

# **REFLEXIONES SOBRE LAS PARTICULARIDADES DEL ORDEN TRIBUTARIO EN MÉXICO Y SU MARCO JURÍDICO.**

**Antonio Sánchez Sierra**

Profesor e investigador. CUCEA, Universidad de Guadalajara, México.

[asesoriauno@yahoo.com.mx](mailto:asesoriauno@yahoo.com.mx)

**Iris María González Torres**

Profesora Titular. Universidad de Camagüey, Cuba.

[iris.gonzalez@reduc.edu.cu](mailto:iris.gonzalez@reduc.edu.cu)

## **RESUMEN :**

En el trabajo se realizan una serie de reflexiones sobre las particularidades asociadas al orden tributario en México donde se destacan los elementos necesarios para que el mismo sea perfeccionado y que bajo un marco jurídico pueda tener un mayor grado de eficiencia en el país. Se tienen en cuenta una serie de criterios autorales que complementan la situación actual y la necesidad inminente de un cambio en este entorno.

## **PALABRAS CLAVE:**

Orden tributario, marco jurídico, cambios estructurales.

## **ABSTRACT :**

In the work are carried out a series of reflections on the special features associated with the order tax in Mexico where it highlights the elements necessary to ensure that the same be perfected and that under a legal framework may have a greater degree of efficiency in the country. Take into account a series of authorial criteria that complement the current situation and the imminent need for a change in this environment.

## **KEY WORDS:**

tax, legal framework and structural changes

## INTRODUCCIÓN:

La tributación como se conoce es un proceso inherente a cada una de las economías de aquellos países que buscan revertir los impuestos en satisfacer necesidades cada vez más crecientes de las masas poblacionales. De igual forma dentro de las políticas fiscales especial interés despierta la forma en que se asumen los diferentes tributos y su conjugación con la distribución de sus riquezas nacionales.

En este contexto, se desarrolla y evoluciona el régimen tributario en México el cual no está exento de una serie de dificultades en lo fundamental con el orden y marco jurídico en que se ampara, por lo que es evidente la necesidad de reconfigurar el mismo, tarea compleja donde confluyen numerosos factores de índole nacional y donde se debe buscar un equilibrio entre los fiscal y lo jurídico, aspectos que serán abordados a continuación.

## DESARROLLO:

La Constitución señala que los mexicanos y los extranjeros, que realicen actividades empresariales en territorio nacional, están obligados a contribuir para el gasto público, tanto de la federación como de los estados, del distrito federal y de los municipios, y que legalmente debe hacerse de una manera proporcional y equitativa, además de que no menciona ninguna exención, por lo que todos deben contribuir al gasto público. El siguiente cuadro presenta la integración de contribuyentes, para evidenciar quién está pagando y quién no.

**Padrón de contribuyentes en 1994**

	<b>Contribuyentes</b>	<b>Por ciento (%)</b>
Personas morales	384 420	2
Personas físicas	16 639 080	98
<b>Total de contribuyentes</b>	<b>17 023 500</b>	<b>100</b>
Sueldos	11 278 230	68
Independientes	2 329 200	14
Actividad Empresarial	3 031 650	18
<b>Total de contribuyentes (personas físicas)</b>	<b>16 639 080</b>	<b>100</b>

Fuente: INEGI

Una vez observado el padrón de contribuyentes, se hace hincapié en que el 98% son personas físicas.

De la simple lectura del cuadro anterior, casi 17 millones de contribuyentes sostienen a casi 76 millones de mexicanos, ¿la razón? Es simple; México, es un país de pobres<sup>65</sup> (73 615 000 de pobres), de los cuales se encuentran en pobreza extrema 35 136 600 y 38 479 000 son pobres, no pobres son 18 971 000 millones de mexicanos, por esos este segmento de la sociedad tiene esta enorme tarea; de un total de 92 586 600. Y en éstos las personas físicas representan el 98%, y los asalariados más de 11 millones, son contribuyentes cautivos, porque las empresas les retienen aun en contra de su voluntad el ISR, así como se señaló en líneas atrás, casi todas las personas físicas, por sus ingresos; serían pequeños contribuyentes.

Por tanto, este apartado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debe ser abordado con una mejor técnica legislativa, con una redacción más clara, sin tantos tecnicismos fiscales, donde se les dé progresividad real a las tasas de Impuesto sobre la Renta, lo cual integraría a una gran número de mexicanos a la base de contribuyentes, que se traduciría en una cantidad significativa de recursos económicos, para ser distribuidos en servicios, programas asistenciales por parte del Estado, impulso a las pequeñas y medianas empresas.

Ahora bien esos datos pertenecen a 1994, pero hacia el año 2005, casi diez años después, el padrón de contribuyentes solo se ha incrementado en un millón trescientos mil contribuyentes, y la población creció según el INEGI a ciento cinco millones de mexicanos, lo cual no son cifras alentadoras en materia de recaudación; por tal motivo la política recaudatoria del Estado mexicano, se enfocó en crear nuevos impuestos a los mismos contribuyentes, razón por la cual, la economía informal ha seguido creciendo, no así la base de contribuyentes de México.

Los autores consideran que si no se realizan cambios estructurales se tendrá a mediano plazo una enorme crisis financiera debido a la falta de recursos, que mayoritariamente provienen de los excedentes petroleros que genera Petróleos Mexicanos (PEMEX) y estos cambios traerían una

serie de beneficios para el fisco mexicano y por consiguiente para todos los ciudadanos mexicanos entre los que destacan:

**Primero.** Los ingresos que recibiría el Estado serían obtenidos en una proporción más justa y en un sentido jurídicamente más equitativo.

**Segundo.** El Estado tendría más recursos financieros para cumplir con todos sus objetivos presupuestados, y por ende un margen de operación más amplio para todos y cada uno de sus programas, lo que se traduce en un mejor nivel de vida; así como recursos que permitiría impulsar el desarrollo de los múltiples sectores económicos de nuestro país.

**Tercero.** Si el Estado logra ampliar la base de contribuyentes y darle progresividad a las tasas de impuestos se estará dando un importante avance en incluir a todos los sectores sociales desde la microeconomía hasta los sectores macroeconómicos en los planes de desarrollos de nuestro país.

**Cuarto.** Se propone que las notas de venta que entreguen los pequeños contribuyentes sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta (ISR), quizás no represente un alto porcentaje de deducibilidad, pero sí de fiscalización indirecta donde los principales fiscalizadores serían los mismos consumidores de bienes o servicios. De tenerse en cuenta la propuesta de deducibilidad, quiénes realicen cualquier erogación o gasto podrán deducir, para efectos del ISR esas erogaciones a favor de su persona o de su familia, desde luego fijando límites y topes para las mismas y reglas que normen estos procedimientos, lo cual generará una activación de la economía en todos sus niveles.

**Quinto.** Solo se precisa de voluntad política de los legisladores y de las autoridades fiscales; esta propuesta fiscal es más que una teoría fiscal y constituye un mecanismo que aborda elementos jurídicos sólidos para ser tomados en cuenta, ya que la pobreza en la que se encuentran millones de mexicanos merece de un esfuerzo para ayudarle a mejorar sus condiciones de vida, y desde el comparativo textual las normas fiscales actuales necesitan más

precisión fiscal, y más sentido social; en lo que refiere a la carga tributaria y en señalar para qué o para quiénes serán dichas contribuciones recaudadas por el Estado Mexicano.

### **El propósito de la norma jurídica en México.**

El tratadista fiscal Enrique Calvo Nicolau, ilustra de una manera objetiva, con una clara visión totalmente fiscal, como debe de ser una norma jurídica y argumenta sobre la interpretación de las normas tributarias.

Por tanto la creación de leyes y más aún las tributarias que afectarán de forma directa o indirecta el patrimonio de cada mexicano deberá atender a los siguientes lineamientos económicos y sociales, para dar cabida a un orden tributario distinto, con un nuevo sentido social y humano en las que se basen y funden las nuevas normas fiscales, las directrices socioeconómicas y fiscales; y los principios tradicionales de la doctrina fiscal<sup>1</sup>: a) Razonabilidad social, b) Simetría fiscal y jurídica, c) Progresividad en sus tasas de impuestos, d) Particularidad especial de las personas físicas, e) Simplificación fiscal real, f) Ética fiscal.

El mismo Calvo Nicolau, señala las características que debe de tener una norma que funde un nuevo lineamiento a seguir:

**Función de la norma fundante.** La función de la norma fundante (la norma básica presupuesta) es dar un sostén, una base un cimiento, más bien es dotar de una razón a la validez objetiva, a la obligatoriedad jurídica de un orden jurídico positivo, o sea aquél que se implanta a través de los actos humanos de voluntad; es el punto de partida del orden jurídico.

La norma fundante permite que se considere el sentido subjetivo de los actos de los creadores del derecho- que es un debe ser- con un sentido objetivo y, por tanto, como normas objetivamente validas, o sea jurídicamente obligatorias. Antes de la norma fundante no hay nada; ésta marca el punto de partida de la Ciencia del Derecho que se ocupa de describir su objeto de conocimiento: EL DERECHO.

El párrafo anterior<sup>2</sup> señala como es en sí el nacimiento de una norma, y del derecho mismo, por tanto es el grado de vinculación que los legisladores tengan con sus representados, donde las personas en estricto sentido a la capacidad social se auto imponga la carga tributaria, basándose en su real capacidad económica, sin poner más exigencia que aquellas que realmente puedan ser cumplidas como una obligación patriótica, y no como una carga que tiende a arrebatarle su escaso patrimonio, viendo ese acto de recaudación o de retención como un despojo, de quienes tienen mucho contra quienes no tienen nada.

Por estas razones se considera que deben incorporarse algunos elementos para que se funde un nuevo orden tributario en México como son:

**a) La razonabilidad social de las normas fiscales.** Si bien es cierto que un impuesto surge ante la necesidad de más ingresos por parte del Estado, éstos tiene que tener un sustento social es decir, quienes legislan debe de entender y razonar sobre la posibilidad de que:

**Primero.** El impuesto en la medida de lo posible no ocasione un descontento social.

**Segundo.** Que se grave a quienes en la sociedad tengan más capacidad de consumo, no a necesariamente a los que tengan más capacidad económica.

**Tercero.** Que tenga tasas de gravamen, cuya imposición no causen un menoscabo, en su capacidad de consumo directo, es indispensable que se analicen, los escenarios económicos, para determinar nuevos impuestos, pues es ético atender a los reclamos de la población en cuanto a cuestiones impositivas se refiere, para que la economía pública no se vea perjudicada, si no por el contrario, que grave a aquellos cuyo consumo no sea primera necesidad social o humana, si no como una erogación por lujo, o bien por artículos suntuarios.

**b) Simetría fiscal y jurídica.** La simetría fiscal y jurídica, consiste en qué quien realice y genere una acción jurídico fiscal, también la otorgue y la genere a la contraparte en el mismo grado de beneficio o carga tributaria, por ejemplo, para efectos de ISR; si un particular con actividad empresarial adquiere mercancía para su venta, será para éste una deducción fiscal, en cambio

para la contraparte es decir su proveedor será un ingresos acumulable, en materia de impuesto sobre el valor agregado (IVA), será para el primero un IVA acreditable y para el proveedor un IVA trasladado, generándose esta simetría fiscal.

Por el contrario si un sujeto adquiere ropa de vestir en una tienda, y éste no tiene una actividad empresarial, lógicamente de nada le servirá solicitar un comprobante fiscal, ya que no podrá hacerlo fiscalmente deducible, no obstante que para hacer válida una garantía de acuerdo a la Ley de Protección al Consumidor se debe de mostrar la nota de venta, sin embargo para efectos fiscales no tiene ninguna razón de ser, por tanto no existe la simetría fiscal y jurídica, ahora bien si se dejara como opción el presentar declaración anual, donde se hiciera deducibles los gastos personales, se estaría fiscalizando de forma indirecta a todos aquellos comercios, ya que se exigirían notas de venta por parte de los consumidores, y estos serían la principal fuerza de fiscalización en materia de comprobantes fiscales, al mismo tiempo; se estaría premiando a los contribuyentes que apoyen a este programa, por tanto por parte de la vendedora se registraría el ingresos y esta sería la base para el ISR para efectos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), y por la parte consumidora, sería deducible, lo cual se presentaría una opción fiscal de beneficios mutuos, fiscalmente hablando, por tanto la acción tendría ese efecto simétrico y fiscal

**c) Progresividad en sus tasas de impuestos.** Este es quizás la columna vertebral de toda doctrina tributaria, actualmente solo se dan tasas, preestablecidas que no permiten una proporcionalidad justa, y ésta no puede confundirse con progresividad.

La proporcionalidad en términos generales refiere que quien gane más debe de pagar más, situación que es correcta, sin embargo si bien es cierto que existen sujetos que ganan más que otros dentro de esos rangos, debe de darse las tasas escalonas de acuerdo a cada grado de ingresos, actualmente solo existen las siguientes tasas: 1,92%; 6,40%; 10,88%; 16%; 17,92%; 21,36%; 23,52% y 30%<sup>69</sup>, de usarse tasas que vayan creciendo porcentualmente, punto a punto y fracciones de punto, se pondrá en condiciones de imposición de tasas más justas, y por ende

progresivas, lo cual dejará en plena satisfacción a cada contribuyente ya que la proporcionalidad será más justa.

El apoyo en la progresividad; posibilita cumplir con la sociedad para imponerle como sujetos pasivos una carga tributaria más justa y acorde a su real capacidad económica.

**d) Particularidad especial de las personas físicas.** La particularidad y características especiales de cada persona no es novedoso ya existió en México, sin embargo no se atendió a la razonabilidad y necesidad social y fue retirado como deducción,<sup>70</sup> Calvo Nicolau señaló al respecto:

“A juicio de los autores, esto fue un error en cuanto a política tributaria se refiere, porque la carga fiscal de los contribuyentes debe de establecerse en función directa a su capacidad contributiva, motivo por el que en la Ley del 31 de diciembre de 1964 volvió a incorporarse la deducción por cargas familiares, sistema que años más tarde se abandonó nuevamente”

Gracias a la metodología comparativa mencionada, se sabe que en la constitución española se permite a sus ciudadanos que cumplan con sus obligaciones fiscales de acuerdo a sus características particulares de

las personas físicas<sup>71</sup>.

Igualmente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la República Española, la personalización de cada situación fiscal, es una parte fundamental que fue tomada en cuenta por quienes elaboraron las leyes fiscales en la característica específica y personalísima de cómo cada individuo percibe sus ingresos; por tanto, su capacidad tributaria será real en todos los ámbitos humanos, siendo por consiguiente más justa y distributiva la carga fiscal; de igual forma lo prevén, las leyes tributarias de E. U, Gran Bretaña, Francia, Alemania, Italia y países tan lejanos como Australia y Nueva Zelanda.

**e) Simplificación fiscal real.** Los empresarios mexicanos en múltiples ocasiones, han solicitado por muchos años que exista la simplificación administrativa en materia fiscal. Al respecto se



puede afirmar que los formatos electrónicos para realizar cualquier trámite son extremadamente complejos, llenos de tecnicismos, con instrucciones que están lejos de orientar a quienes sin conocimientos fiscales pretender llenarlos correctamente.

El consultor fiscal Rigoberto Reyes Altamirano<sup>72</sup> insistió por su parte en que el nuevo esquema de tributación a través de medios electrónicos coloca en una seria incertidumbre jurídica al contribuyente al no proporcionarle los documentos necesarios en caso de alguna aclaración o juicio que Hacienda decida interponer en su contra, citando como ejemplo la sustitución de la firma autógrafa del contador por una electrónica, así como la ausencia de papelería oficial del SAT al momento de ejecutar el trámite.

De igual forma el presidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal Augusto Fernández<sup>73</sup>, manifestó que las transferencias electrónicas de fondos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante el SAT, envían una confirmación del pago con el número de transferencia, sin embargo la confirmación se imprime en la propia computadora del pagador de impuestos, lo que en caso de un litigio con la autoridad fiscal no se acepta como documento de prueba ante la instancia judicial, de esa manera, el contribuyente debe presentar pruebas adicionales y solicitarle a la SHCP que certifique el documento que avala el cumplimiento de las obligaciones fiscales previo pago de derechos.

Las dos opiniones anteriores, se encuentran apoyadas en lo estipulado en el numeral 33 del Código Fiscal de la Federación de México.

Lo anteriormente abordado plantea la urgencia de una real y autentica simplificación fiscal en materia administrativa y de tramitología, apreciándose, el exceso de trámites y burocratismo, considerada por estos autores como una de las causales de la economía informal.

Por lo anterior los principios de comodidad, economía en la recaudación de certidumbre y el principio de administración, son enmarcados en esta necesidad social, y para fines de la

propuesta, es un elemento cuya observancia constituye un auténtico reclamo social de los contribuyentes.

## **CONCLUSIONES :**

- Es inminente la necesidad de un cambio en el orden tributario en México , bajo las condiciones y elementos específicos que rigen esta actividad en el país.
- Las regulaciones jurídicas ocupan un papel importante en esta necesidad de cambio dado el carácter normativo al que deben adherirse las políticas tributarias.

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. Alcaide Arturo, Bensusán Graciela Trabajo y trabajadores en el México contemporáneo editorial Miguel Ángel Porrúa y la Universidad Autónoma Metropolitana, no se cita ISBN, primera edición diciembre del año, México 2000.
2. Arriola Vizcaíno Adolfo. Derecho fiscal. Editorial Themis, ISBN 970-28-0450-5 vigésima edición 2010, México 2010.
3. Burgoa O. Ignacio Las garantías individuales, Editorial Porrúa, ISBN 970-07-3858-2, trigésima quinta edición 2002, México 2002.
4. Calvo Nicolau Enrique, Tratado de Impuesto Sobre la Renta tomos I, II y II B Editorial Themis, ISBN 978-968-45-45-182 primera edición 1998, México 1998.
- 5.- Castrillón y Luna Víctor M. Código de comercio comentado, Editorial Porrúa, ISBN 970-07-3545-1 primera edición 2002, México 2002
6. Carrasco Iriarte Hugo, Derecho fiscal constitucional, Editorial Oxford University Press Harla México, ISBN 970-613-143-4, tercera edición 1999, México 1999.
7. Covarrubias Flores Rafael y Covarrubias Dueñas José de Jesús. La sociología jurídica en México, una aproximación Editorial Departamento de Estudios e Investigaciones Jurídicas de la

Universidad de Guadalajara y Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, ISBN 968-7670-03-7, segunda edición octubre de 1998, México 1998.

**8.-** Plascencia Rodríguez José Francisco El ISR un análisis de sus elementos, Editorial Centro Universitario de Ciencias Económico Administrativas CUCEA, División Contaduría, Departamento de Impuestos, ISBN 978-968-895-86-98, primera edición 1999, México 1999.

**9.-** Domínguez Orozco Jaime Pagos mensuales de I.V.A. 2010, Editorial ISEF Empresa Líder, ISBN 978-970-811-170-6, onceava edición 2010, México 2010.

**10.** Fix Zamudio Héctor, Metodología docencia e investigaciones jurídicas, Editorial Porrúa, 978-970-07-7518-0 decimoquinta edición 2009, México 2009.

**11.-** Fraga Gabino Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, ISBN 968-432-001-7, cuadragésima séptima edición 2009-47, México 2009.

**12.** Latapí Mariano Ramírez La realidad de los impuestos en México 30 años de perversión fiscal, Editorial Sicco, ISBN 9687496819 México 1999, primera edición. México 1999.

**13.** Margáin Manautou Emilio, Introducción al estudio del derecho administrativo mexicano, editorial Porrúa, ISBN 607-090812-5, quinta edición 2011-5, México 2011.

**14.-** Normas de información financiera (NIF) 2009 Consejo Mexicano para la Investigación de Normas de Información Financiera A. C., Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ISBN 978-607-7620-06-8, Edición anual, México 2009.

**15.-** Ochoa Torres Juan Manuel. Antecedentes, consecuencia y la solución al comercio ambulante, Editorial EDAMEX, ISBN 978-970-6610-799, primera edición 1999. México 1999

**16.-** Reyes Altamirano Rigoberto Elementos básicos del derecho fiscal Editorial Universidad de Guadalajara, ISBN 970-27-0106-6 segunda edición 2001, México 2001.

**17.-** Sánchez Sierra Antonio, Lemus Arellano Marisela, La economía informal, una aproximación fiscal, jurídica y contable; Editorial Universidad de Guadalajara, ISBN 970-27-0316-6, primera edición 2003, México 2003.

**18.-** Torres Montes de Oca J. Avelino Jalisco desde la revolución, el comercio y su conformación 1940 – 1987 tomo XIV Editorial Gobierno del Estado de Jalisco y la Universidad de Guadalajara <http://www.jalisco.gob.mx/jalactual/comer.html>, (Versión electrónica) no se cita ISBN, primera edición 1988, México 1988.

### **Leyes mexicanas**

**19.-** Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, comentada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Tomo I editorial Porrúa, vigésima segunda edición México 2012.

**20.-** Ley de Ingresos de la Federación 2011 y 2012.

**21.-** Todas las leyes serán consultadas, a través de la página de Internet del H. Congreso de la Unión, propiamente en la Cámara de Diputados, en la dirección <http://www.cddhcu.gob.mx/leyinfo/62/index.htm>, para lo cual, los textos corresponderán a su redacción oficial, consultados previamente en el D. O. F., en los casos de las leyes fiscales, nos apoyamos en las siguientes Obras;

**22.-** Compilación Fiscal correlacionada de los 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, editorial DOFISCAL, tratado de leyes fiscales, ISR, IVA, IETU, IEPS, IDE, CFF y sus reglamentos; obras dirigidas por el C. P. Enrique Domínguez Mota.

**23.-** Código Fiscal de la Federación (CFF) correlacionado de los años 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012, editorial Themis, análisis, obras dirigidas por Enrique Calvo Nicolau.