

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA

FACULTAD DE DERECHO DE CULIACAN

UNIDAD DE ESTUDIOS DE POSGRADO

MAESTRIA EN CIENCIAS DEL DERECHO



**EL FIDEICOMISO INMOBILIARIO DESDE LA ÓPTICA DE LOS PRIVILEGIOS
FISCALES.**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN CIENCIAS DEL DERECHO**

PRESENTA:

LIC. DASAEV SOSA ARELLANO.

Dr. MARCO CÉSAR GARCÍA BUENO.

DIRECTOR

CULIACÁN ROSALES, SINALOA, FEBRERO DE 2015.

ÍNDICE.

INTRODUCCION.....	6
CAPÍTULO PRIMERO. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y PRIVILEGIOS FISCALES.....	8
1. Antecedentes.....	8
2. Obligación tributaria en términos generales.....	9
3. Potestad Legislativa del Estado en materia Tributaria.....	11
4. Relación Jurídica Tributaria.....	12
4.1. Sujetos de la relación Tributaria.....	13
4.1.1. Sujeto activo.....	13
4.1.2. El sujeto pasivo.....	14
4.2. El hecho generador.....	14
4.2.1. Hecho Generador o Imponible.....	15
4.2.2. Teoría de la causa jurídica del hecho imponible.....	16
4.3. Objeto de la relación fiscal.....	18
5. Origen constitucional de la obligación tributaria.....	20
6. Principio de proporcionalidad, Vínculo entre proporcionalidad, equidad y justicia tributaria.....	21
6.1. Principio de equidad Tributaria.....	22
6.2. Principio de Proporcionalidad.....	23
7. El principio de igualdad.....	28
8. Principio de certidumbre.....	30
9. Formas de incumplimiento de la obligación tributaria.....	31
9.1. Evasión Fiscal.....	31
9.2. Defraudación fiscal.....	34
9.3. Elusión fiscal.....	36
9.3.1. Privilegios fiscales.....	37
CAPÍTULO SEGUNDO. CULTURA DE LA TRIBUTACIÓN Y CAUSAS DE LA ELUSIÓN FISCAL.....	45
1. Antecedentes.....	45
2. Política y Derecho.....	47
2.1. Definición de poder.....	47

2.2.	Sistema político.....	48
3.	Del imperio romano a la soberanía Nacional.....	50
3.1.	Sistema romano.....	50
3.2.	Sistema feudal.	50
3.3.	Sistema burgués.....	51
3.4.	Modelo de Estado Nación.....	52
4.	Sistema político y grupos de poder.....	53
4.1.	Sistema político Mexica.....	53
4.2.	Soberanía popular.....	54
5.	Poder Político.....	55
5.1.	Grupos de Poder.	56
5.1.1.	Cámaras empresariales.	56
6.	La justificación del impuesto.....	58
6.1.	Justificación constitucional de la contribución.	58
6.2.	Teoría clásica de la tributación.....	59
7.	El principio de igualdad tributaria, como regulador de la actividad fiscal.	60
8.	Principios tributarios comparados de la constitución ecuatoriana y mexicana.....	62
9.	La contribución como herramienta del desarrollo nacional.	63
9.1.	Contexto histórico del sistema fiscal mexicano.	64
10.	Exención fiscal como incentivo para la inversión privada.....	66
11.	Objeto del impuesto.	70
11.1.	Principio de equivalencia tributaria.	70
11.2.	La obra pública, efectos económicos.	71
11.3.	La teoría del órgano.....	73
12.	Planteamiento de Puviani, sobre la Ilusión financiera.	75
13.	Discurso demagógico.	78
14.	Causas del incumplimiento de la obligación contributiva.....	78
CAPÍTULO TERCERO. PATRIMONIO AUTÓNOMO Y TRATAMIENTO FISCAL DEL FIDEICOMISO.		
83		
1.	Antecedentes.	83
2.	Orígenes del fideicomiso.....	83
2.1.	Antecedentes romano germánicos del Fideicomiso.	84

2.1.1.	La mancipatio.....	84
2.1.2.	La fiducia.....	84
2.1.3.	Precursor Germano, Treuhand o Salman.	85
2.2.	El Trust, antecedente anglosajón.	86
3.	Naturaleza jurídica del Fideicomiso.....	88
3.1.	Naturaleza contractual del fideicomiso.	88
3.2.	Fideicomiso- Institución.....	90
3.3.	El fideicomiso como negocio jurídico.	91
4.	Sujetos del fideicomiso.....	92
4.1.	Fideicomitente.....	92
4.2.	Institución fiduciaria.....	94
4.3.	Fideicomisario.....	95
4.4.	Patrimonio autónomo.....	96
4.4.1.	La propiedad fiduciaria.	97
4.4.2.	Características de la propiedad fiduciaria.	100
4.4.3.	Carácter especial.....	101
4.4.4.	Carácter temporario.	101
4.4.5.	El carácter pleno.....	102
4.4.6.	El carácter inembargable.	103
4.4.7.	El tratamiento fiscal del patrimonio fideicomitado.	104
5.	Tratamiento Fiscal del Fideicomiso.....	104
5.1.	Tratamiento fiscal del fideicomiso por el Código Fiscal de la Federación.....	104
5.2.	Tratamiento fiscal del fideicomiso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	107
5.3.	Tratamiento fiscal de los Fideicomisos de bienes inmuebles destinados al arrendamiento.....	113
5.4.	Real Estate Investment Trust (REIT).....	121
5.4.1.	Consideraciones especiales en las contribuciones.	121
5.5.	Tratamiento legal del Fideicomiso para el Financiamiento de la vivienda y la construcción argentino (Ley 24.441).	122
	CONCLUSIONES.....	124
	PROPUESTAS.	126
	FUENTES CONSULTADAS.....	128

INTRODUCCION.

La elusión fiscal es un fenómeno jurídico en el cual, se busca crear estrategias, que logren colocar a los contribuyentes fuera del esquema de hechos que presupone la norma tributaria para generar un crédito fiscal, por lo cual, podemos indudablemente afirmar, que se vale de herramientas técnicas por una parte y de un marco político favorable por otra, para lograr este cometido.

A partir de los elementos que señalamos anticipadamente, consideramos pertinente abordar el tema de la política fiscal puesto que, al estar hablando de actividades perfectamente lícitas es lógico pensar en la existencia por una parte, de una norma jurídica permisiva y por otra parte de órganos institucionales dedicados a la protección de quienes se benefician con este sistema.

Sin embargo, al percatarnos de esto, surgen otro tipo de disyuntivas, debido a que tendremos que abordar el ¿Cómo se logra esta organización político empresarial?, en aras de encontrar la fuente de la problemática; por lo que, resultó imprescindible guiarnos por las diferentes teorías de control del poder y de filosofía económica que explican perfectamente los fundamentos en los que se basa la clase gobernante para la ejecución de sus programas y los medios de los que se vale para convencer y mantener un sistema político económico.

Una vez caracterizado el problema, nos encontramos con la dificultad de cuantificar los efectos en términos de los principios tributarios, por lo que, nos dedicamos a encontrar los razonamientos teóricos y filosóficos que le dan vida al Estado en un primer momento y en un segundo término los objetivos que debe tener todo sistema fiscal, de los cuales, se desprenden una serie de directrices constitucionales, legales, teóricas y morales, que se supone guían el proceder gubernamental en torno a la recaudación.

Después de haber analizado los principios, resultó necesario cotejarlos con la realidad nacional en aras, de poder exhibir los efectos que tiene la práctica de la elusión fiscal sobre dichos preceptos.

A partir de las pruebas logradas, pudimos pasar a realizar un análisis de la figura jurídica del fideicomiso, con la intención de comprobar si este puede ser utilizado como una forma de elusión fiscal, es decir, que pudiera ser clasificado como un privilegio tributario.

Para lograrlo, abordamos el tema desde sus orígenes fundamentales, para después explicar cada uno de sus elementos y por último, señalar los diferentes tratamientos que tiene en relación al Código Fiscal y a la Ley del ISR.

Cabe señalar, que por ser una actividad importada, resulto pertinente investigar sobre su aplicación en países como Estados Unidos y Argentina esto, con la intención de contrastar los objetivos que tienen los beneficios fiscales que rodean al fideicomiso en esas naciones.

CAPÍTULO PRIMERO. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y PRIVILEGIOS FISCALES.

1. Antecedentes.

México cuenta con índices recaudatorios que no han superado el 12% de lo presupuestado en la ley de ingresos, lo que trae consigo, un índice de inversión pública que se puede considerar dentro de los más bajos de Latino América, esta situación se refleja en la calidad de los servicios públicos prestados por el Estado y en el empobrecimiento de la calidad de vida de la población.

El esquema de privilegios fiscales impuesto por Miguel de la Madrid, teóricamente atiende a la necesidad de crear condiciones que propicien la inversión privada extranjera en nuestro país, facilitando el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así, como eximiendo del pago de sus créditos fiscales a las grandes empresas que tengan cierto número de trabajadores; todo esto siguiendo la teoría del liberalismo económico (neoliberalismo), sin embargo, son esos privilegios los que no permiten que existan condiciones para que se dé la redistribución de la riqueza, se desarrolle la industria nacional, ni que se amplíe el mercado.

En México las 400 empresas más ricas, las cuales, cada año obtienen el 50 por ciento del producto interno bruto de la nación, pagan solo el 1 por ciento de lo que se obtiene por el pago de las obligaciones tributarias, así mismo, se ha establecido que 16 de las más poderosas empresas de México como Bimbo, Kimberly Clark, Walt Mart, Televisa y Telmex entre otras, adeudan solamente del año 2006 más de 106 mil millones de pesos en concepto de sus créditos fiscales, deuda que ha sido diferida y que no se ha pagado desde entonces¹.

Estos privilegios fiscales provienen de una correlación de factores políticos, económicos y de grupos de poder, que derivan en el quebrantamiento de principios tributarios como el de proporcionalidad, el de equidad, y que a su vez configuran el principio de justicia tributaria, pero que además, ayuda a que se

¹ ZUÑIGA, JUAN ANTONIO, Adeudan 16 grandes empresas al fisco más de 106 mil millones de pesos, La Jornada, visto el 22/05/2013, <http://www.jornada.unam.mx/2007/04/11/index.php?section=politica&article=005n1pol>

incumplan otros derechos de mayor valor, como el derecho a la educación pública y gratuita, el derecho a los servicios de salud de calidad, el derecho a la seguridad pública, entre otros.

2. Obligación tributaria en términos generales.

La propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73 fracción VII, establece la potestad del poder legislativo para que por medio de su ejercicio, se creen las normas generales necesarias para cubrir el gasto público. Sin embargo, dichas normas necesariamente deberán encontrarse dotadas de ciertos elementos que les dará validez y certidumbre, así, entendemos que toda ley tributaria tendrá que ser abstracta e impersonal, contar con una base, una tasa gravable, un hecho generador, entre otros elementos.

Discutir la forma que deben tener las normas jurídicas tributarias es hacerlo sobre la obligación tributaria en términos generales, debido a que ésta no se puede homologar con la obligación de carácter civil, la cual cuenta con elementos distintos, y dentro de esas propiedades se destaca el consentimiento, que no se encuentra señalado en ninguna norma fiscal.

Así encontramos que la norma fiscal vigente no necesita del consentimiento del contribuyente o sujeto pasivo para formalizar la relación jurídico tributaria, de la cual hablaremos más adelante, sino que, por el contrario, dicha obligación queda determinada mediante actividades que el sujeto pasivo realiza, aun cuando no tenga la voluntad de ser deudor de algún crédito fiscal; a esta actividad se le denomina hecho generador. Cabe señalar que dicha relación tributaria puede no existir, siempre y cuando, el sujeto no se encuentre realizando ninguna actividad señalada por la norma fiscal como hecho imponible.

Este hecho generador, crea un vínculo entre el Estado y el sujeto pasivo, que entre otras cosas, señala una serie de deberes, que el contribuyente debe cumplir, a sabiendas de que de no hacerlo, será acreedor a una sanción administrativa o penal.

En torno a la clasificación de los deberes, encontramos que contienen diversas características y son de distinta índole, pues existe un debate amplio al respecto de la forma en que estos deben clasificarse. Así nos menciona Delgadillo Gutiérrez² el debate que existe entre los diversos tratadistas, señalando que algunos clasifican las obligaciones, haciendo una diferenciación entre las de carácter principal, en las que destaca el pago; y las accesorias que se dividen en las de hacer y las de no hacer por ejemplo; inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes o las que evitan que el contribuyente lleve doble registro de sus actividades económicas.

Así mismo, existen algunos teóricos que incluyen una clasificación más, como la obligación de tolerar; la que se refiere a permitir el acceso del personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que realice las auditorías necesarias para la determinación de los créditos fiscales, sin embargo el autor al que nos referimos, menciona su oposición a reconocer como válidas dichas sistematizaciones, al manifestar que “Esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto, solo podrían existir si existe aquella de la que se supone se deriva”³, nos adherimos a esta opinión, argumentando que si bien es cierto que el fundamento para la existencia del sistema fiscal es la recaudación de los recursos económicos necesarios para solventar el gasto público, también es cierto que para lograr ese cometido, no basta con establecer una cuota a pagar, sino que resulta necesario, contar con una base de datos que incluya a todos los posibles sujetos pasivos, y por último mecanismos eficientes para realizar las declaraciones anuales, así entendemos que no podría existir el pago, sin contribuyentes, tampoco podría existir, sin establecer los créditos fiscales.

² DELGADILLO, Luis, *Principios de Derecho Tributario*, tercera edición, México, Limusa, 1994, pp. 97-99.

³ *Ibidem*. P-99.

3. Potestad Legislativa del Estado en materia Tributaria.

La ley es un acto que emana del poder legislativo, el cual tiene como objeto regular ciertos aspectos de la vida del ser humano en sociedad, así lo es también en el ámbito de las relaciones del Estado para con los particulares y sobre todo en lo que se refiere a la recaudación fiscal.

Es por eso que el artículo 31 fracción IV, establece que será obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, de manera proporcional y equitativamente en que dispongan las leyes; análogamente el artículo 73 fracción VII faculta al Congreso en el establecimiento de las contribuciones suficientes para cumplir con el gasto público, de esta manera instaurando el principio de legalidad, el cual pretende limitar al estado en el ordenamiento de los créditos fiscales, impidiendo que por simple analogía u ocurrencia se generen créditos injustos, pero también busca regular por medio de la ley toda contribución.

Es decir, que cualquier impuesto establecido necesariamente tendrá como fundamento jurídico una ley que exprese ciertos elementos; Es por eso que Jorge Méndez, menciona que es la ley "...la fuente más importante, preponderante en el Derecho financiero y particularmente en el Derecho Tributario"⁴, esto atendiendo no solamente a lo estipulado por el artículo 31 fracción IV o el 73 fracción VII constitucionales, sino al 14 fracción segunda que menciona que protege el derecho a la propiedad privada, y establece como requisito para la pérdida de dicho bien el mandamiento judicial legítimo y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, así como al artículo 16 constitucional fracción primera que nos menciona que nadie podrá ser molestado, a menos que exista un mandamiento judicial que mencione la causa legal del acto.

Consideramos certera la afirmación del autor en mención, considerando la delicadeza que caracteriza toda recaudación y lo frágiles que pueden llegar a ser las líneas que delimitan la diferencia entre una contribución justa y una desproporcionada.

⁴ MENDEZ, Jorge, *introducción al Derecho financiero*, México, trillas, 2003, p-18.

La potestad legislativa se ve manifiesta en la serie de leyes impositivas que regulan hoy en día la actividad tributaria, en la cual, no solo se señalan las contribuciones que la población debe pagar para cumplir con sus obligaciones, sino que además, instituye las regulaciones que tendrá el Estado para actuar en el establecimiento de los créditos fiscales, auditorias y demás actividades tributarias inherentes al poder ejecutivo, y la instauración de los mecanismos judiciales para ventilar las inconformidades se pudieran suscitar en la relación jurídico tributaria.

4. Relación Jurídica Tributaria.

En términos generales, la relación tributaria existe cuando el sujeto activo (Estado) se convierte en acreedor de una deuda que el sujeto pasivo de la relación generó al caer en el supuesto jurídico estipulado por la propia ley como hecho generador, teniendo como consecuencia la imputabilidad de una carga fiscal, o el también llamado crédito fiscal, que requiere del pago en monetario o en su defecto, en especie en los términos que fija la propia ley formal.

Así acertadamente Dino Jarach desglosa los conceptos afirmando la existencia de ciertos elementos, los cuales son:

“El sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de contribuyente, y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad o sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria”⁵.

Consideramos menester para efectos de explicar la relación tributaria, pasar a explicar cada uno de ellos.

⁵ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Tercera edición, Argentina, Abeldó Perrot, 2001.

4.1. Sujetos de la relación Tributaria.

4.1.1. Sujeto activo.

Todo Estado moderno resulta de un pacto no proclamado, llevado a cabo entre los diferentes miembros de la sociedad, que por medio de un movimiento social contundente establecen una persona moral o abstracta, quien tiene como objetivo final proveer de ciertos bienes jurídicos, así como proteger valores sociales, todo esto por medio de representantes que legítimamente ejerzan el poder obtenido por medio de la organización de las masas y por supuesto a través del poder económico; el cual habría que pasar a esclarecer.

El poder económico del Estado se encuentra conformado por la capacidad de erogación con la que cuenta cada gobierno, en el afán de cubrir las necesidades populares y las suyas propias; para esto es que resulta imprescindible hacerse de los mecanismos recaudatorios que garanticen que ese capital llegue a las arcas públicas. Así es como se crea el Derecho tributario sustantivo, encargado de señalar en normas jurídicas los supuestos de Hecho que constituirán situaciones que den fundamento al establecimiento de una obligación fiscal objetiva, y una vez instituido éste, resulta menester la creación de un Derecho Tributario Formal, que se encargará de regular los mecanismos por los cuales se determinarán las cargas fiscales, así como todos aquellos que sin encargarse de la recaudación propiamente, si juegan un papel primordial en la regulación de toda la actividad administrativa cuya finalidad es la de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁶, como ejemplo, podemos analizar la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

La potestad tributaria del Estado se encuentra determinada por el artículo 73 fracción VII, que le atribuye al Estado el derecho de establecer las contribuciones necesarias para cumplir con el gasto público. Dichos gastos es necesario que sean contenido de la ley de Egresos, la cual se elaborará cada año e irá encaminada a un Plan de Desarrollo Nacional, es decir que la instauración de los tributos de ninguna manera se realizara por simple analogía y mucho menos fuera

⁶IBIDEM P.14-15.

de la ley, así mismo el artículo 31 fracción IV señala el vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación tributaria, al obligar a todos los Mexicanos a contribuir al gasto público.

4.1.2. El sujeto pasivo.

El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, se podría definir, como aquella persona física o moral que, encontrándose dentro del supuesto marcado como Hecho generador, será acreedor de un crédito fiscal que tendrá que ser extinguido mediante el pago de la deuda, así mismo cabe señalar que existe la posibilidad de que alguien devengue una deuda fiscal sin ser quien haya realizado el Hecho imponible, tal es el caso de los Deudores Solidarios.

Sin embargo existen supuestos en los cuales el sujeto pasivo de la relación tributaria traslada el pago del impuesto devengado, a otro sujeto que se denominará como sujeto obligado económico⁷, el cual se manifiesta en el tratamiento que se da al impuesto al valor agregado, en donde el pago final del impuesto es trasladado de los proveedores al consumidor final, en el afán de lograr una utilidad mayor.

4.2. El hecho generador.

La definición de Hecho Generador, ha sufrido un debate añejo, en relación a su carácter original de Hecho Jurídico. Es así como comienza la discusión entre lo que deberíamos conceptualizar como Hecho Jurídico, y si por otra parte, el Hecho Generador puede ser considerado como hecho y no como acto. Para lograr generar un concepto, necesariamente tenemos que abordar la diferenciación entre Acto Jurídico y Hecho Jurídico; así encontramos que el primero se trata de toda aquella acción voluntaria que esté permitida en la ley y que tenga como objetivo, la creación, modificación o extinción de Derechos y Obligaciones jurídicas⁸. De esta forma podemos desglosar los elementos que nos

⁷ JIMENEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, cuarta edición, México, ECAFSA , 1997, p. 262.

⁸ GROSSO, Walmyr, *Cuestiones vinculadas con el establecimiento del Hecho Imponible*, Argentina, editorial La ley, 2002. Pp.3-4.

arroja el concepto de acto Jurídico, los cuales se conforman por la licitud, que cuente con efectos Jurídicos y la voluntariedad, está última consideramos que es la característica clave para comprender la diferencia entre el acto jurídico y el Hecho Jurídico;

Por otro lado el Hecho Jurídico, se define según Grosso citando a Alberto Bueres como "...el acontecimiento o suma de acontecimientos previstos en la ley, que de producirse en el plano de la realidad, debe necesariamente determinar un efecto de derecho"⁹, así podemos observar que el principal elemento diferenciador es la voluntariedad, y lógicamente el objetivo de obtener las consecuencias jurídicas.

4.2.1. Hecho Generador o Imponible.

El Hecho generador constituye una situación o situaciones establecidas en la ley, que por su sola manifestación en la realidad dan pie al nacimiento de una obligación fiscal, que establecerá una relación jurídica entre el acreedor (Estado) de la deuda y el deudor (contribuyente), con el objetivo de recaudar lo necesario para cumplir con el gasto público.

Así, Jiménez González, citando a Amilcar de Araujo, nos señala que son tres las características principales de este hecho generador:

1. "Su previsión en la ley.
2. La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico.
3. La circunstancia de referirse a su realización para determinar el momento de nacimiento de la obligación tributaria"¹⁰.

En relación a su clasificación dentro de los hechos jurídicos, habría que analizar que si bien, toda actividad que constituye un hecho generador es en origen un acto jurídico, dicho acto jurídico no cuenta con el objetivo primordial de obtener una carga tributaria o un crédito fiscal, sino que resultan ser operaciones cotidianas que el ser humano debe realizar por la simple razón de permanecer dentro del sistema social, tales como percibir ingresos o algún bien, o el goce de

⁹ *Ibidem* p.5

¹⁰ JIMENEZ, Antonio, *opcit.*, p. 250.

derechos que únicamente pueden ser proporcionados mediante una relación de supra a subordinación, como la del Estado y los particulares, por lo tanto, consideramos que es inevitable la ejecución de dichos actos dentro de una sociedad civilizada, por lo cual, estamos de acuerdo con la ubicación del hecho generador como Hecho y no como Acto.

4.2.2. Teoría de la causa jurídica del hecho imponible.

Existen diferentes teorías, que tratan de explicar la relación entre el Estado, el contribuyente y la obligación de pagar los impuestos, en las que se trata el tema desde el punto de vista de que el carácter de imperio conferido al propio Estado, resulta ser la fuente que se utiliza para establecer obligaciones a los contribuyentes.

Sin embargo si bien es cierto que el gobierno puede establecer gravámenes, también lo es que dichos gravámenes deben ir encaminados a establecer las cargas fiscales bajo determinados criterios, encaminados por el principio de capacidad contributiva, el cual, condiciona la relación entre el Estado y el Contribuyente, de tal forma que resultaría menester explicar en qué momento queda manifiesta dicha capacidad contributiva y la relación que existe entre ese concepto y el de hecho generador.

Para definir este fenómeno, la mayor parte de los juristas muestra una comparación entre el sistema de derecho privado civil, en el que las partes involucradas en un contrato se obligan a cumplir con lo pactado en las cláusulas del propio acuerdo, es decir que la causa generadora de la obligación de carácter civil es la voluntad de las personas para realizar dicho contrato y obligarse. Sin embargo esta situación al trasladarla al área del derecho tributario, encuentra que no es la voluntad en un sentido estricto el que define y le da forma al hecho generador para que genere dichas obligaciones, sino que por el contrario, se trata de la conjunción de dos factores los que logran esos efectos; en una primera parte, la calidad de imperio que tiene el Estado para establecer las diferentes leyes impositivas y en un segundo término encontramos que es la capacidad de

pago de los impuestos la que funge como elemento fundamental para el establecimiento de los supuestos que servirán como hecho generador de la obligación tributaria, es decir que dicho concepto, ira definido en relación a la manifestación del contribuyente del resultado de sus ingresos después de haber satisfecho sus necesidades básicas.

Partiendo de estos puntos de vista, podemos mencionar que los supuestos de hecho que servirán para determinar las situaciones jurídicas que serán fuente de la obligación tributaria, necesariamente tendrá que ir dotada de una finalidad específica, es decir que no se establecerán impuestos haciendo uso de cualquier precepto o situación de hecho por absurda que sea, sino que se plantearán realidades concretas que por sus características, cumplan con objetivos específicos.

Ejemplo de este planteamiento sería la instauración de los impuestos arancelarios, en el que el supuesto de hecho señalado por las leyes arancelarias, afecta la importación de ciertos bienes, con la finalidad de proteger el mercado interno, en otro caso, podríamos aludir al impuesto sobre la renta, el cual grava el ingreso de las personas y que su hecho imponible tiene como objetivo obtener un mayor ingreso para el estado, pues el supuesto es tan común que prácticamente se obliga a la totalidad de la población económicamente activa.

Una contradicción sería el establecimiento en la ley de una obligación que derive de un hecho de carácter subjetivo, como la condición física de una persona.

Así Dino Jarach nos ilustra al plantear que existen "...tres grandes categorías: someter el tributo a los que reciben un servicio del Estado; a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto, o a los que poseen la capacidad de pagar o capacidad contributiva"¹¹.

Es tarea de la ciencia de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos

¹¹ JARACH, Dino, Opcit. P86.

y respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles serán las situaciones de hecho que deben ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.¹²

Es importante señalar el estrecho vínculo que existe entre el establecimiento de los presupuestos que le dan forma y determinan la capacidad, con el hecho generador, ya que toda unidad impositiva y sus consecuencias económicas establecen una relación entre la capacidad de pago y el hecho imponible; ejemplo de esto sería el establecimiento del impuesto a la tenencia, que dota de un crédito fiscal a aquellas personas que tengan en su propiedad vehículos automotores de modelo reciente, denostando de esta forma a juicio de los legisladores y de la propia SCJN, un poder económico suficiente como para contribuir.

4.3. Objeto de la relación fiscal.

La relación entre el sujeto pasivo y el sujeto activo en la relación tributaria, se da en un esquema de sujeción entre el gobernado y el gobierno, de tal forma que como señalamos al definir las partes de la relación fiscal, existe una actividad que el individuo tendrá que realizar para adquirir el carácter de sujeto pasivo y así mismo será acreedor a una deuda, es pues este el objeto primordial del sistema tributario, es decir, obtener el pago de la deuda o crédito fiscal para poder cubrir el gasto público, como lo señalan José María Martín y Guillermo Rodríguez,

“El objeto de esta rama del derecho, como resulta fácil deducir de lo expuesto, se identifica con las relaciones jurídicas que tienen su origen en los traspasos de parte de la riqueza de los particulares coactivamente exigidos en su favor por el Estado, y que son, según ya sabemos, los que configuran la categoría de los denominados recursos tributarios¹³.”

Partiendo de la premisa anterior, habría que pasar a señalar cuál o cuáles serían las clasificaciones de la actividad contributiva.

¹² *Ibídem* p. 87

¹³ MARTIN, José, RODRIGUEZ, Guillermo, *Derecho Tributario General*, Segunda edición, Argentina, Depalma 1995, p. 6.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, nos señala que las contribuciones se dividirán en; contribuciones a mejoras, aportaciones a seguridad social, impuestos y derechos, es decir que un individuo, puede contraer el carácter de sujeto pasivo por cualquiera de esos conceptos.

Dichos conceptos, contarán con la finalidad de recaudar los recursos necesarios para cubrir el gasto público, el cual se especifica en la Ley de Egresos en el caso de nuestra Nación, pero que está basado en un Plan Nacional de Desarrollo. Entonces podemos deducir que dichas contribuciones son el motor económico que requiere el Estado, tanto para realizar obra pública, como para continuar con sus funciones; evidencia de esto sería el término que se utiliza para denominar como gasto corriente a la serie de erogaciones que necesariamente realiza el Estado para cubrir los costos operativos que garantizan solamente su existencia.

Sin embargo cabe señalar que, a pesar de que la mayoría de los tratadistas coinciden en el sentido de señalar a la recaudación tributaria como objeto de la relación, resulta necesario observar que existen también leyes impositivas y tributos que se crean no necesariamente en aras de recaudar, sino que atienden a otros objetivos; tal es el caso de los impuestos al consumo de alcohol, al consumo de tabaco o a las bebidas azucaradas, que se instituyeron por una recomendación de la Organización Mundial de la Salud con la finalidad de reducir el ingestión de dichas sustancias, para combatir una serie de problemas de salud, y un ejemplo más al respecto, resulta el establecimiento de los llamados impuestos arancelarios, los cuales se instituyen tomando como base gravable la importación de mercancías extranjeras, con la finalidad de proteger el mercado interno de la competencia desleal o el dumping, que pretende hacer llegar mercancías con precios muy por debajo de los señalados en el mercado, con el objetivo de devastar el mercado interno, así por medio de la instalación de costas a la importación se eleva el precio de los bienes adquiridos, haciendo que el consumidor nacional desista de consumir esos productos, prefiriendo los elaborados por la industria local, a esta clase de tributos se les conoce como Extra fiscales.

5. Origen constitucional de la obligación tributaria.

La constitución forma parte de una manifestación de la soberanía popular en sus más grandes rasgos, pues no emana de ningún tipo de actividad jurídica, administrativa o legislativa, sino que por el contrario, se desarrolla en un contexto social, que permite que la voz popular se escuche y se organice para formar un estado, el cual deberá definirse y estructurarse en relación a las actividades que cada uno de los servidores habrá de realizar, de esta forma se determina quienes participarán en el servicio público, así lo menciona Francisco Cárdenas al citar al ilustre jurista mexicano Felipe Tena que nos señala "...el acto de emitir la constitución significa para el pueblo que la emite un acto de autodeterminación plena y auténtica que no está determinado por determinantes jurídicos extrínsecos a la voluntad del propio pueblo"¹⁴.

Así encontramos que el Estado mexicano, se encuentra dividido en tres poderes, Ejecutivo, Legislativo y Judicial, los cuales contarán con diferentes atribuciones, que pasaremos a señalar más adelante.

Como hemos venido señalando el fundamento constitucional vigente que da pie a la creación del sistema tributario mexicano se encuentra contenido en el artículo 31, el cual permite que se cree la obligación tributaria en términos generales; sin embargo, es el artículo 73 fracción VII el que otorga la facultad al poder legislativo, en específico a la Cámara de Diputados por conducto del artículo 74 fracción IV, para crear las normas impositivas que ayuden a cumplir con el gasto público, recalcando ciertos límites y competencias en relación a lo que hay que gravar y quien lo gravará, refiriendo que a si lo hará el Gobierno Federal, el Estado o el Municipio. Por otra parte muestra que la norma impositiva se apegará a lo que las leyes dispongan, dando pie a la creación de dos tipos de mandatos, las cuales denominan como, normas sustantivas y las formales:

¹⁴ TENA, Felipe, en CARDENAS, Francisco, *introducción al estudio del Derecho Fiscal*, segunda edición, México, Porrúa, 1997, p. 343.

- Las sustantivas, serán aquellas encaminadas a la creación de tributos, las cuales tendrán que cumplir con ciertos elementos como; "...los sujetos, el objeto, base, y cuotas"¹⁵.
- Por otra parte, las tributarias formales, son las que establecerán los mecanismos idóneos, para proveer de herramientas al estado para realizar el cobro, de una manera organizada y eficaz.

Cabe señalar que si bien, toda contribución deberá estar definida en una ley fiscal, también es verdad que las leyes impositivas, no gozarán de constitucionalidad si no se apegan a ciertos principios que son los encargados de dirigir y legitimar la norma tributaria.

6. Principio de proporcionalidad, Vínculo entre proporcionalidad, equidad y justicia tributaria.

El establecimiento de las contribuciones, necesariamente debe ir encaminada por una serie de principios que garanticen que el producto legislativo, sea una norma general, en la que los efectos sociales y económicos, sean exactamente los que se buscan para el beneficio social.

Existen diferentes opiniones y debates en cuanto a la denominación que debería tener el principio de proporcionalidad. En un primer momento, se ha tratado de englobar el principio de proporcionalidad, el principio de equidad y el principio de capacidad contributiva dentro del término justicia tributaria, así lo manifestó Adam Smith al señalar que "...los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades"¹⁶, en este mismo sentido, Sánchez Piña define a la justicia tributaria como el principio que "...consiste en que todo ciudadano obligado a una contribución lo haga en la forma y posibilidades que realmente posee y además que se considere a todos en la misma forma cuando se encuentre en

¹⁵ SANCHEZ, Arnulfo, *Fiscal 1*, segunda edición, México, ECAFSA , 1998, p. 42.

¹⁶ SMITH, ADAM, *las riquezas de las naciones*, en FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Finanzas publicas mexicanas*, trigésima tercera edición, México, Porrúa, 2001, p- 158.

ella”¹⁷, por otra parte Adolfo Wagner el primero que subdivide los cuatro principios fundamentales del sistema tributario de Adam Smith, esto atendiendo a que la armonización de los tributos en la sujeción a esas tres directrices garantizaría que el mismo fuera el idóneo y que logre equilibrar la carga tributaria, y menciona el concepto de equidad tributaria, así consideramos menester explicar cada uno de esos términos.

Para Wagner, el sistema de repartición de fortunas es un hecho que debe considerarse realizado, es decir que existe y es evidente un desequilibrio en la repartición de la riqueza en el medio social, por lo tanto es obligación del sistema financiero lograr construir un esquema tributario que no permita ningún mínimo de exenciones y que sea proporcional a la capacidad económica de cada individuo¹⁸. Así podemos percibir que se comienza a visualizar al sistema tributario, como un ente que tiene como característica la finalidad de la distribución del ingreso.

Rodríguez Lobato menciona que este carácter se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual. Es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y por tanto, debemos entender que esta se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.¹⁹

6.1. Principio de equidad Tributaria.

La equidad es la base de la que parte el principio de justicia tributaria, el cual se podría definir como aquel que trata de orientar al legislador para que desarrolle su actividad legislativa, tomando en cuenta tanto la capacidad del contribuyente, como su situación social, de esta conceptualización se desprende, como nos indica Ángela Radovic, dos clasificaciones del principio de Equidad Tributaria, el principio de equidad tributaria vertical y el principio de equidad tributaria horizontal;

¹⁷ SANCHEZ, JOSE DE JESUS, *nociones de derecho fiscal*, séptima edición, México, editorial PAC, 2000, p-96.

¹⁸ FLORES ZAVALA, ERNESTO Opcit, pp-174-175.

¹⁹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, segunda edición, México, OXFORD, 2007, p-44.

El primero de ellos lo define como, el que "...cada contribuyente debe tributar conforme a su capacidad económica"²⁰, es decir que da pie a la formación del principio de proporcionalidad tributaria, que tiene entre otras finalidades el reparto de la fortuna equitativamente, esto atendiendo a que el objetivo de toda contribución es aportar para el cumplimiento del gasto público y con esto lograr que se sigan desarrollando proyectos de infraestructura pública, prestación de servicios de calidad, entre otras actividades que se supone debe proveer el Estado, de lo que podemos aludir que dichas aportaciones constituyen realmente un medio de redistribuir la riqueza y que el principal defensor de dicho objetivo es el principio de proporcionalidad;

Así mismo encontramos que el segundo aspecto, se refiere a la necesidad de que todo ordenamiento jurídico tributario vaya encaminado a determinar obligaciones y de forma igualitaria, es decir, que aquellos sujetos pasivos de la relación tributaria que se encuentren en igualdad de circunstancias económicas, deberán realizar el mismo tipo de aportaciones al gasto público, a saber, que no existirá discriminación alguna en relación al establecimiento de los créditos fiscales. Dicha discriminación podría darse al determinar exenciones fiscales que no concuerden con la capacidad financiera de los individuos receptores de este beneficio, así sin contrariar lo antes dicho, se podrán establecer exenciones fiscales que disminuyan las cargas fiscales de las clases más necesitadas, es decir, "Tratamiento igual para los iguales..."²¹ y desigual para los desiguales.

6.2. Principio de Proporcionalidad.

La Suprema Corte de Justicia agrega que, el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objeto se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo tratándose de impuestos distintos al impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su

²⁰ RADOVIC, Ángela, *obligación Tributaria*, Chile, editorial jurídica ConoSur ITDA, 1998. P.66.

²¹ *Ibíd.* P.67.

proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo²².

Coincidimos con la opinión de la Corte respecto al criterio de la determinación del principio de proporcionalidad en relación a cada tipo de impuesto, pues ejemplo de esto, sería determinar la proporcionalidad en impuestos como el IVA, ya que en ese caso en particular, se considera que para garantizar la proporcionalidad en el tributo, este se debe establecer en relación a los bienes de consumo.

En cuanto al principio de proporcionalidad Hugo Carrasco menciona dos tipos de capacidad diferenciándola en:

Capacidad económica; La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga.

Capacidad contributiva: Las personas que tienen capacidad económica pueden soportar los créditos fiscales, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, que la cantidad de patrimonio que posee el contribuyente es mayor a la cantidad de bienes que solventan sus obligaciones.²³

Ismael Camargo nos hace una diferenciación entre lo que es el principio de proporcionalidad y el principio de capacidad contributiva, en donde el primero de ellos, queda definido como la orientación mediante la cual, los impuestos deben ir de acuerdo a los ingresos y recursos del contribuyente, es decir su capacidad económica, el segundo de ellos queda descrito de una manera más extensa y lo integra como parte del principio de justicia tributaria, determinando que uno de sus elementos es el de capacidad contributiva, el cual, será que el contribuyente cuente con riqueza suficiente con la que pueda solventar la carga tributaria²⁴, sin

²² Tesis P./J. 4/1990, pleno, seminario judicial de la federación, octava época, Julio- diciembre de 1989, t. IV p.143.

²³CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Sexta edición, México DF, IURE, 2010.

²⁴ CAMARGO GONZALEZ, ISMAEL, *grandes temas del federalismo fiscal*, México, Flores editor, 2013, pp-57-58.

embargo, existe una similitud entre la definición de proporcionalidad tributaria y el que nos plantea Camargo de capacidad contributiva, atendiendo a lo preceptuado en el artículo 31 constitucional fracción IV, al decirnos que "...así entendida la capacidad contributiva será, que pague más quien tiene más y que pague menos quien tenga menos"²⁵.

En lo que respecta al principio de justicia tributaria podemos decir que se manifiesta con la equidad que se encuentra vinculada con dos elementos, la proporcionalidad y la capacidad económica. Esto quiere decir, que la equidad tributaria se logra de acuerdo a la teoría del sacrificio, estableciendo un equilibrio en cuanto a la determinación de un crédito fiscal y la capacidad económica del sujeto pasivo, es decir que existirá justicia en la determinación de los impuestos cuando el que gane más pague más impuestos y el que gane menos pague menos impuestos.

De esta serie de criterios se visualiza una coincidencia en lo que se refiere al carácter distributivo de la carga fiscal de dicho principio, así encontramos que el fin último de la proporcionalidad es que, los que tienen más paguen más y los que tienen menos paguen menos.

Como mencionamos anteriormente, Rodríguez Lobato nos señala, que el principio de proporcionalidad se encuentra vertido en nuestra Constitución en el artículo 31 fracción IV, por lo que se entiende que es una garantía constitucional del contribuyente y cualquier ley secundaria que contravenga dicho precepto constitucional, será materia de un litigio, que tendrá su origen en una acción de inconstitucionalidad.

Cuando la violación al principio de proporcionalidad tiene su origen dentro del proceso legislativo, el producto de dicho desarrollo institucional será sujeto de la acción, en la cual se incitará al poder judicial para que en ejercicio de sus facultades, analice el caso correspondiente. Dicha acción de inconstitucionalidad

²⁵ *Ibíd.*

necesariamente deberá provenir de alguno de los órganos facultados para promoverla, los cuales son:

1. Los legisladores federales, por medio del 33 por ciento de los integrantes de alguna de las Cámaras de la Unión, en materia Federal o del Distrito Federal;
2. El Procurador General de la República, dentro del término de 30 días naturaleza;
3. El 30 por ciento de la Cámara de Diputados de los Estados, en relación a las leyes de los Estados;
4. El 33 por ciento de los asambleístas del Distrito Federal²⁶;

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha manifestado que la violación al principio de proporcionalidad por parte de una liquidación fiscal, se puede manifestar de dos formas distintas: la primera de ellas, por medio de una violación formal de la ley o el reglamento, dado que al carecer de fundamento y motivos, violenta los requisitos básicos de todo acto de autoridad según lo dispone la Constitución en su artículo 16, la segunda se distingue por su carácter de fondo, pues en esta hipótesis la norma jurídica fue creada con todos sus elementos, sin embargo, alguno de ellos o ambos son incorrectos²⁷.

La forma en que opera este principio, tratándose de leyes, es por medio del control de proporcionalidad tributaria, el cual es una manifestación por parte del poder judicial encaminado a resolver la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma, que se inicia por medio de una acción de parte del gobernado, quien al presentar la demanda de amparo motiva al órgano jurisdiccional a iniciar un proceso evaluativo del caso en lo particular, mediante un estudio comparativo de los principios que integran la materia del litigio, tratando de dilucidar cuál es el que se tiene que sacrificar en aras de perseguir una mayor distribución de la carga tributaria en el entorno social.

²⁶ SANCHEZ BRINGAS, ENRIQUE, *Derecho constitucional*, novena edición, México, Porrúa, 2004, pp-523- 524.

²⁷ Tesis, I.3º.C. J/47, tribunales colegiados de circuito, seminario Judicial de la federación y su gaceta, novena época, febrero de 2008, t. XXVII, p.1964

En este sentido Gabriela Ríos cita a Robert Alexy al señalar el sistema de ponderación como método efectivo para lograr la ventilación de este tipo de juicios, así nos propone que este, debe realizarse por medio de un estudio comparativo de tres etapas, en las cuales: "...la primera se encargara de establecer un grado de insatisfacción por parte de un principio; en segundo lugar se establece la importancia de satisfacer un principio opuesto; y en tercero se establece si la importancia de satisfacer el primer principio justifica el sacrificio de la satisfacción del segundo principio o no lo hace"²⁸.

Según el artículo 105 constitucional fracción segunda, el efecto de la declaración de inconstitucionalidad de una norma resuelta por la Suprema Corte de Justicia, tiene el efecto de "...suprimir la validez jurídica de las normas generales impugnadas o, en vocablos más sencillos, abrogar la ley declarada inconstitucional"²⁹.

Esto solo se entiende en el sentido de que la Constitución es la norma que funda, no solo a los poderes y las instituciones públicas, sino que da cabida para que existan las diferentes leyes secundarias, toda vez que la norma máxima fue creada bajo un contexto social que requiere que se reglamente, no solo la vida de los civiles, sino que el propio estado cuente también con limitantes y prohibiciones, así lo manifiesta Elisur Arteaga, al señalar que solo la constitución es la norma original y todo el orden normativo restante es el derivado y secundario³⁰.

Es criticable que en nuestro país exista una impunidad evidente y una confabulación en cuanto al quebrantamiento sistemático de las garantías del gobernado, en donde la Suprema Corte falla en contra de los contribuyentes en un estado completo de prevaricato; esto se ve manifestado en el sentido de las resoluciones que declaran constitucionales normas tributarias evidentemente contrarias al principio de proporcionalidad, en la serie de aumentos al impuesto al

²⁸ ALEXY, ROBERT, citado por RIOS GRANADOS, Gabriela, *control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009, p-28.

²⁹ GARZA GARCIA, CÉSAR CARLOS, *Derecho constitucional mexicano*, Mexico, McGraw-Hill, 2005, pp-240- 241

³⁰ ARTEAGA NAVA, ELISUR, *Derecho constitucional*, tercera edición, México, Oxford, 2012, P-947.

valor agregado, la declaración de improcedencia de los amparos que promueven los particulares en los que se solicita la protección de la justicia federal, así como conspirar para el mantenimiento de una serie de privilegios tributarios, que generan una malsana distribución de la riqueza, al respecto Tena Ramírez nos refiere que, "...si la organización que instituye la ley suprema, pudiera ser violada impunemente, los preceptos constitucionales no pasarían de ser principios teóricos o mandamientos éticos"³¹.

7. El principio de igualdad.

El principio de igualdad, nos muestra el impedimento que tiene el Estado para establecer cargas fiscales distintas a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias, tomando en cuenta esta premisa, podemos argumentar que la igualdad no solo trata de restringir el gravamen, sino además, limita las exenciones fiscales, en razón de que sería violatorio al principio de igualdad tanto el imponer un crédito fiscal a dos trabajadores de empresas que se dediquen a la misma rama de la industria y por supuesto que tengan la misma utilidad o salario, como también lo sería que uno de los trabajadores quedara exento del pago de dicho impuesto y el otro no. De ahí que podemos inferir como lo indican José Martín y Guillermo Rodríguez, la existencia de tres sub principios del principio de igualdad, los cuales son;

1. "Generalidad
2. Imparcialidad.
3. Uniformidad"³².

El principio de generalidad nos revela la imposibilidad de establecer leyes impositivas privativas, es decir, que la legislación tendrá que constreñirse a un marco de generalidad y abstracción, que implica que el sujeto no será determinado por situaciones personalísimas, o en otras palabras, la norma

³¹ TENA RAMIREZ, FELIPE, *Derecho constitucional mexicano*, trigésima sexta edición, México, Porrúa, 2004, P-491.

³² MARTIN, José, y RODRIGUEZ, Guillermo, *Derecho Tributario General*, segunda edición, Argentina, DEPALMA 1996, P.98

impositiva tendrá necesariamente que ser aplicada atendiendo a situaciones abstractas y de hecho, de tal forma que solo será sujeto de obtener un crédito fiscal aquel que caiga en lo estipulado por el hecho generador de la norma tributaria.

Así mismo Mayolo Sánchez, elabora un concepto que manifiesta otra faceta de la generalidad al referirse a él como el principio que "...significa, que toda persona tiene la obligación de pagar las contribuciones a su cargo al satisfacer los dos supuestos para tal efecto: tener capacidad contributiva y realizar el hecho generador del crédito fiscal, es decir, cuando conforme a la ley tienen el carácter de sujetos pasivos"³³.

En esa abstracción podemos observar que nos señala el carácter obligatorio para todas las personas de pagar impuestos, esto incluye a los extranjeros residentes, y a las personas morales nacionales y extranjeras.

El principio de imparcialidad, nos expone que el Estado no podrá dar tratamientos especiales a los contribuyentes por simple analogía, es decir, que el carácter de obligatorio de las contribuciones no distingue entre personalidades.

De ese sub principio se desprende el principio de uniformidad, que nos sugiere que el tratamiento que la ley impositiva dará a los contribuyentes, será igual para todas las personas sin distinción alguna.

Después de haber desglosado el principio de igualdad tributaria, cabría señalar que dicho principio no cuenta con el carácter de absoluto y es por eso que se ha generado un debate atendiendo al hecho de que, la simple existencia de una norma impositiva, no evitará que el Poder Ejecutivo aplique la ley advirtiendo la situación económica de cada uno de los contribuyentes.

Así, podemos inferir la existencia de dos tipos de igualdad, la igualdad absoluta y la igualdad relativa, en donde la primera de ellas, no nos hace referencia a la inexistencia de parámetros o de análisis socioeconómico de los individuos, sino a

³³ SANCHEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, segunda edición, México, Cárdenas editor, 1988. P. 84

que se aplicará la norma sin tomar en cuenta esos datos, simplemente el hecho de haber caído en la situación jurídica abstracta gravada por esa norma será suficiente razón para generar el crédito fiscal y la liquidación correspondiente. En cambio la igualdad relativa, atiende a una gama de aspectos de la vida social, cultural, y natural, para el establecimiento de las exenciones en los impuestos, así entendemos que a pesar de lo estipulado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución que obliga a todos los mexicanos a contribuir, este principio de igualdad protege a las clases sociales más empobrecidas, exentándolos del pago de los impuestos, así mismo al aludir a personas devastadas por catástrofes naturales o industrias golpeadas por situaciones económicas que no puedan sobrellevar sin ayuda.

Este principio se encarga también de garantizar el carácter benefactor del sistema tributario, debido a que ese es el fin de todo Estado, el de satisfacer las necesidades de la población, si no subsistiera dicho principio, contaríamos con un sistema de despojo.

8. Principio de certidumbre.

Adam Smith, al mencionar el principio de certidumbre, previene que dicha directriz está encaminada a constreñir al Estado para que no utilice irracionalmente la facultad de cobro que le proporciona la Constitución, atendiendo que dejar al libre albedrío dicha responsabilidad, corrompería a las instituciones y podrían incluso realizar el establecimiento de los créditos fiscales, tomando en cuenta situaciones sentimentales y personales de los servidores públicos, es por eso que dicho ordenamiento se logra con el establecimiento en la ley ciertos elementos básicos que logren una ley impositiva certera, así encontramos que Flores Zavala³⁴ Citando a Gastón Jeze, establece 5 puntos que detallan las características que debe tener una norma jurídica tributaria, tal como enseguida parafraseamos:

³⁴ FLORES, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Trigésima primera Edición, México, Porrúa, 1995. Pp. 146-147

1. Señalando que la norma jurídica debe ser clara y concisa, de tal forma que dicha norma pueda ser comprendida por cada uno de los contribuyentes y no deben tener fórmulas ambiguas o imprecisas.
2. Los métodos de divulgación de las normas tributarias, entiéndase como norma, leyes, reglamentos, circulares, misceláneas, deben ser no solo los medios institucionales, sino además, todos los medios privados y públicos, que logren dar a conocer a los contribuyentes la existencia de una norma y en caso de una reforma, los cambios y afectaciones que pudieran sobrevenir con la aplicación del nuevo orden jurídico, reduciendo así la posibilidad de que se violente la misma involuntariamente por el deudor.
3. Debe precisarse si es un impuesto, Federal, Local o Municipal.
4. Debe preferirse el sistema de cuota al de derrama por resultar menos incierto.
5. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

Consideramos que este principio, goza parcialmente de eficacia dentro del sistema jurídico y político mexicano, ya que si bien en la norma jurídica tributaria, se establece adecuadamente la tasa, la base, los sujetos y el objeto del impuesto, dicho ordenamiento no es para nada clara y mucho menos sencillo, siendo necesario contratar el servicio de un contador público o un abogado para realizar la debida interpretación que le dé al contribuyente la certidumbre que busca, así mismo la ley, no es el único ordenamiento que cuenta con carácter de obligatorio y queda en evidencia lo poco que se comunican las jurisprudencias, misceláneas, reglamentos y circulares.

9. Formas de incumplimiento de la obligación tributaria.

9.1. Evasión Fiscal.

Podemos definir a la evasión fiscal como la actividad que realiza el contribuyente en aras de disminuir su carga tributaria, menoscabando así parcial o totalmente el pago del que el Estado es acreedor, de tal forma que afecta directamente su patrimonio.

De este concepto entendemos el carácter socioeconómico del delito de la evasión fiscal, debido a que este no solo es un menoscabo directo a las arcas estatales, sino que por otro lado, afecta directamente a la inversión en infraestructura y servicios, así nos menciona Carlos Folco, al citar los debates de la cámara de diputados que se refieren a la persecución de los delitos fiscales, al señalar que:

“...operativamente el Estado tiene a su cargo la provisión de un sinnúmero de bienes públicos que requieren el financiamiento de manera regular, en tiempo y forma, todos los meses, y los contribuyentes deben cumplir del mismo modo. Tal vez muchos de esos evasores o de quienes dejan de pagar no advierten hasta qué punto la copa de leche a un niño, la prestación hospitalaria a un anciano o el plan de jefas y jefes de hogar de un desocupado dependen de su cumplimiento. Quizás muchas veces lleven a sus hijos a la escuela pública o a la universidad y ni siquiera perciban hasta qué punto el hecho de no cumplir con sus obligaciones puede impedir la adecuada prestación de estos servicios³⁵”,

Es por ésta sencilla razón que consideramos que la afectación de la materialización de los delitos fiscales necesariamente se debe visualizar tomando como víctimas a todos los que configuran el tejido social.

Para esto existen doctrinarios que manifiestan la existencia de dos tipos de evasión fiscal, diferenciándola entre la evasión fiscal lícita y la evasión fiscal ilícita, la primera de ellas atendiendo a la posibilidad que tiene el infractor de posicionarse fuera de los supuestos de hecho marcados por la ley, evitando así la devengación de un crédito fiscal.

Al respecto nos oponemos a esta afirmación, señalando que el término evasión fiscal no debe incluir a los contribuyentes que se ubican fuera del supuesto denominado como hecho generador, toda vez que al no hacerlo, evita que siquiera se de vida a la obligación tributaria, por lo tanto no existiría tampoco una

³⁵ FOLCO, Carlos, ABRALDES, Sandro, LOPEZ, Javier, *Ilícitos Fiscales Asociación ilícita en materia tributaria*, Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2004. P.16.

relación entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, pues en realidad el evasor no es tal, por no haber devengado crédito alguno, es por esto que concluimos que el término preciso para denominar esta clase de sucesos es el de elusión fiscal, que implica eludir los supuestos de hecho para no ser sujeto de la ley impositiva, es decir que no disminuye sus cargas fiscales, sino que en realidad no las asume.

Por otro lado se encuentra la evasión fiscal ilícita, que se conceptualiza como todo acto u omisión que, el contribuyente realice y que tenga el efecto de disminuir o eliminar las cargas fiscales que debe percibir en un periodo fiscal. El concepto de evasión fiscal, se debe diferenciar del de defraudación fiscal por que no cuenta con el elemento de dolo en la actividad del contribuyente.

En relación a las causas de la evasión fiscal Carlos Folco nos menciona 3 principales;

- a) "Inexistencia de una conciencia tributaria en los ciudadanos.
- b) Complejidad y limitaciones de la legislación tributaria.
- c) Ineficiencia de la administración pública"³⁶.

A las cuales nos adherimos primero al observar en nuestra sociedad, una reacia conducta por parte del contribuyente al pago de los impuestos, el cual no solo busca por todos los medios posibles disminuir sus contribuciones, sino que aplaude sin darse cuenta del error y del ciclo que provoca, la actividad elusiva y evasora de los empresarios, todo esto generalmente atendiendo a otra realidad, que es que el Estado no ha tenido éxitos gubernamentales que alienten a la ciudadanía a participar con las aportaciones necesarias para continuar con el plan de gobierno, cerrando el círculo de la evasión en relación a la falta de obra pública por parte de la administración.

Así mismo al señalar la complejidad de la legislación tributaria, que queda manifiesta cuando todo contribuyente es obligado a pagar los servicios de un profesional para el pago de sus impuestos, a lo cual no puede acceder la mayor parte de la población, desvirtuando así el carácter de simplicidad de la norma.

³⁶Ibídem. Pp. 18-21.

Y por último al referirnos a la ineficiencia de la administración pública, cabe señalar que el Gobierno no ha logrado disminuir el número de evasores, sino todo lo contrario, pues no cuenta con políticas de información y control eficientes que logren mejorar esas cifras.

Así mismo Marcela Paz y Edmundo Ramírez nos muestran las formas en las que se puede configurar la evasión fiscal, sin perder de vista que ellos clasifican la evasión en dos tipos, la involuntaria y la voluntaria, sin embargo, como mencionamos anteriormente, nos oponemos a esa diferenciación al señalar que la última corresponde al término defraudación fiscal, de tal forma que nos referiremos solo a la primera, en la que nos exponen que “entre las infracciones de la evasión fiscal más comunes encontramos:

- El retardo u omisión en la presentación de las declaraciones.
- El retraso en el pago de los impuestos.
- La presentación de declaraciones incompletas.
- La no emisión de documentos, como facturas, boletas y guías de despacho”³⁷.

De tal forma que resulta menester pasar a explicar la defraudación fiscal y sus elementos.

9.2. Defraudación fiscal.

La defraudación fiscal aparece tipificada en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 108, el cual nos menciona que “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”, tomado en cuenta dicho concepto, cabe realizar un análisis de cada uno de los elementos que lo integran.

Al mencionarnos el precepto analizado que comete el delito de defraudación fiscal “quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores”³⁸, hace referencia a la

³⁷ PAZ, Marcela y EDMUNDO, Ramírez en, *Delito tributario, análisis jurídico, doctrina y Jurisprudencia*, CHILE, Congreso, 2001, pp. 161-162.

característica principal que diferencia la defraudación fiscal de la evasión fiscal, la cual es el Dolo, pero para analizar este elemento resulta importante diferenciar el término Dolo de su contra parte la Culpa, a lo que Margarita Lomelí nos ilustra al citar al jurista uruguayo Addi Mazz al decir:

“La responsabilidad fiscal no puede prescindir de la culpabilidad, en la cual se deben distinguir dos grados: dolo y culpa, requiriéndose en el dolo, la voluntad de actuar y la conciencia del perjuicio al fisco”³⁹ de la misma forma se pronuncia el jurista Arturo Millán, al referirse a la necesidad de contar con el elemento dolo en la configuración del delito de defraudación fiscal “...la comisión de este delito está considerada como dolosa. Pues ninguna persona incurre en engaños o aprovecha errores fundamentalmente por negligencia, descuido o falta de pericia. Estas condiciones son producto de una mente activa y una creatividad intensa, es decir de una actitud dolosa”⁴⁰.

Al aludir al bien jurídico tutelado, es necesario realizar un razonamiento de los bienes jurídicos que el Estado está obligado a proteger, es decir, que la ejecución del delito de defraudación fiscal no solamente es una ataque directo a las arcas de la Hacienda Pública, sino que por el contrario, desde el punto de vista macroeconómico, es un ataque directo a los bienes jurídicos que tutela el propio Gobierno, debido a que las aportaciones que se proveen por parte de los ciudadanos hacia el estado, no le pertenecen a hacienda ni al gobierno en turno, sino que se trata de aportaciones que tienen la finalidad de cubrir las expectativas de crecimiento y desarrollo de la nación entera, es decir que lo que llamamos gasto público está conjugado con lo que llamamos plan de desarrollo.

Así lo manifiesta José Tapia, al expresar que “El Estado, como organización social, ha evolucionado en la protección de los bienes jurídicos que tradicionalmente tutelaba y sin descuidar aquellos que son inherentes al hombre

³⁸ Código Fiscal de la Federación, vigente.

³⁹ LOMELI, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, segunda edición, México, Porrúa, 1997, p.178

⁴⁰ MILLAN, Arturo, *El delito de defraudación fiscal 2005*, México, ISEF, 2005. P.90

como individuo, ha pasado de esa protección individual a tutelar una interrelación macro social”⁴¹.

Debido a este impacto, se ha tratado de disuadir este fenómeno, por medio del establecimiento de penas corporales que van de dos a seis años de cárcel cuando la deuda defraudada sea inferior a 50 000 \$ y de dos a nueve años de cárcel cuando la deuda superior a más de 50 000 \$.

Sin embargo cabe señalar que dicha táctica disuasoria resulta ineficaz, pues no atiende los verdaderos motivos de la defraudación fiscal, ya que no han logrado cobrar por ningún medio a los mayores defraudadores de la nación, los empresarios de las grandes corporaciones que controlan los recursos económicos del país.

9.3. Elusión fiscal.

Alejandro Sánchez, nos define a la elusión legal, de la siguiente forma,

“...consiste en omitir el pago de una contribución dentro de lo establecido por las leyes fiscales, es decir, con apego a las leyes, es lo que se conoce como “planeación fiscal”, en donde el contribuyente no incumple las disposiciones fiscales por las siguientes razones:

Por no estar prohibido el hecho o el acto realizado, por estar exento del pago de determinada contribución algún producto, por gozar de un estímulo fiscal la actividad que se realiza, o bien, por no estar reglamentado un hecho o un acto determinado”⁴².

Partiendo de lo antes expuesto, podemos pasar a desarrollar nuestro propio concepto, empezando por mencionar que éste es un acto en el cual las personas morales o físicas buscan evitar el pago o la determinación de créditos fiscales de acuerdo a la tasa establecida en la ley, por medio de la planeación fiscal, utilizando medios legales, o aprovechando las lagunas de ley o espacios jurídicos

⁴¹ TAPIA, José, *La evasión y la defraudación fiscal*, México, TAX, 2003 p. 187.

⁴² SANCHEZ, Alejandro, *La defraudación fiscal*, México, SISTA Editorial, 1991, P.41.

dejados por omisión o negligencia del legislador, de esta forma evitando caer en los conceptos de hecho que sirven de fuente para dar vida a la obligación tributaria.

Por otra parte, la elusión fiscal, cuenta con características que la hacen completamente distinta a las antes mencionadas, así Luis Holmes, describiendo el acto de la elusión tributaria nos dice, "...la persona que elude el impuesto en ningún momento puede considerarse como sujeto pasivo. El hecho imponible no se ha producido y por lo tanto es imposible atribuírsele a una persona. Esta ha evitado no solo no pagar el impuesto, sino incluso haberla devengado a su cargo"⁴³.

Es el fenómeno de la elusión fiscal, el que tiene un impacto de mayor importancia sobre la recaudación fiscal en México, y esto es debido a que existen diferentes estrategias, o medios para eludir los impuestos.

Cabe señalar que en México poco menos de 10 empresas obtienen más del 50% del producto interno bruto, y contribuyen menos del 1% de lo que se recauda, lo cual nos habla de un quebrantamiento evidente del principio de proporcionalidad contributiva.

Para lograr la elusión fiscal, el legislador ha dejado diversos caminos y omisiones legislativas, entre los que se encuentran, la planeación fiscal por medio de asociaciones civiles, la quiebra empresarial y el fideicomiso entre otros.

9.3.1. Privilegios fiscales.

La búsqueda del desarrollo económico en nuestro país, ha llevado a la administración a establecer un tratamiento fiscal beneficioso a ciertos sectores empresariales, esto con la justificación de que esos beneficios fiscales conllevan a un desarrollo económico y a un crecimiento en la inversión privada, que no se

⁴³HOMES, Luis, *XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario*, Isla Margarita (Venezuela), Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. España, 2008.

podría obtener sin generar la flexibilización de la norma tributaria que permita maximizar el índice de ganancias que obtiene una empresa privada en nuestro país.

El esquema del neoliberalismo económico, fue importado de los Estados Unidos durante el periodo presidencial de Miguel Alemán, el cual estaba convencido de que la apertura del mercado mexicano al capital extranjero era la primera etapa para solucionar los problemas que había dejado lo que se llamó en su tiempo nacionalismo revolucionario, en el cual el estado se atribuyó una amplia gama de obligaciones que lo forzaba a engrosar el gasto público y lo cual aunado a un déficit fiscal cada vez mayor comprometía al Gobierno a seguir extendiendo su deuda externa, esta situación se vinculó con la creciente presión social, así lo indica Jaime Ornelas, al mencionar que "...fue precisamente contra ese estado que se enderezaron las más severas críticas por parte de la derecha neoliberal incrustada en los propios aparatos gubernamentales"⁴⁴.

En efecto como lo planteó Jacinto Faya, la política fiscal va encaminada indudablemente al desarrollo económico⁴⁵, sin embargo, eso no es posible cuando se encuentra el país en una situación permanente de déficit fiscal, en el que no se logran recaudar los suficientes recursos que cumplan con el presupuesto de egresos y en consecuencia, el Gobierno se ve obligado a conseguirlos por medio de préstamos al Fondo Monetario Internacional o finalmente privatizando las instituciones públicas para generar un menor gasto corriente.

Para crear esos beneficios la administración pública se vale de una gama de herramientas, como son, la exención de pago, la condonación de pago, la flexibilidad en la norma tributaria y su relación con la elusión fiscal y las tasas de amortización, será menester pasar a analizar cada una de ellas.

El artículo 28 de la Constitución Política establece que en los términos y condiciones que fijan las leyes quedarán prohibidas las exenciones de impuestos.

⁴⁴ ORNELAS, Jaime, *educación y neoliberalismo en México*, segunda edición, Puebla México, BUAP, 2007, pp- 109-110.

⁴⁵ FAYA JACINTO, *Finanzas Públicas*, séptima edición, México, Porrúa, 2006 p-5.

Estas exenciones se manifiestan cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria que realiza el hecho generador queda exento de determinársele un crédito fiscal, a pesar de encontrarse en igualdad de circunstancias que los demás sujetos, a los cuales si se les determinó la carga tributaria.

Uresti Horacio define la exención tributaria como “...un escape a la regla general de tributación, mediante la cual se sustrae de la materia imponible una parte, con propósitos específicos como el fomento al ahorro, a la reinversión, o alguna actividad especial que pueda ser productiva”.⁴⁶

El principio de igualdad tributaria es el que resulta afectado por la aplicación de la exención fiscal, sin embargo como lo menciona Doricela Mabarak, esta prohibición no es absoluta, sino que es relativa, pues dispone que serán las leyes fiscales, las que determinen, cuáles serán los casos en los que se adoptará la prohibición y en cuales la norma fiscal se flexibilizará.⁴⁷

La condonación de pago se materializa cuando el servicio de administración tributaria perdona los créditos fiscales generados en determinados periodos, sin embargo es menester señalar que la condonación no se debe ejecutar sino sujetándose a ciertos requisitos, como lo indica el artículo 39 fracción primera del Código Fiscal de la Federación, el Poder Ejecutivo Federal podrá condonar la deuda o eximir del pago total o parcialmente, 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 en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Del propio texto se entiende que una de los requisitos básicos para que se logre la condonación es el carácter general de la misma, que no puede hablar de personas, sino que en contrario, debe hablar de lugares, ramas de la industria,

⁴⁶ URESTI, Horacio, *los impuestos en México Régimen Jurídico*, tercera edición, México, Tax, 2011, P-238

⁴⁷ MABARAK, Doricela, *Derecho financiero público*, segunda edición, México DF, Mc Graw Hill, 2000. P- 80.

etc., como lo manifiesta Delgadillo Gutiérrez cuando menciona la finalidad de la condonación refiriéndose al texto del código fiscal:

“...la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de la actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberán cumplir los siguientes requisitos:

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
2. Debe ser general.
3. Procede por región o por rama de la actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.”⁴⁸

Al respecto Antonio Jiménez, refiere que la condonación no solo es una renuncia explícita del Estado a sus derechos o exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino que, es también una potestad del poder ejecutivo, para que en un marco de discrecionalidad, perdone la deuda de determinados sectores de la economía o ciertas regiones, para evitar una grave afectación económica o cuando se produzcan situaciones extremas⁴⁹.

Cabe señalar que en México, esta situación se desenvuelve de una manera totalmente contraria a lo que marca la ley fiscal, en donde los grandes monopolios de las diferentes ramas de la industria y el comercio se benefician ampliamente de esta figura, esto ha sido una práctica recurrente del Gobierno mexicano desde que inició la política neoliberal, sin embargo este tipo de actos no se encuentran exentos de consecuencias sociales, pues la carga tributaria que la administración deja de cobrar, no elimina ningún rubro de los que se incluyen en el presupuesto de egresos, generando así un déficit fiscal que alguien tiene que pagar, y lo hará la población en su conjunto ya sea directa por medio de los contribuyentes cautivos o bien indirectamente por medio del crédito del fondo monetario internacional.

⁴⁸ DELGADILLO, Luis, *principios de derecho tributario*, tercera edición, México, Limusa Noriega Editores, 2001 P-132

⁴⁹ JIMENEZ, Antonio, *lecciones de derecho tributario*, México, CENGAGE learning, 2008, p-362.

Esta situación se materializó recientemente, en donde el servicio de administración tributaria condonó del pago de la suma de aproximadamente 2900 millones de pesos a la empresa Televisa dirigida por el empresario Emilio Azcárraga que fue un fiel soporte de la campaña presidencial de Enrique Peña Nieto, la cual culminó con su cuestionable victoria en el 2012, así lo manifestó la periodista Carmen Aristegui igual como innumerables sistemas noticiosos en el que nos dicen que “El Servicio de Administración Tributaria (SAT) condonó un crédito fiscal cercano a 3 mil 334 millones de pesos a Grupo Televisa.”⁵⁰

Al respecto el Servicio de Administración Tributaria, se manifestó, alegando que dicha condonación, se realizó bajo el marco del programa “Ponte al corriente”⁵¹, en el que la institución fiscal, se respalda en lo estipulado por el artículo tercero transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, que establece

“Se condona total o parcialmente los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales cuya administración corresponda al Servicio de Administración Tributaria, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios de ambas, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, que a continuación se indican”.⁵²

Sin embargo, dicho precepto transitorio, se contrapone en un primer término a lo estipulado por el artículo 21 párrafo último del Código Fiscal que explícitamente señala “En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes” y en un segundo término a lo estipulado medularmente por el artículo 39 Fracción I, que establece los supuestos que

⁵⁰ ARISTEGUI, Carmen, condona hacienda 2.9 mil millones de pesos a televisa, Aristegui Noticias, 12 de mayo del 2013, <http://aristeguinoticias.com/1105/mexico/condona-hacienda-2-9-mil-millones-de-pesos-a-televisa/>

⁵¹ Aristegui, Carmen, SAT explica porque condono 3 mil millones de pesos a Televisa, Mayo 13 del 2013 <http://aristeguinoticias.com/1305/mexico/sat-explica-porque-condono-3mmdp-de-impuestos-a-televisa/>

deben existir para que se exista la posibilidad de la condonación, al instituir que es el Poder Ejecutivo el Facultado para condonar en los siguientes términos:

“1. 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 en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias”.

Del primer párrafo del mencionado artículo podemos desprender que solo es posible condonar en el supuesto de que exista o se trate de impedir una catástrofe económica o natural, que afecte a una región geográfica o una rama de la industria, supuesto que no coincide con la realidad nacional y mucho menos con la realidad de la empresa que solicitó la condonación.

Además, cabe mencionar que la tesis jurisprudencial 50 del 2009⁵³ señala que los términos en los que se debe entender la facultad de condonar necesariamente tendrán que ir direccionados por el principio de proporcionalidad tributaria, de la misma forma se pronuncia la segunda sala en su jurisprudencia numero 2ª./J.50/2009 al referirse a:

“ En ese tenor, la condonación de deudas fiscales está sometida a los postulados previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque queda sujeta al principio de reserva de ley en tanto que el propio legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales, señalando detalladamente los requisitos necesarios para su procedencia, aunado a que tal mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado, de ahí que guarda relación con el diverso principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, también debe dar un trato equitativo para evitar, en la medida de lo

⁵³ Tesis Jurisprudencial 50/2009 segunda sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación y su gaceta 06 de mayo del 2009.

posible, su uso indiscriminado o injustificado entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico”⁵⁴

Es evidente que la condonación de la deuda y de los recargos de una persona moral, violenta el principio de igualdad tributaria, y no cumple con los requisitos básicos para que se promueva la condonación de la deuda.

En otro sentido, la norma jurídica se crea mediante un proceso legislativo, que en algunas ocasiones por omisión y en otras por negligencia, deja las lagunas de ley, suficientes para que los expertos fiscalistas, logren eludir el pago de los impuestos que, en teoría, le corresponden en un periodo fiscal, así encontramos una vez más las tres diferentes formas de evitar el pago:

1. evasión fiscal
2. defraudación fiscal,
3. elusión fiscal;

Por sus efectos sobre el presupuesto público, se considera que la elusión fiscal es la forma más nociva para las finanzas del Estado, pues la confabulación que existe entre los sectores empresariales y los poderes públicos es evidente, y se pone de manifiesto, en la negativa del sistema legislativo de realizar las reformas fiscales que acaben con los privilegios de los cuales gozan las empresas más poderosas de México.

Por último, pero a sabiendas de la existencia de otras formas de privilegio fiscal, pasaremos a explicar lo referente a la tasa de amortización fiscal, herramienta que se ha utilizado, sobre todo en empresas con grandes utilidades, para depreciar los bienes propiedad de la persona moral.

Para los contribuyentes en general y sobre todo para las personas morales, es una obligación, llevar los libros de contabilidad en orden y forma, todo esto para

⁵⁴ Tesis jurisprudencial 2ª. /J.50/2009 segunda Sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación y su gaceta, XXIX. Mayo de 2009, Pag. 119.

que en ellos se integren todo lo que se refiere a bienes, recursos y capitales propiedad de la empresa, sin embargo, en lo que se refiere a bienes y recursos, es un hecho que estos se van consumiendo con el paso del tiempo o con el uso, de tal forma que el valor que se integra de esos bienes en un inicio en la contabilidad de una empresa no será el mismo que el derivado del paso del tiempo.

Así podremos definir a la amortización, como la herramienta fiscal, con la cual se tiende a extinguir el valor de un bien, gradualmente y en relación a la calidad del producto, de tal forma que dejen de aparecer en los libros de contabilidad, al respecto Hugo Carrasco lo define como “La depreciación, el agotamiento, la baja en libros o la extinción gradual en libros de una partida o grupo de partidas de activo de vida limitada, ya sea mediante un crédito directo o una cuenta de valuación; por tanto, el importe de esta reducción constituye genéricamente una amortización”⁵⁵.

En relación a esto, cabe mencionar los riesgos que conlleva el establecimiento de tasas de amortización altas, pues al hacerlo, se construyen las bases para que los propietarios de patrimonios importantes, los deprecien, hasta lograr su completa desaparición en libros, en un tiempo menor al que en realidad sufren el menoscabo esos bienes.

⁵⁵ CARRASCO, Hugo, Opcit, p-2.

CAPÍTULO SEGUNDO. CULTURA DE LA TRIBUTACIÓN Y CAUSAS DE LA ELUSIÓN FISCAL.

1. Antecedentes.

Para poder comprender la cultura de la tributación y su relación con la elusión fiscal, es necesario comenzar por explicar la relación que existe entre la población económicamente activa y el Estado, es por eso que habría que comenzar por explicar, al derecho fiscal, como un elemento que se sustrae de la política, de tal forma que dentro del mecanismo de elaboración de la norma jurídica fiscal, como en toda norma, se manifiestan relaciones de poder y de dominio, de tal forma que resulta necesario comenzar por explicar quiénes son y cómo se expresan en términos jurídicos, esto debido a que, existe evidencia que señala, la ausencia de las bases sociales en términos de su injerencia sobre la política fiscal, al menos en México.

Después de haber señalado lo anterior, parece necesario señalar las teorías tributarias vigentes y antecedentes, para lograr visualizar, como es que se alejan estos actores, de las finalidades para los que fue pensado el sistema tributario, de tal forma que se pueda comprobar, que el manejo de las finanzas públicas en la actualidad, se encuentra viciado y no corresponde a las necesidades sociales, como tampoco corresponde a las teorías tributarias.

Para el estudio de este planteamiento, se realizó en un primer momento el análisis de los fines y objetivos del sistema tributario, los principios que protege, en relación a nuestra constitución, así como a los principios establecidos originalmente, con la intención de contrastarlos con los actuales, así, determinar que realmente dichos preceptos no han variado de forma trascendental, pues como lo menciona Ortiz de la Peña “La problemática de los incentivos tributarios tiene proyecciones en los aspectos jurídicos, pues no debe desconocerse el entroncamiento con principios fundamentales del Derecho tributario que

corresponde analizar, tales como los principios de equidad, generalidad y legalidad.”⁵⁶

Una vez explicado el origen, se trata de explicar los mecanismos con los que cuenta el sistema fiscal para lograr su finalidad, y se compara con la forma en la que se ha venido manejando, con sus resultados, de tal forma que se visualiza un desvío, en relación a los objetivos que se esperan alcanzar con su utilización, de esta forma podemos inferir que “...no menos estrecha es una vinculación con la administración tributaria, pues es indudable que la aplicación práctica de estos instrumentos está íntimamente ligada a las posibilidades y eficiencia de la administración.”⁵⁷

Una vez planteados los vicios del sistema tributario, se pasa a comparar el fundamento y los principios que dieron pie a la creación del sistema tributario ecuatoriano, con la intención de colocarlo como ejemplo de un sistema financiero robusto, con objetivos claros y con resultados positivos, en los ámbitos económicos.

Una vez explicado el contexto actual, se trata de explicar las teorías, que pueden servir como evidencia, que tienda a explicar el ¿por qué? de la falta de participación por parte de la población en la contribución al gasto público, comenzando por señalar las más antiguas y aparentemente desfasadas, para luego continuar con las actuales y su perspectiva.

Finalmente al concluir se señalan las causas más importantes por las cuales el contribuyente busca evitar el pago de los impuestos.

Así se puede concluir y generar propuestas que vengan a mejorar la situación del sistema tributario

⁵⁶ ORTIZ DE LA PEÑA, Fernando Luis, “Incentivos tributarios en América Latina,- Juicio crítico”, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 13 publicación, Junio de 1977, p11.

⁵⁷ *Ibíd.*

2. Política y Derecho.

2.1. Definición de poder.

Carla Huerta, comienza por citarnos Max Weber, al señalar que el “Poder es la posibilidad de imponer la propia voluntad sobre la conducta ajena”⁵⁸, de lo que se desprenden diferentes modalidades o manifestaciones de dicho concepto.

De esta forma nos señala que dicha conducta se manifiesta en una gama variada de modalidades, pues es innegable que el sacerdote ejerce un cierto grado de poder, por medio de la fe, así como el empresario que controla los medios de producción, el sistema financiero que controla el flujo de capitales en monetario o en inversiones y el militar que cuenta con la capacidad de coaccionar físicamente a la sociedad, por señalar algunas.

Así finalmente nos menciona la existencia de cuatro ejemplos de poder:

1. “El poder económico.
2. El poder ideológico.
3. El poder militar.
4. El poder político”⁵⁹.

El primero de ellos lo detentan aquellos grupos de personas que controlan y distribuyen de acuerdo a sus propios intereses el capital, entendiéndose este no solo como el dinero que existe en una sociedad, sino los bienes reales, los medios de producción, créditos, etc.

El segundo de ellos, contenido en todas aquellas actividades tendientes a generar una opinión pública respecto a los diferentes temas que interesan a la población de un Estado, esto puede ser ejercido por medio de las televisoras, las diferentes iglesias, la educación pública y privada, y todos aquellos canales existentes para la manifestación de ideas.

⁵⁸ HUERTA OCHOA, Carla, *Mecanismos constitucionales para el control del poder político*, tercera edición, México, Instituto de investigaciones jurídicas, 2010, p.5.

⁵⁹ *Ibidem*, p.6.

En este orden la tercera manifestación del poder se compone por aquellos grupos armados que pueden cambiar el camino de la nación por medio de las armas, esto debe entenderse, como todos aquellos grupos humanos que en el uso de las armas son capaces de influir en la voluntad de las personas mediante la coacción o la represión.

Por último el poder político, tiene la singularidad de ser ejercido por personas designadas para ocupar un cargo de servicio público, generalmente elegidos popularmente, y que, haciendo uso de la principal herramienta de control político, el sistema jurídico, que se manifiesta por medio de la legislación ordinaria que fundamenta y legitima sus actividades.

Sin embargo cabe señalar que dicha legitimidad que cobija las decisiones estatales, no necesariamente atiende a las necesidades nacionales, pues es innegable la influencia que tienen las demás manifestaciones del poder sobre la legislación.

2.2. Sistema político.

Desde los primeros momentos del hombre, se ha tratado de establecer ciertos principios y normas que logren no solo la concordia y el equilibrio, sino que establezcan además los mecanismos necesarios para el desarrollo de la humanidad, como lo menciona Vilajosana, la vida política se desarrolla por medio de interacciones que realizan los diferentes actores que existen en una sociedad, sin embargo hace hincapié, al señalar, que dichas interacciones se encuentran dotadas de valor o, mejor dicho, la propia sociedad es la que les dota de ese valor, así dichas asignaciones se realizan de tres distintas formas por la autoridad: "Privando a una persona de algo valioso que poseía, entorpeciendo la consecución de valores que de lo contrario se habrían alcanzado o bien permitiendo el acceso a los valores a ciertas personas y negándolo a otras"⁶⁰.

⁶⁰ VILAJOSANA, Josep, *El significado político del Derecho*, México, Fontamara, 1997. P.147

En atención a esto, el hombre en su carácter de ser social, se conglomeró en grupos atendiendo a diferentes características que los identifica, así Eduardo Andrade nos menciona la existencia de dos clasificaciones según su perspectiva, que existió en un inicio de las agrupaciones humanas, las cuales denomina Clase A y Clase B⁶¹.

La primera de las clasificaciones abarca a todas aquellas agrupaciones que utilizan la razón de parentesco para lograr la articulación social, así mismo, estas pueden ser de origen patriarcal o de origen matriarcal, en donde la primera toma como hecho generador del vínculo con el grupo social la consanguineidad con el padre y en el segundo supuesto se toma como referencia la consanguineidad con la madre. Dicho sea de paso, este tipo de asociación ha tenido diferentes denominaciones siendo una de las más conocidas la de “clan”, sin embargo una característica fundamental es el arraigo que este tipo de sociedades tiene en torno al territorio que ocupan.

La clase B por su parte, resulta de la asociación de los elementos de la sociedad, fuera de la relación de parentesco, lo cual obliga a sus miembros a adoptar otro tipo de características afines, en aras de lograr la articulación, en la totalidad de los casos se adoptan elementos culturales.

A partir de esto podemos señalar que el estado nación moderno se posiciona en la clase B, debido a la utilización de elementos culturales y políticos para lograr la consolidación de un sistema.

Este sistema de Estado nación viene a reemplazar al sistema feudal forma de gobierno, sustituyendo el sistema de vasallaje que había sostenido económicamente el feudo por medio de la sujeción de las autoridades locales, también llamados señores feudales, a un gobierno centralizado dominado por la figura del rey, por medio de los impuestos (“Encontramos aquí un elemento que llegará hasta nuestros días como característica del Estado: el derecho de la

⁶¹ ANDRADE SANCHEZ, Eduardo, *teoría general del Estado*, Segunda edición, México, Oxford, 2009, 17.

autoridad pública de imponer una contribución⁶²), el cual fue reemplazado en su estructura piramidal por la maquinaria industrial, que dirigía la clase burguesa y que desarrollaba la clase obrera, de esta forma se posicionaron estas clases sociales a la cabeza del poder político, que convenio en la creación de un organismo dotado de autoridad que representara sus intereses.

3. Del imperio romano a la soberanía Nacional.

3.1. Sistema romano.

El sistema romano de imperio se encuentra marcado en un primer término, por una vertiente filosófica, que ubica al emperador como un ser dotado de atribuciones, que le dan la capacidad de gobernar al pueblo, pero que son producto de la intersección de dos supuestos normativos. Por una parte se encuentra el imperium proconsular, que es delegado por parte del senado de la república y el poder tribunicio delegado por parte de las instituciones plebeyas, de tal forma que se constituía en una *lex regis*⁶³.

A partir de este posicionamiento, la figura del emperador, idealiza la figura de la *lex regis*, como inherente a su propia persona, de tal forma que no reconoce la delegación popular y del senado que en la praxis se manifestó en un primer término como fuente del poder público.

3.2. Sistema feudal.

Por otra parte una vez superado el imperio romano, comienza a surgir el sistema feudal como el remplazo del concepto imperial de poder público, señalando que no es la plebe ni el senado el encargado de facultar al rey para ejercer el poder, sino que por otra parte es una relación de necesidad social, la que obliga al establecimiento de una especie de acuerdos en los que los señores feudales se comprometían a la realización de ciertas conductas y a su vez los siervos contraían obligaciones recíprocas.

⁶² *Ibidem*. P. 124.

⁶³ DUGUIT, León, *Las transformaciones generales del derecho público y privado*, Argentina, Heliasta. P.10.

Este contexto resulta lógico, al analizar la situación política social que existía en la época, en donde es innegable que la falta de acuerdos legítimos entre reinos, generaba una especie de estado de guerra entre los pueblos, de tal forma que resultaba necesario tener un acuerdo social, que permitiera por una parte, garantizar la defensa de las tierras y las personas del reino y por otra lograr el expansionismo y la conquista.

En palabras de Duguit, la gran diferencia entre el primer modelo imperialista y el segundo feudal, es que el primero goza de un poder absoluto, que en un principio es legitimado por el senado y la plebe, pero que es asimilado y unificado en la persona del emperador, y en el segundo supuesto, el rey, seleccionado por voluntad divina en los términos de la iglesia católica, surge como un justiciero, cuya finalidad es la protección del reino y su población⁶⁴.

Sin embargo dicha diferenciación si bien existió, lo fue solo momentáneamente, pues es evidente que la historia nos aclara, que la monarquía, instituyó un Estado patrimonial, en términos de que el reino fue enajenado por la figura del rey, de tal forma, que éste contaba con la posibilidad, asignar derechos o retirarlos, asignar tierras, heredar el poder, delegar funciones, entre otras potestades.

Para las personas ajenas a la figura del rey, este poder, solo era enajenable, mientras se contara con la propiedad de la tierra, es decir, que se genera a partir de la propiedad, y es a partir de esta premisa, cuando comienza el declive del sistema feudal.

3.3. Sistema burgués.

A partir de la enajenación de la tierra por las personas ajenas al rey, comienza el surgimiento de una nueva clase social denominada burguesa, cuya característica principal era la de detentar los medios de producción.

Esta posición le dio a la burguesía la posibilidad de influir en las decisiones de poder, a partir de auto comprenderse como la audiencia receptora y juzgadora de

⁶⁴ *Ibíd*em P. 11.

la racionalidad de los actos de poder del rey⁶⁵, lo que ocasionó un movimiento en la balanza de poder, que se posicionó a su favor con la llegada de la revolución industrial y la imprenta, de tal forma, que la cúpula burguesa, también denominada aristocracia, fue la que realizaba la crítica al poder y dicta la opinión pública a partir del dominio de la prensa.

3.4. Modelo de Estado Nación.

Esta clase social, es la que encabeza los movimientos revolucionarios más importantes que establecieron el modelo de Estado nación, como se concibe, en donde se establece que la nación, será una unión de elementos, tales como, población, territorio y orden jurídico, pero que la organización de los tres elementos, constituye la figura abstracta del Estado.

En torno al orden jurídico, debe entenderse que, si bien, constituye un elemento imprescindible para el desarrollo de la vida social que se manifiesta por medio de la ley o reglamento, éste no nace por sí solo, sino que cuenta con precedentes culturales, artísticos, filosóficos, industriales y comerciales, así lo evidencia Alberdi, quien concibe al derecho como:

“...un elemento constitutivo de la vida en sociedad, que se desarrolla con ésta, de una manera individual y propia, hemos debido comprender que la misma ley presidía el desarrollo de los otros elementos que la constituyen. De modo que el arte, la filosofía, la industria, no son como el derecho, sino fases vivas de la sociedad, cuyo desarrollo se opera en una íntima subordinación a las condiciones del tiempo y del espacio”⁶⁶, esto en el sentido de denostar la influencia de las fases de la vida social como antecedentes de la ley y el marco jurídico.

La influencia del movimiento revolucionario de los Estados Unidos de América en 1787, indudablemente fomentó la internacionalización de dicho modelo, que a su vez fue retomado por el movimiento revolucionario francés, al momento de

⁶⁵ TENORIO CUETO, Guillermo, *El Derecho a la Información*, México, Porrúa, 2009, Pp. 1-10.

⁶⁶ ALBERDI, Juan Bautista, *Política y sociedad, argentina*, Venezuela, Fundación biblioteca Ayacuch, 2005, p. 10

realizar la Declaración de Derechos en 1789⁶⁷, sin olvidar al movimiento independentista mexicano, cuya coincidencia reside en que todos esos movimientos encumbraron gobiernos bajo el cobijo del modelo de Estado Nación, en la que estatúa un documento que sirve como base para marcar los modelos o lineamientos que se deben seguir para obtener el tan deseado progreso y desarrollo social.

4. Sistema político y grupos de poder.

La organización de los seres humanos, puede atender a una gran cantidad de factores, ya sea que coincidan en la voluntad de llevar a cabo un proyecto deportivo, como crear un equipo que compita en alguna disciplina, o se decida construir una empresa que logre generar ingresos a los que participen en ella, tienen la coincidencia de que se trata de estructuras sistematizadas jerárquicamente para llevar a cabo una función, situación que no queda fuera de coincidencia con el sistema en que se organiza la población en aras de regular las relaciones que surgen dentro de una nación.

4.1. Sistema político Mexica.

Así encontramos que desde los tiempos en que los Mexicas gobernaban su imperio, con base en la capital Tenochtitlan por medio del Tlatoani, hasta el siglo XXI en que existe un gobierno Federal que tiene su base en el Distrito Federal y que es dirigido por medio de la institución del presidencialismo, encontramos ese escalafón evidente.

Dicho sea de paso, dicha estructura ordenada, solo ha cambiado en relación a la filosofía, que se refiere al origen o la fuente de donde emana las atribuciones de las que está dotado el líder político de una nación, pasando de ser de origen cósmico que por medio de una filosofía de expansión del pueblo mexica, de dominio, riqueza y victoria que tuvo la capacidad para movilizar a un pueblo para

⁶⁷ ESQUIVEL OBREGON, T, *Apuntes para la historia del derecho en México, tomo II*, segunda edición, México Porrúa, 1984. Pp. 77-80

lograr según lo menciona María del Refugio González, una organización social que contaba con clases y niveles sociales diferentes:

“los macehualtin o gente del pueblo agrupados en torno al calpulli, los cuales cuando trabajaban fuera del calpulli recibían el nombre de mayeques; los tlatacotin o esclavos, que no lo eran de por vida y no transmitían dicha condición a sus hijos, los pipiltin o nobles, de entre los que se elegía el tlatoani y los que ocuparían los puestos del gobierno y los pochtecas o comerciantes”⁶⁸,

para en nuestros días, tener un origen social en el sentido de que el poder del gobierno emana original y esencialmente del pueblo.

4.2. Soberanía popular.

En relación a lo planteado anteriormente, cabe señalar que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nos menciona que la soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo, señalando además que todo poder público emana de él y para su propio beneficio, así mismo se pronuncia en relación a que es voluntad del pueblo constituirse en una república representativa y federal, que cuenta con Estados soberanos que se encuentran unidos a un gobierno federal y que a su vez, el pueblo puede ejercer su soberanía a través de los poderes de la unión (Poder Legislativo, Judicial y Ejecutivo)⁶⁹, al menos teóricamente así se ha planteado para nosotros. En este punto cabe realizar una reflexión en relación a la forma en la que en la realidad y alejándonos un poco de la teoría, se llevan a cabo estos procesos sociales.

Para poder lograr el análisis es necesario anticipar, que toda organización social es un producto cultural, debido a que consiste en una abstracción del deber ser, emanado de una filosofía como el caso de los Mexicas, que logran la aceptación psíquica de la sociedad en relación a un sistema de reglamentaciones que buscan un orden, y por lo tanto se tendrá que examinar de acuerdo a las reglas de las

⁶⁸ GONZALEZ, María del Refugio, *Enciclopedia Jurídica mexicana Tomo XII*, segunda edición, México, Porrúa, 2004. P- 314-315.

⁶⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, Art.39, 40 y 41.

ciencias culturales, integradas estas por las ciencias sociales, políticas psicológicas, etc.⁷⁰

5. Poder Político.

El poder en palabras de Max Weber, es la "...posibilidad de imponer la propia voluntad sobre la conducta ajena"⁷¹, por su parte Rousseau se manifiesta diciendo que el poder es la posibilidad de hacer que los individuos actúen al unísono, de tal forma que podemos concluir, que es la posibilidad de organizar a los hombres para actuar en relación a una conducta que dirige su voluntad.

Entendiendo esto, podemos dilucidar la existencia de diversos métodos y técnicas para lograr la acumulación de poder, dentro de los que se encuentra, la religión, la familia, la economía, etc.

Es indudable el papel que ejerce la religión católica en la acumulación de poder, evidencia de esto sería, las masivas peregrinaciones que alcanzan cifras millonarias, en aras de denostar la fe sobre una deidad con orígenes muy controvertibles, pero que no tendría caso abordarlos en este tema, pero que sirve como ejemplo de la organización política.

Así mismo, la familia representa un eslabón de suma importancia para el desarrollo de los pueblos, ya que en ella se fundan los valores, el hogar, y las bases de la libertad, sin embargo también cuenta con un elemento económico, ya que en los países llamados despectivamente tercermundistas, donde el salario mínimo ronda los 6 dólares diarios o menos, es imprescindible la colaboración de todos los miembros de la familia en aras de garantizarse los medios básicos de subsistencia.

⁷⁰ SERRA ROJAS, Andrés, *Ciencia Política*, vigesimosegunda edición, México, Porrúa, 2009. PP-110-111.

⁷¹ PAEZ DIAZ de LEON, Laura, *La teoría sociológica de Max Weber, textos y ensayos*, México, UNAM, 2001. p.168

Sin embargo en aras de atender el objeto de esta investigación, la elusión fiscal, que tiene objetivos preponderantemente económicos, nos constreñiremos a explicar cómo y quienes ejercen estos mecanismos políticos en nuestro país.

5.1. Grupos de Poder.

Desde que la revolución francesa, logro el establecimiento de un Estado Burgués, el comerciante y el industrial lograron ocupar un puesto de gran relevancia en la vida política del mundo y no sería la excepción en nuestro país.

Sin embargo el caso en que se desarrolló el emprendimiento mexicano, necesita un estudio de mayor profundidad, debido a que si bien la participación que tuvo en la economía mexicana de después de la revolución mexicana fue importante, su participación política no contaba con esa connotación, debido a que los herederos del movimiento revolucionario consideraban que las bases que los sostenían en el poder eran principalmente las clases obreras y campesinas, que habían sido beneficiadas con los programas agrarios y el establecimiento de sindicatos protectores. De la misma forma, el Estado, que en ese momento ejercía con eficacia la rectoría económica de la nación, no dudaba en proteger a su industria en relación a la competencia global que se podía suscitar.⁷²

5.1.1. Cámaras empresariales.

Sin embargo con la organización de la clase industrial y comercial, en cámaras como la CANACINTRA, sindicatos empresariales, entre otras, comenzó la acumulación no solo de capital, sino de poder político, lo cual trajo como consecuencia , un cambio en el paradigma económico, que nos introdujo en la competencia mundial de los grandes capitales, sobre todo al firmar el TLCAN, sin embargo también trajo consigo una separación o distanciamiento entre la clase política y las bases sociales que anteriormente lo colocaron en el servicio público.

Al tratar de explicar el raciocinio que realiza la comunidad que domina el capital, encontramos que, gran parte de ellos considera la intromisión gubernamental,

⁷² PUGA, Cristina, *México: Empresarios y poder*, Miguel Ángel, México, Porrúa, 1993. Pp.9-13.

como la fuente verdadera de los problemas económicos, aludiendo a la teoría de la libertad como modelo social, Hanns Schleyer, nos menciona, que “La democracia del mercado, permitirá poner al consumidor como principal actor dentro de la regulación de los medios de producción y de comercio, señalando que una intromisión estatal, o mejor dicho, una planificación económica, reduce la gama de libertades individuales y deteriora la calidad de vida de la población”⁷³, y por otra parte, menciona, que la fuente del crecimiento económico, se puede encontrar en el egoísmo como condición humana, que motiva al ser humano a la acumulación de bienes, argumento que encontramos poco fiable, aludiendo que la realidad económica actual, nos permite señalar que los verdaderos defraudadores de las naciones son aquellos que buscan la acumulación del capital, aquellos que generan monopolios, acaparan mercancías, corrompen gobiernos, buscan obtener un mayor índice de ganancias, aun por encima de la dignidad de los trabajadores, imponen mercancías y destruyen a su competencia, es decir que buscan colocarse en el autoritarismo de mercado.

Al respecto, Carlos Marx⁷⁴, nos señala, que la mayor parte de las ganancias de la producción industrial y comercial, se invierte en artículos de lujo, y que el temor de los propietarios, ante un aumento significativo del poder adquisitivo de los trabajadores, marcaría el inicio de una inflación descontrolada de los precios de los productos de primera necesidad. Sin embargo, la crítica que realiza, va encaminada a que, la acumulación de capital por parte de los dueños de los medios de producción, genera una inflación de los precios en relación a los artículos de lujo, lo que trae una distribución de la utilidad, en artículos a los cuales la mayor parte de la población no tendrá acceso.

Como diría José Mujica presidente de Uruguay, el problema de origen en esa relación, es que el empresario inmiscuido en la política no abandona su objetivo inicial, que es la acumulación de riquezas, de tal forma que, la clase política empresarial mexicana sí tiene poder de cabildeo dentro del congreso de la unión,

⁷³ SCHLEYER, Hanns Martin, *La libertad como modelo social*, España, Fareso S.A., Pp. 93-99.

⁷⁴ MARX, Carlos, *Salario, Precio y ganancia*, México, editorial combatiente, 1979. Pp. 3-16

así como relaciones económicas en relación al poder ejecutivo y protección por medio del poder judicial.

Evidencia de esto es que los líderes empresariales han transitado hacia la burocracia, como Juan Camilo Mouriño⁷⁵, quien en el año 2008 fue acusado por el Frente Amplio Progresista de haber realizado contratos multimillonarios con la empresa Grupo Energético del sureste, que era propiedad de su padre.

Tomando esto como evidencia, podemos señalar, sin temor a equivocarnos, que realmente existe no una mano invisible que regula la economía nacional, sino una mano visible, que tiene también influencia en materia tributaria.

6. La justificación del impuesto.

Para justificar el fenómeno impositivo, es necesario comenzar por desglosar lo que nos refiere la norma constitucional, en cuanto a los deberes tributarios de los ciudadanos y señalar los diferentes principios que convergen en el precepto.

6.1. Justificación constitucional de la contribución.

El artículo 31 constitucional en su fracción cuarta nos menciona que “son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o de del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, de este precepto constitucional se desprenden una variedad de principios, que generan las pautas en las que se regulara la actividad tributaria.

En una primera parte se menciona la contribución, como medio para solventar lo que se refiere al gasto público, mismo que se relaciona con el principio de legalidad debido a que en nuestro régimen de gobierno, dicho gasto público, debe estar integrado en una ley de egresos, en los que se señalará puntualmente, todos los rubros, que vendrán a representar las necesidades públicas, que se supone deben representar a su vez las necesidades sociales.

⁷⁵ FERNADEZ VEGA, Carlos, “México S.A.”, la jornada, 17 enero del 2008, México, <http://www.jornada.unam.mx/2008/01/17/index.php?section=economia&article=024o1eco>

Por otra parte el estatuto mencionado con anterioridad, señala una restricción en relación al empleo de la norma tributaria y a la reglamentación de una norma tributaria en cuanto a su ámbito de aplicación, es decir a manera de ejemplo, que una norma impositiva Federal, no tendrá efectos sobre la recaudación municipal, ni viceversa y que una contribución municipal, no vendrá a sostener el gasto público de la Federación, corroborando lo planteado, se pronuncia la Suprema Corte de Justicia, al indicar en su jurisprudencia que “La obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que reside, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicarán exclusivamente para los gastos de la Federación; los estatales para los Estados; y los municipales para los de los Municipios”⁷⁶.

6.2. Teoría clásica de la tributación.

La teoría escolástica de Santo Tomas de Aquino nos menciona que “El impuesto se justifica en cuanto debe establecer para común utilidad de los ciudadanos, o sea para hacer frente a aquellas actividades públicas (a aquellos gastos públicos) que sirven y se ordenan al bien común”⁷⁷, al momento de realizar ésta afirmación, no señala la imposibilidad del Estado para generar costas a la población, que tengan por finalidad la sustanciación de objetivos que no vengan a repercutir a manera de beneficio sobre los intereses colectivos, de esta forma se pronuncia Montesquieu al decir “lo que no se puede hacer es quitar al pueblo lo que tiene para atender las necesidades hipotéticas del Estado. Las necesidades hipotéticas son las que exigen las pasiones y las debilidades de los que gobiernan: la ilusión de un proyecto extraordinario, la pasión enfermiza de una vanagloria y una cierta impotencia del alma contra las fantasías”, así el erudito nos ilustra sobre la restricciones que encuentra el líder político, para beneficiarse personalmente del gasto público.

⁷⁶ Reyes, Oswaldo y Colín Lorena, *principios de justicia Fiscal y legalidad tributaria*, México, taxxx, 2003, p. 217.

⁷⁷ PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*, Madrid, Dykinson S.L., 2001. p18.

7. El principio de igualdad tributaria, como regulador de la actividad fiscal.

El principio de igualdad tributaria, desde el punto de vista de la legislación mexicana, no se refiere a la exacta aplicación de la legislación, sin importar las condiciones individuales de la persona, sino todo lo contrario, de tal forma que, la norma se ejercerá bajo el supuesto de que, tendrá los mismos efectos sobre las personas que se encuentren en igualdad de condiciones y desiguales para aquellos que cuenten con situaciones distintas.

Al respecto, se puede analizar la igualdad, partiendo de dos perspectivas; por una parte, mencionando el concepto de igualdad como valor jurídico (igualdad formal), como se señaló anticipadamente y que nos refiere a una mera igualdad de carácter formal, es decir que tiene que ver con la forma en la que se aplicaran las normas jurídicas, las cuales no deben generar discriminación en igualdad de condiciones, sin embargo, en un segundo término, se señala a la igualdad desde el punto de vista de los derechos humanos (igualdad material), en donde las virtudes del hombre desde su punto de vista natural, son las que lo logran colocar en un plano de semejanza con sus congéneres. Estas virtudes, como lo menciona Marvin Gómez, "...pueden adquirir un carácter subjetivo, porque cada individuo de acuerdo a sus circunstancias particulares, puede tener mayor o menor número de exigencias requeridas, para su desarrollo, conforme a sus condiciones sociales, hereditarias, físicas, familiares y otras"⁷⁸, no obstante, es el Estado, el que se debe encargar de garantizar los mínimos elementales, que logren establecer un estándar de igualdad, el cual irá evolucionando, en relación a los avances filosóficos, en torno a los derechos humanos.

El artículo 13 de la CPEUM, nos menciona la prohibición de establecer leyes privativas o tribunales especiales, lo que nos refiere la calidad de iguales, ante los tribunales y ante la aplicación de las leyes, es decir que en situaciones idénticas la norma debe ser aplicada en exactitud, esto en virtud de la existencia de normas

⁷⁸ GOMEZ RUIZ, Marvin Alfredo, *La equidad tributaria. Su correcta aplicación en México*, México, Corporativo Reyes Mora, 2012, p.163

abstractas y que dicha norma de ninguna manera pueden extinguirse con la aplicación en un caso en específico.

De acuerdo con el derecho tributario, el principio igualdad, se aplica de manera distinta, esto señalando que, para lograr su configuración, resulta necesario relacionarlo con el de proporcionalidad tributaria y el de generalidad.

Desde el punto de vista de la proporcionalidad tributaria, se entenderá la igualdad, en términos de la capacidad contributiva, que nos refiere al índice de percepciones con que una persona cuenta, una vez solventadas las necesidades básicas de todo ser humano, es decir que una liquidación fiscal, no podrá realizarse en exactitud de circunstancias, para una persona con una capacidad contributiva alta que uno que cuente con una capacidad baja, esto debido a que no resulta ser el mismo sacrificio el del primer término que el del segundo, así nos lo refiere José Vicente Troya al señalar que "...la verdadera igualdad tributaria, tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que a todos se sujete a igual gravamen, sino que, antes bien, se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que, en lo posible, el sacrificio que comporta la contribución sea similar para todos los contribuyentes."⁷⁹

Sin embargo, consideramos, que la aplicación del principio de igualdad, debe incluir en el análisis de la capacidad contributiva de los contribuyentes, el grado de participación económica, sobre el producto interno bruto, que nos refiere a las ganancias totales anuales de los diversos sectores de la economía nacional, esto para lograr la configuración del término sacrificio, debido a que la falta de regulación Estatal sobre la economía de acumulación de capital, puede caer en oligarquías, tal como sucede actualmente en México, donde la mayor parte del ingreso, se lo llevan 500 empresas⁸⁰, y son los trabajadores formales, las pequeñas y medianas empresas, los que soportan el gasto público.

⁷⁹ TROYA JARAMILLO, José Vicente, "Control de las leyes tributarias y los efectos de la declaración de invalidez", *Revista de derecho FORO*, Ecuador, II semestre, 2006, numero 6. P.46.

⁸⁰ OJEDA, Adriana, "Concentran 500 firmas 50 por ciento del PIB", *el universal*, 26 de julio del 2001, <http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/18673.html>

8. Principios tributarios comparados de la constitución ecuatoriana y mexicana.

La política fiscal ecuatoriana, que se desprende de la constitución de 2008, resulta innovadora y revolucionaria, basta con señalar lo que en ella se vierte, con respecto a la política fiscal, que en el artículo 285, nos señala los objetivos a los que está encaminada:

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”

En relación al primero de los puntos, encontramos similar el precepto a lo estipulado por el artículo 31 de la CPEM, que nos señala principio de destino de las contribuciones a cubrir el gasto público, que se configura de manera similar, debido a que éste “...tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionada con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos”⁸¹.

Respecto al segundo y tercer punto de la constitución ecuatoriana, cabe señalar que el primero de los términos, se asemeja a lo estipulado por el primer párrafo del artículo 25 de nuestra carta magna en donde nos advierte que, “Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste 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

⁸¹ SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, Porrúa, 1999, p.150

dignidad, de los individuos, grupos y clases sociales, que protege ésta constitución”, no obstante, en aras de señalar una diferencia encontramos, que no menciona explícitamente dichos principios como rectores de la política fiscal. Por otra parte, la norma ecuatoriana, nos muestra los medios por los cuales hará efectiva dicha redistribución.

En relación a esto se manifiesta el artículo 300 en su párrafo segundo de la norma máxima ecuatoriana, al indicarnos que “La política tributaria promoverá la redistribución y promoverá el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”⁸² lo que confirma lo vertido en el capítulo de la política fiscal.

En lo que respecta al tercer señalamiento, este se percibe como un argumento ambientalista, derivado de la lucha del pueblo ecuatoriano en contra de la empresa estadounidense Chevron, cuya explotación del subsuelo ecuatoriano, dejó grandes daños ambientales, que no han sido reparados, a pesar de que los tribunales ecuatorianos, condenaron a la empresa al pago de indemnizaciones por varios miles de millones de dólares, cuya liquidación no ha sido realizada por la negativa de la empresa y la complacencia de las autoridades estadounidenses.

Este caso, podemos relacionarlo, explícitamente con lo sucedido en días recientes, en relación a la explotación de los yacimientos de gas de lutitas, por medio de la técnica llamada fracking, que genera daños ambientales y que ha sido prohibida en la mayor parte de los países desarrollados o en vías de desarrollo, pero responsables en el cuidado de la tierra.

9. La contribución como herramienta del desarrollo nacional.

Se ha hablado de la contribución como herramienta de la redistribución de la riqueza, con lo que concordamos plenamente, sin embargo cabe señalar, que otra de los grandes deberes, que tiene que venir a cumplimentar el sistema tributario, es el de servir como palanca del desarrollo económico y nacional.

⁸² Constitución ecuatoriana 2008.

Para lograr esto, el sistema tributario, se vale no solo de la facultad de asignar cargas tributarias, por medio de los impuestos, sino también para generar incentivos por medio de las exenciones fiscales, herramienta que puede ser interpretada como un mecanismo muy eficiente para lograr el objetivo último de la contribución.

9.1. Contexto histórico del sistema fiscal mexicano.

A lo largo de la historia de nuestro país, inclusive, desde la época prehispánica, se ha utilizado un sistema contributivo centralizado, donde las naciones indígenas conquistadas por el imperio Azteca, rendían tributos, para el gobierno de Tenochtitlan, bajo el compromiso de que se continuara con el gobierno autónomo de las naciones bajo su control⁸³, además se establecían los impuestos directos, que pesaban sobre los “...terrazgueros (constructores) y macehuales”⁸⁴ (trabajadores agrícolas), cuya obligación consistía en entregar al gobierno central, parte de la producción agrícola o realizar obra pública.

Este sistema de contribuciones fue aprovechado en un comienzo, por los conquistadores españoles, para lograr extraer las riquezas del pueblo de México, y de esa forma, canalizarlas a la hacienda del gobierno virreinal⁸⁵, sin embargo dicho modelo, fue sustituido por el modelo colonial de contribuciones en el siglo XVI, en el que se establecieron impuestos sobre la extracción de minerales, las alcabalas, entre otros, cuyo hecho generador consistía en el intercambio de mercancías y trueques. Dichos impuestos estaban destinados al financiamiento de la administración local, el gobierno Español, la expansión del reino y el financiamiento de las colonias menos productivas o que se encontraban en desarrollo. De la mano de esto, se crean mecanismos que evitan el desarrollo industrial de la colonia, prohibiendo por ejemplo la producción de vinos, la cosecha de olivos, entre otros, lo que atendía a una medida proteccionista de los negocios

⁸³ ESQUIVEL OBREGON, *Apuntes para la historia del Derecho en México, Tomo I*, segunda edición, México, Porrúa, 1984. P.166

⁸⁴ MARGAIN, Hugo, *Importancia del Derecho Fiscal en el Desarrollo económico*, México, instituto de investigaciones jurídicas UNAM, 1960, p. 4-5.

⁸⁵ CRUZ BARNEY, Oscar, *Historia del derecho en México*, México, Oxford, 1999, Pp. 24-25

del gobierno central español⁸⁶. Esto trajo consigo el rezago de la industria, y la proliferación de la extracción de recursos.

Con la independencia del imperio español, se genera un cambio, en torno a la derogación de algunos de los impuestos y exenciones con las que gozaban los Españoles, lo que tuvo como consecuencia, una desestabilización de las finanzas, que llevo al gobierno mexicano a buscar el endeudamiento público, esto aunado a que no se contaba con producción suficiente que lograra catapultar la economía nacional, y considerando, que en el contexto internacional, se daban no solo los movimientos liberales naturalistas, sino también, fenómenos como la revolución industrial, cuya significancia fue la de establecer naciones poderosas económicamente hablando, poseedoras de la tecnología y de la producción en masa, que vinieron a utilizar a naciones no industrializadas, como Estados de extracción de recursos necesarios para la producción, lo que se tradujo en cambios insignificantes en el modelo fiscal.

Ejemplo de esta situación, fueron los sucesos del siglo XIX, en donde las pugnas entre liberales y conservadores trajeron, gobiernos ilegítimos, que endeudaron al país realizando empréstitos con banqueros como los suscritos por la "...Casa Goldsmith por dieciséis millones de pesos, que se aceptó al 55% de pago y al 5% de interés anual sobre la cantidad total no recibida, y el de la casa Barclay que se contrató al 86% de pago, con un interés del 6% anual"⁸⁷.

A causa de esto la suma derivó finalmente en un endeudamiento por más de 375 millones de pesos de deuda externa y 78 millones de pesos en deuda interna, obligación que fue incumplida, producto de un Estado con finanzas públicas desequilibradas por las justas internas, y que sirvió como argumento para emprender una intervención militar por parte de los franceses, misma que fue rechazada heroicamente, y que sin embargo, tuvo el efecto de negociar el pago de la deuda entregando, una vez más, los recursos naturales nacionales, en específico, la minería y los aserraderos, que durante la segunda mitad del siglo

⁸⁶ MARGAIN, Hugo opcit. . P.10-12

⁸⁷ Ibídem. P 11.

XIX y principios del siglo XX⁸⁸ gozaron de una exención fiscal que les permitió establecer una industria de extracción extremadamente rentable para los extranjeros, mientras se acompañaba por impuestos regresivos, que implicaban que entre mayor fuera la acumulación de riquezas, menor sería la carga tributaria. Bajo ese fundamento se instauraron impuestos sobre la exportación de bienes manufacturados y se crearon exenciones fiscales a las importaciones, condenando al subdesarrollo la industria nacional.

10. Exención fiscal como incentivo para la inversión privada.

Las incesantes fluctuaciones económicas generan un panorama de incertidumbre, en la que los principios tributarios juegan un papel primordial al momento de ser aplicados. Así, en algunas ocasiones, el empleo de los principios en la realidad económica será rígido, de tal forma que, en el supuesto que implica una economía planificada, o bien, en una situación de abundancia de recursos e inversores, la distribución de la carga fiscal se debe realizar en torno al estricto apego de los principios tributarios, mientras que, en una economía de libre mercado, se privilegiará la flexibilidad de los mismos para incentivar así, la inversión privada, ofreciendo un mayor margen de ganancias a los empresarios.

De esta forma nos plantea Ortiz de la Peña la forma en la que se justifica la distribución de la carga fiscal al señalar que:

“...los incentivos tributarios que se traducen en una disminución de la carga impositiva estarían así aparentemente violando el principio al introducir un tratamiento discriminatorio. No obstante, si se acepta que los objetivos perseguidos con la política fiscal constituyen un interés social., no hay duda de que éste debe prevalecer sobre el interés particular del contribuyente o responsable no alcanzado por la medida”⁸⁹.

Las exenciones fiscales, deben entenderse como mecanismos de control económico y no como elementos puramente tributarios, debido a que, el objetivo

⁸⁸ *Ibidem*. P. 16

⁸⁹ ORTIZ DE LA PEÑA, Eduardo Luis, *opcit.* P.11.

de los mismos, discierne al menos con los objetivos de recaudación, que rigen el actuar de las instituciones fiscales, es decir, que el papel que juega la administración pública para el buen desarrollo económico, la obligan a tomar decisiones en las que se planteara el objetivo final de dichas exenciones fiscales, el cual, debe ir encaminado al desarrollo nacional, esto aunado al sacrificio social que se realiza al renunciar al cobro de dichas contribuciones, en otras palabras, todo sacrificio realizado por la sociedad, y sobre todo aquellos que transgredan sus derechos individuales, debe ir encaminado a la protección de bienes jurídicos de mayor valor. Sin embargo, como anticipamos, dichas finalidades, pueden torcerse, al grado de propiciar el subdesarrollo.

Desde el punto de vista teórico, la exención fiscal puede tener como objetivo propiciar el desarrollo de algún sector industrial o regional, esto debido a la gran diferencia que existe en el desarrollo de los diferentes sectores económicos, así como las diferencias en el progreso de las entidades federativas o municipios entre sí. Esta variación, existe en los países subdesarrollados y algunos desarrollados, debido a una mala administración de los recursos públicos, pero en otras ocasiones, puede ocurrir, que el origen de la falta de desarrollo sea ajeno a la toma de decisiones públicas nacionales, como en las catástrofes naturales, supuesto que se encuentra contemplado como propicio para generar una exención fiscal, es decir que en estos términos, se trata de impulsar hasta alcanzar el equilibrio con la eficiencia de los demás sectores o regiones.

Por otra parte, el incentivo fiscal trata de generar condiciones idóneas, para la generación de utilidades que resulten atractivas para los inversionistas privados, de tal forma que tienda a la ampliación de las capacidades industriales o comerciales de algún sector o región. Esto se logra cuando dichas exenciones, se establecen en relación a la exceptuación del pago de los impuestos en la adquisición de los bienes necesarios para la iniciación de operaciones empresariales, de tal forma que la inversión inicial resulte cómoda y pueda generar utilidades a corto plazo.

Cabe señalar que para lograr la efectividad de estas herramientas económicas, es necesario, establecer específicamente los momentos en los que se hará válida la excepción fiscal, de tal forma que esta no se perpetúe, estimulando así un privilegio que resulta incosteable para la sociedad y no cumple con las expectativas de beneficio público, caso en el que ha caído el modelo mexicano a lo largo de su historia.

Por otra parte, uno de los argumentos principales expresado por los estadistas, promotores de dicha actividad es el de la generación de empleos, que se encuentra relacionada parcialmente con el segundo objetivo, pero que, solo se logra creando industria o comercios, de acuerdo con lo planteado por Ortiz⁹⁰ de la Peña, uno de los principales problemas de las naciones latinoamericanas, es la asignación de la mayor parte de la fuerza laboral, en los sectores de la industria primaria, cuya plusvalía no es la suficiente para generar la riqueza necesaria para el desarrollo nacional, en donde propone el uso de las exenciones tributarias para motivar la creación de empleos que sustituyan la industria primaria por la secundaria ya industrializada, la cual genera mejores condiciones económicas para los trabajadores y una mayor plusvalía en la producción.

Por otra parte, debe entenderse a los incentivos fiscales, como un gasto público, en atención a la pérdida, que representa para el presupuestos de ingresos de toda nación, el establecimiento de exenciones, condonaciones, deducciones o desgravaciones, esto, tomando en cuenta, que todo gasto fiscal, es un sacrificio por parte de la sociedad, y sin embargo, no todo gasto fiscal representa un beneficio social, ni todo incentivo tiende a beneficiar a la colectividad⁹¹.

En relación a la posición del autor antes mencionado, señalamos que, contrastando su proposición con lo relatado por la historia fiscal de México, resulta ser al menos poco viable, esto, sostenido en relación al planteamiento del desplazamiento de la mano de obra del sector primario al secundario, en donde ,

⁹⁰ *Ibíd.* P17. Ortiz de la Peña.

⁹¹ VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario*, España, Marcial Pons, 1997. Pp. 35-42.

no es solamente la inversión privada la fórmula que motiva dicho traslado de la fuerza laboral, sino que por el contrario, dicha migración, debe ir anticipada por una erogación considerable en materia educativa y tecnológica para lograr la capacitación de los trabajadores que se trasladaran de un sector a otro.

Dicho sea de paso, no contrasta con la realidad nacional, en el sentido de que, si bien, si ha existido la migración del sector agropecuario a otros campos de la economía, la mayor parte de los empleos nuevos y sobre todo los creados por el capital extranjero, corresponde al sector de las maquilas, que no implica necesariamente un desarrollo económico nacional, mucho menos personal de los trabajadores mexicanos, y que además, no ha cumplido con las necesidades planteadas en el campo del desempleo, sino que por el contrario, lo han propiciado, aunado a las políticas de desincorporación de las instituciones públicas que se ha venido desarrollando.

Evidencia de esto es que durante el sexenio de Felipe Calderón la tasa de desempleo se elevó a 15 por ciento de la fuerza laboral, es decir más de 8 millones de trabajadores, lo que representó un aumento de más de 2 millones de nuevos desempleados⁹², muchos de ellos pertenecientes a la administración pública descentralizada, como los trabajadores de Luz y Fuerza del centro⁹³.

La evidencia que arrojan las políticas incentivistas de los gobiernos de al menos treinta años hacia atrás, en donde la economía ha crecido marginalmente, y en algunas ocasiones ha decrecido, merecen al menos ser criticadas y replanteadas.

⁹² FERNANDEZ VEGA, Carlos, "México S.A.", La jornada, 29 de noviembre del 2012, México.
<http://www.jornada.unam.mx/2012/11/29/opinion/030o1eco>

⁹³ MARTINEZ, Fabiola, et al, "Decreta Calderón la extinción de Luz y Fuerza; es inconstitucional; SME", La jornada , 11 de octubre del 2009,
<http://www.jornada.unam.mx/2009/10/11/politica/005n1pol>

11. Objeto del impuesto.

11.1. Principio de equivalencia tributaria.

Para el jurista alemán Eberberg⁹⁴, El principio de equivalencia, se genera a partir de las teorías del derecho natural de los siglos XVII y XVIII, en donde se privilegia el planteamiento de que existe una relación contractual entre el particular y el Estado en donde, se realizan aportaciones a la hacienda pública en aras de obtener servicios en equivalencia a la proporción del pago, misma teoría que goza de un carácter individualista al no definirse en términos de las necesidades sociales. De la misma forma se manifiesta la teoría de Adam Smith, al presentar el principio de economía privada, al referirse al deber de dominio de la economía privada sobre los servicios públicos, que significa, que la calidad de los servicios gubernamentales debe determinarse en relación a las aportaciones económicas realizadas.

Sin embargo, dichas teorías han quedado desfasadas, debido en un primer término a que, las realidades sociales, requieren de un manejo político de la económica y sobre todo de las finanzas públicas, pues es una realidad, que el Estado no puede actuar individualistamente en la administración, debido a la amplia gama de demandas sociales y el deber que tiene el gobierno en relación a la nación.

Así entendemos la existencia de impuestos extra fiscales, que no necesariamente vienen a solventar los servicios públicos, sino que por otra parte, tienen fines político sociales como la redistribución de la riqueza, en donde se utiliza el sistema tributario por medio del establecimiento de impuestos progresivos, exenciones fiscales, tasas menores a ganancias menores, entre otros modelos, así nos lo refiere A. Wagner, al señalar que “Los impuestos, además del fin fiscal, debían perseguir otro fin de política social, a saber, el de compensar las diferencias de rentas y fortunas”⁹⁵, lo que aparentemente resulta ser el objetivo

⁹⁴ EHEBERG, Boesler, *principios de hacienda*, séptima edición, Barcelona España, editorial Gustavo Gili S.A., 1944, p. 161.

⁹⁵ *Ibidem*. Pp.162-163.

primordial, quizás lo era en ese momento histórico, pues consideramos al igual que el autor del texto, que dicha teoría, resultaría inaplicable, en un Estado liberal económico que no permite la confiscatoriedad de los bienes privados, por ende, se descarta la posibilidad de tener un órgano que utilice simplemente al impuesto para lograrlo.

Ahora, cabe señalar, que dicho objetivo económico si existe en términos de algunas constituciones modernas, como lo expresa por ejemplo la constitución ecuatoriana, en el que se amplían los objetivos del sistema tributario, en relación a la redistribución de la riqueza, pero con la diferencia, que ésta no se hará por medio de la imposición confiscatoria, sino con la asignación adecuada de los recursos recaudados, de tal forma, que sirvan como palanca del desarrollo. Es decir que dichas perspectivas tributarias se trasladan al área de las erogaciones, y sirven como principio rector de la administración.

11.2. La obra pública, efectos económicos.

Se entiende que todo gasto público, tiene como origen la atención a una necesidad de carácter social, pero para comprender más a fondo, como funciona la asignación de los recursos necesarios para solventarlo, tendríamos que comenzar por abordar el cómo se establecen las relaciones económicas que influyen dentro de este proceso.

En el campo social, existen relaciones económicas entre personas que cuentan con capitales privados, públicos, mixtos y cooperativos, en ese tenor, se desarrollan tanto las finanzas públicas como las privadas, en donde los intercambios comerciales, laborales y de servicios, son constantes y cruzados.

Así podemos constatar que, una persona física, que cuente con el suficiente capital para comprar un automóvil, podrá realizar la transacción, sin ninguna dificultad, de la misma forma se manifestará el empresario que quiera comprar productos para abastecer su comercio, o la cooperativa que venda los productos del esfuerzo de los trabajadores que la integran, sin embargo, el fenómeno se complica cuando intervienen capitales públicos, en la compra de productos y en la

oferta de servicios, pues en este punto en donde se mezcla lo público con lo privado.

Dicha relación queda explicada por el Economista Sumner H. Slichter⁹⁶, al cual parafraseamos aludiendo que, para la determinación del gasto público, es importante observar los efectos con los que cuenta, así, nos ejemplifica señalando la existencia de dos tipos de gasto público, el primero de ellos, es el que se destina al financiamiento de las operaciones normales de todo Estado, ya sea para realizar los pagos a toda la maquinaria burocrática y de servicio público, como para financiar los presupuestos que cuentan con la finalidad de darle continuidad o iniciar algún proyecto a largo plazo, por lo que se deberán realizar las licitaciones correspondientes para la realización de las labores, en donde no existen fluctuaciones considerables en la deuda pública, debido a que la planeación en el financiamiento de dichas obras va en relación a la capacidad de contributiva con la que cuente la sociedad en su conjunto, así como la utilidad de la misma.

Sin embargo, también cuenta con un segundo tipo de gran importancia, que se refiere al gasto público extraordinario, en términos de que no va encaminado a la sustentación de proyectos a largo plazo. Para poder objetivar este aspecto, se menciona el mecanismo de inversión pública durante la recesión económica, en la que, el Estado, al percatarse de que la pérdida del poder adquisitivo del trabajador se ve reflejado en una disminución o una contracción del mercado de productos y a su vez repercute en los ingresos de los comerciantes y productores, se ve obligado a construir obra pública para incitar por medio de esa inversión, al equilibrio de la economía y forzar la salida a la recesión, sin embargo, este posicionamiento económico si cuenta con efectos sobre la deuda pública, pues el dinero necesario para lograr la derrama económica, proviene generalmente de créditos, que incrementan el débito.

⁹⁶ SLICHTER, Sumner, "La Teoría económica de las obras públicas", en SMITHIES Arthur y BUTTERS Keith, *Lecturas sobre política fiscal*, Revista de Occidente, biblioteca de ciencias económicas, 1959, Madrid España, Pp. 47-51.

Cabe señalar que esta relación de factores en la administración Mexicana, cuenta con un problema de origen, al dejar en manos de la iniciativa privada la generación de riquezas, y la capacidad de innovar, a la vez que reduce la inversión en ciencia en tecnología, lo cual ha llevado a mantener un desarrollo económico por debajo de las expectativas mundiales y el estancamiento de la industrialización.

11.3. La teoría del órgano.

En el contexto de la empresa mexicana, existe la diversificación de actividades dentro de una empresa, atendiendo a este fenómeno, la teoría del órgano nos señala la existencia de relaciones de supra subordinación dentro de las compañías, en las que intervienen por una parte los accionistas propietarios del negocio, los trabajadores o sindicatos y las empresas filiales o prestadoras de servicios, de tal forma que por una parte tendremos a la empresa dominante y por otra parte a la sociedad órgano.

La empresa o sociedad órgano según Raúl Rosembuj⁹⁷, es aquella que tiene dependencia económica, financiera u organizativa, es decir, que en el primero de los puntos, se refiere a que la compañía dominante cuenta con más del 50 por ciento de las acciones de la sociedad. En el caso de la dependencia financiera, se refiere a que la sociedad órgano no cuenta con la posibilidad de decidir libremente sobre la inversión, compra de materiales, o cualquier prerrogativa de carácter monetario, y por último se dice que cuenta con dependencia organizativa, cuando la selección del personal administrativo de la empresa órgano, es elegida por parte de la empresa dominante.

En estos términos, surge la posibilidad de lograr un régimen fiscal, que cumpla con la labor de distribuir las cargas y exenciones fiscales de una forma más equitativa y justa.

⁹⁷ ROSEMBUJ, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir*, Argentina, cooperadora de derecho y ciencias sociales, 1975, p. 10.

Para lograrlo se propone un sistema tributario, que tome en cuenta esta relación de poder, y que aplique en la determinación de las liquidaciones, principalmente en lo que se refiere los impuestos del IVA y el ISR.

En términos del IVA, por ser un impuesto de repercusión, la teoría propone la imputación de las cargas tributarias a la sociedad dominante, esto, debido a que se trata de integrar a la empresa órgano como una filial de la compañía principal, de tal forma que se considera que el producto elaborado por la empresa órgano o el trabajo prestado, contribuye a producir artículos de mayor valor agregado por parte de la compañía dominante, además, al definir el precio de los productos o servicios ofertados se incluye la repercusión del impuesto, de tal forma que no resulta estrictamente necesario cobrar el tributo a la empresa filial, en otras palabras "...la imputación de las consecuencias tributarias principales en la empresa dominante y la consecuente degradación de la sociedad subordinada a mera división operativa de la misma, no significa otra cosa que el reconocimiento jurídico de la mayor idoneidad de la primera para soportar la carga fiscal"⁹⁸, es decir que el mayor índice de utilidades se encuentra dentro de las finanzas de la unidad dominante, por lo que resulta ser la que cuenta con una mayor capacidad tributaria, de tal forma, que el mecanismo resulta idóneo para lograr la proporcionalidad.

Según esta teoría, dicha incorporación, de las empresas filiales, da como resultado un beneficio mutuo, de tal forma que la empresa dominante cuenta con el beneficio de no acumular intereses o recargos, por el pago de los servicios o productos a sus propias filiales, de la misma forma, puede adjudicarse pérdidas de la sociedad órgano.

Al respecto, resulta ser viable parcialmente, tomando en cuenta que en el contexto actual, tanto nacional como internacional, las economías especializadas en términos porcentuales ocupan el lugar mayoritario, esto atendiendo al hecho, de que los recursos de toda nación son limitados y no cumplen con las necesidades absolutas de una región, generando una necesidad de intercambio de bienes entre

⁹⁸ *Ibíd.* P. 11.

las diferentes naciones. En relación a esto, cabe señalar que existiría un problema al aplicar la fórmula del órgano a las sociedades dominantes internacionales, atendiendo a los acuerdos que tratan de impedir la doble tributación, y que no lograrían su objetivo, si se le aplicara a toda empresa el modelo aludido, debido a que, la carga tributaria de la empresa filial, se adjudicaría a la empresa dominante extranjera, que seguramente ya paga impuestos en su Estado de origen.

Sin embargo resulta importante señalar esta teoría por representar evidencia de la persecución de la distribución de la carga tributaria y en consecuencia de la redistribución de la riqueza como objetivo del modelo fiscal alemán, en donde se buscan métodos, que lo logren, aun cuando los medios de producción se encuentran en manos privadas.

12. Planteamiento de Puviani, sobre la Ilusión financiera.

Puviani, hace un estudio, psicosocial, en el que trata de establecer referencias en torno, al comportamiento del contribuyente, con respecto a la actividad financiera. Para lograr esto, el teórico, se aleja del estudio individualizado del comportamiento del homo finantiarius, como él lo denomina, para abordarlo desde una perspectiva social o de masa.

El autor parte de una construcción abstracta del sistema financiero, en donde el contribuyente está dotado de racionalidad, mediante el cálculo hedonista, en donde el particular, tiende a pensar en términos de obtener el mayor placer posible por parte de los servicios estatales y a su vez, lograr el menor sacrificio posible en términos de su economía personal.

Sin embargo, cabe señalar que, si bien, se parte de esa puntualización, se afirma que existe una gran variedad de circunstancias por las cuales el contribuyente deja la racionalidad.

Puviani,⁹⁹ nos señala que, a partir de esa conceptualización racional de las finanzas públicas, el contribuyente es objeto de una manipulación por parte del Estado, en donde se trata de constreñir al particular a que realice el pago de sus impuestos, bajo la “ilusión” de que, dicho pago, irá encaminado a la realización de obra pública de gran importancia y que a su vez, no representará un sacrificio significativo, de donde se abstrae la “teoría de la ilusión tributaria”, es decir que por una parte, la comunicación gubernamental, hacia la población, trata de generar una percepción uniforme e irracional del beneficio de la contribución, sin importar las diferencias individuales de cada uno de los contribuyentes y por otra parte, ocurre una reacción psíquica por parte del contribuyente al momento de ser sujeto de la persuasión gubernamental, en la que abandona la lógica racional individualista para arrojarse al hedonismo tributario y la ilusión, de que dicho concepto puede ser alcanzado.

Desde el punto de vista de Puviani, el mecanismo psíquico del contribuyente se puede entender desde dos puntos de reacción;

1. “Impulso contributivo (spinta contributiva), es aquella fuerza moral, aquella propensión, que empuja al contribuyente al pago del impuesto; y que se deriva de la persuasión de que el sacrificio del tributo se compensa por el mayor beneficio prestado por el Estado a través del gasto público. El grado del impulso contributivo viene medido por el exceso de placer sobre el dolor, del beneficio sobre el sacrificio.
2. Contra impulso contributivo (controspinta contributiva), es aquella fuerza que se opone al pago del tributo; y que se deriva de la persuasión de que la utilidad o ventaja que se deriva de los servicios públicos prestados por el Estado es insuficiente y no compensa el sacrificio derivado del pago de los tributos. Los grados de este contra impulso vienen medidos también por el exceso del dolor o sacrificio sobre el placer y el beneficio”¹⁰⁰

⁹⁹ PUVIANI, Amilcare y RODRIGUEZ, Álvaro, *Teoría de la ilusión financiera*, España, Instituto de estudios fiscales, 1978. P.48.

¹⁰⁰ *Ibidem*. Pp. 50-51.

De lo referido en el párrafo anterior podemos inferir, que el objetivo principal del Estado es provocar el impulso contributivo, lo que resulta factible haciendo uso de los mecanismos de ilusión financiera, tales como, generar perspectivas de beneficio público exageradas, o tratando de disminuir la percepción de la magnitud del sacrificio económico que el particular tiene que hacer para cumplir con el régimen fiscal, de tal forma que la racionalidad hedonista del particular, genera una especie de adormecimiento, que lo integra a la colectividad contributiva.

Según Puviani, existen leyes psíquicas que direccionan el actuar del contribuyente frente a las leyes impositivas:

- a) “Ley psicológica en virtud de la cual un dolor disminuye ante la proximidad de un placer;
- b) Ley psicológica de saturación dolorosa o del rendimiento decreciente del dolor;
- c) Ley psicológica de la incapacidad de nuestro sistema nervioso para producir sensaciones penosas ante estímulos mínimos;
- d) Ley psicológica de la incapacidad de nuestro sistema nervioso para producir sensaciones siempre proporcionales exactamente a los estímulos;
- e) Ley psicológica según la cual una pena o dolor disminuye cuando se une o asocia con otro dolor mayor”¹⁰¹.

El Estado mexicano aprobó la reforma fiscal, que, desde el punto de vista académico, resulta ser al menos cuestionable, esto, en relación a que desaparece el régimen de pequeños contribuyentes y los integra al régimen general, dándoles un plazo determinado para cumplir con los requisitos necesarios tales como, la facturación electrónica, para lo que resulta estrictamente necesario por ejemplo, contar con internet, esto contrastándolo con una sociedad en donde el 70% de la población no cuenta con este beneficio. Sin embargo, se logró mediante una extenuante campaña publicitaria que, entre otras cosas, promovía la reforma como medio para modernizar los pequeños y medianos negocios, cosa que se opone a

¹⁰¹ *Ibidem*. P. 55.

lo señalado anteriormente, alentando así la incorporación de los pequeños empresarios a la actividad informal. Es por eso que se toma como ejemplo de la ilusión financiera.

13. Discurso demagógico.

De la misma forma, se utilizó el discurso demagógico, que tendía a explotar los prejuicios y los temores de la ciudadanía a otra contracción de la economía mexicana, en aras de lograr el apoyo popular que les permitiera lograr una serie de reformas poco populares, de esta forma nos plantea Sagües al manifestar la forma en que opera la demagogia, “ El demagogo es (sin importar la ideología que declare sostener), quien inescrupulosamente capta el favor popular, especulando con (los vicios y prejuicios de las multitudes. Su técnica de seducción opera con los sentimientos y las emociones), pervirtiendo a las muchedumbres. Logra así adhesión, consenso, poder en resumen”¹⁰², fenómeno con el que nos alineamos, de acuerdo a la metodología utilizada por los funcionarios mexicanos.

14. Causas del incumplimiento de la obligación contributiva.

Es lógico pensar, que existen diferentes circunstancias por las que se pueda dar el incumplimiento de la obligación tributaria, las cuales pueden tener un origen económico, jurídico, técnico, político o psicológico¹⁰³.

Desde el punto de vista económico, las causas del incumplimiento de la obligación tributaria, tiene su contexto en la forma en que se advierte el gravamen requerido por la autoridad hacendaria, en relación con la capacidad contributiva del individuo, sin embargo, dicha percepción se genera a partir de una elaboración mental compleja, en la que subsisten diferentes elementos de referencia.

Con referencia a esto, podemos comentar, que una forma de interpretar la carga fiscal, corresponde a la que realiza el contribuyente cuando se ve como receptor

¹⁰² SAGÜES, Néstor, *la demagogia*, México, Cárdenas, 1979. Pp. 88-89.

¹⁰³ MARTINEZ VERA, Rogelio, *La evasión de las obligaciones fiscales, sus causas y sus efectos*, México, Humanitas, 1985. Pp. 88-112.

de una gran variedad de figuras impositivas, lo cual, le forma una perspectiva de insuficiencia económica, por lo que opta por evadir el pago de alguno o varios tributos.

Por otra parte también puede suceder que el contribuyente realmente cuente con una serie de conceptos que graven sus ingresos, de tal forma que el sacrificio económico en verdad sea excesivo, y lo lleven a tomar el camino de la defraudación.

A diferencia de las expuestas anteriormente, Martínez Vera, nos señala la existencia de la presión tributaria colectiva, que se refiere a diferencia de las otras, a una impresión colectiva de las finanzas públicas, en la que destaca, el desmesurado pago que realiza la sociedad, en relación a los servicios públicos recibidos por parte del Estado, "...en este caso el grupo social en general y la persona en particular, experimentan una sensación de sacrificio económico excesivo o inútil al constatar real o ficticiamente , que las cantidades que se pagan de tributos son excesivas, en relación con su capacidad económica y con la cantidad y calidad de los servicios públicos que reciben"¹⁰⁴.

Así entendemos que desde el punto de vista económico, que, la viabilidad y éxito de los impuestos estará regida en torno al contexto económico social que subsista en la época de promulgación del tributo, es decir, que el establecimiento de nuevos impuestos o bien, el crecimiento de las cuotas de los mismos, debe estratégicamente estar relacionada y apoyada por una economía robusta que se refleje en el poder adquisitivo de los individuos, de tal forma que adviertan el menor sacrificio posible. En relación a esto, podemos destacar la ausencia de estrategia en el establecimiento de impuestos en el modelo fiscal mexicano, tomando en cuenta que se han creado nuevos impuestos y elevado las cuotas de los ya existentes desproporcionalmente desde los últimos 30 años, aunado a que en el mismo periodo de tiempo se han observado un estado de crisis económica, lo cual serviría como evidencia para explicar la falta de participación en el pago de las contribuciones en México.

¹⁰⁴ *Ibíd.* P.89

Mucho más amplio resulta el análisis de las causas jurídicas de la elusión fiscal, pues descubrimos que son variadas las excusas del contribuyente para evitar el pago de sus obligaciones. Así encontramos que, por una parte, el poder legislativo, que resulta ser el encargado de la elaboración de las normas tributarias, ha desarrollado una gran diversidad de leyes, tan variada, que resulta prácticamente imposible para un individuo sin conocimientos sobre contaduría, cumplir con sus obligaciones, forzando a la contratación de un profesional, situación que, tomando en cuenta la capacidad económica de los pequeños empresarios, resultaría ruinososa.

Por otra parte, las diferentes normas jurídicas (Leyes, reglamentos, circulares, etc.) se encuentran en contraposición, lo que trae consigo, una falta de claridad en las normas, permitiendo la interpretación individual de la norma, esto aunado a una falta de orden en la redacción de las normativas, trae consigo la posibilidad por parte del contribuyente de escapar o colocarse fuera de la norma tributaria, ya sea porque la norma está viciada en su fondo o porque la norma procedimental de ejecución de cobros restringe en demasía el actuar Estatal, o que por otro lado en contubernio con el poder legislativo, se elaboran normas viciadas de origen, con la finalidad aparente de beneficiar a ciertos sectores económicos. En relación a esto, podemos remitirnos a lo planteado en el primer capítulo de esta obra, al momento de señalar la contraposición del código fiscal, en lo que se refiere a la condonación de pago, que se asemeja a lo planteado por la suprema corte de justicia de la nación en su jurisprudencia, al puntualizar, que toda condonación necesariamente tendrá que estar acompañada de la falta de capacidad contributiva de aquel que resulte beneficiado, en contraposición con lo planteado con los transitorios de la ley de egresos, que permiten la condonación de pago, mediante la instauración del programa “ponte al corriente”, situación que resulta contradictoria.

En este contexto se manifiestan las llamadas exenciones y condonaciones fiscales, cuyo uso en nuestro sistema fiscal, se ha caracterizado, por un manifiesto grado de corrupción en torno a su asignación como medio de estímulo

económico, por lo que, en aras de evitar la redundancia solo nos dispondremos a señalar como un factor jurídico.

En relación a la técnica fiscal, podemos mencionar, que trata acerca de los mecanismos utilizados para que el material tributario creado por el poder legislativo, no solo se apegue a los principios tributarios de proporcionalidad, sino por otra parte, al de eficiencia tributaria, que nos refiere que la ley impositiva debe tener una estructura que permita la máxima recaudación y el mínimo de elusión fiscal, así mismo, que la carga fiscal sea establecida en atención al primero de los argumentos.

Por otra parte, en lo que se refiere a las causas políticas, podemos inferir que estas se manifiestan, cuando existe un desencanto generalizado entre la población en lo general y la clase gobernante, ya sea por considerar que estos se caracterizan por dispendioso, o por corruptos. Esta elaboración mental tiene como fuente en muchas ocasiones la percepción de la desproporción de las cargas fiscales, entre los negocios de las personas allegadas al estado y la clase no privilegiada, situación que se replica en nuestro contexto actual, en donde podemos ejemplificar con los movimientos de desobediencia civil, en contra del pago del IVA en alimentos.

En el caso de las causas psicológicas, el autor¹⁰⁵, nos refiere que estas consisten en cicatrices emocionales con las que el contribuyente cuenta, producto muchas veces de una historia de saqueo nacional, en el caso de los países que han sido conquistados o colonizados y que tienen el efecto de crear en la psique del individuo, una sensación del impuesto como despojo de las riquezas que con su trabajo generó, en aras de construir un estado que no lo representa, olvidando así, la necesidad del gobierno de subsistir y de contar con los recursos necesarios para mantener la gama de servicios públicos que tiene la obligación de proveer.

Coincidimos totalmente con las afirmaciones que realiza Martínez Vera, pues al igual, que él, consideramos que si bien, la elusión fiscal cuenta con una gran gama

¹⁰⁵ Ibidem. P.110- 112.

de causales, también afirmamos, que dichos problemas recaudatorios, quedarían resueltos o al menos, disminuidos, con la correcta distribución de la carga tributaria y con la adecuada asignación de los recursos públicos, en servicios que verdaderamente generen un impacto socialmente deseable.

CAPÍTULO TERCERO. PATRIMONIO AUTÓNOMO Y TRATAMIENTO FISCAL DEL FIDEICOMISO.

1. Antecedentes.

El fideicomiso es una figura jurídica extremadamente versátil, debido a que puede cumplir una variedad de funciones, y cuenta con características únicas que lo definen y diferencian de otras instituciones jurídicas.

La importancia de este instituto jurídico, reside por una parte en sus dos principales elementos, el patrimonio autónomo y la confianza, debido a que, la conjunción de estos dos equivale a la fuente de donde surge y de donde proviene su utilidad.

Es una forma de ejecutar actos que únicamente por medio de la entrega de parte de su patrimonio podrían realizarse y por esta razón, solo podría confiarle esta tarea a quien pueda cumplir con la labor sin fallar.

Por otra parte, y producto de la variedad de fideicomisos, decidimos referirnos a los fideicomisos de bienes inmuebles destinados al arrendamiento, a causa del tratamiento fiscal que se le dio en su momento, y que tuvo un gran impacto sobre el bienestar social.

Es por eso que pasamos a realizar la investigación, tratando de averiguar, si el tratamiento que la norma le confiere constituye un privilegio fiscal o si por el contrario, se trata de un beneficio.

2. Orígenes del fideicomiso.

En relación al fideicomiso, existe una gran polémica, sobre cuales son realmente sus orígenes es por eso que los estudiosos de esta figura jurídica, han evidenciado la existencia de ciertos negocios jurídicos que se asemejan en los fines, al fideicomiso como lo conocemos hoy, con sus pequeñas diferencias.

2.1. Antecedentes romano germánicos del Fideicomiso.

2.1.1. La mancipatio.

El mancipatio se trata de un negocio jurídico versátil, que podía ser utilizado para una diversidad de ocupaciones, pero que en general contaba con el cometido de adquirir bienes. Era la forma tradicional de entregar el patrimonio en la época romana, ya fuera que suplantara las funciones de una compraventa, donación, legado, dote, mutuo o permuta, además utilizaba el "...elemento de la fides, (deber de cumplir lo ofrecido, vinculación a la palabra empeñada)"¹⁰⁶, igualmente en la mencionada figura jurídica se presentaban dos partes, el mancipio dans como enajenante, y el mancipio accipiens quien adquiría y consignaba el metal, además existía una persona denominada librepens quien era el encargado únicamente de pesar o valorar los bienes adquiridos por el mancipio accipiens y una vez realizado el acto de pesaje, señalaba simbólicamente la operación a la que estaba obligado en consecuencia del mancipatio.

Se puede señalar que del análisis respectivo de esta figura romana, se desprenden algunos elementos que se asemejan al fideicomiso tal y como lo conocemos hoy, sin embargo no son todos, debido a que las competencias del fideicomiso actual y como lo conocemos en México, nos muestran la posibilidad de que, primero, aquel que se obligue a la realización de los actos sea una persona moral como lo es un banco, por otra parte el patrimonio no es evaluado, sino que simplemente debe ser suficiente para la locución de los fines establecidos por el propio fideicomiso.

2.1.2. La fiducia.

La fiducia es el antecedente más remoto del fideicomiso tal como lo conocemos en México, este tenía el objetivo de transmitir la propiedad de un bien a otra persona,

¹⁰⁶ RENGIFO GARCÍA, Ernesto, *La fiducia mercantil y pública en Colombia*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1998, p-17.

siempre de su entera confianza, para que este disfrutara de los beneficios de la cosa, y que una vez cumplido el término se devolviera el bien o se entregara a un tercero, al respecto Bettina Freire señala la existencia de al menos dos tipos de fiducia, la fiducia cum amico y la fiducia cum creditore ¹⁰⁷.

Así, encontramos que la fiducia cum creditore, era una institución jurídica romana, encaminada a regular la transmisión patrimonial de una persona a otra, con la finalidad de que, ésta al momento de pedir un préstamo, pudiera garantizar con ese bien el cumplimiento de las obligaciones derivadas, de un préstamo, de tal forma que si el deudor no pagaba, el fiduciario podría disponer de la totalidad del bien entregado en la fiducia, para que se liquidara la deuda, sin importar que este bien fuera de un valor superior al de las obligaciones contraídas. Se puede retomar esta figura jurídica como antecedente directo del contrato de prenda.

Por otra parte la fiducia cum amico, es un referente, más apegado al fideicomiso como lo conocemos hoy, pues éste a diferencia de la fiducia cum creditore, no perseguía el objetivo de garantizar el pago de las obligaciones adquiridas por el fideicomitente, de tal forma, que se utilizó principalmente para delegar el uso y disfrute de los bienes del fideicomitente a una fiduciaria, para que ésta, una vez agotada la fiducia los entregara al propietario original, o en caso de haberlo establecido en el propio negocio, sean entregados a un tercero, así lo señala Bettina Freire al decir que "...se empleaba para que aquel que recibía el bien transmitido pudiera usarlo y disfrutarlo gratuitamente en su propio provecho"¹⁰⁸.

2.1.3. Precursor Germano, Treuhand o Salman.

Consistía según lo señala Rodolfo Batiza¹⁰⁹ en la determinación de un albacea al cual se transmitían en vida una cantidad de bienes, con la finalidad de que éste

¹⁰⁷ FREIRE, BETTINA V., *el fideicomiso, sus proyectos en los negocios inmobiliarios*, Buenos aires Argentina, editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1997. P27.

¹⁰⁸ Op cit. P29.

¹⁰⁹ BATIZA, Rodolfo *El fideicomiso Teoría y Práctica*, séptima edición, México, Editorial Jus, 1995. P. 35.

después de la muerte de quien entrega su patrimonio, cumpliera los fines para los cuales estableció el acuerdo.

Sin embargo consideramos que esta figura, se asemeja en mayor medida a la figura jurídica del testamento, por lo que si bien podemos considerarlo como un antecedente, este no podría compararse con la versatilidad del fideicomiso tal como lo conocemos, o como el trust, debido a que estos son negocios jurídicos, encaminados específicamente a privilegiar la confianza en el receptor de los bienes, para el cumplimiento de una finalidad, sin importar si el fideicomitente o settlor se encuentra con vida.

2.2. El Trust, antecedente anglosajón.

El Trust inglés tiene sus orígenes en la figura jurídica del use, que significa la transmisión de algún o algunos bienes en favor de un tercero, con el deber de conciencia de transmitirlos a un beneficiario.

Esta figura fue utilizada para eludir lo que se llamó en su tiempo "...estatuto de manos muertas statute of mortmain que impedía a las comunidades religiosas poseer bienes inmuebles. Para salvar esta prohibición, los monjes transferían o adquirirían a través de un tercero *feoffe to use* la propiedad de un inmueble destinado a beneficiar a la comunidad *cestui to use*. Quien constituía el use era llamado *feoffor to use o settlor*."¹¹⁰

Simond Gardner¹¹¹, nos ilustra entorno al objeto del trust, explicando que se trata de una situación en la que la propiedad de una persona (*settlor*), es entregada a un *trustee*, que en el caso mexicano se trata de la institución fiduciaria, para que disponga de el de acuerdo a las obligaciones pactadas en el propio negocio, y que en su momento lo administre en relación al beneficiario del trust.

¹¹⁰ CASILLAS, Carlos, *El fideicomiso y los proyectos de infraestructura*, México, instituto de investigaciones jurídicas, 1996, p. 7.

¹¹¹ GARDNER, Simón, *an introduction to the Law of Trusts*, segunda edición, New York, USA, Claredon law series Oxford University press, 2003. PP. 2-9.

Una de las similitudes que existe entre el Trust y el Fideicomiso, es la de ser negocios jurídicos tripartitas, pues ambos cuentan con una persona que entrega el patrimonio, para que sea entregado o cumpla con los fines para los que fue concebido el trust o el fideicomiso, así mismo, dicho patrimonio se adjudica a un *trustee* o institución fiduciaria para que está asumiendo sus obligaciones jurídicas, disponga de él, atendiendo los objetivos establecidos dentro del propio trust, de tal forma que el beneficiario o fideicomisario disponga de los bienes o del patrimonio, hasta que se agote.

Una de las diferencias entre este negocio jurídico y el fideicomiso, es que en el caso del trust, este puede ser implementado, en ausencia de un trustee, ya que la propia ley estadounidense, faculta al propio *settlor* para realizar las funciones del trustee, y de esa forma administrar el patrimonio cumpliendo con las obligaciones derivadas del trust.

En relación al beneficiario, será señalado en los objetivos del trust, pues, no es estrictamente necesario que sea una persona física, pues pudiera ser representado por alguna persona moral, que necesite financiamientos, y que el *settlor* esté dispuesto a entregar el capital necesario para mantenerla en operación, así mismo cabe señalar, la posibilidad que deja en claro la ley, de poder establecer al beneficiario como *trustee*, lo cual se justifica mencionando los intereses que el beneficiario tiene sobre el trust.

La única parte requerida obligatoriamente para la conjunción del trust, es el trustee, el cual, al igual que quien recibe los bienes, puede ser una persona física o una persona moral, que mediante un acuerdo y la aceptación de las obligaciones derivadas del trust, se involucrara en el manejo del patrimonio invertido, para entregarlo de acuerdo a los lineamientos establecidos, al o a los beneficiarios¹¹².

¹¹² *Ibidem*.

3. Naturaleza jurídica del Fideicomiso.

Para poder explicar la naturaleza jurídica del fideicomiso, tenemos que detenernos a reflexionar sobre el modelo o institución jurídica con la que nos estamos relacionando, tomando en cuenta que cumple con una gran cantidad de funciones, característica que deriva de la facultad que le confiere la propia ley para realizar cualquier finalidad, con la única condicionante de que dicho fin sea de carácter lícito, lo que la asemeja a otro tipo de herramientas, tales como el “mandato”, el “testamento”, el “deposito”, la “tutela” y la “hipoteca” entre otros.

En relación a esto José Castello, menciona que el fideicomiso no constituye una nueva forma de acto, sino una nueva forma de propiedad, es decir que la naturaleza jurídica del fideicomiso reside en la modalidad de la propiedad de los bienes que le dan vida, tal como lo menciona al citar a Rebasá “...el fideicomiso angloamericano no es un acto jurídico excepcional. Sino una de las modalidades del derecho de propiedad y de las obligaciones en general”¹¹³.

Estamos de acuerdo con lo planteado con Castello, debido a que consideramos que la propiedad fiduciaria es el elemento principal y lo que define al negocio jurídico planteado, y tal como lo señalamos en el capítulo al que le corresponde abordar el tema de la propiedad fiduciaria, en donde encontramos que este elemento tiene la característica de dividirse entre el beneficiario y la institución administradora del patrimonio.

3.1. Naturaleza contractual del fideicomiso.

Tomando en cuenta que un fideicomiso es el resultado del vínculo existente entre el fideicomitente, la institución fiduciaria y el fideicomisario si lo hubiere, en donde el primero es quien entrega por una lado, el patrimonio que será objeto de la relación jurídica, y, por otra parte, da instrucciones a la institución fiduciaria para que realice una serie de actividades a favor de un fideicomisario; en un segundo

¹¹³ CASTELLO G. TREVIJANO, José, “El Fideicomiso en Derecho mexicano”, Revista de Derecho Notarial Mexicano, Volumen I, Numero 3, Junio año 1957, México, p. 37.

momento se encuentra la llamada institución fiduciaria, cuyas obligaciones entre otras, que pasaremos a profundizar con posterioridad son; las de fungir como administrador de los bienes fideicomitidos, además de contar con derechos como el de recibir un pago por la realización de las actividades tendientes a la realización de estos objetivos, a favor de quien se encuentra en tercer término denominado fideicomisario, quien será el receptor de los beneficios de la propiedad fiduciaria, pero que por la gran variedad de acciones que pueden ser materia de un fideicomiso, puede ser sujeto también de obligaciones hacia el fideicomitente, en el caso de los fideicomisos hipotecarios entre otros, pero que tiene la característica de no ser una parte indispensable para la creación de la institución jurídica analizada, por lo que aparentemente estamos ante un modelo contractual desde el punto de vista del Derecho Civil; al respecto nos refiere Jorge Alfredo Domínguez al mencionar que “...resulta contundente que la validez del fideicomiso dependa de que conste la aceptación del encargo del fiduciario”¹¹⁴.

Según esta concepción, el fideicomiso es un mandato en el cual existe una transmisión de bienes basada en un nivel de confianza; el contenido del mandato es la obligación de destinar los bienes transmitidos para cumplir con un fin específico.

Aparentemente el fideicomiso y el mandato pueden ser figuras parecidas, sin embargo, y realizando un análisis más profundo, existen diferencias que hasta ahora no se han podido conciliar; en primer término en el mandato existen necesariamente dos sujetos, el mandatario y el mandante; para el fideicomiso se requiere fideicomitente, fiduciario y fideicomisario, aclarando que nuestra LGTOC señala en su artículo 382: “El fideicomiso será válido aunque se constituya sin señalar fideicomisario, siempre que su fin sea lícito y determinado”, segundo, el mandatario actuará siempre que haya realizado previa consulta al mandante, cosa que no sucede en el fideicomiso, ya que la institución fiduciaria realizará los actos necesarios para cumplimentar la finalidad, incluso podría ser establecido un

¹¹⁴ DOMINGUEZ MARTINEZ, Jorge Alfredo, *El Fideicomiso de antes y de ahora*, México, UNAM, 2008. P.50.

comité técnico, especializado en la locución de los objetivos estipulados en el acto constitutivo.

No consideramos que la sola participación de los sujetos de la relación sea suficiente argumento para clasificar al fideicomiso dentro del área contractual, debido a que lo que caracteriza la diversidad de herramientas jurídicas no es precisamente quienes intervienen en él, sino la conjunción armoniosa de los elementos que las componen, en donde encontramos las diferencias.

3.2. Fideicomiso- Institución.

Sanchez Sodi citando a Ledesma Uribe señala que este último, trata de encontrar la naturaleza jurídica del fideicomiso atribuyéndole a este el carácter de institución, cosa que realiza en base a la concepción de institución de Hauriou; la cual nos indica que, "...las características de una institución son:

- a) La permanencia; la permanencia es una idea relativa a la duración en relación a la existencia de un ente dentro de un medio social, existe una idea de obrar, que tenga un determinado término en la realización;
- b) La idea de comunidad institucional: entre los diversos miembros que conforman la institución se haya un fin común, que es la realización de la obra mediante la organización del poder que a su vez crea órganos de poder; y
- c) Órganos sujetos a un régimen estatutario: la forma de organizar el poder y de ejercerlo, conlleva necesariamente un estatuto, que puede derivar de la propia ley o de un acuerdo de voluntades entre los diversos miembros."¹¹⁵

Consideramos correcta la postura señalada, al advertir que el fideicomiso se asemeja en mayor medida a una institución empresarial que a un contrato, debido a que, al igual que los comercios o las industrias, en estos se da una relación

¹¹⁵ SANCHEZ SODI, Horacio, *El fideicomiso en México*, México Greca editores, 1996. Pp. 22- 28

entre quien proporciona los bienes materiales y económicos que en el caso de una empresa sería el empresario, pero en el del fideicomiso es el fideicomitente, y que resulta ser el responsable de la realización de los objetivos establecidos por el mismo, lo que se logra por medio de la contratación de una fiduciaria o fuerza laboral, nexos con el cual ambas podrán obtener beneficios. Sin embargo, la empresa tiene personalidad jurídica al ser constituida como una persona moral, en contraste con el fideicomiso que no cuenta con esta cualidad.

3.3. El fideicomiso como negocio jurídico.

El fideicomiso consiste por una parte en un acto que implicaba la constitución de un patrimonio destinado a ciertos fines y por otra parte la contratación de los servicios de una institución fiduciaria para que los lleve a cabo; es decir, la realización de los objetivos son alcanzables por la propia voluntad del fideicomitente, como lo mencionan Rodolfo Batiza y Marcial Lujan “...la adhesión del fiduciario a las normas establecidas por el acto constitutivo y la aceptación del cargo, puede concluirse, son condiciones jurídicas para ejecutar el fideicomiso, pero no para su perfección jurídica”¹¹⁶, es decir, un negocio jurídico se configura por la relación entre la voluntad de aquel que se dispone a realizar una finalidad y los efectos jurídicos que son resultado de la ejecución del plan, con la única limitante de ser lícito o acorde a la ley.

Al respecto Acosta Romeo, nos menciona una gran variedad de conceptos que coinciden con el antes mencionado, de los cuales destacamos el del autor argentino Hector Nigri:

“Dentro del esquema general de hechos jurídicos voluntarios lícitos, la doctrina ha destacado cierta clase especial de hechos, que revistiendo de esos tres caracteres comunes (Juristicidad, voluntariedad y licitud), tiene aún el siguiente atributo: el hecho humano en el que coinciden de alguna manera para producir efectos en derecho, precisamente aquellos efectos,

¹¹⁶ BATIZA, Rodolfo y LUJÁN, Marcial, *El fideicomiso. Teoría y práctica*, décima edición, México, Porrúa, 2011.P. 115.

que de preferencia han de serle imputados estos hechos así definidos por esta última particular cualidad se llaman negocios jurídicos.”¹¹⁷

Coincidimos con esta clasificación, debido a que la gran cantidad de asuntos que pueden ser sustancia de un fideicomiso hace que se diluya en un universo de ordenaciones por lo que, consideramos que una organización general o filosófica es la que mejor muestra su naturaleza.

4. Sujetos del fideicomiso.

4.1. Fideicomitente.

Se trata de la persona física o moral que constituye el fideicomiso, atendiendo a una finalidad determinada, para lo cual dispone de sus propios recursos económicos y materiales, entregándolos o transfiriendo su propiedad en los términos que el propio fideicomiso establezca.

Es el fideicomitente el actor principal en el negocio jurídico, debido a que no solo es quien logra crear el fideicomiso, sino además, el autor intelectual de cada una de sus cláusulas, receptoras de los fines, excepciones, condiciones, plazos, elección de quien asumirá el cargo de fiduciaria y quien será el fideicomisario o destinatario de los beneficios del patrimonio fideicomitado.

Así Jorge Hugo Azcala, nos señala que “El fiduciante, como sujeto constituyente del fideicomiso, cuenta con un sin número de facultades y derechos que o bien son de origen legal, o en la mayoría de los casos, responden al fruto de la creación intelectual de parte de los autores”¹¹⁸, nos permitimos enumerar las que consideramos más importantes:

- “Precisar la finalidad del fideicomiso.

¹¹⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel, “Naturaleza jurídica del fideicomiso”, Revista de la Facultad de Derecho de México, número 191-192, septiembre- diciembre, 1993, México. P.18-19.

¹¹⁸ LASCALA, Jorge Hugo, *Practica del fideicomiso*, Buenos Aires Argentina, editorial Astrea, 2005 Pp. 57-64.

- Individualizar los bienes que constituyen el objeto del fideicomiso.
- Designar los sujetos intervinientes.
- Determinar las condiciones de emisión de certificados de deuda o títulos de deuda en fideicomisos financieros y otros derechos.
- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones del fiduciario.
- Solicitar la remoción del fiduciario.
- Peticionar por abuso de confianza del fiduciario.
- Requerir rendición de cuentas al fideicomisario o al beneficiario o petición de explicaciones acerca de incumplimientos que ocurrieren.
- Recurrir las decisiones judiciales que fijan la retribución debida al fiduciario.
- Cuidar o vigilar que el fiduciario cumpla con las obligaciones impuestas contractualmente.
- Proponer la designación de un nuevo sujeto fiduciario en casos de renuncia, incapacidad, remoción, etcétera.
- Exigir del sujeto beneficiario el cumplimiento de las contraprestaciones que le fueran impuestas.
- Disponer que el derecho de los beneficiarios no pueda transmitirse por actos entre vivos o por causa de muerte.
- Revocar el fideicomiso.
- Formular las denuncias de naturaleza penal en contra del fiduciario según lo dispone el artículo 82 de la ley¹¹⁹ 24.441.

Por otra parte, las obligaciones del fideicomitente no son tan amplias como sus derechos, subsisten las que permiten transmitir al fiduciario los bienes objeto del fideicomiso; por otro lado exigen pagar las costas o gastos realizados por la fiduciaria al momento de ejecutar los fines para los cuales fue constituido el fideicomiso, además retribuir los cuotas pactadas con la institución prestadora de sus servicios y por último la de prestar su consentimiento para que la banca pueda manipular o administrar los bienes fideicomitados.

¹¹⁹ *Ibídem*.

4.2. Institución fiduciaria.

El fiduciario es quien funge como receptor y administrador de los bienes entregados por el fideicomitente, para lo cual se obliga a realizar los actos contenidos en el acto constitutivo del fideicomiso. Por ser el fideicomiso un acto que básicamente se caracteriza por contar con el elemento de la confianza, como el que le da sustento, es fácil deducir que la elección de la institución fiduciaria se regirá por la afinidad que tenga el propio fideicomitente por la institución que mejor le parezca, sin embargo se necesita la voluntad de esta última para poder configurar el negocio.

En el caso mexicano “La institución fiduciaria requiere una legitimación especial, es decir, es un ente especializado y autorizado expresamente para actuar como tal”¹²⁰, únicamente los siguientes organismos son los facultados para ejercer las funciones que le corresponden a la fiduciaria:

- “Instituciones de crédito según el art. 46 fracción XV de la LIC,
- las instituciones de seguros según el art. 34 fracción IV de la LGISMS,
- las instituciones de finanzas art. 16 fracción XV LFIF,
- la casa de bolsa arts. 63 y 183 LMV, SOFOM art. 87-Ñ LGOAAC,
- almacenes generales de depósito art. 385 LGTOC en relación con el numeral 11, fracción VIII LGOAAC y
- las uniones de crédito art. 40 fracción XVI LUC”¹²¹,

Por otra parte la misma Ley de Instituciones Bancarias establece las pautas en las que debe desempeñar sus actividades el fideicomiso, y de igual forma en el ámbito fiscal es la ley del ISR la que le agrega ciertas obligaciones; así como la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, en el caso de Argentina la obligación se encuentra señalada por el art. 59 de la ley 19.550 que menciona que el fiduciante “...debe ajustar su comportamiento en el cumplimiento del encargo, remitiendo en

¹²⁰ VARGAS DIAZ BARRIGA, Luis David, *Aspectos prácticos del contrato de fideicomiso*, México, editorial Porrúa, 2012. P. 133.

¹²¹ *Ibíd.* 134.

el desempeño de su actuación a la prudencia y diligencia del buen hombre de negocios”¹²², por lo que tenemos la certeza de que si bien la fiduciaria tiene funciones administrativas, estas solo existen en relación a los fines para los que fue contratada y cualquier actividad que no encuadre con la voluntad del fideicomitente se considerará un abuso de confianza y podrá ser sujeta de responsabilidad penal o civil o simplemente ser removida de su cargo.

En relación a los beneficios de la fiduciaria o los también llamados derechos, se encuentran el de cobrar los costos de operación del fideicomiso por una parte, por otra la retribución, que significa que la operación de los fideicomisos es una actividad onerosa, es decir que espera un pago por los servicios prestados.

4.3. Fideicomisario.

Por último el fideicomisario resulta ser la persona física o moral que funciona como receptor de los beneficios derivado de un fideicomiso, o quien tiene el goce de los frutos de los bienes establecidos en un fideicomiso, al respecto la LGTOC nos menciona en su artículo 382: “Pueden ser fideicomisarios las personas físicas o jurídicas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica”, lo que nos indica que puede ser prácticamente cualquier persona quien perciba los beneficios; sin embargo, si el fideicomiso se constituyera con la finalidad de efectuar actividades, que por su naturaleza pudieran ser ejecutadas únicamente por una persona que contara con ciertas características y el fideicomisario no las tuviera, estaría impedido para adjudicarse los bienes a su favor, Miguel Acosta y Pablo Roberto Almazan manifiestan: “...para adquirir un bien, ya sea mueble o inmueble, es necesario contar con capacidad de goce- aptitud de ser titular de derechos y obligaciones-, pero es posible contar además con capacidad de ejercicio, requisito que no obstante no es

¹²² *Ibidem*. P. 67.

indispensable, por ser factible para el beneficiario adquirir la titularidad o propiedad de bienes por medio de un representante legal”¹²³.

4.4. Patrimonio autónomo.

El fideicomiso resulta ser un negocio jurídico derivado de un acuerdo de voluntades, lo que lo asemeja a otras figuras jurídicas de carácter civil, como el contrato de mandato, pero que no resultan lo suficientemente amplias para poder desarrollar su naturaleza y abarcar todos sus elementos.

El fideicomiso, no es el resultado de la experiencia jurídica romano germánica en lo particular, aunque si hay elementos para afirmar su relación con la Fiducia romana; a su vez, se encuentra familiarizado con el sistema de derecho anglosajón en relación al “trust”, lo que genera una problemática en torno a la definición de lo que es, y los mecanismos que lo hacen valido.

De esta situación se desprende la problemática de definir la clase de patrimonio que se establece dentro de un fideicomiso, debido a que dentro del negocio jurídico un sujeto llamado fideicomitente entrega parte de sus bienes a un fiduciario para que este a su vez realice los actos estipulados en las clausulas y entregue los bienes a un fideicomisario.

De la descripción genérica realizada, se desprende una serie de problemas que pasaremos a abordar sistematizadamente, pero que podemos mencionar con anticipación:

1. ¿Qué tipo de patrimonio es el que se entrega a la fiduciaria?
2. ¿Qué pasa con el patrimonio entregado a la fiduciaria?
3. ¿Quién es el propietario dentro del fideicomiso?
4. ¿Qué características tiene la propiedad dentro de un fideicomiso?
5. ¿Cuáles son los efectos fiscales en este tipo de propiedad?

¹²³ ACOSTA ROMERO, Miguel y ALMAZAN ALANIZ, Pablo Roberto, *Tratado teórico práctico del fideicomiso*, México, Porrúa, 1997. P. 254.

4.4.1. La propiedad fiduciaria.

La propiedad en su sentido más general, es la forma de poder o derecho más amplia que se puede tener sobre una cosa, tomando en cuenta que el dueño puede enajenarla, manipular o conservar el objeto.

El patrimonio fiduciario, surge como consecuencia del establecimiento de un fideicomiso, es decir, un sujeto llamado fideicomitente entrega parte de sus bienes y derechos, a título de confianza, voluntariamente y con la certidumbre de que la institución fiduciaria los administrará para la locución de los objetivos planteados en la constitución.

El elemento confianza, dentro del negocio jurídico es el que dota a la propiedad fiduciaria de esa característica que la diferencia de otro tipo de bienes, esto debido a que funge como fuente de las obligaciones con las que cuenta el fiduciario, constriéndolo a la realización de los fines para los que se le fue entregado el patrimonio, es decir que si bien es el sujeto receptor y titular de los bienes o derechos fideicomitados, estos no se encuentran enajenados, y por lo tanto tampoco puede disponer de ellos o administrarlos como desee.

Por su parte, Sánchez Zúñiga¹²⁴ advierte que la doctrina internacional, explica este fenómeno por medio de la división de los elementos que lo componen, señalando la existencia de un titular de la propiedad jurídica de los bienes fideicomitados y un titular de la propiedad económica, lo cual nos indica que la primera es adjudicada por el fiduciario y la segunda por el fideicomisario, así lo refiere a citar a Kiper y Lisoprawski que nos señala:

“Quienes adscriben a esta teoría tratan de explicar la naturaleza jurídica de la propiedad fiduciaria como un desdoblamiento del derecho de propiedad del que surgen dos titulares sobre el bien

¹²⁴ SANCHEZ ZUÑIGA, Juvenal, El aspecto tributario de los fideicomisos en Costa Rica, San Jose Costa Rica, Noviembre de 1999, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. P. 29

fideicometido. El fideicomisario tendrá la titularidad jurídica, mientras que el fideicomisario la económica”¹²⁵

En este mismo sentido se pronuncia Gilberto Moreno, al referir que:

“...si los bienes incorporados al patrimonio de la institución para aplicarlos a un fin determinado, en el instante mismo de la constitución del acto se produce una desarticulación interna de los atributos que definen la propiedad y por ende ocurre su desmembración. Sus atributos se distribuyen a veces entre el fideicomitente y el fiduciario; otras entre el fiduciario y el fideicomisario y aun en algunas entre las tres entidades.”¹²⁶

Por otra parte, al citar a Carregal, señala la definición de “a título de confianza” de la siguiente forma:

“La motivación, subyacente en el acuerdo de voluntades que ha precedido a la enajenación es concomitante con ella. Representa en alguna medida, el “porque” del acto y el interrogante que conlleva tiene una respuesta: se transmite el bien “porque” se tiene la confianza necesaria en que el adquirente hará cumplir el encargo, así como el vendedor entrega el bien “porque” recibe por el un precio, y el donante lo hace “porque” desea beneficiar al donatario.”¹²⁷

De la misma forma se pronuncia Ortiz Sotelo al explicar las diferencias entre propiedad civil y propiedad fiduciaria donde:

“El concepto de propiedad civil tiene profundas diferencias con el concepto de propiedad fiduciaria ya que mientras en aquella, el sujeto ejerce sobre la cosa un poder jurídico en forma directa e inmediata para aprovecharla totalmente bajo la forma de uso, disfrute y/o disposición, oponiendo este poder jurídico a un sujeto

¹²⁵ Ibidem.

¹²⁶ MORENO CASTAÑEDA, Gilberto, “El desmembramiento de la propiedad en el fideicomiso”, Revista de derecho notarial mexicano, número 47, junio 1972, México, p.53.

¹²⁷ Ibidem.

pasivo universal lo que le permite que el sujeto aproveche la cosa (desde el punto de vista jurídico, no económico), con exclusión de los demás, con la posibilidad normativa de realizar los actos de dominio o de administración con la limitación que fijen las leyes, en esta, la fiduciaria no tiene derecho de aprovechar (lato sensu) el bien en tanto que no puede disponer para su beneficio de la posesión o de los frutos, ya que la ley de la materia señala que es nulo el fideicomiso que se constituye en favor de la fiduciaria.”¹²⁸

Por nuestra parte señalamos que existe un amplio debate en relación a la locución que debe utilizarse para denominar al patrimonio que el fideicomitente entrega a la institución fiduciaria, en aras de cumplimentar lo estipulado por el propio fideicomiso, esto atendiendo a la problemática que implica el término propiedad, ya que esta denominación denota en un primer aspecto la existencia de un propietario o dueño del patrimonio, situación que se aleja de la realidad del fideicomiso, debido a que una vez establecido el negocio y entregado el bien o bienes fideicomitados, salen de la esfera patrimonial del dueño, con la condicionante de que sean utilizados exclusivamente para los fines para los que fue creada la asociación, que tendrá que llevar a cabo al pie de la letra la institución fiduciaria, lo que no le da una calidad de propietario, sino que tiene el carácter, de una especie de mandatario, tomando en cuenta que no dispone del bien para su propio beneficio, ni puede tomar decisiones unilaterales en relación a él o ellos, por último, el fideicomisario, si bien puede ser el individuo que goza plenamente de los efectos del patrimonio fideicomitado, no puede disponer de él, de tal forma que debe someterse a lo estipulado por el propio fideicomiso y utilizar los bienes según lo indiquen las cláusulas acordadas.

Es por esto que proponemos que la denominación sea de material fiduciario, atendiendo al carácter general de la palabra, evita la adjudicación de los bienes

¹²⁸ ORTIZ SOLTERO, Sergio, *El fideicomiso mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1998. Pp. 36-37.

sobre alguna de las partes y por otro lado, denota la autonomía que en la práctica es inherente a este elemento del fideicomiso.

4.4.2. Características de la propiedad fiduciaria.

Habiendo dejado en claro la diferencia entre propiedad en el sentido civilista y el fiduciario, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que esta cuenta con características que la hacen única.

El artículo 386 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, señala que pueden ser objeto del fideicomiso toda clase de bienes y derechos, salvo aquellos que, conforme a la ley, sean estrictamente personales a su titular, con lo que se entiende la posibilidad de poder incorporar al fideicomiso tanto bienes muebles como inmuebles, o derechos, y a su vez reconoce la existencia de bienes o derechos que son inalienables.¹²⁹

Por otra parte, nos menciona:

“Los bienes que se den en fideicomiso se consideran afectos al fin al que se destinan y, en consecuencia, solo podrán ejercitarse respecto a ellos los derechos y acciones que al mencionado fin se refiera, salvo los que expresamente se reserve el fideicomitente, los que para el deriven del fideicomiso mismo o los adquiridos legalmente o los adquiridos legalmente respecto de tales bienes, con anterioridad a la constitución del fideicomiso, por el fideicomisario o por terceros. La institución fiduciaria deberá registrar contablemente dichos bienes o derechos y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad”.

En relación a esto, pasamos a explicar la existencia de un “un carácter especial, carácter temporario, el carácter pleno y el carácter inembargable”¹³⁰, para lo que consideramos pertinente detallarlos por separado.

¹²⁹ Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

¹³⁰ SANCHO CAMPOS, Emilia, Propiedad fiduciaria en el sector vivienda en Costa Rica, San Jose Costa Rica, 1999, Universidad de Costa Rica. p-143.

4.4.3. Carácter especial.

Por una parte al referirnos al carácter especial, nos percatamos de que patrimonio fideicomitado existe como tal, siempre con una función estipulada con anticipación y muy bien demarcada, es decir que no puede ser utilizado para el desarrollo de ningún otro objetivo que no sean los establecidos dentro del acto constitutivo, situación que le dan una perspectiva totalmente distinta en lo que respecta a la propiedad general.

4.4.4. Carácter temporario.

El fideicomiso por ser un acuerdo de voluntades con una finalidad específica, cuenta a su vez con un propiedad temporal, esto debido dicho acuerdo implica que el material fiduciario o el patrimonio autónomo subsistirá siempre y cuando exista el propio fideicomiso, el cual puede llegar a extinguirse, ya sea porque se cumpla con los fines determinados por el propio fideicomiso, o que deje desaparezca el patrimonio autónomo, en el caso de que dicho concepto se transforme en propiedad normal, por ejemplo al ser transmitido definitivamente al fideicomisario o que estos bienes le sean devueltos al fideicomitente, según la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito en su artículo 392 señala:

“El fideicomiso se extingue:

- I. Por la realización del fin para el que este fue constituido,
- II. Por hacerse éste imposible;
- III. Por hacerse imposible el cumplimiento de la condición suspensiva de que dependa o no haberse verificado dentro del término señalado al constituirse el fideicomiso o, en su defecto, dentro del plazo de 20 años siguientes a su constitución;
- IV. Por haberse cumplido la condición resolutoria a que haya quedado sujeto;
- V. Por convenio escrito entre fideicomitente, fiduciario y fideicomisario;

- VI. Por revocación hecha por el fideicomitente, cuando éste se haya reservado expresamente ese derecho al constituir el fideicomiso;
- VII. En el caso del párrafo final del artículo 386 y
- VIII. En el caso del artículo 392 bis.”

La fracción VII que nos refiere el artículo antes señalado, nos hace referencia al estado de nulidad con el que contará el fideicomiso constituido en fraude a terceros y enseguida la VIII, señala la posibilidad de extinguir el fideicomiso cuando no se haya cubierto las cuotas a favor de la institución fiduciaria durante un periodo igual o mayor a tres años.

En el último de los casos, la fiduciaria deberá realizar una notificación al fideicomitente y al fideicomisario la decisión de dar por terminada la relación por falta de pago, dándoles un plazo de quince días para cubrir el , monto adeudado. Una vez terminado el plazo, la fiduciaria, regresará los bienes o derechos al fideicomitente o al fideicomisario. En caso de perder comunicación con las partes de la relación jurídica, tomando en cuenta lo mencionado pro el artículo 1070 del Código de Comercio que establece las pautas de la razonabilidad en las notificaciones podrá enajenar los bienes fideicomitados para abonar a la deuda, siempre y cuando se hayan transcurrido los plazos.

4.4.5. El carácter pleno.

Lo que nos indica que la titularidad de los bienes fideicomitados recae sobre el fiduciario de la misma forma que cualquier derecho real, es decir, con el establecimiento de obligaciones y derechos en torno a los bienes fideicomitados, sin embargo, con la diferencia de no permitir la enajenación por parte de la fiduciaria de los bienes que integran el patrimonio fideicomitado, por lo que solo podrá hacer uso de ellos en relación a los objetivos del acto constitutivo, es decir que se trata de un derecho limitado.

Al respecto el artículo 381 de la LTyOP antes citada, nos señala que “En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad

o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria”, lo que nos muestra el carácter limitado de la titularidad.

4.4.6. El carácter inembargable.

Por último el carácter inembargable, corrobora lo antes planteado, en cuanto a que la propiedad de los bienes fideicomitidos no pertenecen a los sujetos que establecen el fideicomiso, sino que por el contrario, forma parte de un patrimonio autónomo, establecido para la locución de ciertas finalidades y que en consecuencia no puede ser embargable, ya que no son capitales que se encuentren en las arcas de sujetos que puedan ser objeto de un embargo, por parte de deudas de carácter civil, así lo determinan instituciones financieras costarricenses como el Banco de Costa Rica¹³¹, al señalar esta característica, como un beneficio más de esta figura.

Acerca de esto Héctor Victoria, nos menciona en un primer término que el capital con el que disponen las asociaciones para cubrir sus deudas civiles, “...constituye una unidad económica y jurídica”,¹³² por lo que podemos considerar que los bienes establecidos dentro de un fideicomiso, no integran el capital de una sociedad anónima, aun cuando sea beneficiario del patrimonio fideicomitado, debido a que esa relación no genera la titularidad de la propiedad en un sentido pleno.

Sin embargo, cabe señalar, que esta característica no forma parte del fideicomiso tal y como lo conocemos en México, tomando en cuenta que el Código Civil Federal no hacer referencia alguna a la inembargabilidad de dicho negocio jurídico

¹³¹ Banco de Costa Rica, “Fideicomiso”, Banco de Costa Rica, Visto el 15/12/2014, https://www.bancobcr.com/personas/otros%20productos%20y%20servicios/Fideicomisos.html#HERMES_TABS_1_0

¹³² VICTORIA MALDONADO, *Héctor, Sujetos y responsabilidades tributarias en México*, México, Porrúa, 2011 p-163.

y por otra parte el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación vigente, no señala en absoluto al fideicomiso, dentro de los supuestos de excepción.

4.4.7. El tratamiento fiscal del patrimonio fideicomitado.

Queda claro que el patrimonio entregado a un fideicomiso no constituye en términos prácticos propiedad de ninguno de los sujetos que forman parte, es por eso que la contabilidad o el tratamiento fiscal que se desarrolla sobre la diversidad de bienes con los que cuentan, de realizarse completamente por separado, en este sentido, Eduardo Castillo nos refiere que:

“Una vez aportados los bienes o derechos respectivos, la institución fiduciaria debe registrarlos en contabilidades especiales por cada contrato y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad”¹³³ .

Así también lo estipula la Ley de Instituciones de Crédito vigente, en su artículo 386, que señala “La institución fiduciaria deberá registrar contablemente dichos bienes o derechos y mantenerlos en forma separada de sus activos de libre disponibilidad.”

Lo mismo sucede en el derecho anglosajón, en donde la jurisprudencia señala que los impuestos establecidos sobre patrimonios fideicomitados dan lugar a acción fiscal en contra del tenedor del título legal; en la common law, el dominio legal está depositado en el fiduciario con todos los efectos correspondientes.

5. Tratamiento Fiscal del Fideicomiso.

5.1. Tratamiento fiscal del fideicomiso por el Código Fiscal de la Federación.

Tomando en cuenta que el fideicomiso puede ser elaborado para una gran gama y diversidad de finalidades, estableciendo como regla, únicamente que sean de

¹³³ CASTILLO LARA, Eduardo, *El Fideicomiso, el Fideicomiso de Garantía y su ejecución*, México, Limusa, 2011.

carácter lícito, el código fiscal establece una delimitación legal en la que nos señala, cuáles serán los supuestos legales en los que el fideicomiso tendrá efectos fiscales, claro está, tomando en cuenta que esta figura jurídica puede ser utilizada o no para fines empresariales.

En relación a esto, podemos señalar que la empresa es una organización en la cual interactúan factores económicos, y no económicos, con la finalidad de realizar una actividad productiva o comercial, en donde los primeros se refieren al capital, el trabajo y los bienes materiales con los que cuenta la empresa y los segundos se refieren a la participación humana, integrada en un primer momento por el empresario quien organiza y dirige la empresa, con la finalidad de producir bienes o proveer servicios, por otra parte se encuentra el personal, o trabajadores, que no solo está estructurada por aquellos que se dedican a la producción, sino aquellos que representan a la dirección, y por último los bienes materiales, que integran la hacienda de la empresa, en donde subsisten los bienes materiales, tales como, el dinero con el que cuentan los fondos de la empresa, la materia prima, los bienes inmuebles y muebles etc, y por otra parte se encuentran los bienes inmateriales, integrados por los derechos que forman parte de la empresa, como el nombre, patentes etc.

En consecuencia José Manuel Villagorda nos menciona que los "...actos de comercio pueden considerarse aisladamente, o bien como una unidad, cuando por la realización masiva de los mismos nos conduce a un concepto de empresa, porque se trata de una organización de la actividad económica dirigida a la producción o intercambio de bienes o de servicios para el mercado, independientemente de que exista o no una finalidad de lucro, ya que este elemento no le es esencial"¹³⁴.

Además, al citar a Messineo y Barrera Graf, nos añade que, "...si el fideicomiso lleva implícita la realización de una empresa debemos considerar, que no existe empresa sin empresario; el fiduciario será el empresario titular de la empresa

¹³⁴ VILLAGORDA LOZANO, José Manuel, *Doctrina general del fideicomiso*, Tercera edición, México, Porrúa, 1998. 254-255

misma y la hacienda o sea el conjunto de los bienes materiales e inmateriales de la empresa, estará integrada por el patrimonio del fideicomiso.”¹³⁵

Es por eso que en su artículo 14, el código en mención nos dice:

“Se entiende por enajenación de bienes:

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos.

- a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir el fiduciario los bienes.
- b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.
Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se consideraran enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

- a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
- b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre estos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor”.

Además en el último párrafo de la fracción VI del artículo 14 nos muestra el tratamiento que estipula para los tenedores de certificados de participación, en donde estipula que:

¹³⁵ *Ibíd.* P- 255.

“Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se consideraran enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerara como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de los bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.”

El artículo anterior y sus fracciones, claramente delimitan en qué momento se adquiere, la propiedad y los derechos, es decir define con exactitud en que momento existe incremento en el patrimonio de un contribuyente.

5.2. Tratamiento fiscal del fideicomiso en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En un primer término, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala en su artículo 1, la sujeción de las personas físicas y morales mencionando tres supuestos: residentes en México, residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, quienes cubrirán los impuestos correspondientes a las riquezas que genere dicho establecimiento, y por último los residentes en el extranjero, respecto a los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este.

Por otra parte la misma LISR, señala una prerrogativa por parte del artículo 2 tercer párrafo en donde claramente determina que: “En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades”.

De esta forma el legislador logra incluir a los residentes en el extranjero dentro de los supuestos que establece la ley, evitando así que, valiéndose del fideicomiso como herramienta, logren eludir su responsabilidad fiscal.

Además el contenido del artículo 7 señala la posibilidad de incluir a las personas morales en sujeción con esta ley, definiendo que se entenderá como personas morales "...entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen actividades preponderantemente empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México." Sin embargo, dentro del segundo párrafo del mencionado artículo podemos encontrar la referencia que realiza en torno al tratamiento jurídico que se le dará a las acciones que integran los negocios antes señalados, y comienza por definir claramente cuáles serán esos tipos de acciones donde nos refiere: "En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades de crédito nacionales, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera." En este orden de cosas, el párrafo en análisis establece la sujeción por parte de los accionistas o tenedores de las participaciones que quedaron descritas anteriormente, es decir que son responsables por la parte proporcional del negocio en general.

Es el artículo 13 el que nos menciona las obligaciones por parte de la institución fiduciaria de llevar la contabilidad del fideicomiso al referirnos en su primer párrafo que: "Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales" por otra parte el párrafo segundo dice: "La fiduciaria deberá expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, comprobante

fiscal en que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso de que se trate.”

Dentro este precepto legal se establece la sujeción jurídico fiscal, de la institución fiduciaria, de cumplir las obligaciones que hayan devengado, por otra parte recordemos, que si bien esta puede ser cualquier persona con capacidad de enajenar bienes, también es verdad que en el modelo mexicano, la mayor parte de los fideicomisos se realizan por medio de instituciones bancarias, por lo que al momento en que la ley en su artículo segundo se refiere a la residencia de la fiduciaria, esta deberá entenderse en relación a la residencia que tenga la institución bancaria que presta los servicios de fiduciaria.

Retomando el artículo 13 de la LISR el párrafo tercero nos señala las responsabilidades por parte del fideicomisario en donde explica que:

“Los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos en el ejercicio, la parte del resultado fiscal de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso, y acreditarán en esa proporción el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario. La pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso en los términos del Capítulo V del Título II de esta Ley.”

Es decir, que el fideicomisario, solo será responsable del pago de los tributos que deriven de la utilidad fiscal, siendo esta la que se obtiene “...disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas...”¹³⁶, sin embargo las deducciones que deriven de las pérdidas fiscales, solo podrán ser acumuladas en relación a la utilidades del propio

¹³⁶ FERREGRINO PAREDES, Baltazar, *Diccionario de términos fiscales, Impuesto Sobre la Renta y al Activo*, tercera edición, México, ISEF Empresa Líder, Marzo del 2006, P-312

fideicomiso, es decir que todo aquel crecimiento patrimonial que sea obtenido por medios ajenos al propio fideicomiso quedan exentos de los beneficios de la acumulación de pérdidas fiscales por el fideicomiso.

El cuarto párrafo del mencionado artículo 13 hace referencia a la distribución de las pérdidas fiscales que no pudieron ser extintas dentro de un fideicomiso una vez que este haya sido extinto, en donde establece que: "... el saldo actualizado de dichas perdidas se distribuirá entre los fideicomisarios en la proporción que les corresponda conforme a lo pactado en el contrato de fideicomiso y podrán deducirlo en el ejercicio en el que se extinga el fideicomiso hasta por el monto actualizado de sus aportaciones al fideicomiso que no recupere cada uno de los fideicomisarios en lo individual." Para lo cual, resulta necesario que la institución fiduciaria tenga la obligación de llevar una cuenta del capital de inversión de cada uno de los fideicomisarios en los términos del artículo 78 de la propia ley, tal como lo señala el párrafo quinto.

Por otra parte, el párrafo sexto señala que la institución fiduciaria considerará los bienes entregados a los fideicomisarios como reembolsos del capital invertido, lo cual quiere decir que, esta podrá entregar aportaciones en efectivo o bienes hasta por el monto establecido dentro del propio fideicomiso y en consecuencia podrá ir liquidando la cuenta de los fideicomisarios.

El párrafo séptimo comienza por apuntar,

"Para efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través de fideicomiso, dentro de las deducciones se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos, considerando como costo de adquisición de los mismos el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según el bien del que se trate, que tenga el fideicomitente al momento de su aportación al fideicomiso y ese mismo costo de adquisición deberá

registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda.”

De lo estipulado por esa parte del párrafo séptimo podemos deducir que la ley permite claramente la deducción de bienes integrados en el fideicomiso al permitir su contabilidad como pérdida fiscal, aun cuando el propio fideicomitente funja como fideicomisario, lo cual podría ser catalogado por lo menos como una situación bastante ventajosa, sin embargo, en la parte final establece una contradicción al señalar que: “El fideicomitente que aporte los bienes a que se refiere este párrafo no podrá efectuar la deducción de dichos bienes en la determinación de sus utilidades o pérdidas fiscales derivadas de sus demás actividades.”

La posibilidad de acumular pérdidas fiscales por medio de las aportaciones a los fideicomisos y además, tener la capacidad de ser fideicomisario podría ser considerado como una formula elusiva, tomando en cuenta que, en primer lugar, el fideicomiso cuenta con la prerrogativa de ser constituido por una gran variedad de bienes muebles e inmuebles, con la única limitante de que sean de origen licito, por lo que se abre la oportunidad de que aquellos bienes que no pueden ser deducidos por sus propias características dentro de un ejercicio fiscal, lo hagan integrándolos como pérdida fiscal dentro de un fideicomiso, inclusive haciendo uso de ellos.

Continuando con el artículo 13, el párrafo octavo nos menciona la situación jurídica de los bienes que integran el patrimonio autónomo del fideicomiso cuando en sus propias clausulas se establece la reintegración de los bienes al fideicomitente, en cuyo caso menciona el propio párrafo se incorporara a la contabilidad y se consideraran readquiridos por las personas que los suministraron.

Otro de los aspectos benéficos del fideicomiso es el tratamiento especial que recibe en cuanto a los pagos provisionales, en donde el párrafo noveno nos señala que: “Los pagos provisionales del impuesto de la renta correspondientes a las

actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso se calcularan de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de esta Ley”.

A partir de lo planteado por la estructura del Art. 13 de la LISR, nos percatamos que establece perfectamente una distribución de las responsabilidades fiscales en torno al fideicomiso de tal forma que, si no hubiere fideicomisario, la responsabilidad recaería sobre el fideicomitente, por considerar, que el fideicomiso tiene fines empresariales.

El jurista y contador público Alejandro Sánchez, enumera una serie de beneficios en torno a la utilización del fideicomiso para actividades empresariales tales como:

- “Posibilidad de reducir pagos provisionales.
- Posibilidad de disminuir la base gravable.
- Compensar el impuesto a cargo.
- Evitar gastos no deducibles.
- Protección de contribuciones (carga fiscal).
- Solicitar devolución de saldos a favor.
- Aplicar las reservas que resulten procedentes.
- Aplicar pérdidas de ejercicios anteriores.
- Diferir facturación que no se cobre inmediatamente.
- Cancelar las facturas no cobradas.
- Distribuir las utilidades entre un mayor número de contribuyentes.”¹³⁷

Por lo que podemos señalar, que el beneficio fiscal, incluido en el supuesto del artículo 13 párrafo VII corresponde al segundo punto estipulado por el jurista en mención.

¹³⁷ SANCHEZ VEGA, Alejandro, *La estrategia Fiscal mediante contratos de Fideicomiso*, segunda edición, México, instituto mexicano de contadores públicos, 2012, Pp- 132-133

5.3. Tratamiento fiscal de los Fideicomisos de bienes inmuebles destinados al arrendamiento.

La figura de los fideicomisos de bienes inmuebles destinados al arrendamiento, tiene el objetivo de fomentar las inversiones privadas y públicas a los fondos inmobiliarios, con la intención de proveer al gran público inversor de opciones que le permitan generar utilidades con bajos rendimientos.

De la misma forma se busca que los trabajadores que cuentan con los servicios de instituciones bancarias que administran sus fondos para el retiro, cuenten con estímulos que logren generar menores créditos fiscales y en consecuencia mayores ganancias, para esto se estableció lo estipulado por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el artículo 187 y 188.

El artículo 187 comienza por señalar que los fideicomisos de arrendamiento inmobiliario buscan fomentar la inversión inmobiliaria en el país, por lo que se les otorga el tratamiento fiscal señalado en el artículo 188 de la LISR, cuando dichos fideicomisos se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles siempre que estos sean utilizados para el arrendamiento o bien se trate de obtener ingresos por el arrendamiento o incluso para el otorgamiento de financiamientos, siempre que se cumplan las características señaladas por el propio artículo que pasaremos a explicar:

La fracción primera apunta que el fideicomiso que los fideicomisos que gocen de los beneficios del artículo 188 deberán ser constituidos o se hayan constituidos de acuerdo con las leyes mexicanas y necesariamente la fiduciaria deberá ser una institución de crédito cuya residencia se encuentre en México y se encuentre autorizada para actuar como tal.

La fracción II señala por una parte, que el fin primordial del fideicomiso deberá ser la adquisición o construcción de bienes inmuebles, siempre que estos sean utilizados para arrendarlos o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes de la renta, así como otorgar financiamientos para esos fines con garantía hipotecaria de dichos bienes.

Del análisis de la fracción II podemos mostrar cuatro variantes en cuanto al objetivo determinado por el fideicomiso y para el cual estarán destinados los bienes fideicomitidos, los cuales son:

- La adquisición de bienes inmuebles destinados para el arrendamiento;
- La construcción de bienes inmuebles destinados para el arrendamiento;
- La adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles y;
- Otorgar financiamientos con garantías hipotecarias para el arrendamiento inmobiliario.

Al analizar la primera de las hipótesis referidas por la fracción II, podemos afirmar, sin temor a equivocarnos que se trata de un privilegio fiscal y que puede caer en la elusión fiscal. Para sostener lo antes dicho, podemos advertir que desde el año 2002, el grupo Carso, cuyo propietario resulta ser el Sr. Carlos Slim, ha adquirido más de cien inmuebles en el corazón del centro histórico de la Ciudad de México¹³⁸, los cuales ha reconstruido y puesto a la renta haciendo uso del modelo de FIBRAS, esto trae una poco sana distribución de la riqueza, tomando en cuenta que se trata del hombre más rico de México y que dichos bienes si bien, pueden ser puestos a la venta después de cumplir cuatro años de arrendamiento, esto no se trata de una obligación por parte del propietario y evidencia la asignación equivocada de los beneficios fiscales.

La fracción III señala “Que al menos del 70% del patrimonio del fideicomiso este invertido en los bienes inmuebles, los derechos o los créditos a los que se refiere la fracción anterior y remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.”

¹³⁸ PARAMO, Arturo, “Ciudad de México invierte en megaobras”, Excelsior, 14 de septiembre del 2014, México, <http://www.excelsior.com.mx/comunidad/2014/09/14/981621>

Por su parte la fracción IV subraya la obligación de que los bienes inmuebles que se adquieran o se construyan, no se enajenen antes de haber transcurrido cuatro años, contados a partir de la terminación de la obra o de la adquisición de la propiedad, advirtiendo además, que de no haber transcurrido el plazo antes referido al momento de la compraventa, esta operación no será beneficiaria de lo estipulado por el artículo 188.

La siguiente fracción V muestra la obligación por parte de la fiduciaria, la cual deberá emitir certificados de participación en relación a los bienes que se encuentren dentro del patrimonio del fideicomiso y colocarlos en el país entre el gran público inversionista o bien sean adquiridos por un grupo de al menos diez personas que se encuentren relacionados entres si, en el que ninguna de ellas sea propietaria de más del 20% de la totalidad de certificados de participación.

La fracción VI revela que la fiduciaria deberá distribuir a los propietarios de certificados, cuando menos una vez al año a más tardar el 15 de, marzo el 95% del resultado fiscal correspondiente al ejercicio fiscal anterior generado por los bienes fideicomitidos.

Por su parte la fracción VII indica:

“Que cuando la fiduciaria estipule en los contratos o convenios de arrendamiento que para determinar el monto de las contraprestaciones se incluyan montos variables o referidos a porcentajes, excepto en los casos en que la contraprestación se determine en función de un porcentaje fijo de las ventas del arrendatario, estos conceptos no podrán exceder del 5% del monto total de los ingresos anuales por concepto de rentas del fideicomiso.”

Por último el fideicomiso deberá estar inscrito en el Registro de Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles, de acuerdo con las reglas que al efecto expida la autoridad tributaria.

Como puede apreciarse de lo estipulado por este artículo, podemos señalar la existencia un objetivo primordial en el establecimiento de estos fideicomisos, que

es fomentar la inversión en certificados de participación que se dediquen al financiamiento de proyectos inmobiliarios con fines de arrendamiento, lo que significa una fractura del propio fideicomiso, en acciones que percibirán aquellos que inviertan sus fondos, lo cual significa que también obtendrán una cuota proporcional en las utilidades generadas por el fideicomiso en lo que produzca el arrendamiento de los bienes, de manera equivalente al número de acciones que tenga el inversor.

Por otra parte tendrá como objetivo generar certificados que cuenten con garantía hipotecaria, con la única restricción de que los bienes que forman parte del fideicomiso no puedan ser sujetos de enajenación hasta dentro de cuatro años después de constituido el fideicomiso.

En el artículo 188 de la mencionada Ley, se establece un tratamiento fiscal distinto por cada uno de los supuestos de sus diferentes fracciones, al respecto José Manuel Trueba al referirse al artículo 224 de la LISR 2008 que al ser reformada posiciono el contenido en el artículo 188, nos menciona la existencia de 5 grandes rubros para el estudio, que nos resume en los siguientes:

- I. “Tratamiento fiscal aplicable a los tenedores de los certificados de participación por los ingresos generados por los bienes, derechos, créditos o valores que integran el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados (fracciones I, II, III, IV, V, VII y VIII).
- II. Tratamiento fiscal aplicable al resultado fiscal del ejercicio derivado del fideicomiso que no se distribuya a los tenedores de los certificados a más tardar el 15 de marzo del ejercicio inmediato posterior (fracción X).
- III. Tratamiento fiscal aplicable a los tenedores de los certificados de participación por los ingresos obtenidos en la enajenación de ellos (fracciones XI y XII).

- IV. Tratamiento fiscal aplicable a los bienes inmuebles que se enajenen antes de haber transcurrido cuatro años de su adquisición.
- V. Tratamiento fiscal aplicable a los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles al fideicomiso (fracciones XIII y XIV)¹³⁹.

En lo que respecta al primero de los rubros la fracción I del mencionado nos indica: “El fiduciario determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado fiscal del ejercicio derivado de los ingresos que generen los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso”, que según la tasa de la ley es de 30%.

Además nos muestra que la utilidad que genere el propio fideicomiso, se dividirá entre las personas que formen parte del grupo de accionistas del fideicomiso, y su contribución será proporcional al porcentaje de participación que tenga, tal como lo estipula la fracción II al referir “El resultado fiscal del ejercicio se dividirá entre el número de certificados de participación que haya emitido el fiduciario...”

En seguida, la fracción III nos señala la exclusión de la realización de pagos provisionales a los que se refiere el artículo 14 al referir: “No se tendrá la obligación de realizar los pagos provisionales del impuesto sobre la renta a los que se refiere el artículo 14 de esta Ley”.

La fracción IV del mencionado artículo 188 se divide en dos párrafos en donde el primero de ellos determina la obligación por parte de la fiduciaria de retener a los tenedores de certificados de participación, el impuesto sobre la renta por el resultado del ejercicio fiscal correspondiente, tomando en cuenta la tasa determinada en el artículo 9 de la propia Ley que según señala es del 30%, salvo que los tenedores se encuentren exentos del pago.

Por otra parte en su segundo párrafo señala la excepción a la obligación fiduciaria, al manifestar que cuando los certificados de participación se encuentren entre el

¹³⁹ TRUEBA FANO, José Manuel, *Tratamiento fiscal del fideicomiso*, México, Dofiscal, Abril del 2011. Pp.105-106

gran público inversionista, serán los intermediarios los obligados a realizar las retenciones necesarias para cumplir con el pago, sustituyendo así a la fiduciaria de esa responsabilidad.

La fracción V del artículo en análisis de la LISR establece el deber por parte de los poseedores de los certificados de participación de acumular el ingreso que les distribuya la institución fiduciaria o el intermediario financiero sin deducir el impuesto que retenga, ni la ganancia que tengan estos por la prestación de sus actividades, salvo que se encuentre exento del pago del impuesto.

La fracción VI, nos menciona que:

“Los fondos de pensiones y jubilación a los que se refiere el artículo 153 de esta Ley que adquieran los certificados de participación podrán aplicar la exención concedida en dicho artículo a los ingresos que reciban provenientes de los bienes, derechos, créditos y valores que integran el patrimonio del fideicomiso emisor de los referidos certificados y a la ganancia de capital que obtengan por la enajenación de ellos”.

El artículo 153 párrafo sexto nos señala que:

“No se estará obligado a efectuar el pago del impuesto en los términos de este Título, cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento de uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones, constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y que estos últimos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en ese país.”

Enseguida se señala que “...se entenderá por ganancias de capital, los ingresos provenientes de la enajenación de acciones cuyo valor provenga de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, así

como provenientes de la enajenación de dichos bienes.” Por otra parte, estipula que lo antes señalado se aplicara para los terrenos y construcciones, cuando estos hayan sido otorgados en uso o goce temporal por los fondos de pensiones y jubilación, durante un periodo no menor a cuatro años antes de su enajenación.

Continuando con el artículo 188, la fracción VII, establece que de no cumplirse con el plazo de cuatro años de anticipación para la enajenación de los bienes inmuebles, la fiduciaria tendrá la obligación de retener el pago del impuesto sobre la renta en relación a la tasa del 30%, lo cual nos muestra que este beneficio privilegia primordialmente el arrendamiento sobre la adquisición de vivienda.

Por otra parte la fracción VIII nos indica que si el resultado fiscal indica que los ingresos obtenidos por parte de los bienes fideicomitidos resultan ser mayores a las utilidades distribuidas entre los poseedores de certificados de participación, la fiduciaria tendrá que enterar el impuesto de la renta por el excedente tomando en cuenta la tasa indicada en el artículo 9.

La fracción X señala un beneficio más a las inversiones dentro de los fideicomisos inmobiliario al inferir que: “Cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista y se enajenen a través de los mercados reconocidos a los que se refieren las fracciones I y II el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país y las personas físicas residentes en México por la ganancia que obtengan en la enajenación de dichos certificados que realicen a través de esos mercados.” Para efectos de la fracción en análisis señalaremos los mercados a los que se refiere el artículo 16-C del CFF:

- I. La Bolsa Mexicana de Valores y el Mercado Mexicano de Derivados.
- II. Las bolsas de valores y los sistemas equivalentes de cotización de títulos, contratos o bienes, que cuenten al menos con cinco años de operación y de haber sido autorizados para funcionar con tal carácter de

conformidad con las leyes del país en que se encuentren, donde los precios que se determinen sean del conocimiento público y no puedan ser manipulados por las partes contratantes de la operación financiera derivada.”

Es decir que basta con que las acciones y certificados de participación dentro de los fideicomisos sobre bienes inmobiliarios se coticen dentro de las bolsas de valores reconocidas por el código, para que puedan encontrarse fuera de los supuestos que le obliguen al pago del ISR.

De lo anteriormente señalado, podemos deducir que los poseedores de certificados de participación, no tendrán que pagar el resultado del impuesto sobre la renta en relación al índice de ganancias que hubiesen tenido en el periodo fiscal, siempre que estos hubiesen sido enajenados por medio de los mercados de valores reconocidos y por otra parte las AFORES no contarán con la responsabilidad de pagar el impuesto sobre la renta, por quedar exentas de ello tomando en cuenta lo estipulado por el artículo 153.

Nos parece correcto el rumbo que tomó el sistema fiscal en relación a establecer beneficios fiscales que motiven la inversión en la construcción de bienes inmuebles, sin embargo no concordamos con la condicionante que se estableció en torno a esta operación, puesto que limita los beneficios fiscales en torno a privilegiar el arrendamiento, en lugar de la compraventa o la apertura de créditos hipotecarios, los cuales se pueden desarrollar únicamente pasado los 4 años de arrendados los bienes.

Consideramos que la visión de la política de exenciones fiscales debe únicamente favorecer la cumplimentación de las obligaciones sociales del estado, como es proveer a la sociedad de vivienda digna, y el arrendamiento desde nuestro punto de vista, no constituye ninguna garantía, sino que es simplemente un beneficio temporal.

5.4. Real Estate Investment Trust (REIT).

El fideicomiso de bienes inmuebles destinados a la renta tiene sus orígenes en los llamados Real Estate Investment Trust o fideicomisos de inversión en bienes raíces, los cuales son instituciones jurídicas encaminadas a fortalecer la industria inmobiliaria, que además, consisten en empresas o negocios jurídicos en los cuales fueron invertidos una cantidad de bienes inmuebles, como casas, oficinas, pisos, etc, , para que fueran destinados al arrendamiento y en algunos casos como garantía hipotecaria, por tal razón cuentan con una variedad de beneficios fiscales, tal como lo menciona la Office of Investor Education and Advocacy, al señalar “Un REIT, generalmente, es una compañía que es propietaria y normalmente operaria de los ingresos producto de las bienes raíces o la venta de las bienes raíces”¹⁴⁰.

5.4.1. Consideraciones especiales en las contribuciones.

Los inversionistas de un REIT son responsables del pago de los impuestos sobre los dividendos que ellos mismos reciben y sobre cualquier capital asociado como inversión dentro del REIT. Como lo señala la Security and exchange comition los dividendos pagados por el REIT generalmente es separado como ingresos ordinarios y no se intitulan en las tasas de impuesto de otro tipo de dividendos corporativos, “...por esta razón, algunos inversores prefieren tener sus acciones en un REIT o un fondo REIT dentro de una cuenta de impuestos diferidos (como una cuenta del retiro) con la intención de diferir el pago de impuestos sobre los dividendos recibidos y sobre cualquier capital ganado per medio del REIT antes de que empiecen a retirar dinero de la cuenta de impuestos diferida”¹⁴¹.

¹⁴⁰ SEC Securities and Exchange Commissions, Investor Bulletin, Real Estate Investment Trusts (REITs), USA Government, visto el 15 de noviembre de 2014.

<http://www.sec.gov/investor/alerts/reits.pdf>

¹⁴¹ Ibídem.

Como podemos observar, esta figura jurídica cuenta con una gran gama de beneficios fiscales que alienta a los inversores, quienes en este caso buscan poder diferir el pago de los impuestos sobre las ganancias de los fondos del retiro.

5.5. Tratamiento legal del Fideicomiso para el Financiamiento de la vivienda y la construcción argentino (Ley 24.441).

La ley 24.441, se puso en marcha en Argentina con el objetivo de incentivar la creación de fideicomisos que tuvieran por objetivo el financiamiento de la construcción de viviendas, pero que además buscaba reactivar la economía, y reducir el déficit de vivienda.

Desde el punto de vista de la administración pública, esta ley venía a subsanar en un primer término, la deficiencia que existía de herramientas dedicadas específicamente a la satisfacción de las necesidades de vivienda digna con las que cuenta la población, por otra parte, buscaba como lo indica Bettina Freire,

“...la regulación de la letra hipotecaria, título de crédito circulatorio que posibilitará una mayor agilidad y reducción de costos en las transacciones y la creación de fideicomisos y fondos comunes de hipotecas que, a su vez, garanticen obligaciones emitidas en el régimen de oferta pública y contribuirán a canalizar el ahorro de la comunidad hacia un préstamo hipotecario de largo plazo”¹⁴².

Sin embargo, se establece también un mecanismo extrajudicial de ejecución hipotecaria, que permite dar certidumbre a los inversores y permita realizarlas rápidamente, disminuyendo así el riesgo y por lo tanto también el interés en los créditos.

Consideramos que efectivamente, la creación de los fideicomisos inmobiliarios, puede ser un mecanismo eficaz para incentivar la inversión privada y pública encaminada a la satisfacción de las necesidades sociales, y no solo en los temas de la vivienda, ya que constituye una forma de ejercer una rectoría sobre las

¹⁴² FREIRE V, Bettina, opcit. Pp- 44.

finanzas privadas sin tocar los bolsillos del contribuyente. Por otra parte busca canalizar los recursos a los sectores que verdaderamente tengan un impacto en la calidad de vida, contrarrestando así la inversión del capital en artículos de lujo o que no cumplan con una función social, es decir, trata de luchar contra el consumismo desenfrenado que absorbe una buena parte de los recursos económicos del mundo, así lo podemos interpretar a partir de lo planteado por la autora en mención cuando nos refiere la posición empresarial al respecto de la figura jurídica analizada en donde nos señala que “En la etapa inicial del Plan de convertibilidad, la industria automotriz fue la que impulso detrás de sí a otros sectores; ahora es el turno para que la industria de la construcción cumpla ese rol impulsor”¹⁴³, en cuando a los beneficios que tendrán los inversores, existe una gran variedad de ellos, en donde el principal es el grado de ganancia que puedan tener de un mercado tan amplio, pues se trata de producir bienes de primera necesidad y además el impacto que tienen estos sobre otras ramas de la industria, como la que se dedica a la producción de muebles, textiles, etc.

¹⁴³ *Ibidem*. P-45.

CONCLUSIONES.

Existe un descontento social, en torno a los servidores públicos, producto del grado de corrupción que se ha venido exhibiendo a lo largo de los años, y la falta de éxitos gubernamentales. La historia de la conquista y las diferentes invasiones y ocupaciones militares que ha sufrido México, ha tenido un efecto negativo sobre la psique de la población, que genera una percepción de saqueo en relación al pago de los impuestos, por lo cual, busca diferentes métodos para evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha quebrantado sistemáticamente el principio de proporcionalidad tributaria, al momento de establecer cargas tributarias muy bajas a las empresas que captan la mayor parte del producto interno bruto.

Consideramos que el artículo 13 fracción séptima, establece un tratamiento fiscal privilegiado, en donde se señala la posibilidad de incluir dentro de un ejercicio fiscal la pérdida fiscal correspondiente a los bienes que sean incluidos dentro de un fideicomiso, lo cual puede derivar en una forma de elusión fiscal. Esto tomando en cuenta que esta figura permite que toda clase de bienes integren el fideicomiso para la locución los objetivos y por lo tanto, sean contabilizados como pérdida valores o actividades que de manera particular, no podrían generar deducciones.

Además afirmamos que el Fideicomiso de Inversión en Bienes Raíces también denominado FIBRAS, se trata de concepto que cuenta con un régimen fiscal beneficioso, tomando en consideración que no requiere el pago de ISR a las Instituciones Bancarias que invirtieran los Fondos para el Retiro (AFORES) tal como lo menciona el artículo 188 fracción VI de la LISR al referir que recibirá el tratamiento señalado por el artículo 153, que a la letra señala la exención.

Por último, señalamos que el artículo 188 fracción X establece que cuando los fideicomisos para el arrendamiento de bienes inmobiliarios establezcan bonos de participación en los mercados a los que se refiere el artículo 16-C del Código

Fiscal de la Federación y estos sean enajenados por el gran público inversor, dichos inversores quedaran exentos del pago del ISR siempre que se trate de extranjeros sin residencia en el país o nacionales por las utilidades o ganancias que generen por la enajenación de los valores.

PROPUESTAS.

Recuperar el esquema de beneficios fiscales que tiene como finalidad la redistribución de la riqueza, por medio del establecimiento de privilegios fiscales para la clase obrera con menor capacidad económica, con la intención de elevar su ahorro y su capacidad adquisitiva.

Que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, haga válido el control de proporcionalidad, en las resoluciones que dicte, en relación a las acciones de inconstitucionalidad y los amparos promovidos.

La Secretaria de Hacienda y Crédito Público instaurar créditos Fiscales mayores a las personas físicas y morales que cuenten con mayor riqueza y menores créditos a las que se encuentren en estado de pobreza, ya sea patrimonial o alimentaria, hacer válido el principio de proporcionalidad.

Penalizar a los servidores públicos que incurrieron en la infracción del artículo 39 fracción I del Código Fiscal y realizar el procedimiento de ejecución administrativa a las 16 empresas que deben impuestos desde el 2006.

Este nuevo sistema debe tener como finalidad la modificación de los receptores de los beneficios fiscales, retomando lo estipulado por el artículo 39 del código fiscal y estableciendo los incentivos únicamente en relación a las actividades que satisfagan bienes de primera necesidad, como la industria inmobiliaria, el sector salud o la educación.

La implementación de la teoría alemana del Órgano, puede generar un aumento en la recaudación y un alivio en torno a la hacienda pública, tomando en cuenta que el cobro de los impuestos se realizará solo a las empresas principales y no a la totalidad de los negocios y que a su vez generarán incentivos ya que podrán absorber las pérdidas de las empresas menores.

Además debe acompañarse de un programa de austeridad estatal que busque desgrosar el gasto público sin sacrificar los programas sociales.

Por otra parte, proponemos que el Estado mexicano utilice los incentivos fiscales, como una herramienta que ayude a canalizar las inversiones privadas sin el establecimiento de políticas confiscatorias, lo que se puede lograr con la instauración de instituciones jurídicas como el modelo de fideicomiso inmobiliario argentino, que por medio de exenciones fiscales y los mecanismos extra judiciales de resolución de conflictos hipotecarios, incite a los inversores a colocar su capital en la industria inmobiliaria, satisfaciendo así la necesidad de vivienda digna a un bajo costo y con intereses menores que un crédito hipotecario tradicional.

A su vez reformar el artículo 187 y el 188 de la LISR, para que los beneficios fiscales del fideicomiso inmobiliario, privilegie los contratos de compra venta de bienes raíces, de tal forma que se evite el apoderamiento de dichos bienes por unas cuantas personas y se cumpla así el objetivo de reducir el déficit de vivienda.

Aun así consideramos necesario que dichos fideicomisos, no solo beneficien a la industria inmobiliaria, sino a otras de igual importancia como el sector de servicios educativos o de salud pública.

FUENTES CONSULTADAS.

Bibliografía:

ACOSTA ROMERO, Miguel y ALMAZAN ALANIZ, Pablo Roberto, *Tratado teórico práctico del fideicomiso*, México, Porrúa, 1997.

ALBERDI, Juan Bautista, política y sociedad, argentina, Venezuela, Fundación biblioteca Ayacuch, 2005.

ANDRADE SANCHEZ, Eduardo, *teoría general del Estado*, Segunda edición, México, Oxford, 2009.

ARTEAGA NAVA, ELISUR, *Derecho constitucional*, tercera edición, México, Oxford, 2012.

BATIZA, Rodolfo *El fideicomiso Teoría y Práctica*, séptima edición, México, Editorial Jus, 1995.

BATIZA, Rodolfo y LUJÁN, Marcial, *El fideicomiso. Teoría y práctica*, décima edición, México, Porrúa, 2011.

CAMARGO GONZALEZ, ISMAEL, *grandes temas del federalismo fiscal*, México, Flores editor, 2013.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Sexta edición, México DF, IURE, 2010.

CASILLAS, Carlos, *El fideicomiso y los proyectos de infraestructura*, México, instituto de investigaciones jurídicas, 1996.

CASTILLO LARA, Eduardo, *El Fideicomiso, el Fideicomiso de Garantía y su ejecución*, México, Limusa, 2011.

CORRAL MORENO, *Manuel Estudio practico del ISR para personas morales 2003*, sexta edición, México, ISEF Empresa líder, 2003.

CRUZ BARNEY, Oscar, *Historia del derecho en México*, México, Oxford, 1999.

DELGADILLO, Luis, *Principios de Derecho Tributario*, tercera edición, México, Limusa, 1994.

DELGADILLO, Luis, *principios de derecho tributario*, tercera edición, México, Limusa Noriega Editores, 2001.

DOMINGUEZ MARTINEZ, Jorge Alfredo, *El Fideicomiso de antes y de ahora*, México, UNAM, 2008.

DUGUIT, León, *Las transformaciones generales del derecho público y privado*, Argentina, Heliasta.

EHEBERG, Boesler, *principios de hacienda*, séptima edición, Barcelona España, editorial Gustavo Gili S.A., 1944.

ESQUIVEL OBREGON, *Apuntes para la historia del Derecho en México, Tomo I*, segunda edición, México, Porrúa, 1984.

ESQUIVEL OBREGON, T, *Apuntes para la historia del derecho en México, tomo II*, segunda edición, México Porrúa, 1984.

FAYA JACINTO, *Finanzas Públicas*, séptima edición, México, Porrúa, 2006.

FEREGRINO PAREDES, Baltazar, *Diccionario de términos fiscales, Impuesto Sobre la Renta y al Activo*, tercera edición, México, ISEF Empresa Líder, Marzo del 2006.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, *Finanzas publicas mexicanas*, trigésima tercera edición, México, Porrúa, 2001.

FLORES, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Trigésima primera Edición, México, Porrúa, 1995.

FOLCO, Carlos, ABRALDES, Sandro, LOPEZ, Javier, *Ilícitos Fiscales Asociación ilícita en materia tributaria*, Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2004.

FREIRE, BETTINA V., *el fideicomiso, sus proyectos en los negocios inmobiliarios*, Buenos aires Argentina, editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 1997.

GARDNER, Simon, *an introduction to the Law of Trusts*, segunda edición, new york, USA, clarendon law series Oxford university press, 2003.

GARZA GARCIA, CÉSAR CARLOS, *Derecho constitucional mexicano*, Mexico, McGraw-Hill, 2005.

GOMEZ RUIZ, Marvin Alfredo, *La equidad tributaria. Su correcta aplicación en México*, México, Corporativo Reyes Mora, 2012.

GONZALEZ, María del Refugio, *Enciclopedia Jurídica mexicana Tomo XII*, segunda edición, México, Porrúa, 2004.

GROSSO, Walmyr, *Cuestiones vinculadas con el establecimiento del Hecho Imponible*, Argentina, editorial La ley, 2002.

HUERTA OCHOA, Carla, *Mecanismos constitucionales para el control del poder político*, tercera edición, México, Instituto de investigaciones jurídicas, 2010.

JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Tercera edición, Argentina, Abeldó Perrot, 2001.

JIMENEZ, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, cuarta edición, México, ECAFSA ,1997.

JIMENEZ, Antonio, *lecciones de derecho tributario*, México, CENGAGE learning, 2008.

KIPER, Claudio y LISOPRAWSKI, Silvio, *Obligaciones y responsabilidades del Fiduciario*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, 1999.

LASCALA, Jorge Hugo, *Practica del fideicomiso*, Buenos Aires Argentina, editorial Astrea, 2005.

LOMELI, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, segunda edición, México, Porrúa, 1997.

MABARAK, Doricela, *Derecho financiero público*, segunda edición, México DF, Mc Graw Hill, 2000.

MARGAIN, Hugo, *Importancia del Derecho Fiscal en el Desarrollo económico*, México, instituto de investigaciones jurídicas UNAM, 1960.

MARTIN, José, RODRIGUEZ, Guillermo, *Derecho Tributario General*, Segunda edición, Argentina, Depalma 1995.

MARTIN, José, y RODRIGUEZ, Guillermo, *Derecho Tributario General*, segunda edición, Argentina, DEPALMA 1996.

MARTINEZ VERA, Rogelio, *La evasión de las obligaciones fiscales, sus causas y sus efectos*, México, Humanitas, 1985.

MARX, Carlos, *Salario, Precio y ganancia*, México, editorial combatiente, 1979.

MENDEZ, Jorge, *introducción al Derecho financiero*, México, trillas, 2003.

MILLAN, Arturo, *El delito de defraudación fiscal 2005*, México, ISEF, 2005.

ORNELAS, Jaime, *educación y neoliberalismo en México*, segunda edición, Puebla México, BUAP, 2007.

ORTIZ SOLTERO, Sergio, *El fideicomiso mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1998.

PAEZ DIAZ de LEON, Laura, *La teoría sociológica de Max Weber, textos y ensayos*, México, UNAM, 2001.

PAZ, Marcela y EDMUNDO, Ramírez en, *Delito tributario, análisis jurídico, doctrina y Jurisprudencia*, CHILE, Congreso, 2001.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*, Madrid, Dykinson S.L., 2001.

PUGA, Cristina, *México: Empresarios y poder*, Miguel Ángel, México, Porrúa, 1993.

PUVIANI, Amilcare y RODRIGUEZ, Álvaro, *Teoría de la ilusión financiera*, España, Instituto de estudios fiscales, 1978.

RADOVIC, Ángela, *obligación Tributaria*, Chile, editorial jurídica ConoSur ITDA, 1998.

RENGIFO GARCÍA, Ernesto, *La fiducia mercantil y pública en Colombia*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 1998.

REYES, Oswaldo y COLIN Lorena, *principios de justicia Fiscal y legalidad tributaria*, México, taxxx, 2003.

RIOS GRANADOS, Gabriela, *control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2009.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, *Derecho Fiscal*, segunda edición, México, OXFORD, 2007.

ROSEMBUJ, Tulio Raúl, *El hecho de contribuir*, Argentina, cooperadora de derecho y ciencias sociales, 1975.

SAGÜES, Néstor, *la demagogia*, México, Cárdenas, 1979.

SANCHEZ BRINGAS, ENRIQUE, *Derecho constitucional*, novena edición, México, Porrúa, 2004.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, México, Porrúa, 1999,

SANCHEZ SODI, Horacio, *El fideicomiso en México*, México Greca editores, 1996.

SANCHEZ VEGA, Alejandro, *La estrategia Fiscal mediante contratos de Fideicomiso*, segunda edición, México, instituto mexicano de contadores públicos, 2012.

SANCHEZ, Alejandro, *La defraudación fiscal*, México, SISTA Editorial, 1991.

SANCHEZ, Arnulfo, *Fiscal 1*, segunda edición, México, ECAFSA , 1998.

SANCHEZ, JOSE DE JESUS, *nociones de derecho fiscal*, séptima edición, México, editorial PAC, 2000.

SANCHEZ, Mayolo, *Derecho Tributario*, segunda edición, México, Cárdenas editor, 1988.

SCHLEYER, Hanns Martin, *La libertad como modelo social*, España, Fareso S.A.

SERRA ROJAS, Andrés, *Ciencia Política*, vigesimosegunda edición, México, Porrúa, 2009.

TAPIA, José, *La evasión y la defraudación fiscal*, México, TAX, 2003.

TENA RAMIREZ, FELIPE, *Derecho constitucional mexicano*, trigésima sexta edición, México, Porrúa, 2004.

TENA, Felipe, en CARDENAS, Francisco, *introducción al estudio del Derecho Fiscal*, segunda edición, México, Porrúa, 1997.

TENORIO CUETO, Guillermo, *El Derecho a la Información*, México, Porrúa, 2009.

TRUEBA FANO, José Manuel, *Tratamiento fiscal del fideicomiso*, México, Dofiscal, Abril del 2011.

URESTI, Horacio, *los impuestos en México Régimen Jurídico*, tercera edición, México, Tax, 2011.

VARGAS DIAZ BARRIGA, Luis David, *Aspectos prácticos del contrato de fideicomiso*, México, editorial Porrúa, 2012.

VELARDE ARAMAYO, María Silvia, *Beneficios y minoraciones en Derecho tributario*, España, Marcial Pons, 1997.

VICTORIA MALDONADO, Héctor, *Sujetos y responsabilidades tributarias en México*, México, Porrúa, 2011.

VILAJOSANA, Josep, *El significado político del Derecho*, México, Fontamara, 1997.

VILLAGORDA LOZANO, José Manuel, *Doctrina general del fideicomiso*, Tercera edición, México, Porrúa, 1998.

Hemerografía:

ACOSTA ROMERO, Miguel, "Naturaleza jurídica del fideicomiso", Revista de la Facultad de Derecho de México, número 191-192, septiembre- diciembre, 1993, México.

CASTELLO G. TREVIJANO, José, "El Fideicomiso en Derecho mexicano", Revista de Derecho Notarial Mexicano, Volumen I, Numero 3, Junio año 1957, México.

HOMES, Luis, "XXIV jornadas latinoamericanas de derecho tributario", Isla Margarita (Venezuela), Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. España, 2008.

MORENO CASTAÑEDA, Gilberto, "El desmembramiento de la propiedad en el fideicomiso", Revista de derecho notarial mexicano, número 47, junio 1972, México.

ORTIZ DE LA PEÑA, Fernando Luis, "Incentivos tributarios en América Latina",- *Juicio crítico*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 13 publicación, Junio de 1977.

SMITHIES Arthur y BUTTERS Keith, "Lecturas sobre política fiscal", Revista de Occidente, biblioteca de ciencias económicas, 1959, Madrid España, Pp. 47-51.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, "Control de las leyes tributarias y los efectos de la declaración de invalidez", *Revista de derecho FORO*, Ecuador, II semestre, 2006, numero 6. P.46.

Jurisprudencia:

Tesis jurisprudencial 2ª. /J.50/2009 segunda Sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación y su gaceta, XXIX. Mayo de 2009, Pag. 119.

Tesis Jurisprudencial 50/2009 segunda sala, Suprema Corte de Justicia de la Nación y su gaceta 06 de mayo del 2009.

Tesis P./J. 4/1990, pleno, seminario judicial de la federación, octava época, Julio-diciembre de 1989, t. IV p.143.

Tesis, I.3º.C. J/47, tribunales colegiados de circuito, seminario Judicial de la federación y su gaceta, novena época, febrero de 2008, t. XXVII, p.1964

Tesis:

SANCHEZ ZUÑIGA, Juvenal, El aspecto tributario de los fideicomisos en Costa Rica, San Jose Costa Rica, Noviembre de 1999, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. P. 29.

SANCHO CAMPOS, Emilia, Propiedad fiduciaria en el sector vivienda en Costa Rica, San Jose Costa Rica, 1999, Universidad de Costa Rica

Legislación:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución ecuatoriana 2008

Código Fiscal de la Federación

Código de Comercio de Costa Rica.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito

Ley del Impuesto Sobre la Renta 2014.

Páginas de Internet:

ARISTEGUI, Carmen, “condona hacienda 2.9 mil millones de pesos a televisa”,
Aristegui Noticias, 12 de mayo del 2013,
<http://aristeguinoticias.com/1105/mexico/condona-hacienda-2-9-mil-millones-de-pesos-a-televisa/>

Aristegui, Carmen, “SAT explica porque condono 3 mil millones de pesos a Televisa”, Mayo 13 del 2013 <http://aristeguinoticias.com/1305/mexico/sat-explica-porque-condono-3mmdp-de-impuestos-a-televisa/>

Banco de Costa Rica, “Fideicomiso”, Banco de Costa Rica, Visto el 15/12/2014,
https://www.bancobcr.com/personas/otros%20productos%20y%20servicios/Fideicomisos.html#HERMES_TABS_1_0

FERNADEZ VEGA, Carlos, “México S.A.”, la jornada, 17 enero del 2008, México,
<http://www.jornada.unam.mx/2008/01/17/index.php?section=economia&article=024o1eco>

FERNANDEZ VEGA, Carlos, “México S.A.”, La jornada, 29 de noviembre del 2012, México. <http://www.jornada.unam.mx/2012/11/29/opinion/030o1eco>

MARTINEZ, Fabiola, et al, “Decreta Calderón la extinción de Luz y Fuerza; es inconstitucional; SME”, La jornada , 11 de octubre del 2009,
<http://www.jornada.unam.mx/2009/10/11/politica/005n1pol>

OJEDA, Adriana, "Concentran 500 firmas 50 por ciento del PIB", el universal, 26 de julio del 2001, <http://www.eluniversal.com.mx/finanzas/18673.html>

PARAMO, Arturo, "Ciudad de México invierte en megaobras", Excelsior, 14 de septiembre del 2014, México, <http://www.excelsior.com.mx/comunidad/2014/09/14/981621>

SEC Securities and Exchange Commissions, Investor Bulletin, "Real Estate Investment Trusts (REITs)", USA Government, visto el 15 de noviembre de 2014. <http://www.sec.gov/investor/alerts/reits.pdf>

ZUÑIGA, JUAN ANTONIO, "Adeudan 16 grandes empresas al fisco más de 106 mil millones de pesos", La Jornada, visto el 22/05/2013, <http://www.jornada.unam.mx/2007/04/11/index.php?section=politica&article=005n1pol>