR	\$32,736.84
=	DIFERENCIA	\$117,200.16
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$35,160.05
+	CUOTA FIJA	\$6,141.95
=	IMPUESTO PREVIO	\$41,302.00
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$41,302.00

	INGRESO GRAVADO	\$149,937.00
=	INGRESO TOTAL	\$149,937.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$41,302.00
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$108,635.00

Tabla 8 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2013, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$1,799,244.00
-	LIMITE INFERIOR	\$392,841.97
=	DIFERENCIA	\$1,406,402.03
X	TASA	30.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$421,920.61
+	CUOTA FIJA	\$73,703.40
=	IMPUESTO PREVIO	\$495,624.01
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$495,624.01

	INGRESO GRAVADO	\$1,799,244.00
=	INGRESO TOTAL	\$1,799,244.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$495,624.01
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$1,303,619.99

Tabla 9 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2013, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$148,508.00
-	LIMITE INFERIOR	\$83,333.34
=	DIFERENCIA	\$65,174.66
X	TASA	34.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$22,159.38
+	CUOTA FIJA	\$21,737.57
=	IMPUESTO PREVIO	\$43,896.95
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$43,896.95

	INGRESO GRAVADO	\$148,508.00
=	INGRESO TOTAL	\$148,508.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$43,896.95
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$104,611.05

Tabla 10 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2014, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

	INGRESO GRAVABLE	\$1,782,096.00
-	LIMITE INFERIOR	\$1,000,000.01
=	DIFERENCIA	\$782,095.99
X	TASA	34.00%
=	IMPUESTO MARGINAL	\$265,912.64
+	CUOTA FIJA	\$260,850.81
=	IMPUESTO PREVIO	\$526,763.45
-	SUBSIDIO AL EMPLEO	\$0.00
=	IMPUESTO A RETENER	\$526,763.45

	INGRESO GRAVADO	\$1,782,096.00
=	INGRESO TOTAL	\$1,782,096.00
-	SUBSIDIO A ENTREGAR AL EMPLEADO	\$0.00
-	IMPUESTO A RETENER	\$526,763.45
=	PERCEPCION EFECTIVA	\$1,255,332.55

Tabla 11 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2014, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Conforme a los estudios antes presentados se genera la siguiente tabla donde están incluidas las percepciones mensuales y anuales, así como el ISR que corresponde a cada año de manera la misma manera que las percepciones antes mencionadas.

Año	Mensual	Anual	500 DIPUTADOS FEDERALES	ISR MENSUAL	ISR ANUAL	500 DIPUTADOS
2011	\$150,139.00	\$1,801,668.00	\$900,834,000.00	\$41,362.60	\$496,351.21	\$248,175,605.00
2012	\$149,965.00	\$1,799,580.00	\$899,790,000.00	\$41,310.40	\$495,724.81	\$247,862,405.00
2013	\$149,937.00	\$1,799,244.00	\$899,622,000.00	\$41,302.00	\$495,624.01	\$247,812,005.00
2014	\$148,508.00	\$1,782,096.00	\$891,048,000.00	\$43,896.95	\$526,763.45	\$263,381,725.00

Tabla 12 Resultados del cálculo correspondiente a los 500 Diputados Federales para los años 2011, 2012, 2013 y 2014.

Conforme a la información presentada se obtiene que por el año 2011 se genero una pérdida de \$248,175,605.00 (doscientos cuarenta y ocho millones ciento setenta y cinco mil seiscientos cinco pesos moneda nacional), cantidad que no ingreso dentro del Sistema Tributario, al igual que la cantidad de \$247,862,405.00 (doscientos cuarenta y siete millones ochocientos sesenta y dos mil cuatrocientos cinco pesos moneda nacional) que corresponde al año 2012, mientras que para el año 2013 la perdida corresponde a la cantidad de \$247,812,005.00 (doscientos cuarenta y siete millones ochocientos doce mil cinco pesos moneda nacional) y por ultimo para el año 2014 la cantidad perdida de los ingresos fue de \$263,381,725.00 (doscientos sesenta y tres millones trescientos ochenta y un mil setecientos veinticinco pesos moneda nacional) por lo tanto se observa que las pérdidas que sufre el Sistema Tributario por año han sido millonarias.

Para finalizar este apartado del estudio es necesario precisar que los Diputados Federales que corresponde a la cantidad de 500 no contribuyen al gasto publico del estado como debería ser, bajo el principio de proporcionalidad y equidad que está enmarcado en la Constitución y de igual manera en el Código Fiscal de la Federación, generando con ello una afectación a la sociedad mexicana que se traduce en la perdida de bienes y servicios necesarios para la población.

De igual manera se violan las garantías individuales que corresponden, ya que el contribuir al gasto del estado está considerada como una de ellas, y con ello no se presenta la igualdad ante la autoridad, ni mucho menos que cada ciudadano debe contribuir conforme a sus ingresos, y bajo este principio él se están sacrificando los ingresos de unos en beneficios de otros, que realmente son los funcionarios públicos a los cuales el pago de los impuestos es de donde reciben sus prestaciones, generando un circulo vicioso que afecta únicamente a la población.

Gracias a las pérdidas que se han generado dentro del Sistema Tributario Mexicano, se puede comprender que es debido a las lagunas legales que se encuentran regulando la retención del Impuesto Sobre la Renta que se encuentra establecido dentro del Manual que regula las remuneraciones para los Diputados Federales, Servidores Públicos de Mando y Homólogos de la Cámara de Diputados. Por lo que es necesario tomar en cuenta dos sentidos el jurídico y económico que afectan directamente a la población, ya que la normativa se encuentra afectando a la población y las pérdidas económicas generan que se pierdan bienes y servicios necesarios para la población.

3.2 Los costos de oportunidad a partir de las pérdidas de los ingresos en el sistema tributario.

El Sistema Tributario Mexicano, presenta pérdidas relacionadas a la captación del Impuesto Sobre la Renta en lo que se refiere a los Diputados Federales, quienes no contribuyen de manera proporcional y correcta al gasto público del estado, como se explicó anteriormente el Manual que regula las remuneraciones para los Diputados Federales, Servidores Públicos de Mando y Homólogos de la Cámara de Diputado, presenta una laguna legal importante que imposibilita el cobro del impuesto por lo tanto las pérdidas anuales que se generan afectan directamente a la producción de bienes y servicios necesarios para mejorar la calidad de vida de la sociedad.

Bajo el enfoque económico, se parte de la idea de que los recursos son escasos y en su mayoría tienen usos alternativos, por lo tanto la producción de un bien implica la renuncia a fabricar otro producto con esos mismos recursos. *El bien o servicio al que se le ha aplicado esos recursos se expresara en términos del bien o servicios sacrificado* (Díaz, 2000). Por lo tanto tenemos en que en la economía como se maneja un mundo de escasez es necesario tener en cuenta que es lo más conveniente a producir o bajo que método realizarlo.

Citando a Samuelson y Nordhaus como lo cita Díaz (2000) *“La toma de decisiones en un mundo de escasez implica renunciar al resto de opciones, lo que supone el sacrificio de hacer otra cosa. Esa opción a la que se renuncia se denomina coste de oportunidad”*. Con el contexto anterior que se presenta se explica lo que es el coste de oportunidad a lo cual se tiene que renunciar para acceder a otra cosa, usando ese argumento se entiende que los costes de

oportunidad corresponden a las pérdidas de los elementos o materias para obtener algo mejor.

Citando a Katz y Rosen como lo cita Díaz (2000):

“aplican concepto de coste de oportunidad tanto a nivel individual como social, es decir, cuando un individuo decide adquirir un manual de contabilidad, está renunciando a una entrada al teatro. Desde un punto de vista social, el mejor uso alternativo podría haber sido la donación del dinero a una organización benéfica”.

Si aplicamos el enfoque antes mencionado se puede entender que el Estado tendría que hacer los sacrificios del coste de oportunidad para mejorar la sociedad, pensando que elementos son mejores en comparación de otros, pero existe el inconveniente sobre lo que es mejor para una entidad a diferencia de otra, por lo tanto es muy difícil decidir sobre que invertir el dinero recaudado.

Es necesario conocer lo que implican los costos de oportunidad, se puede entender como lo que se sacrifica con objeto de obtener algo. (Mankiw, 2009) el coste de oportunidad de un recurso es el valor del siguiente mejor uso (oportunidad) que se podría obtener de un bien, o sea, el valor de la alternativa sacrificada. El coste de oportunidad mide el “máximo” al que esta renunciado un individuo cuando toma una decisión.

Para Torrejón (2016) El coste de oportunidad:

Es el valor de la mejor alternativa posible a la que se renuncia para llevar a cabo una acción o decisión económica. Cuando los individuos son racionales toman multitud de decisiones en las que intervienen los costes de oportunidad de forma más o menos consciente.

Por lo tanto tenemos que cuando los individuos son racionales son capaces de calcular los costes de oportunidad, que se encuentran implícitos en sus decisiones, sin embargo, también debe verse desde el otro aspecto, que significa coste económico, que recoge tanto los costes explícitos en los que incurre un agente económico como los costes implícitos de sus decisiones económicas. Para que con ello se pueda comprender directamente la magnitud de las decisiones.

Conociendo lo anterior, México tiene muchos Costos de oportunidad, porque se prefirió seleccionar el tema de la desigualdad contributiva a realizar las acciones sociales correspondientes para obtener una mejor calidad para la sociedad mexicana, bajo este enfoque del costo de oportunidad, tenemos que se han realizado diversos sacrificios sociales para obtener el beneficio económico de los Diputados Federales que realmente no generan una aportación económica relevante al país. Consiguiente a esto las pérdidas que se han sufrido en materia económica afectan directamente al país, en el sentido social, cultural, de salud entre otros aspectos, gracias a que se prefiere una mejorar económica para un grupo seleccionado de ciudadanos a preferir una mejora social que impulse el rendimiento del país.

Por lo tanto tenemos que los costos de oportunidad correspondientes al sacrificio económico afectan directamente a la población, bajo el sentido de que si bien es necesario seleccionar una acción a tomar para dejar de percibir otra, esta debería ir en base al beneficio que se genere, no sobre una pérdida irrecuperable, que tenemos en este contexto, ya que los ingresos que no se percibieron en su periodo, no podrán ser aplicados en el mismo, por ende, tenemos una afectación a largo plazo, por una mala decisión.

Continuando con el enfoque que se ha plasmado existe la problemática de que la situación de México, en lo que respecta a recaudación es muy preocupante, al expresarse las cifras que se han perdido por la mala aplicación de un principio rector y enunciado en la Constitución, y de igual manera con la selección del coste de oportunidad seleccionado por el país que en este sentido corresponde a la no aplicación del principio de proporcionalidad y equidad, se obtiene el resultado de que muchos sectores se ven afectados por esta mala decisión que se ha ido transmitiendo de gobierno en gobierno, por ello se requiere una correcta aplicación del principio antes mencionado.

Si se aplica un análisis directo sobre la razón del estado por preferir que los Diputados Federales no contribuyan al gasto del estado, se podría manifestar que es por ocupar un cargo público, pero aplicando este supuesto se obtendría una violación sobre la contribución, ya que no deben existir preferencias sobre las personas que contribuyen, ya que la carga impositiva o contributiva corresponde al estar encuadrado en el hecho generador de obligaciones, por ende, mientras se encuentren en esa situación deben contribuir.

3.3 Beneficios afectados por la falta de aplicación del principio de proporcionalidad y equidad en el sistema tributario.

Partiendo del enfoque económico que existen pérdidas monetarias las cuales se han presentado en los apartados anteriores, por la elección de no recaudar correctamente los ingresos de los Diputados Federales, generando una afectación directa a los ingresos del Sistema Tributario Mexicano, por lo tanto no se pueden ejercer acciones sobre el dinero que no se recaudo.

Por otro lado tenemos las afectaciones sociales que surgen a partir de la problemática de que la recaudación que debió ser propiciada por las dietas de los diputados no existió, por ello se afecta a la sociedad, bajo este concepto tenemos diversas áreas de acción como son: educación, salud, infraestructura, pago de deuda exterior, entre otros.

Conforme a lo anterior tenemos que durante el periodo 2010-2014 existió una inversión sobre los rubros antes mencionados, pero se considero deficiente ya que los planes de acción o inversiones correspondientes no se vieron reflejadas en su totalidad en la sociedad, por ello tenemos que si bien existió dicha inversión, se considero nula o negativa, por lo tanto no tenemos una mejoría social.

Bajo el esquema anterior el Estado decidió generar mayor inversiones en infraestructura de manera general, ofertando un incremento de ella, tanto en carreteras como diversas acciones, teniendo costos elevados para acciones “pequeñas” con lo cual de nueva cuenta se puso en duda la eficacia de la asignación de los recursos, puesto que las inversiones fueron millonarias y las acciones presentadas a la sociedad manifestaban que fueron ineficientes.

El Centro de Estudios Sociales y de Opinión Publica, con el trabajo de Tepach (2015) informa que en el 2010 se invirtió 492,094.7 y para el 2014 se invirtió 623,814.2 millones de pesos, lo cual es relevante ya que tenemos una inversión mayor por año, lo cual debería generar una mejor educación para los estudiantes de México, pero la realidad es que se ocupa uno los puestos más bajos en lo que respecta a la calidad educativa en el país, cuestionando la gran inversión que se realiza para los pocos resultados que se generan. Por lo tanto existe un problema de inversión sobre los resultados esperados, generando con ello que se invierta en mayor calidad educativa pero los resultados no sean notables.

Se puede decir que el problema de la inversión que se aplica sobre la situación del país corresponde a una práctica que realiza el estado para dismantelar los servicios que ofrece en beneficio de los ciudadanos, para lo cual se cita a Mendoza (2017) como cita a Losada que identifica tres etapas del dismantelamiento de los servicios públicos. La primera se deterioran dichos servicios mediante recortes masivos del presupuesto público, este aspecto se puede entender muy bien ya que se generan los recortes para no poder brindar las restauraciones necesarias para continuar con el funcionamiento el segundo se descapitalizan los activos minando la confianza, su función redistributiva o la propia noción del servicio público y por último los servicios públicos, como agentes carreteros, la distribución y potabilización del agua o la educación, se dismantelan o privatizan, por lo tanto tenemos que la táctica que está empleado el estado es para quitar los servicios públicos, y actualmente se encuentran en la tercera y última fase privatizando todos los medios posibles, por ello la distribución de los ingresos sobre los servicios públicos se ve afectada.

Para ello el presente estudio busca expresar diversas formas de que el estado puede mejorar su captación de ingresos por medio de la aplicación del principio base de estudio, puesto que mejorando la recaudación y evitando diversos desvíos de fondos, se prosperaría y mejorarían los servicios públicos que se están privatizando.

CONCLUSIONES

El tema del principio de proporcionalidad y equidad que no se ha aplicado de manera correcta dentro del México, genera diversas afectaciones a la población en materia social y económica, ocasionando con ello una pérdida de interés de la sociedad por la contribución de sus impuestos, ya que el costo que se genera por el pago de un trabajador no es comparable con el “pago” que genera un Diputados Federal que es nuestro sujeto de estudio, quien realmente no contribuye a los gastos del estado como está planteado en las diversas normativas.

Las pérdidas que se generan al estado mexicano por la falta de aplicación del principio antes mencionado son millonarias, por lo tanto los rubros sociales que están vinculados con la sociedad tienen un alcance menor a los esperados, gracias eso muchos ciudadanos ven mermadas sus posibilidades de mejora social, por la alta contribución económica que realizan a comparación de los Diputados Federales, que actualmente tienen dietas elevadas.

Otro factor que se debe tomar en consideración sobre las evaluaciones de la aplicación del principio en estudio, es que se debe tomar a consideración los factores que existen sobre la carga tributaria, que muchos contribuyentes se encuentran dentro de los supuestos, es decir, los Diputados Federales, sin embargo, como todos los cargos públicos que existen en México, gozan de privilegios otorgados por las mismas autoridades generando violaciones a las garantías de igualdad y justicia, que no son aplicadas de manera ordenada y correcta, por lo tanto las afectaciones que se han presentado en este trabajo, son de mayor relevancia, en el sentido de que las pérdidas que se sufren, dan pie a que el estado privatice los servicios públicos como se encuentra actualmente en el país.

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2010, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	131
Tabla 2 Cálculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2010, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	132
Tabla 3 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual y anual conforme al año 2010 aplicado a los 500 Diputados Federales, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	133
Tabla 4 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2011, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	134
Tabla 5 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2011, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	135
Tabla 6 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2012, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	136
Tabla 7 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2012, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	137
Tabla 8 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2013, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	138
Tabla 9 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2013, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	139
Tabla 10 Calculo del Impuesto Sobre la Renta mensual conforme al año 2014, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	140
Tabla 11 Calculo del Impuesto Sobre la Renta anual conforme al año 2014, elaboración propia conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	141
Tabla 12 Resultados del cálculo correspondiente a los 500 Diputados Federales para los años 2011, 2012,2013 y 2014.	142

BIBLIOGRAFÍA

Andreozzi, M. (1951). *Derecho Tributario Argentino*. Argentina: Tipográfica Editora Argentina.

Añoberos, J. G. (2000). *Manual del sistema tributario español, Capítulo I, "Los tributos en España"*. España: Civitas.

Berlín Valenzuela, F., Collado, J. M., Camposeco Cadena, M. Á., Molina Piñeiro, L., Namorado Urrutia, P., Orozco Gómez, J., y otros. (1998). *Diccionario universal de términos parlamentarios*. México: Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.

Borisv, E., Zhamin, V., & Makarova, M. (2009). *Diccionario de economía política*. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.

Bujanda, F. S. (1975). *Sistema de Derecho Financiero. Tomo I*. España: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

Corres, F. J. (1992). *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*. México : Universidad Nacional Autónoma de México.

Díaz, B. G. (2000). *El coste de oportunidad como herramienta empresarial*. España: Universidad de Oviedo.

Fraga, G. (1968). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa.

Gallo, H. E., Gutiérrez Londoño, E. E., & Gutiérrez Londoño, A. L. (2007). *Hacienda Pública un Enfoque Económico*. Colombia: Universidad de Medellín.

Garza, S. F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.

Iriarte, H. C. (1998). *Diccionario de Derecho Fiscal*. México: Oxford.

Jiménez, M. P. (2014). *Diccionario de Administración y Finanzas*. Estados Unidos: Palibrio LLC.

Juarez, H. S. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red Tercer Milenio.

Lobato, R. R. (1986). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.

M, C. A. (2002). *Sistema tributario como herramienta de crecimiento y bienestar económico*. Argentina: Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas.

Macías, O. C. (2015). *Evaluación del gasto educativo en México*. México: Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública.

Magallanes, A. A. (2005). *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*. México : ISEF.

Manautou, E. M. (2007). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México: Porrúa.

- Mangones, G. H. (2006). *Diccionario de Economía*. Colombia: Universidad Cooperativa de Colombia.
- Mankiw, G. N. (2009). *Principios de Economía*. México: Cengage Learning.
- Martínez, R. d. (1998). *Derecho Fiscal*. México: McGraw-Hill.
- Méndez, J. E. (2017). Austeridad e inversión privada en carreteras de México. *Ola Financiera* , 50-77.
- Musgrave, R. A. (1992). *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*. España: McGraw-Hill.
- Ossorio, M. (1974). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Argentina: Heliasta.
- Quisbert, E. (Octubre de 2009). *Apuntes Jurídicos en la Web*. Recuperado el 18 de Febrero de 2016, de <http://jorgemachicado.blogspot.mx/2009/10/dertrib.html>
- Retchkiman, B. (1975). *Aspectos Estructurales de la Economía Pública*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Reyes, R. D. (2005). *Análisis constitucional de la Ley del Impuesto al Activo*. México: Universidad de las Américas Puebla.
- Rodríguez, C. E. (2013). *Diccionario de Economía: etimológico, conceptual y procedimental. Edición especial para estudiantes*. Recuperado el 16 de Febrero de 2017, de <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/libros/diccionario-economia-etimologico-conceptual.pdf>
- Rodríguez, I. E. (1993). Los principios técnico-tributarios y de gestión: importancia y papel en los sistemas fiscales actuales. *Actualidad Tributaria* , 23-31.
- Romero, J. (2008). *Web de Juan Romero*. Recuperado el 16 de Septiembre de 2016, de [https://jromero.webs.ull.es/asignatura/Tema_1\(sistemas_fiscales\).pdf](https://jromero.webs.ull.es/asignatura/Tema_1(sistemas_fiscales).pdf)
- Sabino, C. (1991). *Diccionario de Economía y Finanzas*. Caracas: Panapo.
- Stiglitz, J. E. (2000). *La economía del sector público*. España: Novoprint.
- Torrejón, B. B. (s.f.). *Diccionario Empresarial*. Recuperado el 25 de Septiembre de 2016, de http://diccionarioempresarial.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASmJS3NztbLUouLM_DxblwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhIQaptWmJOcSoAsM_fozUAAAA=WKE
- Torres, G. C. (2004). *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Trillo, F. H., Zamudio, A., & Guerrero Amparán, J. P. (2012). *Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?* México: Centro de Investigación y Docencia Económicas.

- Valtierra, J. Q., & Rojas Yañez, J. (1988). *Derecho Tributario Mexicano*. México: Trillas.
- Velázquez, G. J., Amézquita Iregoyen, A., Hernández Tapia, J. A., Ramírez Navarro, M. F., Cortés Delgado, J. M., Delgado Muñoz, E., y otros. (2011). *Tratamiento Fiscal de las Asociaciones en Participación*. México: Edición electrónica gratuita. Versión en línea <http://www.eumed.net/libros-gratis/2011a/912/>.
- Villanueva, L. R. (2013). *El Sistema de Deduciones del IGV y la utilización del Crédito Fiscal de los Principales Contribuyentes del Sector Construcción del Distrito de Cajamarca. Periodo 2012*. Perú: Universidad Nacional de Cajamarca.
- Vizcaíno, A. A. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
- Vizcaíno, C. G. (1996). *Derecho Tributario Consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I Parte General*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Yangali, N. (s.f.). *Sistema Tributario*. Recuperado el 26 de Septiembre de 2016, de http://med.utrivium.com/cursos/135/trb_c1_u2_p2_lectura_sistema_tributario_yangali.pdf
- Zavala, E. F. (2004). *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*. México: Porrúa.