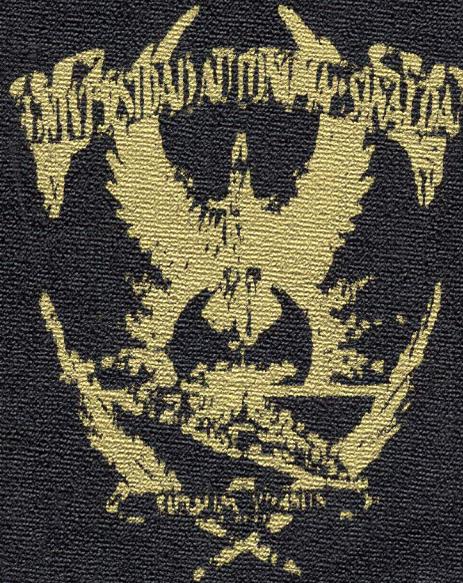


UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
DOCTORADO DE ESTUDIOS FISCALES



**Aplicación del principio de igualdad en el regimen intermedio
de distribuidoras veterinarias de Navojoa, Sonora**

TESIS

**Que como requisito para obtener el grado de
Doctor en Estudios Fiscales**

Presenta

JOSÉ LUIS RIVERA MARTÍNEZ

Director de Tesis:

Dr. Ismael Camargo Gonzalez

Culiacán de Rosales, Sinaloa, México

Octubre del 2013

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DIVISION ESTUDIOS DE POSGRADO
DOCTORADO DE ESTUDIOS FISCALES**



**Aplicación del principio de igualdad en el regimen intermedio de
distribuidoras veterinarias de Navojoa, Sonora.**

T e s i s

"Que como requisito para obtener el grado de Doctor en Estudios Fiscales"

Presenta :

**JOSE LUIS RIVERA MARTINEZ
ALUMNO:**

Director de Tesis:
Dr. Ismael Camargo González

Culiacán de Rosales, Sinaloa, México

Octubre del 2013

Reconocimientos, agradecimientos y dedicatorias

A **DIOS**: Por darme la vida, por permitirme seguir viviendo y por alimentar en mi alma la fuerza para cumplir mis anhelos, enseñarme el camino que debo seguir y por llegar a la culminación de una de mis metas. Solo en Dios he puesto mi confianza, porque con él siempre saldré adelante ¡Gracias Señor mío y Dios mío!

A mis padres, Adolfo Rivera Ahumada (+) y Loreto Martínez Leal (+) quienes me educaron y me inculcaron los valores y principios de todos mis actos.

A mis hermanos Beatriz Eugenia, Juan Adolfo, Melva Elizabeth y Fernando Enrique y a todos mis sobrinos en especial a Elisa los cuales les agradezco siempre su apoyo incondicional y siempre que estén atentos de mí persona, por tener las palabras adecuadas para animarme a seguir adelante cuando he tenido momentos de debilidad. ¡¡Gracias Dios por darme esta familia!!

A mi esposa Ma. Jesús Aragón Silvas, por representar, la razón de mis esfuerzos en el proceso de superación en lo profesional y en lo humano.

Para mis hijos Lourdes, Luis Antonio, Laura Guadalupe y Luis Fernando. Ustedes son lo mejor que la vida me ha regalado, el motor y la grandeza de mi espíritu.

A mis nietos Kristy y Humberto por ser los seres más maravillosos, que sigan creciendo en salud, en espiritualidad y en armonía con su familia.

Mi agradecimiento, a mi director de tesis, Dr. Ismael Camargo González, por su calidad humana, sobre todo por el profesionalismo, por conducirme hacia el camino del conocimiento.

Mi reconocimiento, a la asesora de tesis, Dra. María Consuelo González Pérez, por su calidad humana y sobre todo por su profesionalismo, conduciéndome por el camino del conocimiento, agradezco su paciencia y dedicación.

A mi asesor Octavio Bojórquez Camacho y a mi corrector de estilo Doctor Francisco René Bojórquez Camacho, por ser excelentes personas, y por darme la oportunidad de conocer el método científico y ser las personas que guiaron mi camino hacia la culminación de este trabajo de investigación.

A mis Lectores críticos Dra. Deyanira Bernal Domínguez y Dr. Rubén González Franco, quiero expresar mi agradecimiento por sus atenciones y finas recomendaciones que contribuyeron a la mejora en la redacción del presente trabajo de investigación. A mis Maestros, por brindarme conocimientos de una manera profesional, eficaz y de calidad.

A mis amigos y compañeros de estudios, en especial a Víctor Manuel, Julio Cesar, María de Lourdes y Marco Vinicio, por permitirme ser parte importante del equipo de trabajo.

Mi reconocimiento al Instituto Tecnológico de Sonora, y a mis compañeros de trabajo de esta institución en la que me he formado como profesionista y docente, por permitirme ser parte de la gente ITSON, en especial a la Dra. Imelda Lorena Vázquez Jiménez, Mtro. Rodolfo Valenzuela y al Doctor Roberto Celaya Figueroa por darme su apoyo incondicional.

A todos mis amigos, familiares y conocidos que siempre me animaron a seguir adelante y creyeron en mí, muchísimas gracias ¡Que Dios los bendiga!

A TODOS GRACIAS

RESUMEN

Todo trabajo de investigación, tiene un objetivo y en este no será la excepción y como objetivo principal es demostrar que el principio de igualdad aplica al régimen intermedio de las empresas que distribuyen medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora.

En la Constitución Política de Estados Unidos Mexicanos, dice que la ley debe de ser igualitaria, para todos los mexicanos, mas sin embargo, se demostró, el apego del principio de igualdad en el regimen intermedio del impuesto sobre la renta, y de todas las empresas que distribuyen medicinas veterinarias y que tributan en este regimen.

En la parte teórica se investigó a tres grandes líneas, entre ellas, las organizaciones, el sistema tributario mexicano y la línea principal de la investigación el principio de igualdad, posteriormente se comparó con método empírico, producto de las encuestas, a los dueños o encargados de las distribuidoras veterinarias, entrevistas con los funcionarios y profesionales de la contaduría pública, para después contrastar lo recaudado en el campo de la investigación y formalizar los criterios, producto de la investigación realizada.

En la ley del Impuesto Sobre Renta, deben tributar, todos los mexicanos que se dediquen a una actividad específica, más sin embargo, se demostró que esta ley, no es igualitaria para todas las personas que tributan es este regimen, porque hay empresas que elaboran estrategias para el pago del impuesto, en cambio, hay empresas que simplemente evaden el impuesto.

El presente estudio es mixto. Porque contempla, el cualitativo y cuantitativo , por una parte, a través de un estudio cuantitativo se pretende recoger las opiniones de los dueños de las empresas que distribuyen medicina veterinaria, para saber su sentir, el de aplicar el principio de igualdad ante el régimen intermedio, en el cual están tributando, después sometido a análisis con la aplicación de software electrónico, por ultimo bajo este mismo enfoque mediante la ayuda de la estadística determinar los resultados de la aplicación de métodos y modelos matemáticos para, interpretar diversas variables del esquema fiscal.

Por otro, bajo el enfoque cualitativo se llevaron a cabo entrevistas con los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y con los profesionales de la contaduría pública, por medio del cuestionario estructurado.

ABSTRACT

As in all investigation work, he/she has an objective and in this it won't be the exception and as main objective it is to demonstrate that the principle of equality applies to the intermediate régime of the companies that you/they distribute veterinary medicine in the square of Navojoa, Sound. The same Political Constitution of Mexican United States, says that the law should be equitable, for all the Mexicans, but however, it was demonstrated, the attachment of the principle of equality in the intermediate régime of the tax on the rent, and of all the companies that distribute veterinary medicines and that they pay in this régime.

In the theoretical part it was investigated to three big lines, among them, the organizations, the system tributary Mexican and the main line of the investigation the principle of equality, later on was compared with empiric method, product of the surveys, to the owners or in charge of the veterinary distribute, interviews with the officials and professionals of the public accounting, it stops later to contrast that collected in the field of the investigation and to formalize the approaches, product of the carried out investigation.

In the law of the Tax On it Produces, they can pay, almost all the Mexicans that are devoted to a specific activity, more however, it was demonstrated that in this law, it is not equitable for all the people that pay it is this régime, because there are companies that elaborate strategies for the payment of the tax, on the other hand, there are companies that simply avoid the tax.

The present study is mixed. Because it contemplates, the qualitative and quantitative, on one hand, through a quantitative study it is sought to pick up the opinions of the owners of the companies that distribute veterinary medicine, to know how their to feel, the one of applying the principle of equality before the intermediate régime, in which are paying, later subjected to analysis with the application of electronic software, for I finish under this same focus by means of the help of the statistic to determine the results of the application of methods and mathematical models for, to interpret diverse variables of the fiscal outline.

For other, under the qualitative focus they were carried out interviews with the Secretary's of Treasury officials and Public Credit, and with the professionals of the public accounting, by means of the structured questionnaire.

Índice

Índice.....	iv
ÍNDICE DE TABLAS.....	x
Introducción.....	1
Capítulo 1. Planteamiento del problema de investigación.....	3
1.1 Planteamiento del problema	3
1.2 Preguntas de investigación	3
1.2.1 Pregunta central.....	3
1.2.2. Preguntas Específicas	4
1.3. Objetivo	4
1.3.1 Objetivo general.....	4
1.5. Justificación de la investigación	4
1.6 Variables de la investigación	5
Capítulo II La importancia de las organizaciones en el ámbito global.....	6
2.1 Las organizaciones.....	6
2.1.1. Características de las organizaciones.....	7
2.1.2 La administración y la organización	8
2.1.3 La empresa como organización.....	10
2.1.4 Clasificación de las empresas	11
2.1.5.- División del trabajo.....	11
2.1.6.-Diferencia entre organización y grupo.....	11
2.1.7. Tipos de organizaciones.....	12
2.1.8.-Teoría de las Organizaciones.....	13
2.1.9.- Organización y dirección: el proceso directivo.	15
2.1.10.- Las decisiones y sus respectivas clasificaciones.....	16
2.1.11.-Los niveles directivos	18
2.2.- La dirección: naturaleza del trabajo directivo.	18
2.3.- Papeles interpersonales.....	19
2.3.1 Papeles informativos.	19
2.3.2.- Papeles decisorios.....	19
2.4.- Las organizaciones en el medio contemporáneo	20
2.5.- Autoridad y Riesgo en las Organizaciones	21

2.6.- Las organizaciones en la era actual.....	22
2.7.-Factores contingentes de las organizaciones	23
2.8.- Enfoque Evolutivo.	24
Capítulo III.- El sistema tributario mexicano	28
3.1 El sistema tributario mexicano.....	28
3.1.1 Marco legal de los impuestos.....	31
3.1.2 Los Ingresos Tributarios en México.	33
3.1.3 Obligaciones personales de aquellos tiempos:	34
3.1.4 Los tributos y su presencia en la economía.....	35
3.1.5. Medio de financiamiento fines fiscales.....	36
3.1.6 Ingresos Tributarios en México	37
3.1.7 Contribuciones	38
3.1.7.1 Contribuciones federales.....	39
3.1.7.2 Contribuciones estatales.....	40
3.1.7.3 Contribuciones municipales	41
3.2 Impuesto sobre la renta (ISR).....	42
3.2.1 Aspectos generales	42
3.2.2. Personas físicas.	43
3.2.3 Regimen Intermedio.....	44
3.2.6. Evasión y elusión fiscal.....	47
3.2.7 Impuestos directos e indirectos	47
Capítulo IV.- Teorías fundamentales de la igualdad jurídica	50
4.1 Principios doctrinales	50
4.1.2 Principio de justicia.....	50
4.1.3. Principio de generalidad.....	51
4.1.4 Principio de Uniformidad.....	52
4.1.5 Principio de certidumbre o certeza.....	52
4.1.6 Principio de economía.....	53
4.1.7 Principio de obligatoriedad.	54
4.1.8 Principio de vinculación con el gasto público.....	55
4.1.9 Principio de legalidad.....	55
4.1.10 El principio proporcionalidad.....	56
4.1.11 El principio de igualdad	57
4.1.12 Principio de capacidad contributiva	58

4.2. Teorías fundamentales de la igualdad jurídica	66
4.2.1 Identidad y semejanza	67
4.2.2 El recurso a la noción de arbitrariedad para resolver la cuestión de la esencialidad	68
4.2.3 La conformación de los espacios legislativos con apoyo en el concepto de arbitrariedad	69
4.2.4 La teoría en el tribunal constitucional	69
4.2.5 La toma doctrinal en materia tributaria	70
4.3 De la igualdad formal a la igualdad-proporcionalidad	75
4.3.1 La igualdad estrictamente formal	75
4.3.2 Carácter accesorio de la igualdad jurídica	75
4.3.3. Igualdad como coherencia sistemática	76
4.3.4 Igualdad como paridad	78
4.3.5 Inclinación hacia la paridad de tratamiento	78
4.3.6 Imposición de paridad	79
4.3.7 La relativización del principio de igualdad	84
4.3.8 Justicia e igualdad	90
4.3.9 Igualdades, desiguales y juicios de igualdad	91
4.3.10 Los juicios de igualdad.	92
4.3.11 Dimensiones normativas de la igualdad.	93
4.3.11.1 Dimensiones del Subprincipio.	94
4.3.12 El principio de igualdad y sus exigencias fundamentales	95
4.3.13 Igualdad normativa	97
4.3.14 Igualdad en la interpretación jurídica	98
4.3.15 Igualdad de las leyes.	99
4.3.16 Igualdad en la aplicación fáctica del Derecho	100
4.3.17 Las reglas de igualdad	100
4.4 Concreción del principio de igualdad	102
4.4.1 Concreción constitucional	103
4.4.2 Concreción teleológica a la luz de fines de justicia.	104
4.5 El principio de igualdad en cuanto un mandato de justicia	105
4.5.1 La vinculación del principio de Igualdad a la noción constitucional de Justicia	106
4.5.2 La justicia relacional	107
4.5.3 La ineludible concreción específica del principio de igualdad.	109
4.5.4 Concreción infra constitucional	110
4.5.5 Igualdad en la ley con arreglo al propio sistema legislativo	110
4.5.6 La igualdad según la ley	111

4.6 Las interrelaciones entre las nociones constitucional y legislativa de igualdad.....	112
4.7 Dimensiones general del principio de igualdad tributaria.....	113
4.7.1 El escepticismo con respecto a la igualdad tributaria.	115
4.7.2 Negociación de una función específica del principio de igualdad tributaria.	117
4.7.3 Disolución de la igualdad tributaria en la igualdad financiera.....	117
4.7.4 La restricción de la exigencia de igualdad tributaria al sistema.....	118
4.8 La igualdad entre el fisco y los contribuyentes.....	120
4.9 Igualdad de partes en la ley	121
4.9.1 Igualdad de partes en la omisión legislativa	123
4.9.2 Consecuencias específicas de las exigencias de igualdad entre la Hacienda y los contribuyentes	124
4.9.3 Mandatos generales y proyecciones específicas de la igualdad tributaria.	125
4.10 Igualdad tributaria horizontal y vertical.....	125
4.11 Proyecciones específicas con otros principios	126
4.12 Interrelación del principio de igualdad con el de generalidad y la capacidad contributiva.	127
4.13 Compatibilidad con las exenciones extra fiscales.	128
4.14 Igualdad en la creación y modificación de los tributos.....	129
4.15 La igualdad con arreglo a criterios de justicia tributaria.....	129
4.16 La igualdad en el ámbito de los impuestos.....	135
4.16.1 Criterio de la capacidad contributiva y Justificación como criterio de graduación de los impuestos	136
4.16.2 Aplicación a las normas e impuestos extrafiscales.	138
4.17 La igualdad de los impuestos a la luz de fines extrafiscales	140
4.18 La igualdad tributaria en las tasas.....	141
4.18.1 Fundamentación del criterio de equivalencia <i>lato sensu</i> con apoyo en el principio constitucional de igualdad.....	142
4.19 La igualdad tributaria en las contribuciones especiales	143
4.20 Igualdad en la graduación de la carga tributaria.	146
Capítulo V.- Diseño Metodológico.....	147
5.1 Enfoque de la Investigación.....	147
5.1.1 El enfoque cualitativo y sus comienzos	148
5.1.2 El método cualitativo y sus momentos claves.....	149
5.2 Proceso de la investigación	151
5.3. Tipos de estudio	152

5.4 Diseño de la investigación	153
5.5 Sujetos de la investigación	154
5.6 Los instrumentos	154
5.7 Tamaño de la muestra.....	155
5.8 Trabajo de Campo	156
5.9 Recolección y procesamiento de datos (Software).....	156
Capítulo VI.- Análisis de Resultados.....	157
6.1 Aspectos generales de las empresas de distribuidora veterinarias.....	157
6.2.-Elementos que utilizan las empresas distribuidoras de medicinas veterinarias con respecto al principio de igualdad.	166
6.3. El impacto del principio de igualdad de las empresas distribuidoras veterinarias.....	173
6.4. La importancia del principio de igualdad en el regimen intermedio de dicha empresas.	195
6.5 Conclusiones.....	220
6.6 Recomendaciones	221
BIBLIOGRAFIA.....	222
Índice de siglas y acrónimos.....	230

ÍNDICE DE FIGURAS

Índice de figuras.....	ix
Figura 6.1 Información sobre las variables utilizadas para el desarrollo de la encuesta.....	159
Figura 6.2 Histograma variable sexo.....	161
Figura 6.3 Histograma de la variable Edad	163
Figura 6.4 Histograma variable Estado Civil	165
Figura 6.5 Histograma variable Antigüedad	168
Figura 6.6 Histograma variable Número de empleados	172
Figura 6.8 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs recibido capacitación	175
Figura 6.9 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs medio de capacitación.....	177
Figura 6.10 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs tipo de capacitación	179
Figura 6.11 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs CPEUM.....	181
Figura 6.12 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs adonde.....	183
Figura 6.13 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs igualitario.....	185
Figura 6.14 Histograma variable Regimen	186
Figura 6.15 Histograma de la variable capacitación regimen	193
Figura 6.16 Histograma variable medios de capacitación.....	201
Figura 6.17 Histograma variable tipos de capacitación	206
Figura 6.18 Histograma Sobre la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).....	210
Figura 6.20 Histograma Sobre la variable Igualitario	214

ÍNDICE DE TABLAS

Indice de Tablas.....	X
Tabla 6.1 Información sobre diferentes países de la estratificación de las Pyme	158
Tabla 6.3 Estadísticos descriptivos sobre la variable Edad.....	161
Tabla 6.3.1 Frecuencias sobre la variable Edad	162
Tabla 6.4 Estadísticos descriptivos sobre la variable Estado Civil.....	164
Tabla 6.4.1 Frecuencia sobre la variable Estado Civil	164
Tabla 6.5 Estadísticos descriptivos sobre la variable Antigüedad	166
Tabla 6.5.1 Frecuencias sobre la variable antigüedad.....	167
Tabla 6.6 Tabulación Cruzada de frecuencia sobre la variable antigüedad y si considera igualitario el pago del impuesto	169
Tabla 6.7 Estadísticos descriptivos sobre la variable Número empleados.....	170
Tabla 6.7.1. Frecuencia sobre la variable Número empleados	170
Tabla 6.8 Frecuencia sobre la variable Número empleados contra considera igualitario.....	171
Tabla 6.9 Estadísticos descriptivos sobre la variable Regimen	173
Tabla 6.9.1 Frecuencia sobre la variable Regimen.....	174
Tabla 6.10 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs ha recibido capacitación.....	175
Tabla 6.11 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs medios de capacitación	177
Tabla 6.12 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs tipos de capacitación	179
Tabla 6.13 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs CPEUM.....	181
Tabla 6.14 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs adonde	182
Tabla 6.15 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs igualitario	184
Tabla 6.16 Estadísticos descriptivos sobre la variable Capacitación del Regimen.....	187
Tabla 6.16.1 Frecuencias sobre la variable Capacitación del Regimen	187
Tabla 6.17 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs Porque medios ha recibido capacitación	188
Tabla 6.18 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs Tipo de Capacitación.....	189
Tabla 6.19 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs CPEUM.....	190
Tabla 6.20 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs adonde se va el dinero.....	191
Tabla 6.21 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs considera igualitario	192
Tabla 6.22 Estadísticos descriptivos sobre la variable Medios de Capacitación	195
Tabla 6.22.1 Frecuencias sobre la variable Medios de Capacitación.....	196
Tabla 6.23 Tabulación cruzada de frecuencias medios de vs tipos de capacitación	196

Tabla 6.24	Tabulación cruzada de frecuencias medios de capacitación vs CPEUM.....	198
Tabla 6.25	Tabulación cruzada de frecuencias medios capacitación vs a donde se va.....	199
Tabla 6.26	Tabulación cruzada de frecuencias medios capacitación vs igualitario.....	200
Tabla 6.27	Estadísticos descriptivos sobre la variable Tipos de Capacitación	202
Tabla 6.27.1	Frecuencias sobre la variable Tipos de Capacitación.....	202
Tabla 6.28	Tabulación cruzada de frecuencias de qué tipo capacitación vs CPEUM	203
Tabla 6.29	Tabulación cruzada de frecuencias de qué tipo capacitación vs a donde se va .	204
Tabla 6.30	Tabulación cruzada de qué tipo capacitación vs considera igualitario	205
Tabla 6.31	Estadísticos descriptivos sobre la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) Estadísticos descriptivos	207
Tabla 6.31.1	Estadísticos descriptivos sobre la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).....	207
Tabla 6.32	Tabulación cruzada CPEUM vs a Donde va el dinero.....	208
Tabla 6.33	Tabulación cruzada CPEUM vs a Igualitario.....	209
Tabla 6.34	Estadísticos descriptivos sobre la variable adonde se va el dinero	211
Tabla6.34.1	Frecuencias sobre la variable adonde se va el dinero.....	211
Tabla 6.35	Tabulación cruzada a donde se va el dinero vs a Igualitario.....	212
Tabla 6.36	Estadísticos descriptivos sobre la variable Igualitario	213
Tabla 6.36.1	Frecuencias sobre la variable Igualitario	213

Introducción

En México, las pequeñas empresas enfrentan una serie de problemas provocados por los sucesos derivados de la globalización económica. Enfrentando los constantes cambios del sistema tributario mexicano originado por política fiscal, la cual ha dificultando la estabilidad y supervivencia en el mercado y en ciertos casos el cierre masivos de algunos negocios que no pueden soportar los enormes movimientos que les crea el entorno que les rodea en materia fiscal. Además es oportuno mencionar que se han visto reducidas por el acelerado proceso de transformación en la estructura social y económica, motivos de las turbulentas rotaciones de la crisis de la economía mundial.

Es conveniente señalar que el impacto de la nueva reforma se ha dado en todos los aspectos de la estructura física y tecnológica de las microempresas, ha golpeado severamente la fuerza laboral, puesto que han tenido que reducirla para poder salir con los gastos y poder cumplir con la cascada de impuesto que tienen en su haber. Sin embargo, la disminución en el flujo de efectivo se está reflejando con esta reforma fiscal, dejándolas sin capacidad económica para cumplir con las obligaciones fiscales trayendo como resultado una deficiente competitividad en el mercado empresarial en que participan.

Según Ruelas (2008) citado en Esparza, García-Pérez y Duréndez (2010), más del 95% de las empresas en América Latina son Pequeñas y Medianas Empresas (pymes), de las cuáles señala Belausteguigoitia (2010), que nueve de cada diez pymes son familiares, sin embargo este mismo autor menciona que lamentablemente una de las características de las empresas familiares, es que suelen tener una vida más corta que las no familiares. Pero que la gran mayoría de las empresas sean pequeñas no significa que para ellas no sea importante crecer.

La historia de las empresas grandes demuestra que éstas fueron pequeñas, pero sólo en un principio, hasta que tomaron forma y implementaron estrategias, y así logran consolidarse como grandes empresas.

Según la información del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2004), se estima que en México existían 2.84 millones de empresas, de las cuáles el 99.7% son pymes que generan el 42% del Producto Interno Bruto (PIB) y 64% del empleo, esto muestra el gran potencial que tienen las pymes para contribuir al crecimiento económico.

Posteriormente el censo del INEGI (2010), reportó que la contribución de las pymes al PIB ha disminuido al pasar del 42% al 34.7%. Esta misma fuente menciona que las pymes contribuyen fuertemente con la generación de empleo en el país, debido a que mantienen el 71.9% de los empleos de las empresas del sector productivo.

Hoy en día las empresas micro, pequeñas medianas y grandes forman un alto porcentaje de la económica activa del país y éstas empresas se dedican al comercio, a la industria, y las instituciones que les dan apoyo las estratifican de acuerdo al número de trabajadores , al volumen de ventas, al proceso de su maquinaria ya sea manual o automática y las ayudan otorgando apoyos para capital de trabajo, para compra de maquinaria y con esto ayudan a la economía de un país y apoyan al sector empresarial para que juntos estas logren sus objetivos

El gasto público es lo que el gobierno aporta para que un país sea desarrollado, con la construcción de carreteras, hospitales, escuelas, puentes, entre otros, entonces la obligación de pagar los impuestos nace de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Una vez que una nación ha subsanado estos gastos, se empieza a la formación de las leyes, o sea la que nos obligarán al pago del impuesto o bien a la contribución de ese gasto público, entonces empieza el nacimiento de las leyes.

Al momento de elaborar una ley se deben de tener en cuenta ciertos principios constitucionales, que son los que marcan cada una de las leyes, para poder que sea constitucional y que los ciudadanos cumplan para lo que fueron elaboradas o diseñadas. Como podemos ver se enuncian los siguientes principios:

- a) Principio de Igualdad.
- b) Principio de Generalidad.
- c) Principio de Obligatoriedad
- d) Principio de Proporcionalidad
- e) Principio de Legalidad

Tomando en cuenta la importancia que tiene este tema para la interpretación del Derecho Tributario es necesario hacer un análisis profundo para conocer la base de toda contribución, debido a que si existe la omisión de alguno de los elementos anteriormente mencionados será violatorio de la Constitución.

Capítulo 1. Planteamiento del problema de investigación

1.1 Planteamiento del problema

Hoy en día, uno de los mayores desafíos que presenta las pequeñas y medianas empresas son los embates de un mundo globalizado, por los diferentes factores que se presentan en cada país, ya sea por la forma de gobierno que ejerzan o por las tendencias económicas y demográficas, éstos en algunos casos han sido factores de desarrollo y en otros de fracasos, por lo que depende de la forma de cómo se administren el gobierno de cada país, por lo que repercute en las organizaciones de diferentes sectores que conforman a un país, por los cambios constantes y cada vez más bruscos, dificultando y obstaculizando el crecimiento del negocio.

Bajo este esquema es importante señalar, que el estudio de los principios de constitucionalidad y sus efectos fiscales en las pequeñas empresas de Navojoa, Sonora del sector comercio en relación con la política fiscal, particularmente con el pago del impuesto. Se enfoca en éste campo con el fin de poder conocer los problemas económicos que exteriorizan a este sector. Siendo pertinente mencionar, que la economía mexicana se sustenta en las micro, pequeñas y medianas empresas, y contribuyen al crecimiento del patrimonio, sin embargo, estas organizaciones no logran competir con las grandes cadenas multinacionales e internacionales que se encuentran en nuestro país, las cuáles se suponen cuentan con recursos financieros, mercadológicos y tecnológicos, cuyo caso las empresas pequeñas mexicanas no tienen esas ventajas. Para que una empresa sea competitiva debe ser capaz de ofrecer productos y servicios superiores a la competencia y contar con una clara ventaja competitiva que sea percibida por el cliente. Los elementos que integran a las empresas, son los recursos económicos, la estructura organizacional, y el personal, lo cual estos elementos representan un factor de éxito para lograr la competitividad, pero la situación actual que prevalece no les es favorable ante las condiciones actuales del mercado. Estas empresas para permanecer en el mercado deben ser capaces de competir con empresas nacionales e internacionales, sin embargo enfrentan serios problemas internos que les impide adaptarse y responder a un mercado tan dinámico globalizado. Es por ello que en este estudio que se pretende realizar se traza la pregunta general y las preguntas secundarias.

1.2 Preguntas de investigación

1.2.1 Pregunta central

¿Cuáles son los elementos que intervienen para medir el impacto del principio de igualdad en el régimen intermedio de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora?

1.2.2. Preguntas Específicas

- 1.- ¿Cuáles son los elementos que utilizan las empresas que distribuyen medicinas veterinarias con respecto al conocimiento del principio de igualdad?
- 2.- ¿Conocen las empresas que distribuyen medicinas veterinarias del regimen intermedio la aplicación al principio de igualdad?
- 3.- ¿Cuál es la importancia en la capacitación del principio de Igualdad en el Regimen intermedio de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora?
- 4.- Que estrategias y herramientas utilizan las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa Sonora para conocer el principio de igualdad?

1.3. Objetivo

1.3.1 Objetivo general

Analizar los elementos que intervienen para medir el impacto del principio de igualdad en el regimen intermedio de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora.

1.3.2 Objetivos específicos

- 1.- Identificar los elementos que utilizan las empresas que distribuyen medicinas veterinarias con relación al conocimiento del principio de igualdad
- 2.-Estudiar el impacto del principio de igualdad en el regimen intermedio de las empresas que distribuyen medicina veterinaria.
- 3.-Analizar la aplicación en la capacitación del principio de Igualdad para las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora.
- 4.- Proponer estrategias y herramientas de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora en el régimen intermedio para conocer su impacto en el principio de igualdad.

1.4. Hipótesis

H1 El principio de Igualdad estuviera debidamente presente en el Impuesto sobre la Renta en especial al regimen intermedio de las empresas que se dedican al ramo de la distribución de medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora, facilitaría a dicho sector el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y así evitar la evasión fiscal y así cumplir con sus obligaciones fiscales. Con ello todos los elementos que intervienen en la captación del impuesto se vería beneficiado, porque el contribuyente pagaría con gusto el impuesto y con ello se cumpliría lo que dice el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que toda persona nacida en territorio nacional tiene la obligación de contribuir al gasto público.

H2.La aplicación del principio de igualdad justifica los elementos, que se consideran para el conocimiento de los principios constitucionales de los impuestos.

1.5. Justificación de la investigación

Esta investigación se llevará a cabo en las empresas que distribuyen productos veterinarios en la plaza de Navojoa, Sonora en un periodo de tres años, partiendo agosto de 2009 a julio de 2012. El resultado que arroje esta investigación será muy útil para todas aquellas personas, que se encuentran con alguna actividad económica dentro de los sectores productivos, de la sociedad y

particularmente a los que están dentro del sector comercial,(productos de medicina veterinaria) y los prestadores de servicios en general. Para que a través de este estudio, se pueda concretar el trabajo de tesis de nivel doctorado y sirva como guía para los alumnos de posgrado de la Facultad de Contaduría y Administración y a la vez fortalezca la línea de investigación fiscal de los programas de estudio de igual manera se les hará llegar toda la información a los alumnos y a microempresarios a través de conferencias acerca de la proporcionalidad e igualdad en el pago de Impuestos Sobre la Renta en las empresas de la localidad y los beneficios que les puedan brindar estos estudios a las organizaciones.

En la experiencia del autor como estudiante y prestador de servicio profesional en organismos privados de ciudad de Navojoa, Sonora se han percatado que casi no existe bibliografía que hable acerca de los principios de proporcionalidad e igualdad tributaria en el pago de impuestos en este tipo de organizaciones, lo anterior provoca una desvinculación entre los sectores productivos y los planes y programa educativos, ya que son totalmente diferentes a los esquemas de pago de impuestos que se ofrece en México, Sonora y particularmente en la ciudad de Navojoa, Sonora.

1.6 Variables de la investigación

El principio de igualdad en el régimen intermedio del impuesto sobre la renta (VI)
Las distribuidoras veterinarias (VD)

Capítulo II La importancia de las organizaciones en el ámbito global

En la parte conceptual del marco teórico se ha dividido en tres grandes temas, las Organizaciones, el sistema tributario mexicano y la línea principal de la investigación, el principio de igualdad, se empezará por el de las Organizaciones que a continuación se detallan:

Introducción a las Organizaciones

2.1 Las organizaciones

Las organizaciones son un fenómeno antiguo. Desde siempre, el hombre se ha agrupado bajo alguna forma de organización para satisfacer sus necesidades. Las diferentes interpretaciones que se han hecho de las organizaciones a lo largo del tiempo, han estado muy influenciadas por el contexto histórico. Las organizaciones han estado muy influidas por los problemas de su tiempo: Genera incertidumbre básica: Las cosas cambian, los procesos cambian y hemos de plantearnos el interrogante de si seremos capaces de resolver las nuevas situaciones. (Chiavenato, 2008:212) Genera nuevas tecnologías: Planteo posibilidades de abrir nuevos negocios, satisfacer nuevas necesidad. La fuente de recursos: A nuestro alrededor hay gran cantidad de recursos que podemos aprovechar. Presión sobre el comportamiento de las personas: A través de la legislación y valores culturales que presionan sobre la actividad de las organizaciones.

El entorno actúa así en cuatro puntos:

Las organizaciones solucionan problemas que son fundamentalmente del entorno que les rodea. El entorno cambia a lo largo del tiempo y con ello su forma de presionar sobre las organizaciones, de esta manera también cambia la forma de plantear problemas, de resolverlos. (Chiavenato, 2008:213)

La influencia de las organizaciones viene de los albores de la humanidad. Había divisiones de tareas ya en las primeras tribus, pero de manera conjunta logramos unos objetivos. Dentro de las organizaciones hay objetivos comunes. Nacen con una finalidad concreta. En el ejemplo de las legiones romanas era controlar la paz en los territorios conquistados, las personas, dentro de las organizaciones, cumplen una función determinada, la coordinación y unión de estas tareas lleva a los objetivos comunes.

Definimos las organizaciones: instituciones en las que las personas se unen en sus esfuerzos, realizando tareas complejas, para lograr objetivos comunes (individuales y colectivos). Las personas pueden realizar por sí solas actividades complejas. De ahí la importancia de las organizaciones. El hecho de trabajar coordinados entre sí para unos objetivos comunes no impide que las personas, dentro de la organización, busquen objetivos individuales. (Koontz, 2008:160)

2.1.1. Características de las organizaciones

Una de las características del ser humano es ser social por naturaleza. Es inherente su tendencia a organizarse y cooperar en relaciones interdependientes. La historia de la humanidad podría trazarse a través del desarrollo de las organizaciones sociales. Las primeras organizaciones fueron la familia y pequeñas tribus nómadas; luego se establecieron las villas permanentes y las comunidades tribales. Más tarde se crearon el sistema feudal y las naciones. Esta evolución de las organizaciones se ha acelerado en los últimos años. Durante el siglo pasado se han producido cambios dramáticos en este campo. La sociedad se ha transformado de una forma predominante agraria, donde la familia, los pequeños grupos informales y las pequeñas comunidades eran importantes, a otra de tipo industrial, caracterizada por el surgimiento de grandes organizaciones formales.

Los grupos y organizaciones constituyen una parte importante de nuestra existencia. Generalmente nacemos en el seno de una familia con la ayuda de una organización médica, el hospital. Pasamos gran parte de nuestra vida en instituciones educativas. Los grupos informales surgen espontáneamente cuando varias personas que tienen intereses comunes concuerdan (con frecuencia en forma implícita) para alcanzar metas comunes: salir al campo o a pescar. Las organizaciones en las que trabajamos absorben gran parte de nuestro tiempo y las relaciones formales o informales que en ellas establecemos, a veces las extendemos a nuestras actividades recreativas como son los equipos de boliche o de fútbol. Es evidente que todos nosotros, excepto los ermitaños, pertenecemos a una diversidad de grupos y organizaciones. (Kast, 1998:39)

Las organizaciones no son fenómenos distantes, impersonales; ellas están inexorablemente entrelazadas con nuestra vida cotidiana. Están en todas partes y a todos nos afectan. Son organizaciones el grupo social informal o el grupo atlético, los restaurantes Howard Johnson, el Sierra Club, Toyota Motor Company, General Electric y las Naciones Unidas. Ellas proporcionan bienes y servicios que las personas usan. Todos somos miembros de una sociedad organizacional: personas que cooperan en grupos para alcanzar diversos objetivos.

El ser humano es dinámico. Ha creado y destruido civilizaciones; ha desarrollado enormes complejos tecnológicos; con su ingenio ha utilizado los recursos naturales y ha causado alteraciones profundas en el ecosistema. Además, ha cortado el cordón umbilical con la madre tierra, pues ha ido y vuelto de la Luna. Las generaciones futuras tal vez sean testigos de viajes a otros planetas del sistema solar y aun más lejano. La grandeza de los adelantos científicos y técnicos nos sorprende. Pero un segundo análisis nos lleva a reconocer un factor principal subyacente detrás de esos logros: la capacidad humana para crear organizaciones sociales para el logro de nuestros propósitos. El desarrollo de estas organizaciones y la administración efectiva de las mismas constituyen uno de los logros más grandes del hombre. (Koontz, 2003:190)

Aunque los conflictos entre familias y clanes son evidente, el grupo suministra un medio de protección y, por lo tanto, de supervivencia. Las actividades organizadas en nuestros días oscilan desde los grupos informales a los grupos formales, altamente estructurados. Las actividades militares y religiosas fueron las primeras que se convirtieron en organizaciones formales. Desarrollaron sistemas muy elaborados que han permanecido hasta el presente, con algunas modificaciones. El gobierno, el comercio y la educación son otras esferas de actividades que han desarrollado organizaciones formales para el logro de tareas específicas. El hombre se asocia a

muchas organizaciones voluntarias en su tiempo libre; algunas recreativas, algunas filantrópicas y otras de naturaleza combinada.

Se han elaborado muchas y diferentes definiciones de organización, pero todas tienen ciertos elementos esenciales o fundamentales. El comportamiento de las organizaciones se orienta hacia ciertas metas que los miembros del grupo conocen de alguna manera. Las organizaciones utilizan conocimientos y técnicas para la consecución de sus tareas. La organización implica actividades estructurales e integradas; es decir, individuos que trabajan juntos o cooperan en relaciones de interdependencia. La noción de interrelación supone un sistema social. Por ello, se puede afirmar que las organizaciones consisten en: 1) arreglos orientados a una meta, individuos con un propósito; 2) sistemas psicosociales, individuos que trabajan en grupos; 3) sistemas tecnológicos, individuos que utilizan conocimientos y técnicas; y 4) una integración de actividades estructuradas, individuos que trabajan junto en relaciones estructuradas. (Cuenca, 2004:120)

Cuatro tipos de organizaciones basadas en necesidades sociales amplias hacia las que están orientadas:

1 Las organizaciones orientadas hacia la producción incluyen a las empresas que están implicadas en la producción y la distribución de bienes y servicios. Su función primaria es económica, aunque podría haber otras metas que la organización debe alcanzar para mantenerse en el sistema del medio.

2 Las organizaciones orientadas hacia metas políticas están diseñadas para alcanzar metas valoradas y para la generación y asignación del poder en la sociedad. Estas incluirían a la mayoría de las organizaciones gubernamentales.

3 Las organizaciones integradoras tienen que ver con el ajuste de conflictos y la dirección de la motivación para responder a ciertas expectativas sociales. El sistema de corte y la profesión del derecho se encuentran en este grupo. Incluye también los hospitales, debido a que ofrecen el mecanismo para responder a las necesidades sociales para la atención médica.

4 las organizaciones para el mantenimiento de patrones tiene funciones primarias que son culturales, educativas o expresivas. Ejemplos de ellas son las iglesias y las escuelas. (Herriegel, 2002:121)

2.1.2 La administración y la organización

La empresa es una organización, es un sistema de actividades personales conscientemente coordinadas. El éxito del funcionamiento de cualquier organización implica la coordinación planeada y consciente de los esfuerzos de un grupo de personas hacia una serie de objetivos comunes.

El funcionamiento adecuado de una organización implica el establecimiento de metas y la conciliación de éstas con las demandas variables del medio y con los objetivos de los grupos y de los individuos subordinados dentro de la empresa. También implica la responsabilidad y la creación de un sistema de comunicaciones para que pueda ser reconocida la necesidad de acción, así, como evaluadas las alternativas, transmitidas las órdenes y controlada la forma de cumplir con las decisiones. Puesto que las organizaciones implican un esfuerzo cooperativo y relaciones jurídicas, debe haber supervisión y dirección de personal, incluyendo la contratación, entrenamiento y el desarrollo del personal. (Cuenca, 2004:25)

El logro de los objetivos mediante las organizaciones, requiere que haya coordinación planeada de los esfuerzos de los individuos. El comportamiento organizacional se desarrolla en un mundo que se caracteriza por el cambio y la incertidumbre, para ser viable, la organización debe poder luchar contra la incertidumbre. El generar la información es necesario para identificar los cambios en su ambiente y predecir los que se vayan a registrar en el futuro.

Debe ser lo bastante flexible para adaptarse tanto a los cambios internos como a los externos. Se ajusta a los cambios percibidos en su ambiente, sino también planear e iniciar otros tipos de actividad en pocas palabras, por lo consiguiente es capaz de innovar. El factor organizacional también sugiere que el hombre de negocios no solo necesita cierta clase de conocimientos y entendimientos, sino también tipos de habilidad, tales como la habilidad administrativa para la planeación de las relaciones organizacionales, la habilidad para implantar sistemas de comunicación y para comunicarse a la habilidad para facilitar las operaciones de los colegas y subordinados.

La administración significa una vasta coordinación de actividades dentro de algún grupo organizado, sin duda que las características de tales grupos determinan, por lo menos en parte lo que hacemos como miembros de ellos, ya sea como propietarios, gerentes o empleados. (Cuenca, 2004:25)

Por ejemplo un grupo tal como una firma comercial, tiene ciertas características; las cuáles incluyen: (1) un propósito limitado (producir clases particulares de bienes y servicios); (2) activos de capital y propiedades físicas; (3) formas sistemáticas de lograr sus propósitos (las tecnologías de producción oficina y de ventas); (4) formas establecidas para tratar con el mundo económico y social en el cual opera (clientes, proveedores y cuerpos reguladores); (5) una estructura organizacional y una división de trabajo interna; y (6) una diversidad de mecanismos para asegurar su continuidad (procurarse y conservar finanzas, clientes empleados, suministros, etc.). Todos estos puntos son propiedades formales de la organización que establecen sus fronteras, de manera que es posible saber donde principia y donde termina la compañía XYZ.

Conocer las fronteras de una organización es importante por varias razones: 1. dice que el dominio sobre el cual “son administrados los asuntos” a nombre y a favor de la empresa. 2. podemos “determinar el componente de personal” afiliado a la organización. 3. podemos seguir las consecuencias de las decisiones “que se tomen en la organización porque puede considerarse a esta como un sistema creado en donde las decisiones respecto a cambios tiene consecuencias “internas” limitadas y discernibles. (Moguel, 2001:40)

Los requerimientos de la organización y las funciones administrativas

Las características que distinguen a las organizaciones administradas de otros tipos de colectividades facilitan por lo menos una mínima expresión de los requerimientos organizacionales y proporcionan la base para formular hipótesis sobre las siguientes funciones de la administración:

1. *Estructuración de la organización como una función administrativa.* Si tales organizaciones deben exhibir a una actividad sostenida en vez de ser ad hoc, se deduce que las acciones de sus partes deben tener una pauta y estar bajo control, en vez de estar

al azar. En tanto las costumbres, las convenciones y los hábitos proporcionan la base para la acción común, las organizaciones administradas deben canalizar y modificar tal actividad para cubrir sus necesidades específicas.

2. *La definición del propósito como una función administrativa.* Si las organizaciones administradas tienen propósitos delimitados y especializados se da por hecho que esos objetivos deben ser seleccionados y estar articulados. Las metas organizacionales no se originan automáticamente del desempeño colectivo de las tareas no administrativas. En un contexto dinámico, las metas no permanecen ocias. Sino que deben institucionalizarse los mecanismos para su evaluación, reflexión, cumplimiento y revisión periódica....La definición de propósitos es una función de la administración.
3. *Dirección del sistema de intercambio organización-ambiente como una función de la administración.* Algunos de los intercambios necesarios entre las organizaciones y el ambiente se presentan en el desempeño de actividades no administrativas; pero la misma esencia de la organización es la especialización de tareas lo que exige coordinación. En consecuencia la dirección del sistema de intercambio entre una organización y su ambiente se convierte principalmente en una función de la administración. Por los menos esto se aplica a la adquisición y erogación para y desde, el sistema mayor (a) de legitimación de autoridad; (b) de personal; (c) de herramientas, equipo y otras instalaciones; y (d) de un medio de intercambio. (Herriegel,2002:34)

2.1.3 La empresa como organización

Empresa es un término nada fácil de definir, ya que a este concepto se le dan diversos enfoques (económico, jurídico, filosófico, social, etc.) Es necesario analizar algunas de las definiciones más trascendentes de empresa, con el propósito de emitir una definición con un enfoque administrativo. (Moguel, 2001:14). En el diccionario de la Real Academia Española se dice que la entidad integrada por el capital y el trabajo, como factores de producción y dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestaciones de servicios, con fines lucrativos, también es la unidad económica social en la que el capital, el trabajo y la dirección se coordinan para lograr una producción que responda a los requerimientos del medio humano en el que la propia empresa actúa. Conjunto de actividades humanas colectivas, organizadas con el fin de producir bienes o rendir beneficios. Con base en el análisis de las anteriores definiciones es posible definir a la empresa como un:

Grupo Social en el que a través de la administración del capital y el trabajo, se producen bienes y/o servicios tendientes a la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

La palabra organización tiene 3 acepciones. Una etimológica que proviene del griego organón que significa instrumento; otra que se refiere a la Organización como una entidad o grupo social; y otra más que se refiere a la Organización como un proceso. Algunas definiciones de Organización son las siguientes:

Según Koontz (2003). Organización es la estructuración de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo Social, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes y Objetivos señalados. (Koontz, 2003:184). Organizar es agrupar las actividades necesarias para alcanzar ciertos objetivos, asignar a cada grupo un administrador con la autoridad necesaria para supervisarlo y coordinar tanto en sentido horizontal como vertical toda la estructura de la empresa.

Con estos elementos se puede definir la Organización como:

El establecimiento de la estructura necesaria para la sistematización racional de los recursos, mediante la determinación de jerarquías, disposición, correlación y agrupación de actividades, con el fin de poder realizar y simplificar las funciones del grupo social. Entonces, la Organización es a la empresa lo que la estructura a un edificio en construcción, ya que la organización establece la disposición y correlación de las tareas que el grupo social debe llevar a cabo para lograr sus objetivos, proveyendo la estructura necesaria a fin de coordinar eficazmente los recursos. (Herriegel, 2002,87)

2.1.4 Clasificación de las empresas

La estructura organizacional se refiere a la forma en que las actividades de una organización se dividen, organizan y coordinan. La descripción de Ernest Dale acerca de lo que es organizar, como un proceso de cinco pasos, provee una buena estructura para nuestro planteamiento.

1. Hacer una lista del trabajo que necesita realizarse para alcanzar los objetivos de la organización.
2. Dividir el trabajo en actividades que puedan desempeñar lógicamente y cómodamente individuos o grupos.
3. Combinar las actividades de manera lógica y eficiente.
4. Establecer mecanismos para la coordinación. Esta integración de los esfuerzos individuales, de grupo y departamento, facilita el logro de los objetivos.
5. Controlar la efectividad de las estructuras organizacionales y ajustarlas a las necesidades. (Marín, 2009:56)

2.1.5.- División del trabajo

En la actualidad utilizamos el término división del trabajo en lugar de división de labores para indicar que todas las actividades organizacionales. Otro término para división del trabajo es especialización del trabajo. ¿Por qué la división del trabajo aumenta en la medida de productividad? La respuesta que ninguna persona es física ni psicológicamente capaz de desempeñar todas las opciones que componen a la mayoría de las complejas actividades.

En contraste, la división del trabajo crea actividades simplificadas que pueden aprenderse y completarse con relativa rapidez. Además crea una variedad de trabajos, permitiendo a la gente escoger ser asignada a posiciones que concuerdan sus talentos e intereses.

Muchas técnicas de expansión de trabajo y de enriquecimiento del trabajo están encaminadas a superar la alineación con el trabajo. (Herriegel, 2002:205)

2.1.6.-Diferencia entre organización y grupo

Un grupo son dos o más personas trabajando juntas. Sin embargo, dentro de las organizaciones, tenemos dos o más grupos trabajando juntos. Hay tres niveles: individuo, grupo y organización. En el grupo sólo hay dos niveles: individuo y grupo. Ejemplos de organizaciones: universidad, Corte Inglés,....Ejemplos de grupos: familia (padre e hijos solamente), equipo de fútbol (jugadores y entrenador). (Marín, 2009:12)

2.1.7. Tipos de organizaciones

Existen criterios diversos para diferenciarlas: objetivos, tecnología empleada, forma de obtener consenso, beneficiarios.

La importancia de las organizaciones es muy grande, son vitales en nuestra sociedad. Aparecen incluso para actividades sencillas. Para actividades complejas es necesaria la coordinación de tareas realizadas por varias personas. Actuando solo, podemos aspirar únicamente a realizar actividades simples. El trabajo de las personas aumenta la productividad, no sumando esos esfuerzos sino potenciándolos. Ejemplos: Ford y General Motors. En 1921, Ford reduce el 25% el precio de sus coches. Fabricando a gran escala tenía unos costes menores que sus competidores, y esto le permitía reducir los precios, mientras sus competidores, como G.M. no podían seguirle, por lo que ésta última perdió el 75% de sus ventas. G.M. estaba dividido en varias empresas que fabricaban distintos modelos, compitiendo entre sí. Mientras, Ford ofrecía un único modelo básico, sin variantes. G.M. se planteó cómo hacer frente a la situación.

Alfred Sloan llega a la presidencia, dice que no tiene sentido que sus distintas divisiones compitan entre sí. Por ello segmenta su mercado, y cada modelo es dirigido hacia una clase concreta de consumidor. Así ejerce una competencia mayor contra Ford, pero el problema era coordinar las actividades de cinco divisiones de la empresa. Para ello crea la organización multidivisional, asignando poderes a cada división y actuando de forma casi independiente, rindiendo cuentas a la dirección. Existía coordinación entre ellas para actividades comunes. Así, la actividad diaria y sus problemas no eran responsabilidad de los estamentos superiores. Por su parte, la organización de Ford estaba muy centralizada. Ambos sistemas tienen sus inconvenientes. El de Ford no ofertaba satisfaciendo los gustos de todos los consumidores.

Entre 1927 - 37, Ford perdió 200.000.000 \$ y G.M. ganó 2.000.000.000 \$, la forma de concebir la organización de G.M. revolucionó el concepto.

Otro ejemplo, sería la competencia entre G.M. y Toyota, en 1950 Toyota era un pequeño fabricante, con pocos recursos financieros. No podía competir con los grandes. Sin embargo, ahora es un gran competidor, pocos años después. Entonces, se fabricaban coches a gran escala, mediante cadenas de montaje. Para realizar una operación, antes se tenían que realizar otras. La cadena no se podía detener, por ello había gran cantidad de stock intermedio.

Eso supone muchos recursos inmovilizados, y la necesidad de grandes espacios físicos para almacenarlos. Para evitar esos grandes costes de almacenamiento desarrollan el sistema Just In Time (J.I.T): en cada momento se informa del trabajo necesario para continuar la actividad, para ello era necesaria una relación más estable y duradera con los proveedores. Eran abastecidos en el momento necesario, por lo que éstos debían ser cercanos. La relación entre ellos se basaba en la confianza mutua, a l/p. Así se ahorraban muchos costes y pudieron competir con los grandes.

Mientras, G.M. producía a gran escala, estaba más integrada, con lo cual va perdiendo cuota de mercado. El éxito de Toyota fue plantear una organización de una manera distinta. En resumen, vemos que las organizaciones permiten el empleo eficiente de recursos escasos, las empresas han desarrollado una carrera para ser más productivos, especializándose, lo cual conlleva otros problemas de organización es tan importante como los costes, la demanda o la tecnología. (Herriegel, 2002:402)

2.1.8.-Teoría de las Organizaciones

Una teoría consiste en analizar un fenómeno y explicarlo, intentar comprender las causas de ese fenómeno, lo cual nos sirve para intentar mejorar la realidad. Una buena teoría es muy útil y práctica. Se define como una serie de conceptos y principios que describen y explican el fenómeno de las organizaciones. Por ello, han de ser aplicables a cualquier situación y momento.

Se desarrollan de dos formas:

Mediante la experiencia: observando los fenómenos, reflexionando sobre ellos, y construyendo un marco. Mediante la investigación: se analizan, planteando una serie de hipótesis, contándolas y mejorándolas.

Ofrece unos puntos de referencia que nos ayudan a entender el fenómeno de las organizaciones y además, nos de unas pautas para ayudarnos en la dirección de organizaciones. Sin embargo, hay muy pocas personas que dirigen organizaciones y que no conocen la teoría de la organización. (Kast, 1998:255)

Tipos y modelo integrador.-Surgen como el estudio forma a principios de este siglo, las primeras explicaciones acerca del fenómeno, empezaban y terminaban en sí mismas. No había referencias comunes que hicieran encajar las distintas teorías en un todo coherente. A principios de los 60' había tal diversidad de opiniones, que en un artículo del 61 se repasaban la variedad de los enfoques viendo que no tenían nexo común.

Ese punto de unión surge en los años sesenta, es la teoría de sistemas, que proporciona un marco integrador y unitario. Posteriormente, en los años setenta surge la teoría de la contingencia, que abre nuevos caminos.

En definitiva, encontramos un modelo integrador. Se acepta la idea de que una organización es un sistema abierto y contingente, su funcionamiento está influido por factores externos. Es estratégico, podemos analizar la influencia de estos factores, para la organización. Se da una interacción de la organización y su entorno. (Kast, 1998:255)

La Teoría sirve para describir (conocer el fenómeno), comprender (entender cómo funciona la organización), predecir (advertir el comportamiento futuro de la organización, y las reacciones a seguir) y controlar (regular los procesos que se den en la organización).

En cuanto a los niveles organizativos de la empresa: la alta dirección decide que el objetivo de la empresa será ser líder en el mercado; los directivos medios fijarán objetivos concretos necesarios para esto, a través de sus distintos departamentos: el de marketing decidirá, potenciar la venta allí donde menos fuerza tiene la empresa. Si cada departamento consigue el objetivo concreto, se alcanza el genérico, los técnicos llevan esto a cabo. (Koontz, 2003:300)

Sistema abierto.-Las organizaciones no pueden funcionar de forma aislada dentro de su entorno. Necesariamente tiene que influir: creando trabajo, dando a conocer un producto: el empresario de una zona económicamente atrasada, tendrá más dificultades en su sistema de información que otro de una zona económicamente fuerte.

Factores humanos y factores técnicos.-Las organizaciones disponen de una serie de medios, que clasificamos en:

Factores Técnicos- aportan estabilidad a la organización. Los puntos de referencia tangibles, que ayuden en el sentido de dar continuidad en el trabajo.

Factores Humanos- aportan turbulencia, tienen ideas para mejorar los procesos técnicos, alteran la estabilidad porque proponen cambios, intentando modificar el desarrollo del trabajo para una mejor consecución de los objetivos.

El problema que se planteó para la dirección de las organizaciones es cómo equilibrar estabilidad y turbulencia. Es necesaria cierta turbulencia para proporcionar cambios que potencien la marcha de la organización. Un estado de estabilidad o de turbulencia permanente no sería positivo. Tendremos unos conceptos claros y seguros en base a los cuáles trabajar, y una serie de cambios periódicos que permiten evolucionar en el desarrollo del trabajo. (Koontz, 2003:310)

Ambigüedad y certidumbre.-Los directivos toman decisiones para resolver problemas, pero al ser diferentes los cometidos de cada uno de ellos, se enfrentarán a problemas diferentes, y en consecuencia tomarán decisiones distintas. Los técnicos resolverán problemas de tipo técnico (sustituir o reparar una máquina...). Son problemas estructurales, en los que hay cierta seguridad sobre lo que están tratando, bien delimitados, de los que conocemos su naturaleza y posibles soluciones, los resuelven en condiciones de certidumbre.

Pero los problemas de alta dirección, normalmente no serán de tipo estructural, serán difíciles de delimitar, no conocemos su naturaleza y sus posibles soluciones. En ese sentido, tendrá problemas sobre los que es posible que no haya experiencia anterior y por ello toman decisiones en condiciones de certidumbre. Son difíciles de plantear. De ahí la dificultad del trabajo directivo: las soluciones de los problemas no serán únicas. Surgirán diferentes problemas que serán más fáciles de resolver por unos u otros directivos, en función de las capacidades de cada uno. (Koontz, 2003:320)

Dentro de la organización se pueden distinguir tres niveles:

Alta dirección: Director general, responsables de departamento.

Técnicos: Hacen un trabajo directamente productivo.

Directivos medios: Hacen una conexión entre los dos.

Todas las personas con responsabilidad tienen que tomar decisiones. En el nivel de técnicos, se realizan en condiciones de certidumbre, los problemas que se resuelven son problemas ya dados, relativamente sencillos de plantear y resolver.

En el nivel de alta dirección tienen que tomar decisiones en cuestiones de incertidumbre, problemas no estructurados, no se conoce la relación entre las variables que determinan la situación y no existe referencia de un problema conocido. No se ocupan de problemas técnicos. Son problemas que no tienen respuestas únicas, y a veces se toman decisiones sin saber el resultado. (Herriegel, 2002:255)

Cuanto más arriba se están en los niveles de organización, mayor será el nivel de incertidumbre. Las de tareas de dirección van a requerir formaciones distintas.

Teoría y práctica.-El mundo de las organizaciones es muy cambiante. De ahí la importancia de la teoría: nos dé una base en la cual se fija, una referencia a seguir, que permanece intacta sean cuáles sean los cambios. Una vez que unas ideas son aceptadas como teoría, pasan a ser elemento componente de la teoría de la organización.

También interesa relacionar la teoría con la práctica, para poder aplicar esas ideas.

En la organización no hay soluciones únicas. Las soluciones no tienen por qué funcionar igual en todas las empresas. No hay una solución única y válida para todo. Las personas que viven en las organizaciones necesitan más de soluciones que de teoría.

Perspectiva global y largo plazo.-Es importante tener una perspectiva global aunque la organización sea muy pequeña, puesto que pueden darse cambios en nuestro entorno, incluso en zonas muy alejadas a la nuestra que pueden afectarnos. Hay que ser abiertos para recibir todo aquello que nos puede beneficiar o perjudicar. También habrá que prestar atención a nuestro entorno más cercano, sin caer en el localismo. (Kast, 1998:212)

Para poder analizar las situaciones desde distintos puntos de vista necesitamos una visión dinámica y abierta. Perspectiva a largo plazo (el planteamiento), insistir en la idea de sistema abierto, hay que tener una visión global en un mundo de continua evolución. Debemos buscar una estabilidad y permanencia, necesitamos una perseverancia en la decisión. Nos enfrentamos a fenómenos donde hay muchas variables, tenemos que tomar decisiones diarias, dirigir una organización, hay soluciones distintas, y se puede conseguir el éxito por caminos diferentes. (Kast, 1998:214)

2.1.9.- Organización y dirección: el proceso directivo.

Los directivos asignan, coordinan y motivan y desarrollan recursos. Todos los recursos de la empresa no son tangibles. Los recursos intangibles son el prestigio de una empresa, equipo de personas, su integración, su capacidad de trabajar en conjunto, sus conocimientos...Estos recursos intangibles son los más importantes en la empresa.

Para coordinar el esfuerzo (común) se necesita una dirección, donde participen varias personas para poder llevar a cabo este proceso. Se ocupa de la actuación conjunta de las personas, poniendo a su disposición una estructura adecuada, señalando objetivos, creando unos valores comunes y ofreciendo una orientación para responder ante los cambios. Además la dirección se ocupa de desarrollar y mejorar la dotación de recursos. La dirección asigna, coordina y motiva los recursos y se ocupa de su mejora y desarrollo. Los recursos intangibles deben ser desarrollados por la dirección (reputación, marca, capacitación de las personas,...). Si lo que crea valor es el conocimiento, es lo que tenemos que desarrollar. (Herriegel, 2002:266)

Funciones clásicas.-La dirección tiene una serie de funciones, llamadas funciones clásicas, el trabajo de los directivos se puede sintetizar en:

Planificar- Hay que decidir a qué nos vamos a dedicar, cómo, con qué medios (tecnología). Una vez establecido el fin (misión), se plantean los objetivos, establecidos éstos, se desarrolla la estrategia.

Organizar- Sabido que se quiere hacer, los recursos y el cómo, se ordenan y estructuran los recursos, se definen las actividades a realizar, se diseñan los puestos de trabajo.

Motivar- Hay que seleccionar personas, esta selección puede hacerse dentro de la empresa (ascensos,etc) o fuera de ella (INEM). Una vez seleccionadas, hay que "entrenar" a esas personas, asignarles puestos, motivarles, dirigirlos....Alicientes e incentivos para mantener el ritmo de la empresa.

Controlar- Se corrigen los resultados, se verá si se han conseguido o no los objetivos empleados y si no es así, se aplicarán las oportunas medidas correctoras. Es una actividad básica de los directivos. No se debe entender como vigilancia, sino que se trata de detectar qué es lo que no se está haciendo bien y mejorar para superar esas deficiencias.

El control en la empresa, analiza las deficiencias que existan en la empresa e intentará superarlas. Para ello, habrá que planificar, organizar de nuevo, motivar a los trabajadores. Todos los directivos de la empresa hacen todas estas tareas: planificar, organizar, motivación y control.

Están relacionadas y se realizan simultáneamente dentro de la organización. La planificación antecede a las demás, pero esto no es un proceso secuencial, sino que la planificación se hace todos los días, los objetivos se van renovando, la estructura no cambia todos los días, pero se cambian los puestos de trabajo, día a día se motiva y se controlan a las personas y a la actividad. Esto se hace todos los días, y todos los días a la vez. (Herriegel, 2002:266)

Habilidades y conocimientos necesarios.-Para ser directivo se precisa tener una serie de habilidades y conocimientos muy diversos. Esto se debe a que realizan trabajos distintos, en niveles diferentes...Los conocimientos de los directivos podemos agruparlos de la siguiente forma:

Técnicos Deben saber cómo es la actividad que están realizando, tener conocimientos de carácter contable, de producción, financieros, humanos Los directivos dirigen a personas por tanto deben ser capaces de comunicarse con ellas, aclarar en qué consiste el trabajo de esas personas, deben saber escuchar, resolver conflictos y motivar a la gente.

Conceptuales Han de tener capacidad de síntesis, plantear problemas, capacidad de planteamientos globales, tener visión de futuro, capacidad de intuición...Han de resolver problemas y es más fácil con una capacidad de visión para anticiparse a las cosas. Ha de entender cómo funciona la empresa en definitiva, ha de ser una persona capaz de crear y resolver problemas.

Los directivos son y no son intercambiables, esta cuestión va muy ligada a los conocimientos, la formación y la experiencia profesional de los directivos. (Kast, 1998:244)

2.1.10.- Las decisiones y sus respectivas clasificaciones

Tomar decisiones es la tarea básica de los directivos. Podemos decir que decidir no es más que resolver problemas, pero no todas las decisiones son del mismo tipo, hay tres clases:

Corresponden a problemas estructurados, concretos, definidos, que se pueden modernizar, hacer un guión para su solución.

Supone cambiar algunas de las cosas que se están realizando en la empresa pero que no suponen cambios bruscos, sino que mejoran lo que se está haciendo, se perfecciona. (Cuenca, 2004:100)

Innovadoras. Suponen respuestas a problemas no planteados, no diagnosticados ni estructurados, que no surgen todos los días y requieren bastante creatividad y en muchos casos, para este tipo de problemas no se dispone de toda la información necesaria para solucionarlos.

La decisión no es algo que se hace al azar y la elección sí, es lo que diferencia un concepto del otro. Para que haya una decisión han de existir varias alternativas para poder decidir cuál de ellas voy a elegir. Decisión es una elección consciente entre varias opciones, necesito información para valorar esas alternativas y elegir la más adecuada.

La decisión implica voluntariedad, una cosa impuesta no es una decisión. Toda decisión tiene unas consecuencias, es decir, una vez elegida una alternativa, esta se aplica y nos lleva a una situación distinta. Debemos estudiar los efectos de esa decisión. Las decisiones innovadoras son prácticamente irreversibles ya que hacen previsiones de futuro, por eso tienen unas consecuencias muy importantes. (Chiavenato, 2008:77)

Principales etapas:

1ª Diagnóstico del problema / ¡Peligros! / Análisis / parálisis estereotipos:

Hay que hacer un diagnóstico del problema a resolver, definir claramente cuál es la situación. En esta fase hay dos peligros que acechan al decisor:

1.- A la delimitación del problema de forma que cuando ya se tenga planteado sea tarde para aplicar la solución.

2.- Caer en estereotipos: Tendencia a comparar nuestros problemas con otros más conocidos. Tenemos un esquema mental en el que nos falta amplitud de miras para ver el problema tal como es. (Carencia de capacidad innovadora).

2ª Soluciones alternativas. Creatividad:

Una vez definido el problema hay que ver el planteamiento de alternativas para solucionar dicho problema. El planteamiento se realiza utilizando creatividad. Después de plantear el problema tenemos que valorar las distintas alternativas que se presentan.

3ª Evaluación de las alternativas. Criterios:

Se necesita unos criterios para valorar esas alternativas y a veces esos criterios han de ser distintos a los que en principio parecen más lógicos, porque las alternativas no son siempre fáciles de valorar.

4ª Ejecución:

El siguiente paso es la ejecución de esa alternativa, hay que poner en marcha el plan deseado.

5ª Control:

Por último tendremos que controlar que esa alternativa o solución que hemos desarrollado se está ejecutando adecuadamente.

Para todo esto necesitamos información, esta información actuaría como materia prima para la toma de decisiones, plantear alternativas, valorarlas, saber cómo ejecutarlas y para la tarea de control que no es más que la contratación de información, en definitiva, necesitamos información para solucionar el problema.

Racionalidad y racionalidad limitada.-Cuando el directivo se enfrenta a la decisión de elegir entre las diferentes alternativas, estamos suponiendo que el decisor es racional, toma las decisiones con racionalidad. La Teoría Neoclásica suponía que el hombre económico era un

hombre racional, partían de la idea de información perfecta, se valían de unos criterios ya conocidos. Con el fin de maximizar sus objetivos, pero en la práctica es imposible por lo tanto estamos en el concepto de racionalidad limitada. (Chiavenato, 2008:79)

En una empresa se toman decisiones todos los días y para ello se necesita información, esa información puede encontrarse bien en la propia empresa, donde suele haber mucha información aunque no toda igual de disponible (puede haber cosas que no se reflejen en la contabilidad) o bien fuera de la empresa. Esta suele tener un elevado coste (empresas que nos hacen estudios sobre algún tema concreto), también hay un coste en tiempo para obtener información y puede que cuando la tenga ya no sirva. Normalmente hay tanta información "sobre la mesa" que es difícil saber cuál es la que sirve y la que no. Muchas empresas tienen un problema de exceso de información.

En la organización existe una serie de intereses contrapuestos. Puede que tampoco haya claridad de ideas. Todo esto lleva a gastar tiempo y esfuerzo para llegar a una solución satisfactoria. Mediante el proceso de información buscamos la decisión adecuada. (Chiavenato, 2008:79)

2.1.11.-Los niveles directivos

Los directivos realizan tareas distintas según el nivel en que se encuentran y por tanto las decisiones son distintas. La alta dirección toma decisiones de carácter innovador y adaptativo. A veces tomar decisiones de carácter innovador supone grandes riesgos que los directivos no se atreven a afrontar, la competencia es un incentivo para la toma de este tipo de decisiones. Aunque es preferible la toma de decisiones Adaptativas porque es menos arriesgada. Puede hacerse una clasificación de directivos según el tipo de decisiones que tomen: comercial, financiero, provincial. (Chiavenato, 2008:82)

2.2.- La dirección: naturaleza del trabajo directivo.

El trabajo de los directivos es un trabajo peculiar y parecido. Realizan tareas muy variadas y de corta duración, son personas activas y no rutinarias, hablan más que escriben y por tanto hay menos constancia de lo que se hace. En general, existen cuatro mitos sobre el trabajo de los directivos:

Mito 1º: Es sistemático y reflexivo, el directivo es hacedor de planes hechos. Pero los hechos dicen que en realidad planean el día a día y las ideas y planes los tienen en la cabeza. Ejecutan tareas discontinuas, tienen una gran actividad.

Mito 2º: Sin obligaciones regulares, todo previsto. Pero en realidad sí que tienen obligaciones regulares (tienen que hacer ciertas cosas rutinarias y diarias y ciertas tareas definidas) y además les falta tiempo.

Mito 3º: Tienen un sistema formal de información. No es cierto, hay sistemas formales de información en algunas empresas pero la mayoría carecen de ellos, hay una gran falta de constancia de lo que se hace ya que la mayoría es información verbal.

Mito 4º: La dirección es una ciencia. Pero en realidad, el buen juicio de la intuición no es ajeno. (Chiavenato, 2008:93)

2.3.- Papeles interpersonales.

Son papeles que desempeñan en función a su cargo. El cabeza visible es quien tiene capacidad para contratar, hacer de portavoz. (Cuenca, 2004:25)

Cabeza visible, representación y protocolo:

Es el que ha de movilizar el esfuerzo de todos los que componen la organización, es quien lleva el peso de la organización. Líder, animar e influir:

Realiza papeles de enlace, es uno de los contactos entre la organización y el exterior, con dirigentes de otras organizaciones.

2.3.1 Papeles informativos.

Los directivos son el centro de su unidad y desde este punto de vista y en función de ese puesto privilegiado tienen una visión más amplia de las actividades que se realizan en la empresa aunque no de forma tan detallada como los que las realizan. No lo saben todo pero saben más. La información es la materia prima con la que se mueven las organizaciones. Muchas empresas venden información (asesores financieros...) en cualquier tipo de organización la información es una materia prima de importancia capital.

Se encuentra en una posición en la cual fluye mucha información, es el centro natural de recepción de información. Fundamentalmente esta información es de carácter verbal.

Receptor de información:

Difusor de información:

El directivo usa la información en el sentido de difusor de información. La difunde al equipo que trabaja con él en forma de instrucciones. No todo lo que recibe lo difunde dentro de la organización. La información transmite poder en el sentido de que puede prever lo que pasará. Este papel de difusor se da tanto hacia dentro de la empresa como hacia el exterior (sindicatos, mercados, etc.). (Cuenca, 2004:25)

2.3.2.- Papeles decisorios.

La información es el medio para tomar decisiones. El directivo realiza tareas de emprendedor en el sentido de que propone nuevos objetivos, alternativas...Inicia cambios. (Cuenca, 2004:25)

Emprendedor:

Está dotado de autoridad formal para librar conflictos. Ha de tomar decisiones para solucionar problemas concretos, sin embargo, siempre ocurre algo que obliga a tomar decisiones, atiende a imprevistos.

En la organización hay una serie de recursos que no son ilimitados. La tarea del directivo es asignarlos de la forma más eficiente. Entre esos recursos está el tiempo en el sentido de que el directivo es una persona que funciona dedicándole tiempo a sus tareas, se asigna su propio tiempo. El directivo es negociador de recursos y en ese sentido tiene la facultad de negociar entre las distintas personas que forman su equipo de trabajo la forma de asignar esos recursos. Es muy difícil precisar cuando un directivo realiza una tarea u otra ya que muchas veces realizan tareas simultáneas.

Se trata de diez funciones integradas, muy relacionadas unas con otras y es muy difícil separarlas. El directivo es el que lleva esas tareas de forma integrada, coordina el trabajo y además es el que dispone lo todo y decide lo que se hace. (Cuenca, 2004:25)

2.4.- Las organizaciones en el medio contemporáneo

Las organizaciones son un fenómeno antiguo. Desde siempre, el hombre se ha agrupado bajo alguna forma de organización para satisfacer sus necesidades. Las diferentes interpretaciones que se han hecho de las organizaciones a lo largo del tiempo, han estado muy influenciadas por el contexto histórico. Las organizaciones han estado muy influidas por los problemas de su tiempo: Genera incertidumbre básica: Las cosas cambian, los procesos cambian y hemos de plantearnos el interrogante de si seremos capaces de resolver las nuevas situaciones.

Genera nuevas tecnologías: Planteó posibilidades de abrir nuevos negocios, satisfacer nuevas necesidades. Fuente de recursos: A nuestro alrededor hay gran cantidad de recursos que podemos aprovechar. Presión sobre el comportamiento de las personas: A través de la legislación y valores culturales que presionan sobre la actividad de las organizaciones. (Cuenca, 2004)

El entorno actúa así en cuatro puntos:

Las organizaciones solucionan problemas que son fundamentalmente del entorno que les rodea. El entorno cambia a lo largo del tiempo y con ello su forma de presionar sobre las organizaciones, de esta manera también cambia la forma de plantear problemas, de resolverlos,... Las empresas de hoy en día tienen poco que ver con las del siglo XVII. Entonces no había grandes fábricas, socios capitalista, etc, fundamentalmente se realizaban las actividades económicas por medio de mercaderes, mercados...No existían las empresas como tales, había una persona que era la que llevaba el negocio y arriesgaba su patrimonio, eran proveedores de todo lo conocido, no había especialización.

Todo esto cambia con el tiempo y surgen empresas especializadas en vender algo concreto, empiezan a aparecer los bancos, los seguros, los servicios de transporte, de mercaderías y más tarde los de personas y empieza a multiplicarse el número de empresas. Este paso no sucede de forma espontánea, a finales del siglo XIX las condiciones no son las mismas que en el siglo anterior: Se dan una serie de avances tecnológicos completamente nuevos y que revolucionan la actividad económica, se desarrollan los transportes y esto facilita la apertura de nuevos mercados, se llega a lugares donde antes no se llegaba y hay una mayor rapidez en los intercambios.

Aparece la nueva posibilidad de distribución y comercialización masiva, aparecen las grandes empresas que aumentan en tamaño donde antes había pequeños talleres y mercaderes. En estas empresas hay gran cantidad de recursos y un gran aporte de capital.

Las prácticas tradicionales ya no derivan y vemos la necesidad de nuevas formas de dirección y organización. Esto tiene como consecuencia la aparición de directivos que auxilian al propietario de la empresa. Hay una nueva necesidad de racionalización de recursos, todo ello coincide con una mayor complejidad en las organizaciones. Para todo esto se tienen que plantear nuevas formas de asignar los recursos y de entender las organizaciones. (Cuenca, 2004)

Para comprender las teorías hay que situarse en el contexto histórico en el que suceden. Cada uno de estos planteamientos están influidos por los problemas más presentes de este tiempo. Hay dos razones para situar las teorías en el contexto histórico:

Los problemas que tienen las organizaciones y empresas, presentan valores nuevos y nuevas situaciones y esas presiones se traducen en legislación. En el entorno las empresas encuentran los recursos que necesitan para su actividad. El entorno genera incertidumbres, aparecen acontecimientos que influyen en la actividad de la empresa y que planteó una serie de situaciones a la que debe dar respuesta la dirección.

Se basa en que la respuesta a todas estas situaciones son o vienen de las manos de las personas o sociedades, quienes resuelven los problemas son las personas. Estas soluciones están también influidas por los valores dominantes en la sociedad en cada momento, estos valores van cambiando, por tanto también cambian la manera de enfocar las situaciones.

Muchas de las teorías salen como evolución de otras, se complementan.

Las empresas propiamente dichas no se saben exactamente. Los mercaderes traían de todo, no había una especialización. A mitad del s.XIX aparecen las empresas especialmente bancos, seguros, transportes y aparecen algo más parecidos como empresa, hasta entonces todo se basaba en las prácticas comerciales, prácticamente universales, donde el planteamiento de las transacciones era el mismo que cualquier situación. Esas prácticas están más o menos vigentes hasta mediados del s.XIX, en el que se suceden fenómenos que cambia la actividad económica, surgen nuevas tecnologías, empieza la producción a gran escala, automatización, se construyen fabrican grandes fábricas donde se usan maquinarias avanzadas. (Cuenca, 2004:25)

Se abre la posibilidad de explorar nuevos mercados. Se producen inmigraciones hacia nuevos países en vías de desarrollo. Por lo tanto estamos en un escenario distinto donde las nuevas tecnologías y los nuevos mercados crean la posibilidad de producir a gran escala, y especializar la empresa. Se empieza a necesitar la participación de otras personas. Empiezan a aparecer los directivos, personas que se dedican a asesorar a los propietarios de los medios de producción.

2.5.- Autoridad y Riesgo en las Organizaciones

Autoridad es el derecho de los directivos a dar órdenes y exigir su cumplimiento. La responsabilidad debe ser una consecuencia directa de la autoridad, son dos conceptos inseparables, quien tiene la autoridad es responsable de su cumplimiento. Autoridad = al derecho de dar órdenes y exigir su cumplimiento. Responsable = consecuencia de la autoridad.

1.- Disciplina:

Los directivos han de ser personas que exijan una disciplina a través del ejemplo. Los jefes deben dar ejemplo de lo que esperan que hagan sus subordinados.

2.- Unidad de mando:

Un trabajador solo debe recibir instrucciones de una única persona. El más importante y sencillo, cada persona debe obedecer a un jefe para evitar interferencias y contradicciones.

3.- Unidad de dirección:

Ha de haber un único jefe y un único plan de acción para cada grupo de trabajo. Existe un único jefe y un único programa.

4.- Subordinación del interés individual al general:

Los intereses de la organización han de estar por encima de los intereses individuales de la persona. Siempre que se puede se armonicen intereses, en caso contrario que prime el interés general.

5.- Remuneración del personal:

La remuneración de las personas ha de ser razonable, justa, conocida por los trabajadores antes de realizar su trabajo y debe estar relacionada con el esfuerzo que realizan y sus resultados. La remuneración sea justa, equitativa, conocida por los empleados.

6.- Centralización:

Es algo que pertenece al orden natural de las cosas. Ha de haber un período mas o menos grande en la toma de decisiones para asegurar que todos los esfuerzos son para conseguir los objetivos. Concentración de poder, de las decisiones en el director principal.

7.- Jerarquía o cadena escalar:

Todos deben tener definido su puesto y esto debe servir para asegurar que las decisiones van de arriba abajo. Cadena de mando definida, cada persona tiene un jefe directo y unos subordinados.

8.- Orden:

Se trata de mantener un orden en la distribución física de las herramientas, maquinaria...en la empresa. En sentido material, en sentido social, tienen en cuenta todo y cada uno de los agentes en la organización.

9.- Equidad:

Es el trato justo con los empleados de forma que se trate con justicia y cierta benevolencia a los empleados al tiempo que con rigor para asegurar que el trato sea el más igualitario posible. Necesidad de tener un trato respetuoso, equitativo, justo con los empleados.

10.- Estabilidad del personal:

Para que las personas hagan bien su trabajo, se sientan mejor en él, deben estar más o menos estables en su puesto de trabajo. Las personas deben tener una estabilidad en su trabajo para que pueda rendir correctamente.

11.- Iniciativa:

Es fuente de fortaleza en la organización y de ventajas frente a la competencia y es bueno que las personas la tengan en su trabajo. La iniciativa es una fuente de fortaleza para la empresa, invita a crear proyectos, a participar.

12.- Espíritu de equipo:

(La unión hace la fuerza) trabajar de manera coordinada, los esfuerzos se multiplican y no se anulan unos a otros. (Cuenca, 2004:25)

2.6.- Las organizaciones en la era actual.

Algunos autores opinan que el enfoque contingente es una manera de trasladar a las organizaciones la Teoría General de Sistemas. La idea básica el entorno influye en el comportamiento y en la estructura de las organizaciones, hay una serie de factores contingentes que influye en la estructura de la organización, y en el diseño, no se puede crear una organización sin tener en cuenta estos factores.

Para que una organización sea efectiva debe ser coherente con su entorno, las organizaciones no pueden actuar de manera aislada de su entorno, y de las necesidades de las personas.

Los estudios han puesto de manifiesto la existencia de los factores contingentes:

Edad y tamaño, cuanto mayor es el volumen de la organización, tienen a ser más burocrática. Edad, el diseño de la estructura organizativa tiene que ver con el momento histórico en el que se crearon. Tecnología para manifestar la organización que utilice estructuras diferentes tienden a tecnologías diferentes. (Cuenca, 2004:29)

Entorno se refiere a que cuanto más estable es el entorno de la organización, la estructura tiende a ser más mecánica. Más dinámica la estructura es menos mecánica. Hablando como una especie de media conclusión se puede decir que:

No hay una forma mejor de organizar, cada caso, la organización es diferente y no hay una manera única de organizar que sea efectiva a todo tipo de organización. Ninguna forma de organización, hay que diferenciar entre las maneras de organizar una empresa. No se pueden garantizar resultados. La mejor manera, cada organización debe adaptarse en cada momento a los determinantes de su entorno. (Cuenca, 2004)

2.7.-Factores contingentes de las organizaciones

La idea básica es que el entorno influye en la actividad y en la estructura de las organizaciones. Los seguidores del enfoque consideran que el funcionamiento interno de las organizaciones ha de ser coherente con la tecnología que se utiliza en la organización, las exigencias del trabajo y su entorno. Para que una organización sea eficiente habrá que tener en cuenta una serie de factores contingentes:

- Poder.
- Tecnología.
- Entorno.

Se ha demostrado que la antigüedad de las organizaciones influye en su estructura ya que se ha puesto de manifiesto que organizaciones creadas en el mismo tiempo tienen estructuras similares. Las conclusiones que derivan de este enfoque según Galbraith y Scott son las siguientes:

- a. No hay una mejor manera de organizar, todo depende de los factores ambientales, todas las organizaciones son distintas, no es posible determinar un único modelo de organización aplicable a cualquiera.
- b. Ninguna forma de organizar es igualmente efectiva, organizaciones que pudieran ser parecidas pueden tener estructuras distintas.
- c. La mejor manera de organizar depende de la naturaleza del entorno con que una organización interactúa.

El planteamiento que siguen los autores de este pensamiento, no trata de decir lo que realizan los responsables de una organización concreta, en un momento determinado y unas circunstancias. El enfoque contingente es más científico que intuitivo. Para llegar a conclusiones, los seguidores del enfoque siguen cuatro pasos:

- 1.- Aislar los determinantes que inciden en un sistema dado.
- 2.- Agrupan esos determinantes de una manera dada y descienden en esas categorías para no simplificar excesivamente el problema.

3.- Plantear la eficacia de las organizaciones como una función de la interacción entre esas variables contingentes.

4.- Contraprestación empírica, comprobar que lo que se ha propuesto coincide con la realidad.

Por tanto el enfoque contingente no es tanto la acumulación de experiencia sino intentar explicar de forma científica esa interrelación de la organización con el entorno. La acción completa puede influir en la interacción de las variables. (Cuenca, 2004:32)

2.8.- Enfoque Evolutivo.

- Estudio de la dependencia de las organizaciones de su entorno.
 - Teoría de la dependencia de los recursos:
 - Recursos clave para el desarrollo de la actividad.
 - Dirección: adquisición de recursos: garantizar el acceso a ellos quienes controlan los recursos son los que tienen poder para ejercer influencia, control sobre las organizaciones.
 - Teoría de la eficacia organizativa.
- Se centra en cómo van evolucionando las organizaciones. Dos planteamientos:
- a. Teoría de la dependencia de recursos en las organizaciones las organizaciones dependen de su entorno para la obtención de los recursos que son claves para el desarrollo de su actividad. El papel de la dirección debe ser la adquisición de recursos. Este enfoque se basa en la sociología. La perspectiva de la teoría de la organización se refiere a buscar esos mecanismos que permiten la supervivencia de las empresas.
 - b. Teoría ecológica en las organizaciones Estudiar la supervivencia de la organización. Se basa en la ecología. Las organizaciones nacen, desarrollan y mueren, que es lo que tienen esas empresas que las hacen soportar condiciones adversas, porque unas sobreviven y otras no...Se trata de estudiarlo desde una perspectiva evolutiva. Las claves de la supervivencia están en los genes de la organización. (Genes) Las organizaciones lo que de verdad vale es el conocimiento, lo que se sabe hacer, las rutinas (es un conocimiento acumulado y no lo hace una sola persona, sino un grupo, no necesitan coordinación muy explícita). Las rutinas se mantienen en la organización aún cuando se cambien las personas.
 - c. Perspectiva de la Eficiencia en las organizaciones Origen de la economía, la organización se considera como un ente que actúa como mediador en transacciones económicas.(Kast,1998)

Es el estudio de la dependencia de las organizaciones de su entorno, se plantean tres líneas diferentes de estudio o teorías que son las siguientes:

- A. Tiene su origen en la sociología y su planteamiento es que las organizaciones dependen de su entorno para conseguir los recursos que son claves para desarrollar su actividad. La tarea de la dirección es reducir esa dependencia y controlarla. Entendemos que depende del entorno pero debemos mitigar esa dependencia.
- B. Teoría de la dependencia de los recursos:
Su objeto de estudio son los conjuntos de organizaciones, no la organización tomada individualmente y se centra en estudiar las causas de mortandad y natalidad de las organizaciones. La idea es que hay un proceso de selección natural que permite la supervivencia de las organizaciones más fuertes.
- C. Teoría de la ecología de las organizaciones:

D. Perspectiva de la eficiencia:

Es la rama más seguida y que aporta mayor riqueza a la interpretación del sistema de la organización. El ambiente condiciona la actividad de la organización. Quienes tienen el poder en la organización influyen en quienes la administran, los designan. En la empresa el poder y la propiedad están muy distribuidos y es un lugar propicio para que otros grupos puedan influir en la selección de los directivos. Quienes toman las decisiones diseñan una estructura determinada y condicionan la actividad de la organización. (Kast, 1998)

Eficacia organizativa.

- Algunos criterios de la eficiencia organizativa
- calidad de dirección.
- Calidad de los productos o servicios.
- Capacidad de innovación.
- Valoración de las inversiones a largo plazo.
- Solvencia financiera.
- Capacidad para atraer, desarrollar y mantener personas con talento.
- Responsabilidad social y medioambiental.
- Empleo adecuado de los activos de la organización, que la organización funcione de la manera satisfactoria, que cumpla sus objetivos, si no es así habrá que tomar algunas medidas.
- ¿Qué es la eficacia organizativa?

La eficacia de la organización en conjunto, no la de los directivos o la de un departamento concreto. Una organización puede ser eficaz pese a unos directivos ineficaces.

- Eficacia de la organización en su conjunto.
- No hay una medida objetiva de la eficacia.
- Diversos puntos de vista para juzgar la eficacia.
- ¿Es lo mismo eficacia que eficiencia?

Eficacia: obtener el objetivo, relación entre objetivo y resultados.

Eficiencia: obtener el objetivo pero con la mejor utilización de los recursos, relación entre resultados y recursos.

- Tres enfoques diferentes de la eficacia:
- Enfoque del sistema de recursos una organización es eficaz en la medida en que obtiene recursos valiosos y escasos. Forma que incide sobre los inputs.
- Enfoque del proceso interno Eficaz si existe y son fiables los procesos del funcionamiento, que funcionen de manera regular, satisfactoria. Forma que incide en los procesos.
- Enfoque de las metas Eficaz se cumplen con sus metas. Hay que identificarlas. Se mide sobre los outputs.
- Factores contingentes que afectan a la elección de los criterios de eficacia.
- Valores de la dirección : la eficacia se mide en función de esos valores, cada organización tendrá sus valores relevantes, que no tienen por qué coincidir con los de otra, por ejemplo:
- Etapa del ciclo de vida, en la que se encuentra la empresa, las primeras etapas se valora más la flexibilidad, la captación de recursos, las etapas más maduras se mide la eficacia en función de los funcionamientos de los procesos.
- Entorno, doble sentido, si los recursos son escasos P eficacia = alcanzarlos. Si no P crecimiento de mercado.

- Grupo de intereses.
- accionistas: según los dividendos que obtienen.
- clientes: según la calidad del producto, sus rendimientos.
- empleados: la estabilidad en el empleo, mejor del contrato...
- Tipo de organización:
- Con ánimo de lucro.
- Sin ánimo de lucro.
- Teoría de la organización:
- Disciplina joven.
- Carencia de paradigma aceptado universalmente.
- Creciente influencia de la microeconomía.

La organización es un sistema abierto:

- Interrelacionado con su entorno.
- Con objetivos que cumplir.
- Compuesta por recursos técnicos y humanos.

En la organización:

- Los recursos técnicos requieren orden y coherencia con el medio.
- La interacción del entorno y las personas dirige la dinámica del cambio.
- Dirección: equilibrio entre las necesidades de los recursos técnicos y de las personas.

Tres enfoques diferentes de la eficacia.

1.- Enfoque del sistema de recursos:

Será eficaz en la medida en que es capaz de conseguir los recursos que necesita de forma mas barata y mejor que sus competidores.

2.- Enfoque del proceso interno:

Se medirá por la existencia y fiabilidad de los procesos internos que permitan realizar bien su trabajo, den resultados fiables...

3.- Enfoque de las metas:

La identificación de las metas y su cumplimiento, incide sobre los resultados. (Kast, 1998)

- factores contingentes.

La eficacia depende de distintos puntos de vista, criterios, enfoques...para considerarla. La elección de los criterios está influida por determinados factores, a la hora de plantear la forma de entender la eficacia en una organización hay que tener en cuenta cinco factores que influyen en la elección de los criterios:

- valores de la dirección.

Son planteamientos en los que la dirección cree firmemente.

- Orientación al cliente: asistir al cliente y atenderle para que éste se sienta satisfecho con la organización.
- Internacionalización.

Estas ideas dominantes se pueden dar de forma espontánea o pueden venir determinadas por dos factores:

- El interés de la organización que puede estar orientado a la eficacia interna o externa.
- Estructura de la organización: puede ser flexible o rígida. Las flexibles son aquellas en las que no hay una jerarquía de poder rígida sino amplia y poco estricta. En las rígidas, la jerarquía está muy definida y es estricta.
- Etapa del ciclo de vida.

En etapas tempranas la eficacia se puede medir por mantener una tasa de crecimiento elevado. Si está en etapa de madurez se valora más la eficacia y otros factores.

- Entorno.

Condiciona la elección de criterios de eficacia en un doble sentido: en función de la existencia de recursos que necesita la organización. Si los recursos son fáciles de conseguir, la eficacia no va a estar indicada por eso. Si son difíciles de conseguir, sí que es un indicador.

- Grupo de interés.
- accionistas.
- Clientes.
- Empleados.

Según quien sea el grupo dominante, podrá influir en la selección de los criterios. (Kast, 1998)

La Teoría de la Organización es una teoría joven, le falta constituirse como teoría, consolidar sus principios y paradigmas indisolubles y aceptados universalmente. La creciente influencia de la microeconomía como instrumento básico a aplicar a la Teoría de la Organización se hace cada vez más notable.

La organización es un sistema abierto, interrelacionado con el entorno con el que intercambia recursos, información. Tiene objetivos que cumplir y está compuesta por una serie de recursos técnicos y humanos que requieren orden y coherencia con el medio. La interacción del entorno y las personas dirige la dinámica del cambio. Por último, la dirección debe encajar los objetivos de la organización con los de las personas. (Kast, 1998)

Capítulo III.- El sistema tributario mexicano

Otro de los temas de interés que contempla esta tesis doctoral es la de los tributos que actualmente, el Sistema Fiscal está constituido, básicamente, por un impuesto sobre la renta empresarial, con tasas impositivas adecuadas a una economía abierta y globalizada; por un impuesto sobre la renta personal con tasas efectivas promedio relativamente modestas para la mayor parte de niveles salariales; por un impuesto al valor agregado que sustituyó el impuesto sobre ingresos mercantiles; y, por el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de diversos bienes y servicios y que derogó una gran cantidad de impuestos especiales. (Rodríguez Lobato, 1999:62)

3.1 El Sistema Tributario Mexicano

Por otro lado se cuenta con el Servicio de Administración Tributaria (SAT) que tiene por objeto recaudar las contribuciones federales destinadas a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la federación, para lo cual tiene el carácter de autoridad fiscal y goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

A pesar de los avances registrados en el proceso de evolución de la estructura del sistema fiscal, así como de la administración tributaria, la recaudación fiscal presenta una debilidad crónica, pues no obstante los esfuerzos por incrementar la capacidad recaudatoria, la misma se ha mantenido relativamente estable en los últimos 24 años, agravada por la gran dependencia del ingreso petrolero que alcanza niveles de la tercera parte del monto total.

Esto se debe en gran medida a que existen impuestos en donde se han incorporado una gran variedad de regímenes fiscales, tanto al impuesto sobre la renta empresarial, como al impuesto sobre la renta personal, que además de crear una serie de privilegios fiscales, han provocado erosión en la base fiscal, con las consecuentes repercusiones en los niveles de recaudación fiscal.

De igual forma, el impuesto al valor agregado, tiene tratamientos diferenciales por tipo de bien, de servicio y de región por lo que ha perdido sus ventajas propias de generalidad, neutralidad y desaliento a la evasión, pues con las diferentes tasas que se aplican y de las exenciones de que es objeto, ha dejado de ser un buen instrumento de política fiscal de recaudación. (Rodríguez Lobato, 1999:62)

Asimismo, el sistema tributario se ha distorsionado con la promulgación de leyes impositivas que han sido declaradas inconstitucionales por el poder judicial, como el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios; el impuesto sustitutivo al crédito al salario; y diversos artículos de las leyes en vigor.

En este contexto, existe ya un amplio consenso sobre la necesidad de llevar a cabo una modernización al sistema tributario, pues las finanzas públicas sanas son prerrequisito para la estabilidad macroeconómica y para lograr un crecimiento sostenido.

El Sistema Tributario Mexicano, por ejemplo, puede ser considerado una de las facetas más importantes del sistema jurídico, porque comprende un conjunto determinado de normas generales destinadas al campo de la imposición, es decir, reúne una agrupación de normas y principios constitucionales pertinentes al campo de reglamentación de las normas tributarias inferiores y de regulación de los aspectos fundamentales de las relaciones jurídicas entre el Estado-Fiscal y los Ciudadanos-Contribuyentes.

De ahí, pues, la denominación de "Principios Constitucionales Tributarios" a ciertos mandatos comprometidos con la Justicia y los verdaderos Principios Generales del Derecho- en la vertiente tributaria del campo público-financiero del sistema jurídico. (Jarach, 2004)

Además, la debilidad estructural del sistema tributario, ha generado que la insuficiencia de recursos sea uno de los problemas más importantes de la hacienda pública federal; más aún, si se consideran que los requerimientos presupuestales en cada ejercicio fiscal van en aumento. En consecuencia, es necesario reducir los rezagos en materia de bienestar social e infraestructura productiva para lograr el desarrollo sostenible del país. Para garantizar la generación de esos recursos, es necesario replantear y mejorar las políticas, estrategias y esquemas de tributación y recaudación.

Así, la modernización del sistema tributario en mexicano, deberá ser una alternativa integral, lógica y coherente, que grave al ingreso y al gasto en forma general, con sencillez, con uniformidad de tasas, con deducciones y exenciones que contemplen la necesidad de todos los sectores y no en provecho de unos cuantos.

Para lograr un sistema tributario eficientemente recaudatorio y equitativo, es de vital importancia establecer estímulos fiscales temporales y efectivos al ahorro, ampliar la base de contribuyentes, fortalecimiento de la misma recaudación, combate a la ilegalidad fiscal (freno a la evasión y elusión fiscal), seguridad y certeza jurídica para la autoridad y los contribuyentes.(Arriola Vizcaino,2000:254)

En este contexto, con el propósito de coadyuvar el trabajo legislativo en el estudio y análisis de los ingresos públicos para financiar el presupuesto de egresos de la federación, el centro de estudios de las finanzas públicas de la H. Cámara de Diputados, ha elaborado el presente documento que tiene como objetivo mostrar la conformación estructural de los ingresos tributarios en México.

Para ello, se efectúa un estudio de la imposición de tributos en México, se hace referencia al marco legal del sistema tributario, se comenta la estructura de la administración tributaria y se indican los tres niveles de competencia tributaria. Se entiende como política financiera al conjunto de criterios, lineamientos y directrices que utiliza el Estado para regular el sistema financiero nacional y canalizar los recursos hacia las actividades productivas.

Es decir, se encarga de formular los objetivos, señalando los instrumentos adecuados para controlar los ingresos y administrarlos, así como para elaborar el gasto del sector público. Se encarga del acopio de recursos físicos y financieros que van a determinar el volumen del gasto público.

Política fiscal.-Es el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general.

Los instrumentos de la política fiscal que utiliza el Estado con objeto de recaudar los ingresos públicos, entre otros, son:

- Conjunto de impuestos (objeto de nuestro estudio), derechos, productos y aprovechamientos que conforma el sistema tributario mexicano
- Ganancias obtenidas de empresas del sector público.
- Financiamiento público el cual puede provenir de endeudamiento público interno o externo.

En el país, los instrumentos antes mencionados así como el monto de cada uno de ellos, se fijan en la Ley de Ingresos de la Federación para cada ejercicio fiscal. (Peacock, 2003:253)

Política de gasto público. Definida como el conjunto de directrices que deber ser destinadas las erogaciones efectuadas por el gobierno central y regional. En nuestro país se realiza por medio del Presupuesto de Egresos de la Federación.

Política monetaria y crediticia. Es la forma parte de la política económica general y financiera en particular, constituida por el conjunto de medidas e instrumentos que aplica el Estado con el objeto de regular y controlar el sistema monetario y crediticio de un país.

Ahora bien, se considera importante conceptualizar al Sistema tributario mexicano, por lo tanto se entiende por sistema: “Conjunto de reglas o principios sobre una materia estructurados y enlazados entre sí”, por tributo: “Cantidad de dinero que debe pagar un ciudadano al Estado para que haga frente a las cargas y servicios públicos”, entonces, sistema tributario mexicano es el conjunto de reglas o principios que regulan la relación entre la obligación de contribuir del ciudadano y la obtención de ingresos del Estado con objeto de financiar el gasto público en México.

La potestad tributaria es entendida como la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas, bienes o actos que se hallan o se realicen en su jurisdicción. El poder tributario al ser una facultad otorgada a través de la Constitución, es permanente, es decir, no tiene un plazo límite, dicho poder no puede ser trasladado aunque si puede ser trasladado el ejercicio de éste. (Peacock, 2003:255)

De acuerdo con nuestra Constitución, el artículo 31 fracción IV, señala que la potestad tributaria se divide en la Federación, los Estados y los Municipios, como sigue:

Es preciso aclarar que los tres niveles de gobierno poseen su propia Ley de Ingresos y que en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal –que busca armonizar las relaciones fiscales intergubernamentales en el país– cada uno define los rubros de ingreso necesarios para atender sus necesidades de gasto.

En cualquier caso, la creación de nuevos impuestos o rubros de ingreso en general deberá ser autorizado por el H. Congreso de la Unión en el caso Federal y por las legislaturas locales en el caso de los Estados y Municipios. (Peacock, 2003:253)

Sin embargo, el sistema tributario ha sido incapaz de generar por sí mismo los niveles óptimos de recaudación de ingresos en los tres órdenes de gobierno, debido a que existen restricciones constitucionales en el caso de las haciendas estatales y municipales. El tema de competencia de la Federación en materia de impuestos ha sido debatido ampliamente, específicamente en el supuesto de la Federación, si tiene ésta facultad exclusiva en algunas materias o actos, o que si la facultad para legislar no limita a los estados a crear impuestos sobre los mismos actos.

En relación a lo anterior, el artículo 73 fracción VII, faculta al Congreso Federal a imponer contribuciones necesarias para solventar el gasto público, cabe destacar que no especifica algún acto o materia exclusiva, relacionado con el artículo 31 fracción IV, que establece las órdenes de gobierno, tanto la Federación como los estados podrán imponer contribuciones a los gobernados. (Arriola, 2000:253)

3.1.1 Marco legal de los impuestos

Obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipios:

- Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Federal.
- Art. 73 VII. Facultad para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
- Art. 73 XXIX. Materias tributarias reservadas en forma expresa a la Federación.
- Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Estatal.
- Arts. 117 y 118. Restricciones expresa a la potestad tributaria de los Estados.
- Art. 31 IV. Obligación del ciudadano de contribuir para el Gasto Público Municipal.
- Art. 115 IV. Conformación de la Hacienda Pública Municipal.
- Contribuciones que las legislaturas establezcan a favor de los Municipios.

El sistema tributario mexicano en la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos

Disposición Constitucional se expide en el Art. 124. Las facultades que no estén expresamente a la Federación, se entienden reservadas a los Estados. En consecuencia, los Estados tienen un poder tributario genérico, con la limitante de no gravar las materias exclusivas de la Federación.

Si se analiza la fracción XXIX del artículo 73, se otorga de forma exclusiva a la Federación a legislar sobre comercio exterior, aprovechamientos y explotación de recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, impuestos especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, aguamiel y productos de su fermentación, producción y consumo de cerveza; así mismo, señala que las entidades federativas podrán participar en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine.

Por lo que, el artículo 124 establece que las facultades que no estén expresamente concedidas a los funcionarios de la Federación, se entenderá reservado para los estados.

Adicionalmente la fracción X del artículo 73, señala que es facultad del Congreso de la Unión legislar en toda la República sobre Hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juego con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123.

Por lo que se debe interpretarse como facultad exclusiva de la Federación el legislar sobre actos o materias que señale expresamente la propia Constitución, excluyendo a las legislaturas locales a establecer contribuciones a las mismas materias, sin embargo la potestad para exigir la contribución se puede delegar a las entidades federativas.(Alvarado,2008)

A fin de allegarse de recursos económicos, el Estado Mexicano cuenta con un marco legal para ello. Así, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como ordenamiento principal, permite al Estado extraer recursos de la actividad económica, para llevar a cabo el ejercicio de sus funciones públicas.

Derivadas de la propia Constitución, las leyes impositivas, el Código Fiscal de la Federación y diversos ordenamientos establecen las bases jurídicas que indican la fuente, la base, la cuota, tarifa, etc., que los mexicanos deben contribuir para que el Estado pueda desarrollar sus funciones propias.

Para que el país exista un fortalecimiento de las finanzas públicas es necesario que la materia jurídica no resulte ser un obstáculo para el desarrollo de la nación en su propósito de recaudación, debe aparecer como un instrumento indispensable y eficaz a través de los regímenes fiscales pertenecientes a un sistema jurídico y que deben garantizar seguridad y justicia. (Rodríguez Lobato, 1999:25)

En este contexto, el marco legal del sistema tributario está sustentado básicamente, en los siguientes ordenamientos:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Artículo 31, Fracción IV.

Artículo 36, Fracción I

Artículo 73, Fracciones VII, X, XVII, XIX, y XXIX.

Artículo 74, Fracción IV.

Artículo 115, Fracción IV

Artículo 117. Fracción III, IV, V, VI, VII, VIII, IX
 Artículo 118, Fracción I
 Artículo 124.
 Artículo 126.
 Artículo 131.
 Ley de ingresos de la federación.
 Ley del impuesto sobre la renta y su reglamento.
 Ley del impuesto al valor agregado y su reglamento.
 Ley del impuesto especial sobre producción y servicios y su reglamento.
 Ley federal del impuesto sobre automóviles nuevos.
 Ley del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
 Ley aduanera y su reglamento.
 Ley de comercio exterior y su reglamento.
 Ley de coordinación fiscal.
 Ley del servicio de administración tributaria y su reglamento.
 Código fiscal de la federación y su reglamento
 Convenios de colaboración administrativa
 Miscelánea fiscal
 Otros ordenamientos tributarios
 Además, existen otras leyes y ordenamientos legales que de alguna forma inciden directamente en las leyes tributarias, o a las cuáles se hace referencia en las normas fiscales y se deben tener presente para el ejercicio de las mismas. Dichos ordenamientos son, entre otros, los siguientes:
 Ley orgánica de la administración pública federal.
 Ley federal de entidades paraestatales y su reglamento
 Ley federal de responsabilidades de los servidores públicos
 Ley de adquisiciones y obras públicas y su reglamento
 Ley de planeación
 Ley general de deuda pública
 Ley de presupuesto, contabilidad y gasto público y su reglamento
 Ley federal del trabajo
 Ley de inversión extranjera
 Ley del seguro social
 Ley de los sistemas de ahorro para el retiro
 Ley orgánica del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.

3.1.2 Los Ingresos Tributarios en México.

Una de las herramientas más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política fiscal, definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir a cumplir los objetivos generales de la política económica.

Así, como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta, es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos a través del presupuesto. (Rodríguez Lobato, 1999:65)

Diversos autores han señalado que la importancia de la política fiscal radica de modo fundamental o exclusivo en el gasto, bajo el criterio de que lo determinante es el cómo, cuándo y dónde han de aplicarse los recursos, sin importar tanto cómo, cuándo y dónde obtenerlos.

No obstante, cada vez resulta más evidente que la orientación del ingreso, la elección de sus fuentes, las modalidades que se apliquen a éstas, y los tiempos y lugares en que se obtengan, repercutirán significativamente en la estructura, transformación y desarrollo de un país. (Arrijoja, 2000)

En el marco de la política fiscal, se ubica la política de ingresos como un conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos que el Estado define, con el propósito de obtener los recursos necesarios para sufragar su actividad.

El documento que establece la política anual de ingresos, es la propia Ley de Ingresos de la Federación, misma que corresponde revisar, analizar y dictaminar al H. Congreso de la Unión, a diferencia del Presupuesto de Egresos, que únicamente es atribución del H. Cámara de Diputados.

En una dimensión más específica se encuentra la política tributaria, misma que a partir de diversos criterios y orientaciones, determina la carga impositiva directa o indirecta que permita financiar la actividad del Estado.

Generalmente se busca que la estructura impositiva, no obstaculice el desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas, evitando con ello que se afecten las posibilidades de crecimiento económico.

3.1.3 Obligaciones personales de aquellos tiempos:

Estas consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, siendo esta obligación totalmente libre para el criterio del señor feudal, pero finalmente se restringió a 40 días de servicios y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo. La obligación de orientar al Señor en los negocios y la de hacer guardia, así como de alojar a los visitantes del señor feudal, fueron otras de las modalidades de este tipo de prestaciones que tenían que cumplir los siervos. (Jiménez, 2009)

Los comentarios que puede hacer el autor de esta investigación son que estas obligaciones deben de seguir cobrándose y que se sigan cobrando en la actualidad.

3.1.3.1 Obligaciones Económicas:

En este género de prestaciones aparecieron por ejemplo: pagar por usar el horno, el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla, pecho, el impuesto de la mano muerta, el diezmo.

Si estas contribuciones estuvieran presentes ocasionarían un caos económico y nuestra económica estuviera más escasa.

Impuesto de la talla o pecho. Se conoció con este nombre porque al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla, los actos que originaban el pago de este impuesto básicamente eran:

- El casamiento de una de las hijas.
- Armar de caballero a un hijo.
- La adquisición de equipo para las cruzadas.
- La propiedad de inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

Impuesto De Mano Muerta. Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal, cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes, en esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, éstos deberían pagar lo que se conocía como el derecho de relieve, de acuerdo con este impuesto el señor feudal también podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios. (Jiménez, 2009) comentario del autor de esta investigación este impuesto no aplicaría en la actualidad puesto que las formas de anarquía no se usan en México.

Diezmo. Representaba la obligación del ciervo de pagar la décima parte de sus productos al señor feudal.

El diezmo todavía opera en la actualidad en la iglesia católica y con este se mantiene dicha religión

3.1.3.2 Entre los datos históricos de otros pueblos:

Por ejemplo en la historia de los impuestos, también hace su aparición el pueblo azteca, sus soberanos exigían águilas y bolas de caucho, cierto número de mancebos a los cuáles por motivos religiosos se les sacrificaba arrancándoles el corazón.

El pueblo azteca se puede decir que marca la pauta para lo que en los días actuales se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas. Como dato histórico del pueblo azteca puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente encajados por el tributo en dinero o monedas con la llegada de los conquistadores españoles.

3.1.4 Los tributos y su presencia en la economía

Superadas aquellas etapas de la historia se asiste en la actualidad a un periodo de gran complejidad en el que el fenómeno tributario se ha liberado de aquellos estigmas constituyendo para el Estado moderno una realidad socialmente aceptada y por ende sometida en su totalidad al ordenamiento jurídico. (Jiménez, 2009).

Según el autor de esta investigación que con estos tributos son sustituidos de alguna forma por los impuestos para evitar la doble tributación, que son los impuestos que están en la actualidad.

La existencia de los tributos dentro de una economía se explica y justifica a la vez a partir de la existencia de una “doble necesidad”. Por una parte la sentida por la sociedad de que se le garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio), dada la naturaleza misma de la necesidad. No es posible, por ejemplo, adquirir en el mercado seguridad pública, justicia, servicios de salud que garanticen mínimos de bienestar para la colectividad. (Latapí, 1999:71)

El estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como cometido estatal, tornándose de esa manera las mismas en

necesidades públicas. Asegurar la provisión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, lo que lo vincula fatalmente con el problema de financiamiento público, es decir con la arbitración de mecanismos que garanticen el flujo de los recursos financieros necesarios para encarar tal cometido. La única vía que le garantiza la certeza y en parte la suficiencia de recursos.

Creo que a través del tributo, se posibilita que sólo se llame a contribuir para el financiamiento del gasto público a quien detenta capacidad contributiva y sólo dentro del límite de la misma. Los ingresos públicos constituyen los flujos monetarios que tienen, un sector importante de ellos, como destino inmediato las arcas públicas y como fin ser un medio de cobertura de los gastos públicos (Jiménez, 2009).

Lo que da la pauta al artículo 31 Fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para el cobro de los impuestos. Los ingresos por lo tanto, entrañan una nota de dinamismo, pues se traducen en un flujo monetario. Los ingresos públicos constituyen sólo un sector de los recursos de que dispone el Estado para encarar el financiamiento de las necesidades públicas. Sus bienes patrimoniales no son, en consecuencia, un ingreso público, más sí lo producido por ellos.

El concepto de ingreso público tiene un uso restrictivo, pues bajo tal acepción sólo se comprenderán las percepciones monetarias que percibe el Estado y que tiene por propósito ser medios de cobertura del gasto público. Quedan por lo tanto excluidos de tal categoría las percepciones en especie, que aun si bien es cierto son susceptibles de valoración económica, sin embargo, no son expresables en unidades monetarias en los sistemas de contabilidad pública.

Por lo que el autor de la presente investigación y el autor abajo mencionado concuerdan en que existe una infinidad de percepciones por parte del Estado insusceptibles de ser calificables como ingresos, no obstante tratarse de bienes afectos a la satisfacción de necesidades públicas. Las provenientes de la confiscación o expropiación son un buen ejemplo de ello y por dicha razón se encuentran reguladas no por el derecho financiero sino por el administrativo. (Jiménez 2009)

3.1.5. Medio de financiamiento fines fiscales

Por lo que se puede considerar que sólo cumplirán tal propósito aquellas percepciones que implique para el Estado la plena disposición sobre las mismas. Los medios de caución, como el depósito a favor del Estado no pueden, por ejemplo, ser calificables de ingreso público por no sustentarse en un título jurídico que posibilite la plena disponibilidad.

La vinculación ingreso público-financiamiento, no debe en modo alguno hacer pasar por alto los usos adicionales y los propósitos a que frecuentemente afecta a los ingresos, la Hacienda Pública moderna utiliza los instrumentos de captación de ingresos públicos adicionalmente como instrumentos de política económica, es decir a través de ellos, en ocasiones pretende además de allegarse medios de cobertura del gasto público, alcanzar determinados resultados en el ámbito de economía, por ejemplo estimular el ahorro, incentivar la creación de fuentes de empleo, reforzar la lucha contra los procesos inflacionarios restando liquidez a la economía, etc.

El artículo 31 fracciones IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

“Es obligación de los mexicanos, contribuir para el gasto público, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional e igualitaria que dispongan las leyes...”

Este es un principal artículo de la constitución en la cual denota la obligación de que todos los mexicanos deben de contribuir con el gasto público, para que se hagan carreteras, puentes, escuelas, hospitales, etc.

El párrafo anterior, habla acerca de las contribuciones, para ser consideradas como tales, deben contener los tres principios jurídicos fundamentales que son la Proporcionalidad, la Igualdad y la Reserva de Ley. (Jiménez, 2009)

Lo que si estuviera de acuerdo, es que si tales recepciones de dinero se fueran para el gasto público y no para los bolsillos de los diputados y senadores.

La estabilidad de los ordenes políticos, depende fundamentalmente de la dirección atribuida en el sistema jurídico por los Principios Constitucionales en la condición de vectores de las políticas públicas .que deben de estar necesariamente comprometidos con la defensa y protección de los derechos humanos fundamentales.

Varias son las facetas de un sistema jurídico, que se verifican desde el marco constitucional, en especial, desde le óptica de los Principios Constitucionales, Y determinan le actuación del Estado.

3.1.6 Ingresos Tributarios en México

Una de las herramientas más importantes con que cuenta el Estado para realizar sus funciones en materia de Finanzas Públicas es la política fiscal, definida como el conjunto de instrumentos y medidas diseñadas para obtener ingresos y distribuirlos a través del gasto, a fin de contribuir a cumplir los objetivos generales de la política económica.

Así, como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, la política fiscal busca el equilibrio entre lo que se recauda y lo que se gasta, es decir, se refiere a la programación eficaz de los ingresos y gastos públicos, así como la relación entre ellos a través del presupuesto. Diversos autores han señalado que la importancia de la política fiscal radica de modo fundamental o exclusivo en el gasto, bajo el criterio de que lo determinante es el cómo, cuándo y dónde han de aplicarse los recursos, sin importar tanto cómo, cuándo y dónde obtenerlos.

No obstante, cada vez resulta más evidente que la orientación del ingreso, la elección de sus fuentes, las modalidades que se apliquen a éstas, y los tiempos y lugares en que se obtengan, repercutirán significativamente en la estructura, transformación y desarrollo de un país. En el marco de la política fiscal, se ubica la política de ingresos como un conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos que el estado define, con el propósito de obtener los recursos necesarios para sufragar su actividad. (Jiménez, 2009)

El documento que establece la política anual de ingresos, es la propia Ley de Ingresos de la Federación, misma que corresponde revisar, analizar y dictaminar al H. Congreso de la Unión, a diferencia del Presupuesto de Egresos, que únicamente es atribución del H. Cámara de Diputados. En una dimensión más específica se encuentra la política tributaria, misma que a partir de diversos criterios y orientaciones, determina la carga impositiva directa o indirecta que permita financiar la actividad del estado.

Generalmente se busca que la estructura impositiva, no obstaculice el desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas, evitando con ello que se afecten las posibilidades de crecimiento económico.

3.1.7 Contribuciones

Se considera necesario hacer referencia a la estructura político-administrativa del Estado mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, cuyas características más importantes se señalan:

1.- Federación. Está constituida por la unión de 31 Estados y un Distrito Federal que componen los Estados Unidos Mexicanos, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional etc. En esas condiciones, la Federación aparece como la esfera de Poder Supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley Fundamental.

2.- Entidades Federativas y el Distrito Federal. Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales. En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema, el régimen interior de los estados, a pesar de su autonomía relativa, no pueden en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal.

3.- Municipios. El municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación. Dentro de semejante contexto, los Municipios se presentan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una Entidad Federativa. (Jiménez, 2009)

Ahora bien, el sistema tributario mexicano se ha caracterizado por un alto grado de centralismo del cual sobrevivió sin mayores dificultades por muchos años, gracias a las altas tasas de crecimiento económico de los años sesenta y setenta, así como al sistema político prevaleciente. Actualmente, los tres ámbitos de gobierno poseen cierto grado de autonomía, tanto en su capacidad para recaudar ingresos como en sus decisiones de gasto. Sin embargo, en la práctica, tal autonomía ha estado tradicionalmente muy limitada por la concentración de funciones en el Gobierno Federal. Así, la recaudación tributaria la realiza a través de bases impositivas amplias, como son: la aplicación del impuesto sobre la renta y al valor agregado. Además, de los ingresos

derivados por energía (petróleo y electricidad) y comercio exterior (importaciones y exportaciones).

En cambio, los gobiernos estatales y el Distrito Federal, tienen acceso a bases impositivas muy reducidas, entre las que destaca el impuesto sobre nóminas; las participaciones en el impuesto especial sobre producción y servicios; y por tenencia o uso de automóviles. Así mismo, los gobiernos municipales dependen del impuesto predial que es su principal fuente de ingresos.

La asignación de competencias entre los niveles de gobierno de un estado federal puede hacerse de distintas formas: taxativa, enumerativa y concurrente. La delimitación taxativa implica la enunciación de facultades exclusivas de los niveles de gobierno (Federación, Estado y Municipio). El sistema de enumeración puede ser limitativo o basado en la competencia de principios. En el sistema concurrente no se atribuye competencia exclusiva sobre ciertas materias a nivel alguno de gobierno.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la distribución de competencias entre la Federación y las entidades federativas, se determina de la siguiente forma:

- Existen facultades atribuidas a la Federación en forma expresa como se señalan en el Artículo 73, y mediante condiciones a las entidades federativas, como las establecidas en los Artículos 117 y 118.
- Facultades atribuidas por exclusión a las entidades federativas. Artículo 124.
- Facultades prohibidas a las entidades federativas que pueden ser absolutas. Artículo 117.
- Facultades prohibidas a las entidades federativas que pueden ejercerse con la aprobación del Congreso de la Unión. Que se deriva del artículo 118.

Derivado de lo anterior, se establece que en materia hacendaria los tres niveles o esferas de gobierno tienen una delimitada competencia, lo que significa que la Hacienda Pública tiene un ámbito espacial y funcional distinto según se trate de la Federación, los estados o los municipios, lo cual no significa que los objetivos gubernamentales sean excluyentes o discordantes entre uno y otros niveles de competencia; por lo contrario, los diversos instrumentos económico financieros se encuentran íntimamente correlacionados, de tal forma que su armonización permite que los objetivos realmente puedan ser viables. (Jiménez, 2009)

3.1.7.1 Contribuciones federales

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) es el ordenamiento jurídico constitucional que establece el sistema tributario mexicano y en el mismo se definen las facultades de cada nivel de gobierno, así como la posibilidad de que en determinados campos exista concurrencia tributaria y doble tributación. (Jiménez, 2009)

Además, la propia Constitución prevé de manera expresa las facultades exclusivas para cada esfera de gobierno y el señalamiento de las competencias tributarias acorde a las funciones, características y capacidades de cada nivel de gobierno. Las contribuciones federales son los siguientes:

A. Ingresos del gobierno federal

I. Impuestos:

1. Impuesto sobre la Renta
 2. Impuesto al Activo
 3. Impuesto al Valor Agregado
 4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
 5. Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos
 6. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
 7. Impuesto sobre Servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
 8. Impuesto a los Rendimiento Petroleros
 9. Impuesto al Comercio Exterior
 10. Accesorios
- II. Contribuciones de mejoras
- III. Derechos:
- IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones procedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- V. Productos
- VI. Aprovechamientos
- B. Ingresos de organismos y empresas
- VII. Ingresos de organismos y empresas
 - VIII. Aportaciones de seguridad social
- C. Ingresos derivados de financiamiento
- Ingresos derivados de financiamiento.

Con base en las reformas fiscales aprobadas y atendiendo al escenario macroeconómico propuesto por el Ejecutivo en la Ley de Ingresos de la Federación, para el 2010 los ingresos públicos, incluyendo financiamientos, ascenderán a 1 billón 818 mil 441.7 millones de pesos, cantidad superior en 74 mil 071.1 millones de pesos, a la propuesta en la Iniciativa del Ejecutivo. Al excluir los financiamientos, los ingresos presupuestarios sumarán 1 billón 780 mil 986 millones de pesos, monto que representa un 22.3 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB).

3.1.7.2 Contribuciones estatales

En este orden de ideas, se tiene que las contribuciones que gravan las entidades federativas que emanan de su Constitución Estatal y de sus leyes fiscales particulares y que, entre otras son:

- Impuestos Estatales:
- Impuesto sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal (Nóminas)
- Impuesto Común (sobre la tenencia)
- Impuesto sobre compra-venta de Autos Usados
- Impuesto sobre Rifas, Loterías y Juegos con Cruce de Apuestas

Con objeto de cubrir el gasto público y demás obligaciones a su cargo, los Estados percibirán en cada ejercicio fiscal ingresos por la recaudación de impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, productos, aprovechamientos, así como ingresos derivados de la coordinación hacendaria, e ingresos provenientes de financiamientos, establecidos en la Ley de Ingresos, es

decir, ninguna contribución podrá recaudarse si no está prevista en la Ley de Ingresos Local correspondiente.

Para efectos de analizar los impuestos estatales nos basaremos en el Estado de Sonora, debido a su desarrollo económico y porque cuenta con un Código Financiero moderno. La Ley de Ingresos del Estado de Sonora para el Ejercicio Fiscal 2012, estima obtener ingresos por concepto de impuestos por un mil 365 millones 362 mil pesos, que representan un 27% del total de ingresos presupuestados, los cuáles se ubican en la cantidad de 36 mil 860 millones 975 mil pesos.

Estos impuestos son regulados en el Código Financiero del Estado de Sonora mismo que a continuación se analiza. Las contribuciones establecidas en el Código Financiero del Estado de Sonora se clasifican en:

I. Impuestos. Son los establecidos en este código que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstos por el mismo.

II. Derechos. Son las contribuciones establecidas en este código, que deben pagar las personas físicas y morales, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Entidad, así como por recibir servicios que presten el Estado, sus organismos y municipios en funciones de derecho público.

III. Productos. Son las contraprestaciones por los servicios que presten el Estado y los municipios en sus actividades de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, que estén previstos en la Ley de Ingresos.

IV. Aprovechamientos. Se refiere a los ingresos que percibe el Estado y los municipios por funciones de derecho público y por el uso o explotación de bienes del dominio público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de la coordinación hacendaria, y de los que obtengan los organismos auxiliares del Estado.

V.-Ingresos por venta de bienes y servicios. Mantenimiento y conservación de programas urbanos y de catastro.

VI. Participación y aportaciones. En lo que se refiere a participación son de Fondos Generales, fondos de fiscalización, fondos municipales, y fondo de impuestos especiales sobre producción y servicio y en el reglón de aportaciones, son fondos para la educación básica y normal, servicios educativos descentralizados, servicios educativos estatales, servicio de salud y de infraestructura social

VII.-Transferencias, asignaciones subsidios y otras ayudas. Organismos públicos descentralizados, fondos para el nuevo Sonora, Instituto de crédito educativo del estado de Sonora, Instituto Tecnológico Superior de Puerto Peñasco, Instituto Superior de Cananea, Instituto Sonorense de la Cultura, Instituto Superior de Cajeme, Instituto Tecnológico de Sonora, (225 millones) Biblioteca Pública Jesús Corral Ruiz, Comisión del deporte del estado de Sonora, Instituto de capacitación para el trabajo del Estado de Sonora. (Ley de ingresos estado de Sonora 2012)

3.1.7.3 Contribuciones municipales

La actividad hacendaria municipal como una función básica de este nivel de gobierno, enfrenta el reto de definir el papel que deben jugar los ingresos públicos en el desarrollo municipal desde

el punto de vista económico y social, pues para que esta actividad realmente tenga un impacto positivo, deberá asegurar, por un lado, la asignación óptima de los recursos y, por otro, que contribuya al desarrollo municipal.

La política tributaria debe definir la carga fiscal justa y equitativa para los contribuyentes, la configuración de los elementos de los tributos (base, tasa, tarifa, exenciones, etc.). Así, bajo el enfoque de equidad y proporcionalidad, los tributos no deben causar la ruina de los contribuyentes, ni llegar al extremo de que no puedan satisfacer las necesidades mínimas de bienestar. (Lechuga, 2012)

Acorde a lo anterior, las contribuciones establecidas a nivel municipal, por lo general, abarcan Los siguientes rubros:

- Impuestos Municipales:
 - Impuesto Predial
 - Impuesto sobre Traslación de Dominio
 - Impuesto sobre Anuncios Publicitarios

3.2 Impuesto sobre la renta (ISR)

El Impuesto Sobre la Renta (ISR) es la contribución que grava el incremento patrimonial de las personas físicas o morales que residan en México, de las agencias o sucursales de empresas extranjeras y de los residentes en el extranjero respecto a los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional.

Este es el impuesto más importante en términos de ingresos tributarios. Para el año de 2012 la Ley de Ingresos de la Federación estima recaudar por este impuesto la cantidad de 744 mil 072.5 millones de pesos lo que representa el 9.6 por ciento del PIB. De acuerdo con la estimación de la SHCP, el impuesto sobre la renta aumentará un 35.8 % en relación con la recaudación del 2006.

3.2.1 Aspectos generales

Definición: Serán sujetos del Impuesto Sobre la Renta del Régimen General las Personas Físicas que desarrollen actividades empresariales de conformidad con el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (C.F.F). Y sus fuentes de ingresos se lleven a cabo en territorio nacional y siendo residentes del país con fuente de riqueza en el extranjero, sujetándose a cubrir los impuestos con una periodicidad mensual y con carácter federal. (Lechuga, 2012)

Elemento objetivo: La actividad empresarial, de conformidad con el artículo 16 del C.F.F.

Elemento subjetivo: Las Personas Físicas Residentes en el país y en el extranjero. Artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (L.I.S.R).

Elemento espacial: Impuesto es Federal (Mediante decreto, de conformidad con lo establecido en el artículo 31 fracción IV Constitucional)

Elemento temporal: Los Pagos tendrán periodicidad mensual de conformidad con el artículo 127 de la L. I. S. R. (Lechuga, 2012)

Se justificar el impuesto a la luz del principio de capacidad contributiva absoluta (hecho imponible) porque toda vez que la enajenación de bienes, brinda a la persona física la obtención de riqueza y consecuentemente identifica la capacidad contributiva absoluta del sujeto. La capacidad absoluta es el rendimiento real y no ficticio.

Sujeto pasivo principal: residentes en México respecto de todos sus ingresos; residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país; residentes en el extranjero respecto de ingresos de fuente de riqueza del país, lo anterior de conformidad con los artículos 1 y 106 del L.I.S.R.

Sujeto sucesor de la deuda: el sucesor, es el ente jurídico que sustituye al sujeto pasivo principal, en dos momentos, por mortis causa (herencia, legado) o por actos de donación entre vivos.

Sujeto responsable solidario: el artículo 26 del C.F.F. establece que a falta del cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte del sujeto principal, algunas causales ubican a este sujeto a responder solidariamente con dicho sujeto principal. (Lechuga, 2012)

Sujeto pasivo sustituto: figura jurídica mediante la cual la Ley le confiere obligaciones distintas a su capacidad contributiva para calcular, retener y enterar impuestos por cuenta de terceras personas y que se encuentran vinculadas en las diferentes leyes normativas.

El objetivo del impuesto sobre la renta se establece en el artículo 120 fracción I de la L.I.S.R que establece que se gravara la enajenación por actividades empresariales, comerciales, ganaderas, silvícolas, industriales y comerciales por ello decimos que es un impuesto fiscal, totalmente recaudatorio y se trata de un impuesto directo, porque es un impuesto que afecta directamente al patrimonio y grava directamente la riqueza y la renta de los sujetos del impuesto, Lo anterior permite que se note la capacidad contributiva del sujeto que realiza el hecho generador del tributo. (Lechuga, 2012)

3.2.2. Personas físicas.

En el Título IV de la ley del impuesto sobre la renta se encuentran las personas físicas, entre ellas está el de actividades empresariales y profesionales. Este régimen consta de tres secciones, en la primera sección tributan las personas físicas que realicen actividades empresariales y las que presten servicios profesionales, quienes deberán calcular su impuesto aplicando la tarifa del artículo 177 a la utilidad obtenida de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas; en la segunda sección se encuentran las personas que exclusivamente realicen actividades empresariales, es decir no entran los profesionistas, llamado régimen intermedio, pero que sus ingresos del ejercicio anterior no hubiesen excedido de 4 millones de pesos, quienes calcularán su impuesto igual que la sección primera, la diferencia radica en que esta segunda sección otorga algunas facilidades como llevar contabilidad simplificada, efectuar la deducción inmediata de activos fijos excepto automóviles, entre otros; y en la última sección, Pequeños Contribuyentes, tributan las personas que realizan actividades empresariales exclusivamente con el público en general con ingresos inferiores a 2 millones al año. (Lechuga, 2012)

A partir del 2003 los contribuyentes de la sección II “Régimen Intermedio” deben efectuar pagos mensuales a la Entidad federativa en la cual obtengan sus ingresos. El pago mensual se determinará aplicando la tasa del 5 por ciento sobre la utilidad gravable (véase actividad

empresarial y profesional). Este impuesto “Local” no representa una carga tributaria adicional para el contribuyente debido a que podrá acreditarlo contra el impuesto “Federal”. (Lechuga, 2012)

3.2.3 Regimen Intermedio

De conformidad con el Artículo 134 de la LISR, este regimen es opcional; sin embargo, deben reunirse dos requisitos indispensables para poder tributar en el mismo:

- En primer término el contribuyente debe realizar exclusivamente actividades empresariales, y
- Que sus ingresos brutos no hayan excedido de \$4'000,000.00 en el ejercicio inmediato anterior.

De acuerdo con lo anterior, el Artículo 134 de la Ley en comento, sólo está regulando a las personas físicas que ya estaban inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes hasta antes de la entrada en vigor de la actual Ley del ISR (2012), las cuáles tenían la opción de poder elegir tributar en el régimen motivo de este análisis, siempre y cuando sus ingresos no hubiesen excedido el monto antes señalado. (Lechuga, 2012)

Con relación al primer requisito, el segundo párrafo de dicho artículo considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior éstos hubieran representado, por lo menos, el 90% del total de sus ingresos acumulables disminuidos de aquellos a que se refiere el Capítulo I, del Título IV de la misma Ley (sueldos y salarios).

Como se puede apreciar, la falta de uno de estos requisitos es motivo para no poder tributar en éste régimen y pasar de manera directa al llamado Regimen General de Ley, regulado en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV de la LISR, que aún y cuando las disposiciones de éste régimen le son aplicables al Regimen Intermedio, existen una serie de particularidades que veremos más adelante. (Lechuga, 2012:227)

El Artículo 135 de la multicitada Ley, establece que los contribuyentes que inicien actividades y que realicen exclusivamente actividades empresariales podrán optar por tributar en el Regimen Intermedio de las actividades empresariales cuando estimen que sus ingresos no excederán del monto antes señalado. En caso de que el periodo por el que realicen las actividades sea inferior a doce meses, dividirán los ingresos obtenidos entre el número de días que comprenda el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si el resultado obtenido excede del límite establecido, en el ejercicio siguiente no se podrá ejercer la opción de seguir tributando en este Régimen, y a partir del ejercicio siguiente se tendrá que tributar de conformidad con las reglas aplicables a las Actividades empresariales y profesionales señaladas en la Sección I, del Capítulo II, del Título IV de la Ley en comento.

De acuerdo a lo señalado en el párrafo anterior, podemos inferir que los contribuyentes que inicien actividades podrán ejercer la opción de tributar en el Régimen Intermedio por lo menos el primer ejercicio, sin importar si exceden del monto de ingresos antes señalado, ya que la consecuencia de no haber estimado correctamente los ingresos que iban a percibir en dicho ejercicio, es el salirse del Régimen en el cual estaban tributando y pasar de manera directa al Régimen General de Ley. (Lechuga, 2012:237)

Como ya se señaló anteriormente, las disposiciones aplicables a las personas físicas en el llamado “Régimen General de las Actividades Empresariales” le son aplicables a los contribuyentes que tributen en el Régimen Intermedio; sin embargo, existen algunas disposiciones particulares que les permiten tener ciertas facilidades administrativas y obligaciones específicas, mismas que se analizaron a continuación.

Entre algunas de las facilidades administrativas y obligaciones específicas que tienen los contribuyentes que tributan en este Régimen se pueden citar las siguientes:

Llevarán un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y su reglamento (Artículo 133, fracción II de la LISR); olvidándose así de realizar registros contables analíticos, formular un estado de situación financiera y de llevar un control de sus inventarios. Conforme al Artículo 168 del Reglamento de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos en dos o más Entidades Federativas, deberán registrar por separado los ingresos, egresos, inversiones y deducciones, en la proporción que corresponda a la actividad realizada en cada Entidad Federativa.

En lugar de expedir un comprobante por cada una de las parcialidades que se cobren con posterioridad a la expedición del mismo, como lo establece la fracción III del Artículo 133 de la misma Ley, podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante. (Lechuga, 2012:236)

Otra de las ventajas derivadas de pertenecer a este Régimen, es que las erogaciones efectuadas por concepto de activos fijos, gastos y cargos diferidos se podrán deducir en el ejercicio en que sean efectivamente erogadas; excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tracto camiones y remolques, los que deberán deducirse en los términos de la Sección II, del Capítulo II, del Título II de la LISR.

Los contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1'750,000.00 sin exceder de \$4'000,000.00, y que hayan optado por tributar en el Régimen Intermedio, estarán obligados a tener en operación para el registro de sus ingresos derivado de operaciones con el público en general máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal. (Lechuga, 2012:240)

Es importante tener en cuenta que los contribuyentes que opten por tributar bajo el Régimen Intermedio, están obligados a cumplir con las demás obligaciones fiscales formales establecidas en el Artículo 133 de la LISR, aplicables a los contribuyentes de la Sección I, también conocida como Régimen General y que no únicamente le son aplicables las antes enlistadas.

3.2.5.1 Determinación de la base para el cálculo del impuesto

Los contribuyentes tendrán la obligación de realizar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Dicho pago se determinará restando de la totalidad de los ingresos efectivamente cobrados en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago, la deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo, y en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en años anteriores que no se hubieran disminuido de la utilidad gravable. Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tarifa publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y que corresponda al periodo por el que se efectúa el pago. (Lechuga, 2012:244)

Contra el impuesto determinado se disminuirán los pagos provisionales que se realizaron con anterioridad y las retenciones de ISR que les hayan efectuado, correspondientes al mismo ejercicio.

3.2.5.2. Pagos provisionales a las Entidades Federativas

A partir de 2003 a través de las modificaciones a la LISR, en el Artículo 136-Bis nace la obligación de las personas físicas del Régimen Intermedio de efectuar pagos provisionales mensuales a las Entidades Federativas de donde obtengan los ingresos, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél que se declare.

Dichos pagos se calcularán aplicando la tasa de 5% sobre la utilidad gravable determinada de conformidad con el Artículo 127 de la Ley por el periodo al que corresponda el pago, pudiendo restar, en su caso, los pagos mensuales de 5% que se hubieran efectuado con anterioridad correspondientes al mismo ejercicio.

Este pago no constituye un desembolso adicional para el contribuyente, ya que se podrá disminuir del pago provisional e inclusive del impuesto anual que se debe efectuar a la Federación; es decir, se determina el impuesto en los términos del Artículo 127 de la LISR y se compara contra el impuesto determinado para la Entidad Federativa, si el primero es mayor, se enterará el impuesto a la Entidad Federativa y la diferencia se pagará a la Federación. En caso de que el pago provisional que se debe pagar a la Federación sea menor que el pago del 5%, sólo se deberá enterar a la entidad federativa el que resulte menor.

Si hay sucursales en dos o más Entidades Federativas, se deberán efectuar los pagos mensuales a cada una de dichas entidades, en la proporción que representen los ingresos percibidos en dicha entidad con respecto al total de ingresos. (Lechuga, 2012:256)

Esta mecánica de cálculo, sólo se aplicará en aquellas Entidades Federativas que se hayan suscrito al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, por lo que sólo será aplicable el procedimiento antes descrito cuando se cuente con dicho convenio; de lo contrario, se efectuarán los pagos de impuesto únicamente a la Federación.

Entre las Entidades Federativas que se han suscrito al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal se encuentran Aguascalientes, Baja California, Campeche, Coahuila,

Colima, Chiapas, Chihuahua, Distrito Federal, Guanajuato, Jalisco, Michoacán, Oaxaca, Querétaro, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Quintana Roo, Veracruz y Zacatecas. (Lechuga, 2012:263)

3.2.6. Evasión y elusión fiscal

La evasión tributaria “Es toda acción que violando las leyes tributarias, produce la eliminación o disminución de la carga tributaria .La doctrina es general en señalar a la intencionalidad o fraude, según los penalistas, como la condición indispensable para la existencia de este delito. La evasión es plasmada como un delito en nuestro ordenamiento legal, implica que al margen de la normalidad el contribuyente, es obligado a abonar un porcentaje de sus ingresos al Estado, opta por no hacerlo, corriendo el riesgo, cada vez más frecuente, de ser detectado y sancionado. Uno de los grandes problemas en nuestro país en la evasión tributaria esta ocasiona menor ingresos fiscales, limitando el cumplimiento de las funciones de Estado.

De igual manera también perjudica al Estado la elusión tributaria, que consiste en pagar menos tributos, utilizando las disposiciones legales de forma que signifiquen una menor carga tributaria. En otras, la elusión es el acto no prohibido por la ley, mediante el cual los contribuyentes buscan la manera de pagar menos tributos o no pagarlas. (Alvarado, 2008)

La elusión fiscal consiste en evitar o retrasar el pago de determinados impuestos, utilizando para ello mecanismos y estrategias legales. Cuando los legisladores redactan una ley, tratan de hacerlo con la máxima precisión posible. A pesar de eso, no es infrecuente que se produzcan ambigüedades en los textos legales, que dan lugar a diferentes interpretaciones.

La ley puede entrar en conflicto con otras normas ya existentes o pueden surgir situaciones nuevas que no estaban previstas ni reguladas. Esto último es lo que se conoce como un vacío legal.

La elusión de impuestos hace referencia a las conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de ésta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ninguna ley, sino que se está aprovechando mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos.

3.2.7 Impuestos directos e indirectos

Es necesario saber cuál es el gravamen apropiado a la actividad que se pretende gravar, además tener el conocimiento adecuado de la economía que prevalece en la región donde se desea establecer, así Margáin (2008:83) establece:

Impuestos directos. Son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su patrimonio, un claro ejemplo es el impuesto sobre la renta de un empresario por las ganancias obtenidas durante un periodo determinado, aunque se estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos pueden ser repercutidos, lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos.

Cualquier persona física que presta un servicio personal independiente puede condicionar que su contraprestación sea libre de impuesto sobre la renta, lo que obliga al prestatario a piramidar el cálculo, absorbiendo el impuesto correspondiente, se está ante una traslación (Margáin 2008:84). Flores Zavala (1993:264) define al impuesto directo, como aquel en que el legislador se propone alcanzar al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades del sujeto pasivo y el pagador del impuesto se confunden; recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes son estables y pueden percibirse según listas nominativas de contribuyentes.

Las ventajas, según Flores,(1993) aseguran al estado una renta fija, conocida con anticipación y cuentan con una fijeza, hace posible la justicia social, es decir, se conoce al contribuyente, incluso es posible establecer exenciones, para ciertos mínimos o bien deducciones de ciertos gastos, en tiempo de crisis determinan cierta fijeza a diferencia de los indirectos, el *quantum* del rendimiento decrece, pero no excesivamente, son poco productivos pues, el contribuyente conoce la cuantía de la obligación tributaria, a cuotas muy elevadas se inconforma y crea tendencia a la evasión del impuesto, finalmente, son poco elásticos, aumentan en época de prosperidad, pero no como los indirectos. (Alvarado, 2008)

Los impuestos indirectos. Son aquellos en que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre impacto en sus finanzas, ejemplo de ello es el IVA, el cual el comerciante traslada expresamente al consumidor y recupera aquella cantidad que pago al fisco federal.

En la actualidad la tendencia de los países en desarrollo es que la imposición indirecta la que aporte la mayor parte de la recaudación fiscal, para estimular el desarrollo de las actividades empresariales, disminuyendo la imposición sobre rendimientos (Margain, 2008:83). En términos de Flores (1993:263), en el impuesto indirecto el legislador grava al sujeto, sabiendo que éste trasladará el impuesto al pagador, en opinión del autor las ventajas que presenta es que son poco perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimulan bajo el precio, son más productivos, precisamente, porque se confunden en el precio, y la cuota que señala no provoca grandes protestas de los consumidores, grava a un sector de la población que escapa a los impuestos directos, se caracterizan por su elasticidad, su tendencia natural es ser más productivos con el desarrollo de la economía, son populares o mejor dicho menos impopulares que los directos, son voluntarios, pues basta con no adquirir la cosa gravada para no pagar el impuesto.

Este criterio de clasificación para Dino Jarach (citado en Rodríguez, 2011:67-68) es limitada, pues sostiene que ningún impuesto puede saberse, *a priori*, si se traslada o no, todos los impuestos en determinado momento son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos de mercado y que tienen efectos sobre los precios. Pueden suscitarse diversos efectos económicos indirectos, como la disminución del ahorro, o bien efectos como la fuga de capitales cuando la presión tributaria se vuelve insoportable y emigran en busca de nuevas oportunidades, a falta de precios faltan también condiciones para que pueda existir traslación, criterio asumido en función de las condiciones o efectos indirectos de los cambios en la situación económica.

Adicionalmente, un criterio de Rodríguez Lobato (2011:68) llamado administrativo o del padrón, establece que son *impuestos directos*: aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes e; *Impuestos indirectos*: Aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias, no es posible hacer un lista o padrón de personas.

Sin embargo, el criterio en relación con la manifestación de la capacidad contributiva, señala que son “*impuestos directos*: Los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza.

Mientras que los impuestos indirectos recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias. Criterio que no está libre de crítica pues, hay casos en que la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega como los consumos o transferencias, evidencia la real capacidad contributiva del sujeto pasivo (Rodríguez, 2011:68).

Capítulo IV.- Teorías fundamentales de la igualdad jurídica

4.1 Principios doctrinales

A través del tiempo algunas naciones han tenido mayor avance que otras, de esto habla el escocés Adam Smith en el libro V de su obra “La Riqueza de las Naciones”, menciona la importancia de los impuestos para un Estado en base a los principios elementales para la imposición de un tributo, con el único fin de dar un beneficio y progreso a las Naciones modernas. La teoría de Smith sigue siendo la más importante hoy en día a pesar de haber transcurrido dos siglos de su realización. Los principios enunciados por Adam Smith (1794) son los siguientes: Certidumbre, Comodidad, Economía y Justicia, debido a la importancia de estos haremos un análisis a continuación.

4.1.2 Principio de justicia.

Adam Smith en “*La riqueza de las Naciones*”, menciona que:

“Los Vasallos de cualquier Estado, dice Smith deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de otro renta (ganancia, salarios y renta)”. (Smith, 1794:409).

Se considera que este principio es muy importante ya que se basa en lo que está establecido conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por otro lado Margáin Emilio, (2003) menciona que un impuesto es justo y equitativo cuando es general y uniforme refiriéndose a lo siguiente: “Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando las persona recibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasen aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsiste y referente al impuesto uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo”.

De manera que, el Principio de Justicia habla acerca de que, todo ciudadano debe contribuir al Gasto Público de una manera proporcional, es decir, midiendo siempre su capacidad contributiva. Así mismo, debería tomarse en consideración la igualdad o desigualdad de

imposición, solo así se realizará una verdadera valoración y se obtendrá una verdadera justicia a través de las leyes tributarias. (Margain, 2003)

4.1.3. Principio de generalidad.

Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. De manera que nadie estará exento al pago de las contribuciones. Sin embargo, existe una excepción a esta regla, la cual establece que deberán eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que se posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos por encima del mínimo de subsistencia. Esto es, cuando tales ingresos rebasan pero en aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista. Podemos mencionar, que pagarán impuestos aquellos individuos que caigan en la hipótesis que la ley establece para aportar al Erario con excepción de aquellas que carezcan de capacidad contributiva. De manera que, el Principio de generalidad abarcará a todas aquellas personas que caigan en el hecho imponible debido a las situaciones jurídicas que establezca la ley para el surgimiento de la obligación fiscal. (Sobarzo, 2003:155)

Es decir que para comentar con el párrafo anteriores se puede decir, que este principio debe de ser para todos los mexicanos en general de acuerdo a la capacidad contributiva de cada quien. El principio de generalidad establece que están obligadas al pago de los tributos todas aquellas personas ya sean físicas o morales que por algún motivo se encuentren en la hipótesis establecida por las leyes tributarias.

Flores Zavala (1999) nos menciona “que el principio de generalidad no significa que todos deben pagar impuestos, sino que todos los que tiene capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones” (Flores, 1999).

Este principio opina el investigador es uno de los principales porque es para todos los mexicanos que tributen fiscalmente. El principio de Generalidad se encuentra en el artículo 31 fracción IV de la Ley Suprema en el precepto que menciona lo siguiente: “ *Son obligaciones de los mexicanos*”, éste se refiere sin excepción alguna a todos los individuos incluyendo a aquellos extranjeros que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza en territorio nacional y se encuentren domiciliados en la República Mexicana, así como, en los demás supuestos que establezcan las leyes, sin embargo, es necesario que dicho principio tome en cuenta como parte fundamental la capacidad contributiva de cada individuo.

Asimismo, cabe mencionar que no todos los ciudadanos por el hecho de ser mexicanos están obligados a contribuir al pago de las contribuciones, únicamente aquellos que caigan en el hecho imponible y solo en ciertos impuestos, no en toda clase de contribuciones, dando como resultado la generalidad y no la universalidad.

4.1.4 Principio de Uniformidad

Que el impuesto sea uniforme significa que todas las personas deberán aportar al gasto público de igual manera tomando en cuenta su capacidad contributiva (Rodríguez, 1999). John Stuart Mill. Explica que debe tomarse en cuenta la Teoría del Sacrificio, la cual se refiere a que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o diferente sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada uno estará en relación con el sacrificio que implica obtener esa percepción, por lo tanto se dice que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales. Se considera que este principio se debe tomar ser igual o uniforme para todos los tributan en un mismo régimen. (Jiménez, 2009)

4.1.5 Principio de certidumbre o certeza

Este principio hace referencia a que cada individuo debe contar con la seguridad de sus obligaciones como es el pago de impuestos, debido a que en diversas ocasiones no se realiza éste supuesto, ya que los contribuyentes incurren en el incumplimiento por el hecho de no conocer a ciencia cierta su obligación:

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. Porque donde se verifique lo contrario, estará cada vasallo, que contribuye más o menos, bajo el poder no del Gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede muy bien, con esa libertad, agravar el impuesto sobre cualquier contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, a impulsos de terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La certidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de algunos de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la leve incertidumbre en la cuantía del tributo” (Smith, 1794)

Por esta razón, se considera que es necesario que las leyes sean de una manera clara debido a que la administración pública, puede cometer actos arbitrarios. Para cumplir con dicho principio se debe de especificar claramente, en ley los sujetos del impuesto, objeto, base gravable, tasa o

tarifa, época de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones, todo esto con el fin de no provocar incertidumbre alguna que perjudique al contribuyente. Desafortunadamente, las disposiciones establecidas en México no siguen los lineamientos, debido a que son de una manera compleja, y poco comprensibles por los ciudadanos comunes.

No obstante, comento que el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación, menciona que el lenguaje de las disposiciones fiscales debe de ser sencillo y sin tecnicismos, pero, a pesar de esto, la ley no es clara debido a que utiliza compleja terminología, trayendo como consecuencia que los ciudadanos no realicen la obligación tributaria para el pago correcto y a tiempo de sus impuestos. Por lo que considero y estoy de acuerdo con el autor que es necesario que se realicen reformas a nuestra legislación debido a que no se está tomando de una manera adecuada el principio de certidumbre. “Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente deben creerse que tiene entonces de dónde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por último a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que pueda ser para él. Los paga, en efecto, poco a poco, a medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad” (Smith, 1794).

4.1.6 Principio de economía

Se refiere a que el costo de recaudación del impuesto para que exista deberá ser lo más económico posible tanto en la recaudación, control, como en la administración; es decir, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra a las arcas de la Nación tiene que ser la menor posible. “Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado”. (Margain, 2003)

Emilio Margain Manautou citando a Luigi Einaudi menciona que “la recaudación no tiene que ser mayor al 2 % del rendimiento total del impuesto” (Margain, 2003). Existen cuatro causas que convierten en auto económico un impuesto conforme lo señala Adam Smith en su obra “*La Riqueza de las Naciones*”, y son las siguientes:

- a) Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el impuesto;
- b) Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes.
- c) Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretendan evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales, y
- d) Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

Estoy de acuerdo con los autores antes mencionados, porque denota que un principio se clasifique por su esencia, o a lo cual fue constituido. Toda contribución debe cumplir con ciertos

principios doctrinarios y constitucionales en materia tributaria los cuáles son base importante para que ésta pueda existir. Sin embargo los principios constitucionales son definitivamente de carácter obligatorio, ya que se encuentran establecidos en la Ley Suprema, regulando de esa manera el tributo para evitar la inconstitucionalidad y siendo el punto de apoyo de todo este orden normativo. (Margain, 2003)

El sistema fiscal mexicano está regido por principios buscando así, el bienestar del Estado y la protección de los ciudadanos, el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna estatuye lo siguiente: Artículo 31. Son Obligaciones de los mexicanos:

“Fracción IV. Contribuir para los gasto públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Como podemos ver del mencionado artículo se desprende la existencia de los siguientes principios:

- a) Principio de Igualdad.
- b) Principio de Obligatoriedad.
- c) Principio de Vinculación con el Gasto Público.
- d) Principio de Proporcionalidad
- e) Principio de Generalidad
- f) Principio de Legalidad.

Tomando en cuenta la importancia que tiene este tema para la interpretación del Derecho Tributario es necesario hacer un análisis profundo para conocer la base de toda contribución, debido a que si existe la omisión de alguno de los elementos anteriormente mencionados será violatorio de la Constitución.

4.1.7 Principio de obligatoriedad.

El Principio de Obligatoriedad lo encontramos plasmado en el artículo 31 fracción IV Constitucional el cual nos menciona que, “Son Obligaciones de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio”, se refiere a que todo ciudadano que caiga en la hipótesis normativa que prevé la ley tributaria, adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, por lo que mediante éste se le da a la Autoridad la potestad de exigir el pago a los contribuyentes. Arrijo Vizcaíno, señala “que es una obligación ciudadana de carácter público, vinculado con el principio de Generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativa previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma establezca” (Arrijo, 2000).

Con este principio de Obligatoriedad se para todas aquellas personas que tengan una actividad fiscal y que tengan la obligación de contribuir al gasto público. Sin embargo, por medio de este principio podemos decir, que no sólo es una relación jurídico tributaria que existe entre la

autoridad y el contribuyente, sino, que es un verdadero acto jurídico, en el cual se tienen que cumplir las obligaciones fiscales, ya que no es una aportación de manera voluntaria, tomando en consideración que si el particular no realiza dichas obligaciones oportunamente traerá consecuencias dando como resultado que el Estado ejerce el procedimiento administrativo de ejecución, otorgándole la facultad el párrafo segundo del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en donde se establece el principio de obligatoriedad como deber ciudadano de orden público y otorgando los mecanismos jurídicos para llevar a cabo su cumplimiento. (Arrijoja, 2000).

4.1.8 Principio de vinculación con el gasto público

La vinculación con el Gasto Público, como bien menciona Arrijoja Vizcaíno “es la principal justificación de la relación jurídico tributaria ya que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas. Ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Se impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico que haga uso indebido de sus aportaciones” (Arrijoja, 2000).

También este principio opina el autor de esta investigación liga al contribuyente con la obligatoriedad de contribuir al gasto público. La fracción IV del Artículo 31 de la Carta Magna señala de manera expresa que “Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así como de la federación, como del Estado y Municipio en que residan...” esto se refiere a que todo ingreso tributario que reciba el Estado por parte de los contribuyentes tendrá como destino el Gasto Público, a través de Servicios Públicos que satisfagan las necesidades de los ciudadanos. De esta manera, los gobernantes tienen la obligación de informar a los ciudadanos del manejo de estos recursos dando un informe detallado de cada movimiento que se realice, por otra parte, el Estado respetando dicho principio tendrá que hacer buen uso de los ingresos obtenidos para el uso exclusivo del Presupuesto Público. En consecuencia, si dichos ingresos derivados de las contribuciones no son destinados para el Gasto Público se caería en una situación de inconstitucionalidad. (Arrijoja, 2000).

4.1.9 Principio de legalidad

Para Arrijoja Vizcaíno, “toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y regule. Resulta aplicable el principio *Nullum Tributum sine Lege*, no hay tributo válido sin ley que lo origine. La autoridad no puede realizar acto o función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada por la ley aplicable al caso. El contribuyente sólo se encuentra obligado a cumplir sus deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas les confieren” (Arrijoja, 2000).

Todo principio es legal dice el autor de esta investigación mientras no se demuestre lo contrario y este debe de ser ante los tribunales federales. Con base a lo anterior, encontramos que la Constitución en su artículo 31 fracción IV nos habla del Principio de Legalidad al mencionar “de

la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, esto quiere decir que toda contribución debe estar plasmada en ley, ya que de lo contrario carecerá de valor al no tener fundamento legal y el estado no podrá efectuar la recaudación que satisfaga el gasto público.

De esta manera, dice el autor de esta investigación, se le da al contribuyente una garantía de seguridad para que la Autoridad Administrativa sólo tenga la facultad de recaudación mientras, los impuestos se encuentren establecidos en ley, así mismo, cada elemento de las contribuciones como el objeto, sujeto, base gravable, tarifas o tasas aplicables con respecto a cada impuesto deberán estar plasmadas en nuestra legislación. De esta forma el contribuyente sólo se verá obligado al pago de los impuestos previamente establecidos en la ley, creándose así un ambiente de seguridad jurídica entre el sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

En caso de que teniendo como consecuencia alguna contribución no se encuentre señalada expresamente en dicha ley, la autoridad administrativa pretenda cobrarla se causará la inconstitucionalidad del gravamen por ser violatorio al principio de legalidad. (Arrijoja, 2000).

4.1.10 El principio proporcionalidad

Los sujetos del impuesto (contribuyentes), deben pagar la contribución de acuerdo con sus posibilidades económicas, es decir, proporcionalmente a la renta que reciben bajo la protección del Estado, consecuentemente pagará más impuesto quien recibe más renta y menos quien recibe menos renta. Serra Rojas, dice que “la proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí” (Serra, 1987).

Por otro lado, Fritz Neumark, (1974) define al principio de proporcionalidad como “el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejan la proporción de las capacidades individuales por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos” (Neumark, 1974).

Se puede comentar que si la proporcionalidad implica que los gravámenes se establezcan en ley tomando en consideración una correcta disposición entre tasas y tarifas progresivas, tomando en cuenta la capacidad económica de cada sujeto. Los individuos que caigan en el hecho imponible deberán de contribuir al sostenimiento del Estado tomando en cuenta su capacidad para dar cumplimiento a la obligación fiscal, ya que el Estado deberá de distribuir las cargas tributarias de una manera justa entre las diversas fuentes de riqueza existentes. (Serra, 1987).

Cabe mencionar que se considera que los únicos tributos que cumplen con la valoración de la capacidad económica de los contribuyentes son aquellos que calculan mediante la utilización de tarifas progresivas ya que de esta manera se realiza una efectiva valoración de los recursos que recibe cada contribuyente o sujeto pasivo, dependiendo de ella es que se debe aplicar un mayor o menor impuesto. Por otra parte, las tasas fijas no realizan una valoración correcta debido a que el contribuyente que obtiene pocos ingresos, deberá estar sujeto a la misma tasa de aquel que

obtiene mayores ingresos. Sin embargo, “implica que quienes más ganan contribuyen cuantitativamente en mayor volumen que los que menos ganan, pero sufriendo ambos tipos de contribuyentes idéntica afectación patrimonial” (Arrijoja, 2000).

A pesar de lo mencionado anteriormente, el autor de esta investigación dice que no se puede basar la proporcionalidad a través de tarifas progresivas, mediante una capacidad económica, es necesario que los impuestos representen fines exclusivamente fiscales y no de otro tipo, tomando en consideración una verdadera valoración de la riqueza así como, la potencialidad que tiene cada individuo para la contribución del gasto público, lo cual se logrará sólo por medio de la adaptación y aceptación del principio de capacidad contributiva en principio de una verdadera justicia contributiva.

4.1.11 El principio de igualdad

La contribución impuesta a los ciudadanos debe ser fijada por el Estado de modo cierto, no arbitrario, la cuota, la época, el modo de pago, etc., deben ser establecidos con claridad y precisión para que el contribuyente esté en condiciones de conocerlas, evitando de esta manera que el Estado se convierta en un dictador en materia tributaria.

Este principio es uno de los que el autor de esta investigación adecua a su trabajo de investigación y se le hace muy importante, puesto que es el que va a dar la pauta para comprobar si este principio prevalece en el régimen intermedio del Impuesto sobre la renta que es su investigación de su tesis doctoral.(Arrijoja,2000:76)

Anteriormente, nuestra legislación tributaria no contemplaba el principio de proporcionalidad y de igualdad, pero hoy en día se encuentra regulado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política. Este principio es considerado como el de mayor importancia, ya que en base a él se establece que los obligados a contribuir al gasto público deberán cumplir con dicha obligación de una manera “*proporcional y de igualdad*”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una Jurisprudencia mencionando lo siguiente: “De los Impuestos, Proporcionalidad y Igualdad. El artículo 31 fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y de igualdad de los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el

impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de igualdad radica medularmente en la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La igualdad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula” (Álvarez, 2010:117)

La opinión del autor de la investigación dice que resulta necesario que estos principios no son sinónimos como algunos autores lo han considerado, sino que más bien se trata de dos principios distintos pero complementarios uno del otro. Debido a lo anterior resulta necesario hacer un análisis de ambos de una manera separada.

4.1.12 Principio de capacidad contributiva

El Autor de esta investigación comenta que si los legisladores han tomado con sinónimos el principio de capacidad contributiva con el de capacidad económica, siendo que son totalmente diferentes. Además que este principio es uno que va ligado con la aportación en dinero que percibe el contribuyente. Y se refiere únicamente al patrimonio con el que cuenta un contribuyente; sin embargo, la capacidad contributiva va más allá, es la potencialidad que tiene un sujeto pasivo para contribuir con el gasto público. En otras palabras, cada individuo tiene cierta cantidad de ingresos que conforman su patrimonio, pero si éste obtiene mayores ingresos que los necesarios para vivir entonces tiene un excedente dando como resultado una verdadera capacidad de pago, y por ende una valoración más exacta de riqueza que sea verdadera y no ficticia.

De manera que entre la Capacidad Contributiva y la Capacidad Económica prevalece una relación de independencia, la una presupone la existencia de otra pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestado por medio de los ingresos, patrocinio o gasto (Da, 1991).

El Licenciado Augusto Fernández Sagardi (1998) define este principio de la manera siguiente: “La capacidad contributiva, debe ser el principio rector de las relaciones fiscales entre Estado y el ciudadano y que, en relación con el Impuesto sobre la Renta, se puede describir como la situación económica que refleje una real capacidad de pago, no sólo capacidad económica... En un impuesto al ingreso o en uno a la renta se debe entender a la capacidad económica, ya que ésta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar. En este orden de ideas habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva” (Fernández, 1998:105-108).

Para Margáin Emilio, (2003) la Capacidad Contributiva se da cuando el sujeto pasivo de la relación tributaria recibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia. Esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasen aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

Todo individuo posee la obligación de efectuar obligaciones al gasto público, pero siempre tomando en cuenta sus posibilidades, no atentando contra la economía de los particulares. Por ello, el Estado debe buscar el beneficio del contribuyente y no su perjuicio, tomando en consideración la importancia constitucional del tributo. La Capacidad Contributiva busca gravar los ingresos que no afecten el patrimonio del contribuyente, es decir los ingresos reales no los inexistentes.

Por otra parte, se tiene que la Suprema Corte ha dado la siguiente definición:

“Concepto de Capacidad Contributiva. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hechos de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto” (Reyes, 1979:112).

De manera que La Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce sólo un aspecto del principio de capacidad contributiva, el denominado objetivo que se encuentra representado por los índices generales de riqueza. Pero se olvida de aquella otra parte complementaria constituye el aspecto subjetivo, mismo que alude a la vinculación e individualización de las condiciones propias del sujeto frente al tributo. En consecuencia a pesar de los esfuerzos que la corte ha realizado para darle mayor importancia al principio de capacidad contributiva como parte reguladora del Sistema Tributario Mexicano, no se ha logrado comprender del todo su verdadero significado. Situación que implica un obstáculo en el alcance de la justicia en México. El principio de capacidad contributiva a diferencia del de proporcionalidad a demás de tomar en cuenta los aspectos objetivo y subjetivo antes mencionados, es respetuoso de la figura del mínimo exento.

De modo que en realidad se toman en cuenta tres aspectos fundamentales:

- El aspecto objetivo, referente a la riqueza neta obtenida por la persona física, es decir, en el caso de un trabajador sería su respectivo salario, y tratándose de una persona moral la utilidad real que posee.
- El aspecto subjetivo por su parte toma en cuenta la situación particular del sujeto pasivo. Tratándose de las erogaciones que ésta puede realizar por otro lado, para las personas morales son aquellos gastos que la empresa hace para desarrollar sus actividades.

- El mínimo exento figura a través de la cual se mide la potencialidad del contribuyente para el pago de sus impuestos. Esto quiere decir, que en cuanto la persona física o la moral satisfagan sus necesidades con el ingreso obtenido, sólo el excedente podrá ser susceptible de gravamen.

Retomando este Principio de Igualdad, Arrijo Vizcaíno, define la Igualdad como “la equidad a la que se refiere, que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentre colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarios a toda noción de injusticia” (Arrijo, 2000, pp. 254).

Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serna Rojas, por equidad se debe de entender “una igualdad de ánimo”, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley.

Por otra parte, conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias. Margáin Manautou en 1967 estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"

Para de la Cueva, “La Igualdad implica el tratamiento justo a un individuo o en un caso particular, dado que la generalidad de la justicia requiere que sea adecuada a las circunstancias concretas, misma situación fiscal y diferente a los demás independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos” (De la Cueva, 1999).

La Constitución Política en su artículo 31 fracción IV, menciona que los obligados a contribuir para el gasto público lo realizarán de un manera proporcional e igualitaria. Esto quiere decir que a todo contribuyente se le debe de dar un trato igual sin importar las circunstancias, es decir, que aquellos que se coloquen en la hipótesis de ley deberán ser tratados de igual manera, sin discriminaciones y con verdadera justicia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación menciona en tesis lo siguiente:

“También este Tribunal Pleno ha considerado que la Equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de Igualdad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar de iguales de manera igual...”

Posteriormente la Corte pública otra tesis jurisprudencial en la cual habla de la naturaleza del principio de Igualdad y a manera de conclusión establece “que la Equidad consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” (Gaceta, 1991).

El autor de esta investigación menciona que aunque la Carta Magna regula, por medio del principio de equidad el Sistema Tributario, en diversas ocasiones las leyes fiscales no han tomado en consideración tratar de una manera igual a los contribuyentes, trayendo como consecuencia la violación al principio de Igualdad y con ello situaciones de Inconstitucionalidad de la Ley.

El Principio de Igualdad en semejanza con el Proporcionalidad regula el sistema tributario Mexicano. Solo que a diferencia del segundo, adopta un criterio de desigualdad al tomar en cuenta tarifas progresivas. El primero toma el criterio de equidad de los elementos del tributo. Por lo que la legislación fiscal no debe realizar distinción alguna en cuanto a plazos y tampoco en lo referente a las sanciones aplicadas a los contribuyentes. En términos más simples, el principio de igualdad se refiere a que los contribuyentes de una misma contribución deben de guardar la misma situación de igualdad frente a la norma jurídica tributaria que la establece y la regula. (Rodríguez, 1998:99)

El principio de Igualdad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todas los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De 10 anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de igualdad tributaria:

- a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y
- d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional (Jiménez, 2009).

Este principio comenta el autor de esta investigación es uno de lo que más que ha traído controversia, dado de que es el tema de la tesis doctoral. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de igualdad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que

tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. (Jiménez, 2009)

En la presente investigación realiza estos apartados que aparecen en las funciones básicas de las contribuciones que se detallan a continuación:

a).-En la Política financiera se destacan los gastos públicos no pueden, o no deben ser financiados por otros procedimientos.

b).-Por lo que en la Política económica son los siguientes:

* Desarrollo económico continuado libre de fluctuaciones.

* Elevado índice de empleo.

* Aprovechamiento de los factores de la producción.

* Equilibrio en la balanza de pagos

c).-En lo que respecta al socio política

Redistribución de las rentas a favor de los económicamente débiles mediante políticas adecuadas de gasto público. Por fiscalización habrá que entender toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tiene por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales.

La necesidad y justificación de la fiscalización de toda administración hacendaria habrá que buscarla en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla tiene la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

Alcanzar la meta asignada a la fiscalización no constituye tarea fácil ni es posible obtenerla de un solo golpe. Normalmente la fiscalización comprende una gran diversidad de acciones llevadas a cabo por la administración hacendaria y que tienen por finalidad arribar a una serie de metas intermedias las que sumadas nos darán el gran objetivo de la fiscalización, que es generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria. (Jiménez, 2009)

El autor de esta investigación pretende que la función de fiscalización en forma directa abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye tarea más que imposible, habida cuenta del crecimiento desmesurado del universo de los sujetos contribuyentes. Ante tal imposibilidad se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan por una parte, elegir en la mejor forma posible, al contribuyente a fiscalizar en forma directa y por la otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes, o dicho en otras palabras, lo que debe tener muy en cuenta la autoridad fiscalizadora es que ente la imposibilidad de fiscalizar en forma directa a la totalidad de los contribuyentes debe elegir y utilizar criterios de selección, que los sujetos fiscalizados tengan tales características que la acción fiscalizadora genere la consecuencia deseada sobre él y el resto de contribuyentes.

"A igualdad requiere un tratamiento similar para los que son idénticos en aspectos moralmente relevantes. (Margain, 2003:49) Inversamente, permite (tal vez exija) el tratamiento diferencial a los contribuyentes que son idénticos en aspectos moralmente relevantes. La igualdad es una garantía impuesta a través de los "derechos subjetivos", que se caracterizan por producir efectos *erga omnes* consecuentes del espectro de su aplicación general y, casi siempre, sin reservas.

Bajo la perspectiva histórica de la evolución de los derechos humanos fundamentales en los Estados modernos, el fundamento de igualdad revela en su unidad de dos "dimensiones" siguientes:

En cuatro "sistemas", que son las a) "Política y jurídica": la ley igual para todos (generalidad de la ley) y b) "Económica y social": el tratamiento de todos en la leyes igual en la medida de sus desigualdades (suficiencia de la ley).

Alf Ross destaca que la "exigencia de igualdad" puede estar consagrada en el ordenamiento positivo no solo de "forma genérica" -como, por ejemplo, en el artículo 40 de la Constitución irlandesa de 1937; en el párrafo especial del artículo 1°. De la Constitución de la Checoslovaquia de 1948; en el artículo 69 de la Constitución turca de 1945; y en el artículo 5°. de la Constitución de Finlandia de 1919, sino también de "forma especial" como en el caso de la igualdad aplicada al ámbito administrativo, que como "principio abstracto" desprovisto de "norma material" debe orientar el ejercicio de discrecionalidad -"no arbitraria"- de la Administración Pública en la búsqueda por la "igualdad real" en cada caso en concreto. (Jiménez, 2009)

Desde el punto de vista ético-jurídico, la "no arbitrariedad" constituye la propia esencia del "fundamento de igualdad". Es decir, "la igualdad no es una postura ética arbitraria", según observa Serge Christopher Kolm basándose en la teoría sobre la "razón práctica de la Justicia" de Emmanuel Kant para concebir la "igualdad y la lucha contra la desigualdad" como una "exigencia de racionalidad".

En su dimensión "económica-social", el fundamento de igualdad encuentra su contrapeso en el corolario de proporcionalidad, que por su función regula el grado Isonómico de las relaciones jurídicas. La función de la "proporcionalidad" es conferir la debida "medida" a la "igualdad" -una "garantía" (en general, constitucional), es decir, su función es establecer los parámetros necesarios para una igualdad real. El postulado de proporcionalidad debe facilitar, pues, la aplicación de la igualdad en su más justa medida. (Pont Mestres, 1981:403)

Son dos los criterios básicos de conformación, que deben ser observados en conjunto y en el plano aplicativos para que la justa medida de la igualdad pueda ser encontrada: a) "Criterio formal": la igualdad en la previsión llega (isonomía horizontal); y b) "Criterio material": la igualdad en la situación de hecho (isonomía vertical).

De forma general, la "isonomía horizontal" constituye la expresión de la igualdad en su vertiente "política: jurídica", mientras que la "isonomía vertical" representa la manifestación de la

igualdad en el ámbito "económico "social". En particular, el fundamento de "igualdad tributaria" posee en su unidad dos corolarios: la "generalidad" como mandato de "isonomía horizontal" (igualdad formal) y la "proporcionalidad" como idea de "isonomía vertical" (igualdad real).

En Derecho Tributario, la "generalidad de la ley" puede ser considerada el "primer gran principio ordenador de los tributos. En España, la "generalidad de la ley tributaria" fue consagrada por el texto constitucional de forma expresa, así:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."

El Principio de la Generalidad requiere que "todo el que pueda pagar el impuesto" observada su "capacidad económica" de contribuir al sostenimiento de los costos públicos y, por supuesto, el propio límite del "mínimo existencial" para las personas físicas y del "mínimo de competencia" para las personas jurídicas. (Rodríguez, 1998:188)

La Constitución Federal brasileña de 1988 establece el mandato general de la igualdad de todos frente a la ley en su artículo 5°. y, en el ámbito tributario, prohíbe que los entes federados instituyan . Tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en posición equivalente, prohibida cualquier raza que ocupa un profesional por ejercer, profesión independiente

Es evidente que el actual texto constitucional brasileño, consagra una fórmula de "igualdad" y "generalidad" próxima a la defendida por Fritz Neumark, principalmente, en lo que se refiere a la "universalidad" de la imposición. (Neumark, 1794)

El "fundamento de igualdad en el ámbito tributario" puede ser considerado un desdoblamiento de la "concepción de igualdad" nacida con la Revolución Francesa. Por este motivo, constituye una "garantía" en toda su extensión:

Representando un "derecho subjetivo" comprometido con los "derechos humanos fundamentales", simplemente, en razón de la densidad de su carga deóntica, que actúa en favor de los ciudadanos-contribuyentes y como un límite al Poder Tributario del Estado-Fiscal.

En esa perspectiva, es suficiente la máxima "hay que tratar igual al igual y desigual al desigual" versión semejante y ampliada de la fórmula sobre la Moral que representa la responsabilidad de imponer una simetría en el ámbito aplicativo, que según y consiste en dos puntos:

- a) "Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento igual";
- b) "Si hay una razón suficiente para ordenar un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento desigual. (Jiménez, 2009)

Es evidente que la segunda parte de la máxima "tratamiento desigual a los desiguales"- justifica el reconocimiento y la aplicación de la "discriminación positiva en el Derecho -"acción afirmativa" o "discriminación inversa en la denominación utilizada por Ronald Dworkin , incluso en el campo de las relaciones jurídicas verificadas entre el Estado-Fiscal y el ciudadano-

contribuyente, que ni siempre pueden ser eficazmente aseguradas tan solo con aplicación de la regla "tratamiento igual a los iguales" primera parte de la máxima- como una expresión del "Principio de Igualdad.(Dworkin,2001)

La "discriminación positiva" puede ser considerada una "Técnica igualitaria", que se funda en la protección de los derechos humanos fundamentales y tiene como objetivo subsanar las desigualdades no naturales de carácter social o económico. En cierto modo, la referida "técnica igualitaria" realizadora de la "justicia distributiva" -"igualdad real " partir de la "ley natural, debe representar "un triunfo sobre la utilidad, y, en especial, sobre el "hedonismo fiscal".

En Derecho Tributario, la aplicación de la "discriminación positiva" puede ser facilitada con la adopción de los "criterios de proporcionalidad" "progresivos" o "selectivos" (ambos, criterios objetivos de naturaleza igualitaria), que actúan directamente sobre la carga tributaria individual- en conformidad con la "prohibición de confiscatoriedad y el respeto a la "capacidad económica.

Como expresiones propias del ámbito tributario, que encuentran sus fundamentos en los "Principios Generales de Libertad Económica" (principalmente, la "Defensa de la Propiedad Privada", la "Libertad de Empresa" y la "Libre Competencia). (Pitten, 2008) y considerando, pues, la "capacidad impositiva" como un requisito indispensable en la fase de "aplicación fiscal", Fritz Neumark destaca la importancia de la investigación de la relación existente entre las "cargas fiscales" y la "capacidad individual de pago" en la temática del postulado de "proporcionalidad". (Neumak, 1794)

La "proporcionalidad" puede ser observada en el plano normativo a través de la consagración en el ordenamiento positivo de los postulados jurídicos de "progresividad" "selectividad", que se establecen desde la adopción de diferentes regímenes impositivos basados en "criterio: igualitarios" comprometidos con los campos social económico. Los referidos criterios son configurado normativa mente en función de los diferentes gravámenes impuestos por su respectivo régimen impositivos Además, sus objetivos son comunes: objetivan promover la igualdad en el plano aplicativo a través del empleo de criterios igualitarios objetivos, en general, expresados por la propia ley.

La aplicación de la "progresividad" y de la "selectividad" por la Administración Tributaria del Estado Fiscal debe cumplir una "función social", que se identifique con la "función de los derechos humanos fundamentales la "naturaleza y función de los tributos, así como con la propia "función de la imposición. La aplicación de los citados corolarios del fundamento de igualdad colabora de forma particular para la efectividad de los derechos humanos fundamentales del ciudadano contribuyente y, por supuesto, para la realización del bien común. Como expresión de la proporcionalidad, la "selectividad" también puede ser considerada un "criterio igualitario", que objetiva promover la igualdad económica y social por intermedio de la Justicia Tributaria.

El postulado de "selectividad" es un "principio técnico de política fiscal". La "selectividad" requiere la adopción de 'alcuotas" en función del "grado de esencialidad" de los Servicios y productos, que pueden ser considerados como 'vitales" (necesarios) o "superfluos"

(innecesarios). Su principal objetivo es combatir las desigualdades económicas {sociales a través de su nítida función extra fiscal.

En ese sentido, la "selectividad" puede representar un importante "instrumento en la planificación económica", simplemente, porque con su potencial puede producir efectos positivos sobre un importante aspecto de la Macroeconomía: la distribución de la carga tributaria global. La aplicación de la selectividad en materia tributaria, principalmente, en los tributos circulatorios de bienes y servicios puede representar para los Estados, y espacios comunitarios, una alternativa para perfeccionar la "justa imposición" de sus tributos. La "alícuota" en el gravamen de un "tributo selectivo" no cambia en razón de las variaciones físicas presentadas por su respectiva "base imponible" - la "cantidad" o la "dimensión", por ejemplo, tan solo depende del "grado de esencialidad" del producto o servicio relacionado con la operación económica objeto de la incidencia para su establecimiento. (Latapí, 1999)

La aplicación del postulado de selectividad permite la desgravación de "productos vitales, como, por ejemplo, algunos alimentos, material escolar y medicamentos, es decir, géneros considerados de primera necesidad. Igualmente, la selectividad permite la adopción de mayores alícuotas en la tributación incidente sobre los "productos superfluos, como, por ejemplo, los derivados del tabaco y las bebidas alcohólicas "productos nocivos a la salud"-, así como los perfumes, las joyas y los coches no populares, o sea, los "productos de lujo o de alta calidad".

La "selectividad" como "criterio igualitario" derivado de la "proporcionalidad" en la técnica del Derecho Tributario no integra la figura del impuesto sobre "grandes fortunas. En Brasil, la Constitución de 1969 fue la primera en consagrar el "Principio de Selectividad" al IPI, el "impuesto federal sobre los productos industrializados". Sin embargo, la adopción de "alícuotas selectivas" ya era una realidad en el siglo XIX. En el año de 1831, por ejemplo, existía una "alícuota especial" de 20% aplicado sobre el monto de la venta al consumo de una típica bebida alcohólica brasileña. (Pitten Velloso, 2008). En esta parte se habló de Brasil como un modelo a las medidas tributarias, más adelante se hablará de otros países.

4.2. Teorías fundamentales de la igualdad jurídica

Respecto al significado de la igualdad se han formulado las más variadas concepciones filosóficas éticas políticas y jurídicas. Puesto que el objeto es el principio constitucional de igualdad, se debe ajustar a la igualdad jurídica y examinar las aportaciones de las demás ciencias sólo cuando sean verdaderamente relevantes para el desarrollo de nuestro análisis. Asimismo, se ha limitado a las teorías más importantes para comprender el significado de la igualdad jurídica y relegar a un capítulo posterior la toma en consideración de *las* teorías específicas de la igualdad jurídico-tributaria. (Colby, 1976)

Se empezó por la teoría de la igualdad en cuanto interdicción de arbitrariedad, con sus variados matices. A continuación se ocupó de las concepciones estrictamente formales de la igualdad, de la tesis que denuncia en el principio de igualdad una imposición de paridad de trato y, tras

analizar la propuesta de incorporación del postulado de proporcionalidad en la igualdad y la tesis de la concreción estrictamente teleológica de la misma, trataremos detenidamente la propuesta de relativización del principio de igualdad, sobre todo, desde la perspectiva metodológica.

La teoría más difundida sobre el principio de igualdad es, sin lugar a dudas, la que lo reconduce a una interdicción de arbitrariedad. Se apoya en una noción absoluta de igualdad y, por ello, confiere un significado acentuadamente restringido al respectivo principio y lo reconduce a una mera prohibición de trato estatal arbitrario. La mayoría de las Cortes Constitucionales acogen dicha teoría. En España, el Tribunal Constitucional afirma que sólo se configura una quiebra del principio de igualdad cuando se da un tratamiento distinto a los sujetos afectados por la norma razón a una conducta arbitraria o no justificada.

El término “igualdad” tiene una carga retórica considerable, por lo cual, no es de extrañar el uso que se le ha dado a manera de slogan político. Por lo menos, desde la Revolución Francesa, la igualdad ha sido uno de los ideales políticos más importantes y quizá sea hoy en día uno de los ideales sociales más controvertidos. Una primera controversia tiene que ver con lo que ha de entenderse por “igualdad”; una segunda tiene que ver con la relación entre “la igualdad y la justicia”; y finalmente, un problema más es el de su extensión, esto es, la determinación de “igualdad de qué” e “igualdad entre quiénes”. (Colby, 1976)

4.2.1 Identidad y semejanza

El término “igualdad” (griego, *isotes*; latín, *aequitas*, *aequalitas*; francés, *égalité*; alemán, *Gleichheit*; inglés, *equality*) se refiere a una relación cualitativa. La igualdad significa correspondencia entre un grupo de diferentes objetos, personas, procesos o circunstancias que tienen las mismas cualidades en por lo menos algún aspecto, pero no en todos, es decir, debe considerarse alguna característica en específico. Por tanto, debe distinguirse entre igualdad e “identidad”. Esta última significa que un y el mismo objeto corresponde a sí mismo en todas las características: nombre y descripción, por ejemplo. Asimismo, debe distinguirse entre identidad y “similitud”, dado que este último concepto se refiere a una mera aproximación en algún sentido. Por tanto, decir que “los hombres son iguales” no significa que sean idénticos. (Carbonell, 2000)

A diferencia de la igualdad numérica, un juicio sobre la igualdad presume una diferencia entre las cosas que se comparan. En estos términos, hablar de una igualdad completa o absoluta, sería contradictorio. Dos objetos no idénticos nunca son completamente iguales, difieren por lo menos en su ubicación espacio-temporal. Si las cosas no difieren por lo menos en algo, no deben llamarse “iguales” sino “idénticas”. “Igualdad” e “igual” son predicados incompletos que plantean necesariamente la pregunta: ¿igualdad con respecto a qué? La igualdad consiste esencialmente en una relación tripartita entre dos o más objetos o personas y una o varias cualidades. Es decir, dos objetos *a* y *b* son iguales porque comparten cierto aspecto.

Mediante la igualdad se describe, se instauro o se prescribe una relación comparativa entre dos o más sujetos u objetos que poseen al menos una característica relevante en común. En consecuencia, el juicio de igualdad excluye tanto la identidad como la mera semejanza. Excluye la identidad, porque parte de la diversidad, esto es, parte de dos sujetos distintos, pero respecto de los cuáles se hace abstracción de las diferencias para subrayar su igualdad en atención a una característica común; la identidad se produce cuando dos o más objetos tienen en común todos sus elementos o características.

Se distingue también de la semejanza porque, si bien ésta implica asimismo que exista algún rasgo común, no obliga a hacer abstracción de los elementos propios o diferenciadores. Por ello, dado que nunca dos personas o situaciones vitales son iguales en todos los aspectos, los juicios de igualdad no parten nunca de la identidad, sino que son siempre juicios sobre una igualdad fáctica parcial. (Carbonell, 2000)

4.2.2 El recurso a la noción de arbitrariedad para resolver la cuestión de la esencialidad

La concepción de la igualdad esencial presupone que haya una efectiva distinción entre iguales y desiguales, establecida con base en características reputadas fundamentales para el correspondiente tratamiento jurídico. Dichas fórmulas se distinguen de la *Leibholzschén Formel*, pues en ellas no hay ninguna referencia a la arbitrariedad. Así que, a la vista de ellas, para reconocer una violación del principio de igualdad el tratamiento no necesitaría calificarse como arbitrario, sino que bastaría contrariar sus términos, esto es, que exista un trato dispar de los esencialmente iguales o paritario de los esencialmente desiguales.

Sin embargo, el concepto de «igualdad esencial» es altamente indeterminado y las formulaciones expresas por el Tribunal de Karlsruhe no ofrecen ningún criterio para concretarlo. Se planteó, pues, la «cuestión de la esencialidad» (*Wesentlichkeitsfrage*) para cuya resolución la jurisprudencia del Bverfge recurrió justamente al concepto de la arbitrariedad, que pasó a constituir un elemento necesario y suficiente para identificar una similitud esencial entre personas, hechos o situaciones. Así, aun sin entrar en la enunciación de las fórmulas, el concepto de arbitrariedad ingresa en sus contenidos materiales, a través de un segundo nivel del razonamiento jurídico. La afirmación según la cual «el legislador no puede tratar los esencialmente iguales de forma desigual» se especifica mediante la concepción de que «esencialmente iguales son los poseedores de identidades parciales que impongan tratamientos iguales, so pena de caracterizarse la arbitrariedad legislativa. Esta especificación, en realidad, no dice nada respecto a la identidad esencial al contrario, simplemente remite a la noción de arbitrariedad. Así, permanece la reconducción de la noción de igualdad a la de arbitrariedad y, en consecuencia, la restricción del principio de igualdad a una interdicción de arbitrariedad. Finalmente, esta concepción lleva a vincular la teoría de la igualdad de interdicción de arbitrariedad o, mejor dicho, hace de aquélla una variante específica de ésta. (Colby, 1976)

4.2.3 La conformación de los espacios legislativos con apoyo en el concepto de arbitrariedad

La aplicación de tales fórmulas aparentemente con lleva tres etapas, al exigir que;

a) se constate la existencia de una igualdad (o desigualdad) fáctica parcial. En la que se pueda basar el examen de igualdad; b) se examine si la igualdad o desigualdad fáctica a parcial es esencial; y c) se determine si el tratamiento es arbitrario. La tercera etapa resulta del hecho de que dicha concepción admite lo tratamientos iguales de los esencialmente desiguales, así como, los tratos desiguales de lo es esencialmente iguales y sólo prohíbe el tratamiento *arbitrario*. En consecuencia, la segunda etapa es innecesaria para el control de constitucionalidad efectuado por el *Bundcserfassungsgericht*, sobre todo porque, calificado el tratamiento como arbitrario es irrelevante que exista una igualdad o desigualdad esencial: los tratamientos arbitrarios son invariablemente contrarios a la Constitución. (Domínguez, 2001)

Pese a que sus redacciones no sean unívocas, puede vislumbrarse perfectamente que en dichas fórmulas la noción de arbitrariedad desempeña una función específica, que no es propiamente la de determinar el contenido del principio de igualdad, sino los espacios del legislador interpretadas de este modo, no implican la reconducción del principio de igualdad a una interdicción de arbitrariedad y constituyen una concepción distinta, según la cual, aunque el legislador se subordine totalmente al principio de igualdad (que no se confunde con la interdicción de arbitrariedad), el control de constitucionalidad se limita a los casos de arbitrariedad.

A la luz de estas ponderaciones, podría descomponerse el mandato formalizado anteriormente en un mandato y una regla de competencia, que explicitarían claramente su significado:

“El legislador debe tratar de modo igual los esencialmente iguales y desigual los esencialmente desiguales” “Los tratamientos iguales o desiguales no están sujetos a control jurisdiccional, siempre que no sean arbitrarios” (Domínguez, 2001)

4.2.4 La teoría en el tribunal constitucional

En España, la tesis de la interdicción de arbitrariedad tenía las más débiles condiciones para prevalecer, sobre todo, en materia tributaria. Ello porque la Constitución española de 1978 prevé expresamente tanto el principio general de igualdad (arts. 1.1, 9.2 y 14), como el de interdicción de arbitrariedad (art. 9.3), a los que trata, sin duda, como principios distintos. Asimismo dispone que la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos deberá efectuarse «de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (art. 31.1), es decir, consagra explícitamente los principios de capacidad contributiva y progresividad como criterios de división de las cargas tributarias. (Hall, 1980)

La recepción de la teoría de interdicción de arbitrariedad también se nota en la conocida y reiterada fórmula del Tribunal Constitucional, que se basa en la noción de arbitrariedad para determinar la igualdad o de igualdad arbitrariedad como concepto definidor de la igualdad esencial o jurídicamente relevante. Según dicha fórmula, no toda desigualdad de trato en la ley

supone una infracción del artículo 14 de la Constitución Española, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable [...] el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional [..] el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas, o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados. Así, lo «que debe enjuiciarse en cada caso es [sólo, se añadirá] la objetividad y razonabilidad del criterio de diferenciación empleada).

Se verifica fácilmente que la igualdad de los supuestos de hecho se determina con apoyo en la noción de arbitrariedad, ya que deben considerarse iguales dos supuestos de hecho «cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional». No se concreta la igualdad a la luz de un criterio jurídico determinado (por ejemplo, la capacidad contributiva), sino a la vista de la noción de arbitrariedad. Es evidente, por tanto, la acogida de la teoría de interdicción de arbitrariedad por el Tribunal Constitucional, en la línea de la jurisprudencia alemana. (Herriegel, 2002)

4.2.5 La toma doctrinal en materia tributaria

La importancia de la tesis que reconduce *el principio de igualdad a una prohibición de la arbitrariedad* no se expresa sólo en la jurisprudencia, sino también en la doctrina. En realidad, hay una relevante influencia recíproca entre las concepciones doctrinal y jurisprudencial, cuya intensidad apenas puede identificarse con precisión. La obra y la actividad de Leibholz elucidan dicha interrelación con especial claridad, pues el mencionado jurista, tras escribir su clásico libro bajo la influencia de la jurisprudencia constitucional suiza y norteamericana, tuvo la oportunidad de aplicar su doctrina directamente en el Tribunal Constitucional Federal alemán, formando una robusta jurisprudencia cuyo influjo sobre la jurisprudencia constitucional extranjera y la doctrina se extiende hasta la actualidad.

Esta concepción, ampliamente acogida en la doctrina alemana, ejerce una fuerte influencia incluso en la dogmática del principio de igualdad tributaria. En los primeros estudios del desarrollo científico del Derecho Tributario Enno Becker (1928 ya identificaba en el principio de igualdad de la tributación una protección externa y Directa contra la arbitrariedad) del legislador Paulick (2008) también fue claro al afirmar que el legislador no está vinculado al principio de igualdad, sino a la interdicción de arbitrariedad del abuso que sostiene categóricamente que la igualdad en la creación jurídica es lo mismo que la interdicción de Arbitrariedad.(Leisner,1980)

Realizando un análisis crítico, son innumerables los aspectos criticables de la teoría expuesta. Desde el punto de vista metodológico, confunde la concreción del principio con la determinación del ámbito del control de constitucionalidad, no considera la problemática específica de la

igualdad y llega a extender la aplicación del principio de igualdad a supuestos que no conllevan problemas de igualdad, sino de pura arbitrariedad. Desde una perspectiva material, la teoría se muestra incompatible con las especificaciones constitucionales expresas del principio de igualdad, legitima actos estatales injustos y conduce a una nefasta degeneración del mencionado principio, transmutándolo en un mero mandato de fundamentación, carente de un contenido material específico. Analicemos estas cuestiones de forma detenida y por separado.

Una primera crítica general que debe hacerse a la teoría de la interdicción de arbitrariedad concierne a la confusión entre dos cuestiones evidentemente distintas, es decir, entre la concreción del contenido del principio de igualdad y la determinación del ámbito del control de constitucionalidad de la actividad de que se trata a la luz del mismo principio. (Leisner, 1980)

Al utilizar formulas se viola el principio de igualdad cuando la doctrina y la jurisprudencia no aclaran cual es su contenido, cuáles son sus exigencias ni las restricciones que soportan en la situación específica; ni tampoco niegan la distinción entre la determinación del significado jurídico del principio y las restricciones resultantes de las exigencias contrapuestas al mismo. Así que tales formulas no expresan teorías directamente relativas al significado jurídico de la igualdad y tampoco plantean expresamente interrogantes concernientes a los espacios del legislador ni a las tensiones entre la igualdad y los demás valores o bienes jurídicos-constitucionales, cuestiones que en consecuencia, se mezclan a los juicios de igualdad en la fundamentación de las sentencias constitucionales.

De ello resulta una patente impresión en la dogmática de la igualdad, que no se revela apta para disociar lo que es jurídicamente diferente, para identificar problemas y, por ello, para analizar los distintos matices de la problemática del específicos significado y de las exigencias del principio de igualdad, La consecuencia de dicha los pronunciamientos carencia de precisión dogmática es, como se ve en jurisprudenciales, la supresión de la fuerza jurídica del principio pues la falta de una dogmática jurídica clara y coherente suele conducir a una postura restrictiva de los órganos de control de la constitucionalidad de la actividad estatal.

Al margen de esta laguna analítica, hay un segundo problema metodológico de la teoría, la desconsideración de la esencia misma de la problemática de la igualdad, mediante la pérdida de la referencia a criterios y pares de comparación, En efecto, la teoría de la interdicción de arbitrariedad dispensa la comparación de personas, hechos y situaciones que olvida lo esencial, lo inherente, lo característico de la igualdad y de los respectivos juicios, esto es, la similitud jurídicamente relevante, determinada desde puntos de vista (*tertia comparationis*) elegidos a la vista de fines específicos. (Leisner, 1980)

Dicha desconsideración resulta patente cuando se formaliza el vínculo que, a la luz de la teoría analizada, resulta del principio de igualdad: Los Poderes Públicos no pueden establecer tratamientos jurídicos paritarios o dispares que sean arbitrarios o, más sucintamente, les está prohibido establecer tratamientos jurídicos arbitrarios.

Esta fórmula no proporciona ninguna especificación acerca de la similitud o disparidad de personas, situaciones y hechos y no está destinada a ello, sino a reconducir la problemática de la igualdad a la cuestión de la arbitrariedad, dejando en segundo plano la noción de igualdad. Esta inadecuación de la teoría implica la tercera incorrección metodológica, la extensión del alcance del principio a supuestos de pura arbitrariedad. Al suprimir la referencia a pares de comparación, se reconoce efectivamente el principio de igualdad a una interdicción general de arbitrariedad, desvinculada de la cuestión de la igualdad.

Sin embargo, la equiparación del principio de igualdad a una interdicción general de arbitrariedad es patentemente incorrecta, para las medidas arbitrarias que no violan la igualdad, porque no conllevan comparaciones. Se trata de medidas absolutamente arbitrarias, cuya adjetivación resulta de la injusticia de la flagrante inadecuación del tratamiento, y no de la comparación de situaciones, personas o derechos. (Leisner, 1980)

Aunque pueda evitarse esta crítica mediante la restricción del ámbito de aplicación de la teoría a las regulaciones para las que la Constitución no introduce especificaciones expresas de la igualdad jurídica, la ilegitimidad material de la misma persistiría, a causa de la excesiva limitación de la noción de arbitrariedad y la consecuente legitimación de injusticias.

El propio Leibholz puso de relieve la legitimación de injusticias que resulta de la teoría examinada, al exponer que, si bien la arbitrariedad es una forma de injusticia, no se identifica con ésta, pues constituye una injusticia especialmente patente, sobre la que todos los hombres razonables estarían de acuerdo. Al contraponer la incorrección del derecho a la arbitrariedad, señala que hay actos fundados de forma incorrecta, pero objetiva (*sachlich*, que no son arbitrarios) y actos que ningún hombre razonable podría considerar justos (que son, estos sí, arbitrarios) y, por tanto, violan el principio de igualdad. (Leisner, 1980)

Por otro lado, considerando el matiz de la teoría que utiliza la noción de arbitrariedad para determinar el espacio del legislador podría afirmarse que este implica una restricción excesiva del control jurisdiccional. Ello porque, como señala Paladín “la investigación de la arbitrariedad debe por definición, limitarse a verificar los vicios más graves y evidentes y dejar, de esta forma, un amplio espacio libre a la discrecionalidad”. Sin embargo, el significado del fundamental principio jurídico-constitucional de igualdad no puede vaciarse mediante una tesis excesivamente restrictiva, tachada justamente de «interpretación minimalista del principio de igualdad.

Interpretación que implica una supresión ilegítima de su significado jurídico y fuerza normativa, que impide la realización de un efectivo control de las desigualdades de tratamiento, puesto que transforma cualquier argumento mínimamente plausible en un fundamento apto y suficiente para justificarlas. Así, la exigencia de igualdad pierde la casi totalidad de su significado y relevancia jurídica: desaparece, según destaca (Von Arnim 1968), como por acto de magia. En definitiva, la incorrección jurídica, la desigualdad y la injusticia no pueden legitimarse *a priori*, especialmente, ante el principio de igualdad que, como se verá constituye un mandato de justicia, que impone que todos los agentes estatales establezcan tratamientos justos entre los ciudadanos.

La ilegitimidad de la tesis analizada no se anula ni se atenúa en el ámbito tributario. Al contrario, se revela aún más patente, ya que el desarrollo de los estudios financieros, económicos y tributarios llevó al reconocimiento de criterios claros para establecer una división justa de la carga tributaria, previstos en distintos textos constitucionales. De hecho, hay un amplísimo consenso respecto a la necesidad de que el establecimiento y la graduación de los impuestos se basen en la capacidad contributiva y asimismo convergencias significativas acerca de la exigencia de establecer criterios de equivalencia *fato sensu* para el establecimiento y recaudación de las tasas y de las contribuciones especiales. (Messner, 1996)

Si se considera que, a la vista de la teoría referida, el legislador estaría autorizado a tratar de forma dispar situaciones equivalentes y de forma igual situaciones dispares, siempre que se apoye en una justificación razonable u objetiva, los criterios de discriminación tributaria (como la capacidad contributiva, la equivalencia y el beneficio económico) quedan reducidos a menos argumenta que pueden (y no deben) orientar la actividad legislativa. Así, so pretexto de buscar el respeto a la división de poderes y a los espacios del legislador democráticamente elegido, se permite que el legislador desconsidere completamente las exigencias del principio de igualdad tributaria y, por consiguiente, las de la justicia impositiva: se exige tan sólo que proporcione una justificación razonable u objetiva, es decir, un argumento objetivo, que sólo en raras hipótesis no podrá presentarse.

Así, parte de la doctrina identifica en la teoría de la interdicción de arbitrariedad la reducción del principio de igualdad a un débil mandato de fundamentación sin exigencias con respecto al contenido de la fundamentación. Desprovisto de un contenido material, el principio analizado exigiría únicamente la existencia de un fundamento objetivo o razonable para la diferenciación jurídica.

Se identifica, pues, un proceso de degeneración del principio de igualdad, que se inicia con su reconducción a una interdicción de arbitrariedad más precisamente, de injusticia patente y se acentúa sensiblemente para culminar mutilación, en su Transmutación en una limitada y débil exigencia de un fundarnento objetivo (o, mejor dicho, de cualquier argumento objetivo) para la diferenciación establecida. (Messner, 1996)

Ejemplo elocuente de esta degeneración del principio de igualdad tributaria es la sentencia alemana sobre la tributación diferenciada del café tostado frente al café soluble, en la cual, según destaca Herrera Molina que el mecanismo con que aplica la interdicción de arbitrariedad adquiere acentos cómicos ya que el Tribunal de Karlsruhe declaró la legitimidad de la desigualdad tributaria claramente impertinentes al juicio acerca de la igualdad jurídica-tributaria centrado el control de la constitucionalidad de la norma tributaria en cuestiones que se atienen al modo de preparar el café para su consumo, por parte del propio consumidor. (Messner, 1996)

Con base en elementos completamente irrelevantes a la tributación incluso a la regulación general de la vida en sociedad, el tribunal alemán declaró la legitimidad constitucional de las normas impugnadas. Tal situación implica una verdadera y relevante debilitación del fundamental principio de igualdad, que pierde casi la totalidad de su significado normativo. Como bien destaca Tipke, cuando cualquier fundamento objetivo sirve para calificar la

desigualdad tributaria como no arbitraria y así justificarla, se hace demasiado fácil al legislador adecuarse a las débiles exigencias del principio de igualdad. Ello porque, en la práctica, casi siempre se puede descubrir o afirmar algún fundamento objetivo para una carga desigual. La consecuencia de la teoría de la interdicción de arbitrariedad en materia tributaria es la inferioridad valorativa del principio de justicia frente a fines políticos, económicos-financieros socio-políticos o de técnica impositiva lo que no es compatible con el Estado de Derecho.

La tesis de la interdicción de arbitrariedad representa fundamentalmente la reducción del principio de igualdad a una prohibición de tratos arbitrarios (o patentemente injustos), ya sea en su contenido o en su eficiencia como principio constitucional efectivamente vinculante. Consiste en una concepción extremadamente restrictiva de la igualdad y, por ello, se denomina “interpretación minimalista”. Desconsidera la esencia del principio de igualdad, cuya aplicación presupone la realización de pruebas de igualdad y no de débiles exámenes de arbitrariedad. Representa, en cierta medida, la negación del principio de igualdad, pues suprime la exigencia de que las leyes respeten la igualdad, para limitarse a demandar que no sean arbitrarias. Y, en la aceptación que impone al legislador el respeto del contenido efectivo del principio de igualdad, niega las consecuencias jurídicas que deberían extraerse de la violación de tal obligación dado que el control jurisdiccional se limita a los casos evidentemente arbitrarios. (Leisner, 1980)

Sin embargo, aun siendo inadecuado equiparar el principio de equidad a la interdicción de arbitrariedad, tal prohibición continua siendo valiosa. Expresa, sin duda un contenido del principio de igualdad, ya que constituye una garantía mínima suya o, más precisamente, de su “núcleo más interno, y no de su contenido total. Por ello, el tratamiento diferenciado y arbitrario constituye siempre una violación de la igualdad, pero no toda violación de la igualdad arbitraria. Respetar la prohibición de la arbitrariedad es una exigencia necesaria, pero no suficiente para respetar el principio de igualdad. Este principio demanda del legislador más que creación de leyes no arbitrarias, que trate de forma igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales, desde puntos de vista jurídicamente válidos. La determinación de tales puntos de vista (o criterios de diferenciación) es neurálgica para nuestra investigación, por lo que se analizará detenidamente a continuación, con arreglo al derecho tributario.

Puede afirmarse, por tanto, que la concepción de Leibholz tuvo importancia en el contexto histórico en que se desarrolló, cuando todavía se discutía acerca de la sujeción del legislador al principio de igualdad. También es comprensible su acogida al inicio de la construcción del principio de igualdad por el Bverfge, pues aún no estaba claro cómo debería desarrollarse y, tras la experiencia del nazismo y en un contexto de fuerte influencia del socialismo, existía la preocupación fundamental de garantizar los derechos de libertad concedidos originariamente por la ley fundamental de Bonn, aunque para ello se debiera sacrificar la igualdad jurídica. Este contexto, sin embargo, ya no existe y nada justifica en la actualidad tan grave mutilación del principio de igualdad, en consecuencia, dicha teoría pasó a representar anacronismo, como bien ha subrayado Von Arnim en 1977.

La consecuencia de continuar aplicándola es el amplio marco de ineficacia del principio fundamental de la igualdad tributaria, que quedó relegado a un papel marginal, secundario, en la

práctica impositiva. Marco que solamente podrá cambiar cuando los tribunales constitucionales empiecen a tomarlo en serio y procedan a realizar comparaciones basadas en criterios determinados, sin aceptar todo y cualquier argumento no arbitrario para justificar desigualdades tributarias.

4.3 De la igualdad formal a la igualdad-proporcionalidad.

Los intentos de concreción del principio de igualdad sin la ayuda de la noción de arbitrariedad se reflejan en concepciones desvinculadas de la idea de justicias, o mejor dicho, de criterios de comparación determinados a la luz de tal idea. Concepciones que, en esencia, son incomparables con la notoria fórmula aristotélica, según la cual la igualdad impone que se establezcan los mismos tratos para los iguales y tratos dispares para los desiguales, con arreglo a la desigualdad existente. Se trata de teorías que preconizan fundamentalmente una noción de igualdad estrictamente formal (ineludiblemente asesoría o restringida a la coherencia sistemática), orientada hacia la paridad de tratamiento o una igualdad-proporcional, vinculada conceptualmente a la exigencia de la proporcionalidad. (Arnim, 1977)

4.3.1 La igualdad estrictamente formal

El rechazo de la vinculación de la noción de igualdad a la de justicia, presente en la concepción de Leibholz y en la Wiffkürjormel del Bverfge, condujo a la antítesis, que suprime todo el contenido material del principio de igualdad, convirtiéndolo en una norma formal, carente de un significado autónomo o limitada a una mera imposición de coherencia al legislador y a los órganos de aplicación legislativa. Se trata de las teorías que defienden el carácter accesorio de la igualdad jurídica o la limitan a una exigencia de coherencia sistemática. (Arnim, 1977)

4.3.2 Carácter accesorio de la igualdad jurídica

En la dogmática general de la igualdad la crítica a la vinculación del principio de igualdad a una concepción meta jurídica de justicia llevó a formar una antítesis radical, que enlaza rígidamente el contenido las hipótesis de violación del principio de igualdad a los demás preceptos constitucionales, negándole así todo su contenido jurídico autónomo. Se trata de la teoría del carácter accesorio del principio de igualdad. (Arnim, 1977)

Defiende así la necesidad de limitar dicho control a la verificación del respeto de los principios constitucionales fundamentales. En consecuencia, solo podrían declararse inconstitucionales desigualdades de tratamiento cuando se contrapongan a las cláusulas de interdicción de discriminación o a los principios constitucionales democráticos, del Estado de derecho, del Estado Social, del Estado Federal o de la separación de poderes. En otras monografías se identifica una construcción que suprime del principio de igualdad tributaria todo su contenido autónomo, pues en ella se sostiene que el principio de igualdad no es justiciable por sí solo, poseyendo significado únicamente a través de otras valoraciones y decisiones constitucionales.

En Italia, Maffezzoni llega a concebir el principio de igualdad como un «sistema de principios, cuyo contenido estaría determinado ineludiblemente por principios constitucionales específicos. En consecuencia, nunca se podría violar de forma aislada, sino tan sólo junto con otros principios constituyentes de tal sistema de principios. La violación de éstos sería una «condición necesaria y suficiente» para que se configure una violación a la igualdad. El propio Maffezzoni reconoce la supresión del contenido jurídico autónomo del principio de igualdad, pero afirma que ella corresponde a la “*pura e semplice realta*” traducido al español significa “pura y simple realidad”

Sin embargo, esta concepción es visiblemente inadecuada, ya que suprime del principio de igualdad todo su contenido autónomo y, en consecuencia, lo hace absolutamente prescindible en el sistema jurídico, *aniquilando* así uno de los más fundamentales pilares de los Estados Constitucionales de Derecho. La refutación de la concreción de la igualdad jurídica a la luz de una concepción meta jurídica de justicia no imposibilita utilizar la noción de justicia para concretarla, siempre que se conciba a partir del sistema constitucional, es decir, que se tenga en cuenta la noción de justicia jurídico-constitucional, derivada de los valores previstos constitucionalmente, sobre todo, de los derechos fundamentales. (Alexy, 2002)

Además, también es viable identificar un significado parcial del principio de igualdad en las exigencias de justicia sistemática “y de igualdad ante la ley. Y aunque fuera absolutamente inviable concretar el principio de igualdad con apoyo en la idea de justicia, no se podría sostener que carece de significado y fuerza jurídica autónoma, vaciándolo completamente. La interpretación constitucional jamás puede llevar a anular el significado de precepto plasmado expresamente en el texto de la Constitución, sobre todo, cuando dicho precepto de suma importancia.

4.3.3. Igualdad como coherencia sistemática

Con respecto a la exigencia de coherencia sistemática, se identifican en la dogmática de la igualdad jurídica dos posiciones fundamentales. Hay quien limita las imposiciones del principio de igualdad a tal exigencia y lo reconduce a un postulado formal de coherencia valorativo sistemática. Y a otro que vislumbra en dicha exigencia una mera expresión específica del principio de igualdad.

La teoría de la igualdad como coherencia sistemática se expresa mediante el concepto de auto vinculación a través de la justicia sistemática y se apoya en las premisas fundamentales según las cuáles el principio constitucional de igualdad está vacío, carente de contenido y es inviable extraer criterios constitucionales implícitos para concretarlo. Por lo tanto debería concebirse como una imposición de auto vinculación de los agentes estatales. (Ridenour, 2008)

Este trabajo otorga una amplia libertad al legislador para elegir los fines de la regulación, al que vincula sólo con respecto al establecimiento de los medios, que deberán ser adecuados para alcanzarlos y compatibles con la Constitución. Dicho en otros términos, el legislador no estaría vinculado materialmente al principio de igualdad, a directrices valorativas constitucionales,

siendo libre para establecer tratos jurídicos paritarios o diferenciados, siempre que actúe de modo coherente con sus premisas.

En materia tributaria, La Rosa (1968) expresa con claridad dicha posición teórica: La igualdad tributaria se agota en la exigencia de coherencia interna de las disciplinas normativas y no es violada por el hecho de que manifestaciones de riqueza objetivamente iguales se sujeten a tratamiento tributario distinto. Esta concepción también puede identificarse en el conocido artículo de Tipke (1981) concerniente a la racionalidad en la aplicación del principio de igualdad en materia tributaria, donde el mencionado jurista critica la concreción, por el Bverfge, del principio de igualdad a la luz de concepciones de justicia, afirmando que el legislador debe proporcionar la medida de comparación para ello, resultando el vínculo de igualdad del pensamiento de sistema y de las decisiones legislativas fundamentales.

Ante todo, cabe observar que el auto vinculación a través de la coherencia sistemática denota una cierta sujeción a las valoraciones pretéritas, que sólo podría exigirse del creador del Derecho cuando no pretenda proceder a un efectivo cambio valorativo, y nunca cuando pretenda modificar sus valoraciones. Sin embargo, tal crítica puede evitarse fácilmente, a través de la restricción al sistema a los valores vigentes.

Lo que pone de relieve la ilegitimidad del trabajo analizado es el hecho de que no impide el establecimiento de valoraciones fundamentales ofensivas a la noción de igualdad, esto es, de valoraciones patentemente injustas. Al contrario, en tal supuesto la aplicación de la tesis conferiría un «efecto multiplicador a la injusticia, pues impondría la concreción de un sistema coherentemente injusto, al exigir que la injusticia valorativa se extendiera a todos los preceptos del sistema. Es sencillo concluir que dicha exigencia no realiza la igualdad, sino que la ofende, la viola claramente. (Tipke, 1981)

Además, dicha vinculación será tanto más débil cuanto más valorativamente asistemática sea la regulación, sobre todo, cuando existan efectivas contradicciones entre las valoraciones fundamentales de la regulación. En un sistema asistemático, la exigencia de coherencia sistemática pierde su objeto, pues las contradicciones axiológicas son tan fuertes que impiden la identificación de valores fundamentales, a partir de los cuáles puedan extraerse imposiciones específicas para alcanzar una regulación efectivamente sistemática (y, a la luz de la teoría, igual). En consecuencia, cuando más se necesitara de coherencia valorativa, menos podría aportar el principio de igualdad.

Y, considerando que el Derecho Tributario suele caracterizarse justamente por su acentuada asistematicidad, resulta claro que la restricción del significado del principio de igualdad tributaria a una exigencia formal de coherencia sistemática representaría una nefasta mutilación de su contenido normativo y, en consecuencia, implicaría la legitimación de patentes desigualdades en la conformación del sistema tributario y en su aplicación a la realidad social.

4.3.4 Igualdad como paridad

Ciertas tesis equiparan la igualdad a la paridad de trato y rechazan la vinculación de la igualdad a exigencias de tratamientos dispares o identifican en la paridad la esencia de igualdad y, en consecuencia, preconizan una inclinación fundamental de ésta hacia aquélla. Se ocupará en primer lugar de la última variante de la teoría de la igualdad como paridad. (Pitten Velloso, 2006)

4.3.5 Inclinación hacia la paridad de tratamiento

Una patente inclinación hacia la paridad de tratamiento se denota en la concepción de la igualdad de Tammelo. Además de tener en cuenta únicamente la exigencia de trato paritario al enunciar el principio de igualdad, expone (con base en la lección de Perelman) que la igualdad como paridad de tratamiento no actúa como elemento conceptual de la justicia, sino como una presunción relativa, según la cual cuando no puede justificarse un tratamiento desigual, entonces la justicia requiere el tratamiento igualitario.

Podlech desarrolló este pensamiento al exponer que el principio de igualdad determina el establecimiento de tratamientos paritarios, siempre que no exista un fundamento suficiente para justificar tratos dispares. Por ello, dicho principio determinaría que el legislador, y a los órganos de aplicación de las leyes se apoyasen ineludiblemente en fundamentos idóneos a establecer tratamientos diferenciados, absteniéndose de establecerlos cuando tales fundamentos no existan. Así, extrae del principio de igualdad (art. 3.1 de la Grundgesetz) una regla de carga argumentativa que se inclina a favor de los tratamientos paritarios y, obviamente, contra los tratamientos dispares y niega expresamente la posibilidad de que se derive del principio analizado un mandato de tratamiento diferenciado. Lo reduce, en fin, a una mera carga argumentativa a favor de los tratamientos paritarios. (Leibhlz, 1993)

Y Alexy, quien desarrolló la concepción Podlech, buscó conciliar dicha carga argumentativa con el reconocimiento de mandatos dispares y con la teoría de la interdicción de arbitrariedad. El profesor de la Universidad de Kiel también interpreta el principio de igualdad como una regla de carga de argumentación y afirma que, para establecer una diferenciación, es imprescindible que haya un fundamento apto para soportarla. Si no hay un fundamento suficiente, *ha* de adoptarse un tratamiento igual; la carga de argumentación pesa, pues, en contra de los tratamientos desiguales. De *tales* premisas, el mencionado jurista extrae esta fórmula:

Si no hay un fundamento suficiente para permitir un tratamiento desigual, entonces se ordena un tratamiento igual. Además, utiliza el concepto de arbitrariedad para conferir contenido al permiso de tratamiento desigual, que formula en los términos siguientes: Un fundamento es un fundamento suficiente para permitir un tratamiento desigual, cuando, en razón de este fundamento, la desigualdad no es arbitraria. Por tanto, si la desigualdad no se muestra arbitraria, el legislador podría establecer tanto tratamientos iguales (paritarios) como desiguales (o, mejor dicho, dispares): un tratamiento diferenciado no se podría adoptar únicamente si fuera arbitrario. Tampoco un tratamiento paritario arbitrario sería *legítimo*. Se constata, así, que la tesis de Alexy

(1996) representa un desarrollo de la teoría de Podlech, que se alcanza mediante la aplicación matizada de la teoría de la interdicción de arbitrariedad.

En el ámbito del Derecho Tributario, Eckhoff acogió expresamente esta posición, con ciertos matices, al afirmar, citando a Alexy (1996), que el principio de igualdad establece tan sólo un mandato de tratamiento paritario (y no de trato dispar) y una carga argumentativa para los tratamientos diferenciados gravosos; dicho de otro modo, establece una preferencia para los tratamientos paritarios. Por ello se configurará una violación del principio de igualdad únicamente cuando los tratamientos sean diferenciados y carezcan de fundamentación idónea.

Sin embargo, la concepción expuesta es ilegítima por varias razones. En primer lugar, se trata de una teoría eminentemente formal que se resume a una regla de argumentación y, por tanto, no confiere un contenido material al principio de igualdad, convirtiéndolo un principio meramente formal. En segundo lugar contraponen todo el Derecho al principio de igualdad, ya que da norma jurídica diferencia: la diferenciación es inherente al Derecho. Así, todo el orden jurídico implicaría una paradoja de igualdad. En tercer lugar, tal teoría se funda incorrectamente en la paridad de tratamiento (igualdad aritmética) como punto de partida, al otorgar una preferencia a los tratamientos paritarios frente a los tratamientos diferenciados que se revela ilegítima, pues aquéllos no son necesariamente más justos que éstos; y, además, no se critican las leyes porque diferencian, sino porque equiparan o diferencian indebidamente. En consecuencia, la teoría no tiene en consideración la inherente vinculación del principio de igualdad a criterios de diferenciación, a la luz de los cuáles hay que establecer tratamientos paritarios o dispares, y así su vinculación a valores constitucionales fundamentales (como la dignidad humana, la garantía del libre desarrollo de la personalidad, la solidaridad, etc.), que indican mediata o inmediatamente tales criterios, concretando el principio de igualdad y exigiendo, de modo inexorable, diferenciaciones jurídicas. (Leibhlz, 1993)

Principalmente, en el Derecho Tributario puede constatarse con claridad la corrección de esta crítica. Sería un desatino afirmar que el principio constitucional de igualdad determina la reducción del sistema tributario (o de todos los impuestos) a un único impuesto por cabeza (en el que todos los contribuyentes pagarían una única e idéntica suma), paradigma de una imposición paritaria, de una igualdad tributaria aritmética. También sería absurdo defender que el legislador debe soportar una carga argumentativa para establecer una tributación con arreglo a la capacidad contributiva, en la que la carga tributaria varía según la variación de ésta. Son los desvíos ante la capacidad contributiva los que deben justificarse, y no el establecimiento de impuestos que se conforme estrictamente a este criterio de justicia impositiva.

4.3.6 Imposición de paridad

En la concepción según la cual el principio de igualdad exige una paridad absoluta puede denunciarse una radicalización de las tesis analizadas anteriormente, que se orientan hacia la paridad de tratamiento. Peter. Martini (1997) defiende abiertamente dicha concepción, al retomar el antiguo pensamiento, que a fin de sostener que el principio de igualdad garantiza una

«absoluta igualdad jurídica, personal y real, exigiendo del legislador el establecimiento de tratos uniformes entre todos los ciudadanos, con independencia de sus características personales, de las situaciones en que se encuentren. En otras palabras, dicho principio requeriría invariablemente una igualdad aritmética.

La patente imposibilidad de observar tal exigencia se evitaría mediante el reconocimiento de una reserva de ley no escrita, según la cual el legislador podría diferenciar siempre que respetase el postulado de proporcionalidad. Por consiguiente, el principio general de igualdad sería un mandato absoluto y definitivo de paridad. En el Derecho Tributario, La Rosa (1968) defiende que el principio de igualdad tributaria no se refiere al contenido de la disciplina jurídica, sino que se limita a imponer una paridad formal de tratamiento. La vinculación de la regulación de criterios de diferenciación y la consecuente exigencia de una proporción entre los elementos de la realidad fáctica y la medida de los beneficios y sacrificios no resultarían del principio de igualdad tributaria, sino de los principios de justicia distributiva.

Pues bien, en esta teoría se agudizan los fundamentales equívocos de la teoría precedentemente examinada, sobre todo, la paradoja de igualdad y la desconsideración de la dependencia de la igualdad jurídica de criterios de diferenciación. Además la sujeción a un control de proporcionalidad de las diferenciaciones provenientes del establecimiento de una tributación con arreglo a la capacidad contributiva, mientras las equiparaciones resultan inmunes a dicho control, es patentemente ilegítima, ya que tales diferenciaciones representan justamente una imposición de la igualdad (más precisamente, de la igualdad vertical). (Pitten Velloso, 2006)

En esta parte de la investigación se vio *La neue Formel* y la integración de la proporcionalidad en la igualdad y Hasta 1980, el Bverfge expresaba el principio de igualdad fundamentalmente a través de la mencionada fórmula de la arbitrariedad. Fórmula que, sin embargo mostraba cada vez más inadecuada, porque dificultaba excesivamente el reconocimiento de una violación al principio de igualdad. Se ha postulado, pues, un fortalecimiento del principio y una mayor especificación de su contenido.

En la decisión del Primer Senado de 7 de octubre de 1980, el Bverfge ofreció una respuesta a las constantes críticas doctrinales, al expresar una tendencia a la sustitución o restricción del ámbito aplicativo de la fórmula mencionada por otra, con un contenido más riguroso, denominada justamente *neue Formel'*. Según la nueva fórmula, se viola el principio de igualdad cuando: “Se trata un grupo de destinatarios normativos de forma distinta que a otros destinatarios normativos, a pesar de que entre ambos grupos no existan diferencias de tal índole y de tal peso que puedan justificar el tratamiento desigual” (Pitten Velloso, 2006)

Las críticas que deben dirigirse a la *neue Formel* se extienden desde aspectos específicos de su concepción en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán hasta la compleja cuestión de la integración del postulado de proporcionalidad en el principio de igualdad.

En primer lugar, cabe poner de relieve que la nueva fórmula constituye un instrumento metodológico más que una prescripción material, sobre todo, porque no proporciona ningún

criterio material para determinar la igualdad y la desigualdad e incluso dispensa la previa determinación de la igualdad (o desigualdad) jurídica de las personas o situaciones comparadas y se orienta fundamentalmente por la búsqueda que una razón para el tratamiento dispar; y prescinde de la existencia de una relación de similitud jurídicamente relevante entre los supuestos comparados y hasta de la distinción entre iguales y desiguales. Así, olvida la esencia de la igualdad. (Pitten Velloso, 2006)

Por otro lado, la fórmula examinada restringe el control de proporcionalidad a las desigualdades que afectan a las libertades fundamentales. En efecto, según la jurisprudencia reciente del Bverfge la aplicación de la *neue Formel* depende de la medida en que el tratamiento desigual de personas o situaciones pueda producir consecuencias perjudiciales al ejercicio de libertades garantizadas por derechos fundamentales. Así, cuando el tratamiento desigual no afecta libertades fundamentales no se aplica la nueva fórmula, sino la fórmula de la interdicción de arbitrariedad, limitándose el control de constitucionalidad al débil examen de evidencia.

A la luz de dicha jurisprudencia es inviable afirmar, por tanto, que el principio general de igualdad incorpora las exigencias de proporcionalidad. Ante la restricción del control de proporcionalidad a los supuestos en que haya una afectación relevante de las libertades fundamentales, la aplicación del postulado de proporcionalidad parece resultar de tales libertades y no del principio constitucional de igualdad, sobre todo, porque la afectación a las libertades fundamentales siempre está sujeta al control de proporcionalidad.

Así interpretada, la nueva fórmula no parece expresar el contenido del principio de igualdad, sino el alcance del control de las desigualdades que afectan libertades fundamentales. No se trata de una teoría sobre el significado de dicho principio, sino de una teoría sobre el control de constitucionalidad de intervenciones desiguales en las libertades fundamentales o, desde otra perspectiva de una «norma de control» de tales disparidades, que no explicita *ni* concreta el contenido del principio de igualdad. No obstante, muchos autores consideran que la *neue Formel* expresa efectivamente el contenido del principio de igualdad integra en éste el postulado de proporcionalidad, lo que recomienda examinar los interrogantes metodológicos que tal posicionamiento planteó. (Pitten Velloso, 2006)

Para vislumbrar con claridad dicha problemática, ha de comprenderse, en principio, que la igualdad no se confunde con la proporcionalidad. Si bien ambas se refieren a relaciones, la igualdad concierne a una equivalencia, similitud, semejanza, analogía, mientras la proporcionalidad atañe a una relación entre medio y fin, que demanda la adecuación, necesidad y proporcionalidad estricta de aquél respecto a éste.

Sin embargo suele contribuir a la confusión entre igualdad y proporcionalidad la noción de igualdad proporcional. Sin embargo, dicha noción posee un sentido específico e inconfundible con el de proporcionalidad, pues designa una adecuación de las consecuencias normativas a las peculiaridades de la situación regulada, a la luz de otra situación, adoptada como parámetro. No se trata de la proporcionalidad entre los fundamentos de la medida y sus consecuencias, exigida por el postulado de la proporcionalidad, si no de una proporción relacional, que supone necesariamente la existencia de pares de comparación y es interna al principio de igualdad.

Por tanto, en los juicios de igualdad, no debe realizarse propiamente un análisis de adecuación a un fin y tampoco una ponderación entre principios o bienes jurídicos, sino un examen de equivalencia. Debe investigarse la similitud jurídicamente relevante entre pares de comparación, y no la aptitud de medios para alcanzar fines y ni siquiera la dimensión de peso de las exigencias contrapuestas. Así que el postulado de proporcionalidad no integra los juicios de igualdad (y tampoco puede incorporarse a ellos), pues no sirve para establecer relaciones de igualdad o desigualdad jurídicamente relevantes. Sólo se podría aplicar al control de las desigualdades tras realizar juicios de igualdad, para justificar constitucionalmente tratamientos desiguales. (Pitten Velloso, 2006)

Aun siendo inviable la integración del postulado de proporcionalidad en los juicios de igualdad, podría intentarse insertarlo en el *principio* de igualdad o, dicho en otros términos, en la norma jurídico-constitucional de igualdad, a fin de conformar su supuesto de hecho o sus mandatos. Ello implicaría la sujeción del principio de igualdad a una *previa* ponderación de principios, realizada para determinar su contenido siempre que haya principios en conflicto; y, en consecuencia, haría inviable la colisión del principio de igualdad con otros principios.

Lógicamente, la ponderación realizada en el ámbito del principio de igualdad supone la previa determinación del contenido del principio o, al menos, del tratamiento que el principio, aisladamente considerado, exige en *el* caso concreto; al contrario, sería inviable identificar cualquier forma de colisión de bienes o principios. Aun estando claro que, en la práctica jurisdiccional, se determina intuitivamente el tratamiento adecuado a la luz de la igualdad, la ausencia de una determinación consciente y expresa lleva a no valorar adecuadamente la restricción impuesta al principio de igualdad.

Además, se suele llegar a negar *la* restricción e identificar en ella una mera conformación, lo que no sólo conduce ineludiblemente a la debilitación del principio, sino también hace problemática la aplicación misma del postulado de proporcionalidad, que supone la existencia de una previa intervención. (Pitten Velloso, 2006)

Así que para reconocer la viabilidad teórica de la *neue Formel* sería imprescindible reinterpretarla, concibiéndose que, en realidad, se trate de un modelo que conlleva ámbitos de protección y admite la posibilidad de intervenciones y colisiones de Principios. Ahí, la fórmula resultaría únicamente inadecuada, por no proporcionar criterios para determinar los ámbitos de protección.

De todo ello puede concluirse que, a pesar de ser atractiva la propuesta de integración del examen de proporcionalidad en el principio de igualdad, ésta debería, por lo menos, estar acompañada de una previa distinción entre el ámbito de protección y las respectivas intervenciones, que, posteriormente serían consideradas en la determinación del mandato de igualdad, esta distancia, sin embargo, llevaría a un modelo dogmático distinto, que aún parece demasiado innovador para la doctrina predominante.

Ya en la filosofía ética y política de Aristóteles (1951) se hallaba la concepción según la cual la igualdad ha de concretarse de modo teleológico. El filósofo griego rechazaba expresamente la utilización de un único criterio de diferenciación para determinar el significado de la igualdad, defendiendo el establecimiento de tratos diferenciados con arreglo a la finalidad de la medida. Por ello, las disparidades no deberían fundarse en cualquier clase de desigualdad, sino sólo en desigualdades relevantes a la distinción establecida: en la distribución de flautas, debe darse la mejor flauta al mejor flautista, aunque sea inferior en nobleza y hermosura (y estas cualidades se consideran más relevantes que el arte de tocar la flauta); en la distribución del poder político no deben considerarse cualidades atléticas, como la rapidez, etc.

También en la dogmática de la igualdad jurídica y en la jurisprudencia constitucional hay un amplio consenso (pero no unanimidad) respecto a la necesidad de concretar el principio de igualdad con vistas a la finalidad de la regulación. La consideración de dicha finalidad no es, pues, un elemento suficiente para individualizar una teoría específica de la igualdad jurídica.

Lo que permite identificar una teoría estrictamente teleológica de la igualdad jurídica es el hecho de que la misma sólo considera los fines de la regulación para concretarla, agregando elementos adicionales, como la legitimidad constitucional de los medios y de los fines, tan sólo para compatibilizar el tratamiento establecido con otros preceptos constitucionales. Es decir, se efectúan los juicios de igualdad a la luz del fin del tratamiento establecido, con independencia de su contenido. (Leisner, 1980)

Dicha posición teórica se explicita con claridad en determinadas lecciones de Radbruch. En efecto el jurista alemán afirmaba que, a pesar de que la esencia de la justicia consiste en el tratamiento igual de los iguales y desigual de los desiguales, tal fórmula sólo determina la relación y no la forma de tratamiento, que sólo puede establecerse con vistas a la finalidad del derecho es decir mediante el análisis de la adecuación al fin. Por tanto, el concepto de justicia (e igualdad) sería siempre relativo, variable con arreglo a las variadas concepciones políticas, jurídicas y estatales. La igualdad es, además, generalizadora: exige la generalización de los preceptos jurídicos y siempre consiste en «abstracción de desigualdades existentes desde un determinado punto de vista. Así todas las desigualdades son esenciales desde la perspectiva de la adecuación al fin.

Pues bien, ya que nadie afirmaría la posibilidad de elegir medios y buscar fines inconstitucionales, el control de constitucionalidad de las disparidades de tratamiento a la luz de una teoría estrictamente teleológica de la igualdad jurídica consistiría en dos análisis fundamentales: a) de compatibilidad de la medida adoptada con el fin de la regulación (control de igualdad); b) de constitucionalidad de los medios y de los fines (control de compatibilidad con otras normas constitucionales). Así, el significado del principio de igualdad se restringe esencialmente a la exigencia de coherencia estatal, lo que aproxima este trabajo a la teoría de la igualdad como coherencia sistemática. (Pitten Velloso, 2008)

Debe reconocerse que la premisa de la teoría es plenamente correcta. Es perfectamente posible afirmar que toda comparación empieza [o debe empezar] con una definición del fin de la

comparación, que determina la medida de comparación, y que todo examen de igualdad debe, por tanto, basarse en el fin de la regulación. Y también es cierto que el legislador está sujeto a establecer medios aptos para alcanzar dicho fin: él no puede introducir medidas legislativas incongruentes con la finalidad de la ley. (Rezzoagli, 2003)

Dicha restricción del principio de igualdad a una mera imposición de aptitud del medio resulta de la carencia de criterios heterónomos para concretarlo, es decir, de criterios que se impongan ineludiblemente al legislador, mediante la atribución de un contenido material al principio de igualdad con base en valoraciones constitucionales. Puesto que las relaciones de igualdad están determinadas exclusivamente con base en el fin de la regulación, que elige libremente el legislador, éste queda libre para establecerlas y, obviamente, no se sujeta a un principio material de igualdad, con un contenido constitucional vinculante, sino solamente a un mandato formal, de coherencia en la regulación legislativa.

Pero constatar esta inadecuación teórica no conduce al completo rechazo de la tesis, sobre todo, porque, como se ha expuesto, sus premisas son plenamente correctas. Lo que debe hacer es rectificarla parcialmente, integrarla y aportar los elementos que ella no ofrece, esto es, directrices para la concreción esencialmente constitucional del principio de igualdad, las cuáles permitan construir un principio material que efectivamente vincule a los agentes estatales a la igualdad jurídica. Para ello se debe, en primer lugar, repensar el modelo teórico del principio analizado, a fin de superar el incorrecto dogma de su carácter absoluto. (Domínguez, 2001)

4.3.7 La relativización del principio de igualdad

Las tesis analizadas se apoyan en el dogma del carácter absoluto del principio de igualdad, característico del modelo teórico tradicional y, en consecuencia, le confieren un significado extremadamente débil. De hecho es absolutamente inviable un significado material relevante y extraer de las mismas exigencias rigurosas cuando se concibe que tales exigencias sean absolutas, que jamás podrán dejar de prevalecer, que nunca se pueden ponderar con principios y bienes jurídicos contrapuestos. Así que los modelos teóricos fundados en el mencionado dogma no atribuyen al principio de igualdad un contenido material efectivo (o si lo hacen, defienden una severa restricción del control jurisdiccional), o dicho en otros términos, jamás confieren al fundamental principio de los Estados de Derecho un significado mínimamente equivalente al que él ostenta en las constituciones contemporáneas. No obstante esta clara inadecuación, la relevancia actual de tal modelo dogmático recomienda, antes de exponer una concepción alternativa, analizarlo minuciosamente.

En lo sucesivo se contempla el principio de igualdad en el modelo dogmático tradicional a la luz del mismo modelo a estar sujeto a excepciones, a restricciones y tampoco a la ponderación con principio o valores contrapuestos. Teóricamente, se debe obtenerse de modo invariable e íntegro. Todas las desigualdades son inconstitucionales. Y si se les reconoce como legítimas se niega que constituyan desigualdades efectivas.

Tampoco se establece en este modelo la una distinción entre el ambiente de protección o irradiación, el ámbito de garantía efectiva y las intervenciones. El tenor del tratamiento igual no se formula expresamente y todas las posibles intervenciones en el principio se reconducen a delimitaciones (si son justificadas) o a violaciones (si son injustificadas). No se las identifica como verdaderas intervenciones ya que no hay diferencia entre los ámbitos de protección y de garantía efectiva y, por lo tanto se consideran dichas intervenciones como elementos que sirven para determinar el contenido concreto del principio de igualdad.

La posición de Lübbe-Wolff es un ejemplo esclarecedor. Si bien propone el reconocimiento de los derechos fundamentales como derechos de defensa contra intervenciones, excluye expresamente la igualdad de este modelo y critica directamente la propuesta contraria de Kloepfer. El principio de igualdad no introduciría una protección primera, sino definitiva. No existiría diferencia entre el ámbito de protección, de la garantía efectiva y las intervenciones: todo el ámbito de protección de la igualdad sería simultáneamente su ámbito de garantía efectiva, pues ella traería las restricciones en sí. (Galeano, 2004)

Esto es lo que sucede con la teoría de la interdicción de arbitrariedad. Ésta no permite construir un efectivo ámbito de protección del principio de igualdad. Tampoco extrae de él un mandato de tratar de forma igual a los iguales y de forma desigual a los desiguales. Se limita a imponer al legislador que no trate «ni a los esencialmente iguales desigual y arbitrariamente, ni a los esencialmente desiguales igual y arbitrariamente. Y recuérdese, la aplicación de tal interdicción no está centrada en la determinación de la igualdad esencial (aunque sea, teóricamente, una cuestión previa); al contrario, se centra en la determinación del carácter arbitrario del tratamiento, con la búsqueda de un fundamento objetivo y adecuado, momento en que se consideran las intervenciones.

Idéntica situación se denuncia en la variante que utiliza la noción de arbitrariedad para determinar la igualdad esencial. Siempre que haya un fundamento no arbitrario para la diferenciación, las personas o situaciones tratadas de forma desigual no se calificarán como «esencialmente iguales. La justificación de la disparidad del tratamiento se analiza antes de la determinación de la igualdad (o desigualdad y, cabe subrayar, en sustitución de ella. Si existe un fundamento adecuado para la disparidad de tratamiento, no se reconocerá una igualdad esencial y al revés si hay un fundamento para la paridad de tratamiento, no se identificará una desigualdad esencial. Nunca se reconocerá, por tanto, la legitimidad de un tratamiento paritario de los esencialmente desiguales o de un tratamiento diferenciado de lo esencialmente iguales, pues la esencialidad está indisociablemente vinculada a la presencia de un fundamento jurídico apto para justificar la diferenciación o la equiparación del que perdiendo así su significado específico. Paradójicamente, la igualdad resulta irrelevante (o, al menos, una cuestión secundaria, accesorio) para aplicar el principio de igualdad.

Cabe hacer hincapié en la orientación por una opción disyuntiva de tales fórmulas. Un tratamiento paritario o dispar sólo puede tener o carecer de justificación con base en un fundamento objetivo y adecuado. Si se concluye que el tratamiento está justificado, no se considera una eventual colisión con bienes o principios jurídicos contrapuestos. Tal conflicto se

consideró (o debería haberse considerado) en la determinación del carácter razonable del tratamiento. En virtud de no reconocer la existencia de intervenciones en el principio de igualdad, éste no puede ser objeto de una verdadera ponderación de principios. La ponderación, si se realiza, se efectuará para determinar su mandato, al analizar la existencia de razones que justifiquen el tratamiento igual o desigual adoptado y nunca tras la conformación de su contenido. (Pittet Velloso, 2008)

Desde un punto de vista normativo, la *Willkürtheorie* lleva a calificar el principio de igualdad como regla. Este representa un mandato definitivo de tratamientos jurídicos no arbitrarios, que nunca puede excepcionarse: no se pueden admitir arbitrariedades en ningún caso. Y, aunque se utilice la noción de arbitrariedad exclusivamente para definir los espacios del legislador, la norma continuaría clasificándose como regla, con la peculiaridad de que el supuesto de hecho adoptado sería amplio y abarcaría el ámbito de libertad del legislador como una cláusula restrictiva. (Leibholz, 1993)

Esto también se denuncia en la *neue Forme!* Interpretada a la luz de la concepción dominante. Al aplicarla, el órgano de control de constitucionalidad no determina el contenido del mandato de igualdad para, posteriormente, ponderarlo con los principios contrapuestos, por el contrario, realiza una ponderación de principios para determinarlo. Es decir, el mandato de igualdad depende de una previa ponderación de principios (siempre que haya una relación de conflicto) que determinará su contenido o, al menos, la justificación de la desigualdad de tratamiento dentro del ámbito del principio de igualdad- o Así que la igualdad en la expresión de la *neue Forme!* representa una exigencia absoluta y definitiva, que nunca se podrá desconsiderar, aunque haya relevantes exigencias contrapuestas a ella. Esto se hace viable mediante la introducción de una «cláusula de reserva» o de «excepción», que transmuta el principio de igualdad en una «regla» (pues no está sujeto a ponderación con las exigencias contrapuestas) o por lo menos hace que éste se aplique como una regla, de un modo «todo o nada», tras la previa ponderación de principios efectuada en su ámbito. La indudable consecuencia es la imposibilidad de configurar una colisión del principio o regla) de igualdad con otros principios o bienes jurídico-constitucionales. (Leibholz, 1993)

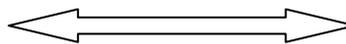
La exposición de la teoría amplia del supuesto de hecho de los derechos fundamentales puede aclarar estas afirmaciones. Según ella, la hipótesis normativa no está constituida únicamente por el supuesto de hecho estricto, sino también por las restricciones, con lo que abarca la totalidad de las condiciones de una consecuencia jurídica fundamental y definitiva.

Obviamente, la consecuencia jurídica solamente podrá producirse si el supuesto de hecho *stricto sensu* está caracterizado y la cláusula de restricción no coordina con tal supuesto. Con base en el esquema formulado por Alexy para la libertad para las libertades de acción, se puede presentar un esquema del principio de igualdad a la luz de la teoría amplia del supuesto de hecho, en los términos siguientes:

Supuesto de hecho (lato sensu)



consecuencia jurídica



Supuesto de hecho estricto más restricción mas no está determinado por una causa

Supuesto de hecho estricto más restricción menos está determinada por una causa

Al existir una relación de igualdad, que configura el supuesto de hecho *stricto sensu*, un tratamiento paritario sólo estaría determinado por el principio de igualdad si la restricción (representada por los fundamentos que puedan justificar la desigualdad de tratamiento) no está caracterizada (situación 2) en la situación no opuesta, el principio igualdad no exigiría dicho tratamiento (situación 1). Así resulta teóricamente imposible identificar una restricción o inobservancia constitucionalmente justificada del principio de igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

Ello puede denunciarse en la Willkürtheorie en su matiz de teoría del control de constitucionalidad y, con acentuada claridad en la nueva forma. En aquella, es viable reconocer que el ámbito de libertad del legislador constituye la restricción, pues, si bien el principio de igualdad impone al legislador el establecimiento de tratamientos iguales, el control de constitucionalidad se restringe a la arbitrariedad es decir, a las injusticias evidentes. Así que si el supuesto de hecho estricto se verifica en el plano fenoménico (existencia de una igualdad esencial o jurídicamente relevante), deberá determinarse un tratamiento paritario, siempre que la regulación no esté dentro del ámbito de libertad de conformación del legislador. La implicación práctica de este trabajo es que el tratamiento igual sólo estará determinado de modo vinculante si existe una igualdad esencial cuya desconsideración configure un tratamiento arbitrario. Y en la neue Forme! la restricción está compuesta por las razones, bienes y principios contrapuestos, y se determina in concreto tras una ponderación de principios.

Tales consideraciones, pertinentes al mandato de tratamiento paritario, se aplican perfectamente al mandato de tratamiento diferenciado. La consecuencia jurídica siempre sería definitiva, es decir, no se sujetaría a ponderación con otros principios, ya considerados en el análisis del supuesto de hecho amplio, más precisamente en la restricción. Por tanto, los mandatos de tratamiento igual y desigual se calificarían como *reglas* y siempre llevarían a derechos subjetivos *definitivos*: el ciudadano tiene derecho a no ser tratado igual o desigualmente de forma arbitraria (teoría de la interdicción de arbitrariedad) o desproporcionada (teoría de la interdicción de tratamientos desproporcionados). (Pitten Velloso, 2008)

Así, con respecto a los derechos que generan, tanto la Willkürformel como la neue Forme! configuran un modelo análogo a la teoría interna de los derechos fundamentales, que no reconoce la existencia del derecho y de sus restricciones, sino solamente de aquél y de sus límites. Las restricciones se consideran inmanentes y sirven para determinar su contenido y sus límites, y no para restringirlo. En palabras de Habermas, todas las restricciones integran la «determinación del contenido» y, por tanto, el legislador, al limitar el derecho fundamental, también determina su contenido. No hay espacio para restricciones de los derechos, que son definitivos. En consecuencia, todos los intentos de intervención en el derecho serían ilegítimos, al calificarse como violaciones. (Pitten Velloso, 2008)

El dogma del carácter absoluto del principio de igualdad implica la negación de su dimensión de peso y, así, le hace ceder ante cualquier otra exigencia mínimamente fundada. Constituye, por ello, la razón de una anemia jurídica de su carencia de contenido y fuerza jurídica vinculante.

Además, es inconveniente la incorporación del postulado de proporcionalidad en el principio de igualdad, a través de la inserción de una cláusula de reserva como se hace en la *neue Formel*, pues las ponderaciones con exigencias externas (es decir, principios y bienes constitucionales opuestos, ajenos al significado específico de las normas jurídicas, no deben realizarse dentro de los principios involucrados, sino «entre» los principios, tras determinarse sus exigencias *prima facie*. Al respecto, Alexy (1996) anota correctamente que los objetos de la ponderación solo pueden reconstruirse racionalmente como principios en el sentido de mandatos de ponderación y que «quien rechaza la teoría de los principios también debe, por ello, rechazar el postulado de proporcionalidad. Dicho en otros términos quien rechaza el principio de igualdad como un «principio» efectivo también habría de rechazar el control de proporcionalidad, que compone la nueva fórmula de Bverfge.

Y aunque fuera concebible aplicar la teoría amplia del supuesto de hecho a la igualdad, habría de refutarse dicha propuesta teórica por su falta de claridad, por su debilidad analítica, que constituye un peligro efectivo para la eficacia jurídica del principio de igualdad, pues oscurece el hecho de que existen exigencias contrapuestas a la igualdad jurídica.

En efecto, la distinción entre el supuesto de hecho de los derechos fundamentales y las respectivas restricciones es de suma relevancia, pues posibilita una expresión clara de los fundamentos de las decisiones atinentes a tales derechos, al exigir que a) se construya el supuesto de hecho del derecho fundamental, otorgándosele, así, un significado propio y determinado; b) se identifique la restricción al derecho y su intensidad, lo que pone de relieve la existencia de un conflicto entre principios o entre el principio afectado e intereses colectivos; y c) se sujete tal restricción a limitaciones específicas, denominadas en la dogmática alemana limitaciones de restricciones. (Pitten Velloso, 2008)

Cabe hacer hincapié en que la importancia fundamental de esta distinción resulta de posibilitar el establecimiento de una separación nítida entre los elementos en conflicto puesto que, en general, el análisis de los intereses individuales apoya la determinación del supuesto de hecho y el de los intereses colectivos (o intereses individuales de terceros), la determinación de las restricciones. El tratamiento conjunto del supuesto de hecho y de las respectivas restricciones dificulta severamente la identificación de la tensión jurídica, llevando a la adopción de interpretaciones ilegítimas, que restringen demasiado los derechos fundamentales.

El modelo de intervención en la igualdad implica la aplicación de un esquema de control similar al desarrollado en el ámbito de los derechos de libertad, que conlleva tres etapas esenciales: la determinación del ámbito de protección, la identificación de las intervenciones (tratamientos contrarios a la igualdad) y el control (justificación) de dichas intervenciones con base en el

postulado de proporcionalidad. Por ello, en Alemania también se denomina «esquema ámbito de protección-intervención-justificación».

Plenamente consciente de la importancia de distinguir entre el supuesto de hecho y las restricciones de los derechos fundamentales. Michael Kloepfer (1972) desarrolló un modelo de intervención y restricción del principio general de igualdad. Diferenció claramente el bien protegido por el principio de igualdad (la igualdad esencial, así como la desigualdad esencial entre dos hechos regulados jurídicamente) y las intervenciones respectivas (*los* tratamientos iguales de los esencialmente desiguales y desiguales de lo esencialmente iguales), postulando la sujeción de éstas a las limitaciones generales a las intervenciones en los derechos fundamentales.

Esta construcción impone reconocer que los desvíos ante el principio de igualdad basados en fines constitucionalmente legítimos implican, metodológicamente, colisiones de principios constitucionales distintos. Y consecuentemente, de la igualdad esencial resultaría únicamente un mandato *prima facie* de tratamiento igual, así como la desigualdad esencial conduciría a un mandato *prima facie* de tratamiento dispar.

El problema central de la construcción de Kloepfer (1972) reside en la definición de la igualdad jurídicamente relevante o esencial, pues no proporciona criterios adecuados para ello, limitándose a aludir a la finalidad de la ley a la contrariedad sistemática, las cuáles son insuficientes para establecer una distinción entre el ámbito de protección y las intervenciones en el principio de igualdad.

El modelo expuesto corresponde, en el plano normativo, a la denominada «teoría estrecha del supuesto de hecho», según la cual éste se compone únicamente del “supuesto de hecho *stricto sensu*”: las restricciones no lo integran. Tales supuestos de hecho generan consecuencias jurídicas *siempre* que se verifiquen sus elementos en el plano fáctico. Integran normas jurídicas que se califican como *principios*: consisten en mandatos de optimización, que determinan la realización de algo en la máxima medida posible, con arreglo a las posibilidades fácticas y jurídicas existentes.

Dicha concepción es innovadora solamente en su formulación y no en su esencia. Enno Becker, aun vislumbrando en la igualdad una interdicción de arbitrariedad, ya consideraba que las leyes tributarias habrían de construirse sobre la «idea fundamental de la máxima igualdad posible de la tributación» y deberían buscar alcanzar la igualdad como un ideal, en la máxima extensión posible. El *Bundesverfassungsgericht* también exteriorizó claramente esta concepción al referirse, en el importante precedente sobre la tributación de los intereses, al «mandato de imposición igual de todos los contribuyentes, en la máxima medida posible».(Kloepfer,1972)

En el plano subjetivo, el modelo de intervención corresponde a la denominada «teoría externa» desarrollada en el ámbito del derecho civil y de la teoría general de los derechos fundamentales. Esta teoría diferencia el ámbito de protección (correspondiente, en su dimensión subjetiva, al derecho de las intervenciones (o restricciones). Existen dos cosas, el derecho en sí (*Rech!* an

sich), que no está restringido, y las restricciones. Al coasociarse el derecho *prima facie* y las restricciones se obtiene el derecho restringido.(Leibhlz,1993)

Dada la posibilidad de intervención en el ámbito de protección, los derechos de igualdad se caracterizan como derechos *prima facie*. Consecuentemente, la distinción entre intervención y violación de los derechos fundamentales asume una acentuada importancia. Se hace teóricamente posible el conflicto de principios que envuelve la igualdad jurídica y, en consecuencia, es necesaria la aplicación del postulado de proporcionalidad.

La concepción de Kloepfer (1972) pone de relieve un hecho de extrema importancia la existencia de conflictos normativos que conllevan el principio de Igualdad jurídica conflictos concebidos como la contraposición, es una determinada situación, de mandatos o interdicciones *tras* la previa determinación del contenido de las normas respectivas. Posibilita así conferir a dicho principio una fuerza jurídica efectiva, que se le debería haber reconocido desde hace mucho tiempo. Aunque la determinación teleológica del contenido de la igualdad sea correcta no deben considerarse todos y cualesquiera fines para esta tarea. La Igualdad jurídica sólo puede concretarse a la luz de fines específico y, por lo tanto, la distinción entre fines.

4.3.8 Justicia e igualdad

La igualdad no es sólo el eslogan de revoluciones y programas políticos. Constituye un concepto fundamental de las teorías filosóficas y jurídicas sobre la justicia. Más concretamente, representa el núcleo central y necesario de cualquier concepción sería de justicia, pues es una condición de ésta. Sin igualdad, no hay Justicia. La concepción de que la igualdad representa la esencia de la justicia es antigua. Ya se hallaba en el pensamiento pitagórico y adquirió un significado fundamental en la teoría aristotélica de la justicia. En una conocida aseveración, Aristóteles (1951) llega a identificar la justicia con la igualdad: Si lo injusto es desigual, lo justo es igual, cosa que, sin necesidad de razonamiento, todos admiten». Santesmases afirma que «la forma general de la justicia es la igualdad. Esta Idea permea ampliamente las concepciones modernas de justicia, como las de, Hall (1980), Tammelo (1997), etc.

Pero para llegar a esta ilación no es imprescindible estudiar lógica, ética o meditar demoradamente. Se trata de una deducción intuitiva o, mejor dicho, de una noción innata, lo que fue magistralmente ilustrado por L. V. Berliri (1952) en su clásico «La giusta imposta: “la injusta imposición “También se puede comprar con el ejemplo da de regalo a un niño un chocolate y le haréis sonreír de alegría; pero para hacerle llorar de dolor bastará con dar enseguida dos a su hermano, aquél niño, quien nada sabe de códigos, ni de justicia distributiva, ni de actos normativos gritará hecho un mar de lágrimas que “No es Justo “.

Esto también se identifica con claridad en el Derecho Tributario. El primer interrogante que el contribuyente suele plantear acerca de la justicia del sistema impositivo concierne a la igualdad. Si está obligado a pagar más que sus iguales y no hay una razón suficientemente fuerte para ello, afirmará sin vacilar que el sistema “No es Justo”.

Por tanto, puede afirmarse con toda tranquilidad que la justicia tributaria se asienta en el principio de igualdad tributaria. Al respecto, la Declaración de los derechos según la ley española del Hombre y del Ciudadano de 1789 ya establecía que la contribución común, considerada indispensable para mantener la fuerza pública y los gastos administrativos, debería estar repartida de modo igual entre todos los ciudadanos, según su capacidad según el artículo 31 fracción IV de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos. Y, en la actualidad, la Constitución española consagra de modo expreso la igualdad como uno de los principios que inspiran el deseado (sistema tributario justo» (art. 31. Fracción 1). Sin embargo, el principio de igualdad no proporciona criterios materiales para concretar la justicia. Por el contrario, es la idea de justicia la que ha de orientar la concreción de la igualdad jurídica y así de parte fundamental de su significado. (Hall, 1980)

4.3.9 Igualdades, desiguales y juicios de igualdad.

El término igualdad es polisémico, por lo que comporta diversos significados específicos. Designa igualdad formal, sustancial, fáctica, de oportunidades, de resultados, etc. Pero en cualquiera de sus formas la igualdad es conceptualmente indisociable de la desigualdad. Sólo existe igualdad si entre los iguales hay desigualdades. Igualdad en todos los aspectos es identidad, que concierne a un único objeto, persona o situación y obviamente no se confunde con la igualdad (siempre parcial) considerada para formular juicios que implican a personas, situaciones u objetos distintos. Al respecto, existe una pacífica (y singular) convergencia en la filosofía y en la teoría de la igualdad jurídica. (Pitten Velloso, 2008)

La falta de claridad acerca de tal distinción suele conducir a decisiones manifiestamente incorrectas por sus fundamentos y/o conclusiones. Como recuerda Tipke (1981), en Francia rechazó la alegación de inconstitucionalidad del impuesto sobre el Champagne basada en la violación del principio constitucional de igualdad (ya que no había un impuesto sobre el vino que es un producto similar), con fundamento en diferencias químicas, de la cuáles se derivó la diversidad ante el principio de igualdad sin llegar a escribir una sola línea sobre la relevancia jurídica de dichas (indiscutibles) diferencias químicas. Es decir, el Tribunal Federal de Finanzas confundió claramente igualdad con identidad, al afirmar que no existía violación del principio de igualdad por tratarse de productos que no son idénticos.. Es difícil identificar una situación de más evidente falta de comprensión del significado de la igualdad jurídica.

Por tanto, en Derecho la igualdad implica siempre abstracción de ciertas desigualdades desde un específico punto de vista jurídico (criterio de diferenciación. Únicamente a la luz de criterios determinado es posible reconocer igualdades y desigualdades: objetos distintos no son absolutamente iguales (idénticos), pero pueden ser igualmente pesados, valiosos, viejos, buenos, etc. Al cambiarse los puntos de vista, surgen y desaparecen igualdades y desigualdades.

Puede concluirse, pues, que la igualdad jurídica es igualdad en determinadas propiedades relevantes. Por ello, depende necesariamente de criterios de diferenciación, que establecen la relevancia de las propiedades fundamentan los juicios de igualdad. Sin criterios para formular

juicios de igualdad (es decir, juicios de relevancia jurídica de determinadas características ante el principio de igualdad) entre hechos, personas o situaciones distintas, sería inviable hablar de igualdad jurídica, supuesto que siempre existirían desigualdades y nunca igualdades. (Pitten Velloso, 2008)

4.3.10 Los juicios de igualdad.

La aserción según la cual el principio de igualdad exige tratar de forma paritaria determinados sujetos presupone reconocer la relevancia jurídica de la característica común (o de las características comunes) entre *ellos* y de la irrelevancia jurídica de todas las demás características que están presentes o ausentes en uno de ellos o en ambos. Por el contrario, la ilación de que deben tratarse de modo dispar determinados sujetos presupone reconocer la relevancia jurídica de una o más características que les diferencian y la irrelevancia jurídica de las demás.

Tales conclusiones presuponen, por tanto, valoraciones, mejor dicho, juicios valorativos. Juicios que no se confunden con los juicios descriptivos, los cuáles no pueden fundar directamente preceptos jurídicos, ante la imposibilidad de extraer un deber ser de un ser, intento que caracterizaría lo que los lógicos llaman falacia naturalista. De ahí se identifica, como anota Comanducci, la falacia de las deducciones que se presentan de la siguiente forma: X e Y son efectivamente distintos, entonces no deben ser tratados de modo igual. (Pitten Velloso, 2008)

Estos juicios valorativos se califican, además, como tríadicos. No es posible hablar de relaciones de igualdad o desigualdad jurídica si no se consideran pares de comparación. Los juicios que no conlleven dos elementos (objeto de la comparación) nunca podrán calificarse como juicios de igualdad. Esto es lo que olvida la teoría que reconduce, el principio de igualdad a una interdicción general de la arbitrariedad, desvinculada de la existencia de pares de comparación. Tampoco podrán calificarse de igualdad aquellos juicios que no se fundan en una o más propiedades, con base en la(s) cual(es) se realice la comparación. Por tanto, aquellos juicios supuestamente relativos a la igualdad que se reconducen a una mera exigencia de fundamentación, sin respaldo en propiedades y criterios específicos, nunca podrán calificarse como juicios de igualdad. La aplicación del Derecho, en tales supuestos, no tendrá ninguna relación específica con la igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

De la inherente vinculación de los juicios de igualdad a criterios de comparación y propiedades resulta necesariamente el establecimiento de *categorías* de personas o situaciones típicas. Como señala Podlech, no deben compararse personas individuales, sino «clases de personas (en la terminología de la lógica o, mejor dicho, grupos de personas o situaciones. Grupos que se constituyen a la vista de determinados criterios de diferenciación, es decir, desde el punto de la presencia (o del grado de la presencia) de una determinada característica. Por ejemplo dos ciudadanos con capacidad contributiva son iguales ante la obligación de contribuir a los gastos públicos, con lo que forman el grupo de los contribuyentes, pero pueden ser desiguales respecto

a la intensidad de la presencia de dicha característica, y por tanto, ser incluidos en categorías distintas relativas a la obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta. (Arrijoja, 2000)

Para el control de constitucionalidad, la consciencia acerca de la formación de grupos a la luz de fines es esencial, pues dichos elementos (los grupos y los fines) se reflejan y se plasman en las normas jurídicas. Toda norma jurídica abstracta y general introduce en su hipótesis una diferenciación entre grupos (los abarcados por la norma y los demás) y, en su consecuente, una expresión, en general implícita, de la finalidad. Por lo tanto, al analizar la constitucionalidad de una norma jurídica, el órgano de control deberá verificar si los grupos formados por la hipótesis son compatibles con el fin de la regulación (o con el fin que ella debería perseguir a la luz de la Constitución).

En el control de legitimidad de los tratamientos legislativos es conveniente distinguir entre tres clases de personas, hechos o situaciones. La clase que es objeto de la regulación legislativa puede denominarse clase regulada, o mejor, clase destinataria de la norma, mientras que la otra puede nominarse clase comparada. Si las dos son efectivamente iguales, ambas serán clases parciales de una clase única, llamada clase genera, que está constituida por las características jurídicamente relevantes comunes a las clases parciales y que, por tanto, las identifican.

Esta terminología es adecuada para identificar y analizar ciertas desigualdades de tratamiento, y se aplica perfectamente a las situaciones de inconstitucionalidad por omisión parcial, en las que el legislador o la Administración limitan una determinada regulación con violación de la igualdad. En estos supuestos, la norma está demasiado restringida a la luz del principio de igualdad, al comprender sólo un grupo parcial (clase destinataria de la norma) del que debería ser objeto de la regulación (clase general) y así excluir de ésta un grupo igual al regulado (clase comparada y, en la situación, excluida), que también integra la clase general. Dicha clasificación también puede aplicarse a las desigualdades resultantes de la acción, como sucede en la creación de una regla específica para una determinada clase. (Pitten Velloso, 2008)

Sin embargo, con respecto a los tratamientos paritarios contrarios a la igualdad deben reconocerse clases distintas, pues la clase regulada es la clase demasiado exclusiva, que abarca indebidamente otra clase. En tal situación, la «clase regulada» está constituida por las características generales consideradas por la regulación, en la que existen dos subclases distintas: “Beneficiada” y la clase indebidamente “Perjudicada”. Entre ellas, hay una diferencia que lleva el principio de igualdad a imponer un tratamiento dispar.

4.3.11 Dimensiones normativas de la igualdad.

La polisemia del término igualdad se refleja en el respectivo principio, que le confiere múltiples facetas o contenidos parciales. Lleva a aludir no sólo a las dimensiones de igualdad en la ley, ante la ley y a través de la ley, sino también a reglas y subprincipios específicos. Así que la noción jurídica de igualdad designa, en realidad, un complejo de nociones y estrechamente relacionadas. Desde una perspectiva normativa, puede denunciarse en el principio de igualdad

una dimensión de supraprincipios, es decir, de una norma abarcadora, en cuyo ámbito coexisten normas de igualdad específicas, con carácter de reglas o principios. (Pitten Velloso, 2008)

4.3.11.1 Dimensiones del Subprincipio.

El principio de igualdad constituye un supra principio, así como el del estado de Derecho, que comprende la totalidad de reglas y principios que lo especifican, sin que ni estos ni aquél pierdan su autonomía normativa.

La noción de supra principio es, en cierto modo, equivalente a la de concepto superior, pues también representa una categoría comprensiva, a la luz de la cual las categorías inferiores deben ser comprendidas. Así, al interpretarse y aplicarse el principio inferior es imprescindible recurrir al superior, a fin de comprender adecuadamente aquél. Y al haber una contraposición entre el principio específico y el general, habrá de reconocerse, en principio, la primacía de la norma especial respecto al supra principio, pues éste sólo se aplica directamente cuando fracasan sus concreciones específicas.

Si bien el supra principio es similar a un concepto superior, tiene un contenido más relevante que el que resulta de la suma de sus proyecciones parciales y actúa no sólo como una directriz interpretativa, sino también como norma directamente aplicable, al fundamentar contenidos jurídicos que no derivan de dichas proyecciones y establecer soluciones jurídicas específicas en los supuestos de conflicto entre sus elementos normativos parciales. (Pitten Velloso, 2008)

Esta calificación del principio general de igualdad es importante especialmente para comprender las tensiones entre la igualdad de oportunidades y la igualdad jurídica. Ello porque dichas tensiones caracterizan un conflicto interno a la igualdad, que se soluciona mediante la ponderación entre los subprincipios, en el ámbito del supra principio y a la luz de la idea general de igualdad.

Incluso en el ámbito del principio de igualdad tributaria es viable identificar importantes conflictos internos. Se alude a los frecuente conflictos entre las exigencias de estructuración de un sistema tributario justo (es decir, materialmente igual) y de su aplicación uniforme, ilustrados con claridad por las desigualdades resultantes de las normas legislativas de simplificación tributaria. Se trata, por así decirlo, de conflictos entre los principios de igualdad en la ley y en su aplicación táctica, que deben solucionarse en el ámbito del supra principio de igualdad tributaria, mediante la ponderación de las exigencias contrapuestas a la vista de la idea general de igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

Cabe hacer hincapié en que dicha ponderación es *interna* al supra principio de igualdad y se destina a concretar sus exigencias en la situación concreta. No se confunde, pues, con la ponderación que se realiza entre la igualdad y otros principios que se le contraponen en una situación específica. Desde la perspectiva del supra principio, se trata de la ponderación en el *proceso* interpretativo o de concreción, efectuada para solucionar conflictos de elementos

específicos, como la justicia y la practicabilidad aplicativa. Pero, desde la perspectiva de los subprincipios se trata efectivamente de una ponderación entre normas distintas. (Pitten Velloso, 2008)

4.3.12 El principio de igualdad y sus exigencias fundamentales

Abstraída la dimensión analizada en el epígrafe anterior, el principio de igualdad constituye fundamental y efectivamente un principio jurídico ya sea en la teoría de Dworkin, (2001) de Alexy o de Sieckmann. Además de tener una patente e indudable dimensión de peso, se califica perfectamente como un mandato de optimización y como un fundamento para la ponderación concerniente a un deber ser ideal.

El principio objeto de estudio determina el establecimiento de tratamientos iguales en sentido jurídico, es decir, de los mismos tratamientos para los iguales y de tratamientos dispares para los desiguales, a la luz de un criterio jurídico. Del principio de igualdad se extraen, pues, mandatos tanto de trato paritario, como de tratamiento dispar, que se dirigen, ambos, al legislador y a los demás indicadores del derecho. Desde otro ángulo, el principio de igualdad prohíbe tratar de disparar lo esencialmente iguales y de forma paritaria los esencialmente desiguales, por lo que se establece tanto prohibiciones de diferenciación como de tratamiento equivalente. (Pitten Velloso, 2008)

Interesa hacer hincapié en la inviabilidad de extraer del principio de igualdad únicamente un mandato de tratamiento jurídico paritario. Primero, porque todos los casos y personas comparados son necesariamente diferentes entre sí. Segundo, porque la diferenciación es inherente al derecho: todas las normas abstractas implican diferenciaciones y cada característica del supuesto de hecho constituye un criterio de diferenciación específico para la aplicación jurídica. Tercero, porque el tratamiento dispar de los desiguales es inherente a la idea de igualdad jurídica, que presupone la existencia de un criterio de diferenciación y lleva a formular juicios de igualdad basados en dichos criterios y en las diferencias o similitudes de la realidad fáctica. Y él mandato de tratamiento desigual, como Pont Mestres (1981) señalaba categóricamente, no vincula menos al legislador que el mandato de tratamiento igual.

Respecto al fundamento de tales mandatos, merece la pena subrayar que no todas las igualdades fácticas imponen o justifican tratamientos iguales, así como no todas las desigualdades fácticas imponen o justifican tratos desiguales. Las igualdades o desigualdades deben ser ineludiblemente jurídicamente relevante - las demás deben abstraerse (es decir, no tenerse en consideración), lo que es inherente a los juicios de igualdad o diciéndolo directamente, sólo las desigualdades fácticas jurídicamente relevantes pueden justificar o imponer tratamientos dispares. Como ha subrayado correctamente el Bverfge, «el sentido del principio general de igualdad consiste, en una parte esencial, en que no son todas las desigualdades fácticas las que pueden conducir a tratamientos jurídicos distintos». Así la violación del principio de igualdad no se caracteriza cuando el legislador no considera específicamente todas las particularidades fácticas de la

situación regulada, sino usando, a la luz de un «análisis orientado por la idea de justicia, éstas sean tan significativas que el legislador debería haberlas considerado en su regulación.

Sin embargo, al principio de igualdad en la ley no pueden estar ligados únicamente a mandatos y prohibiciones. Es prácticamente considerada al legislador espacios de decisión para la libre conformación legislativa de los más distintos ámbitos, basada en ponderaciones de naturaleza política, económica, social y administrativa. Por consiguiente, debe admitirse que el principio de igualdad comporta permisiones iguales o desiguales. (Pitten Velloso, 2008)

Por tanto, pueden identificarse, los siguientes mandatos, autorizaciones y prohibiciones relativos a la igualdad jurídica:

- a).- Mandato de tratamiento paritario o prohibiciones de trato dispar;
- b).- autorización de tratamiento equivalente o dispar y
- c).- mandato de tratamiento dispar o prohibiciones de trato paritario.

Al mandato y a la autorización de tratamiento dispar les es inherente el mandato de adecuación y proporcionalidad a la desigualdad fáctica existente. En efecto, no basta con reconocer la existencia de una determinación o autorización de un tratamiento desigual para declarar la legitimidad de la disparidad legislativa: es imprescindible que las distinciones establecidas sean adecuadas, proporcionales y razonables. Como destaca el Tribunal constitucional, la igualdad en la ley implica la obligación del legislador de no anudar consecuencias jurídicas arbitrarias o irrazonables a los supuestos de hechos legítimamente dispares.

Cabe observar, además, que los mandatos y prohibiciones pueden convivir perfectamente con los espacios del legislador, incluso en una misma situación específica. Pues cuando el principio de igualdad impone un tratamiento dispar, pero no lo especifica, el mandato de diferenciación coexistirá con espacios de conformación legislativa. Esta situación es extremadamente frecuente en el Derecho Tributario, ya que la igualdad vertical exige imponer cargas tributarias diferenciadas, pero no cargas precisamente determinadas. También pueden convivir espacios con los mandatos de tratamiento igual, permitiéndose que el legislador elija la regulación más adecuada, siempre que no instituya tratamientos desiguales. Por ejemplo, el principio de igualdad tributaria exige que todos los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que tengan la misma capacidad contributiva soporten una carga tributaria idéntica (hay un mandato de tratamiento igual), pero no establece el tipo que debe aplicarse y tampoco la base imponible. (Álvarez, 2010)

No obstante, aun conviviendo con espacio legislativos, tales mandatos no constituyen meras recomendaciones, sino que sujetan estrictamente al legislador, pues tienen estatus constitucional y fuerza vinculante. En la actualidad, la tesis según la cual el principio de igualdad es una mera norma programática, desprovista de fuerza jurídica, está pacíficamente superada. Ya no se acepta la aserción de Goodin (2001) de que, ante la carencia de un significado inherente al principio de igualdad incluso el «más inícuo» de los impuestos sería constitucionalmente legítimo. Por tanto si el legislador no los toma en consideración, estará dictando leyes inconstitucionales salvo cuando haya una justificación suficiente para ello.

4.3.13 Igualdad normativa

La antigua distinción entre la igualdad ante la ley o en la ley) continúa siendo ampliamente utilizada por la jurisprudencia y la doctrina. Dicha dicotomía es clara y útil ya que toma como punto de referencia dos momentos nítidamente distintos (la creación la aplicación de la ley) y, en consecuencia permite separar con acentuada claridad las exigencias y los destinatarios del principio de igualdad: mientras el poder legislativo debe dictar leyes que establezcan los mismos tratamientos dispares para los desiguales, la administración y el Poder Judicial deben de aplicar las leyes de forma igual, sin establecer diferencias injustificadas entre personas. (Pitten Velloso, 2008)

Se suele identificar esta dicotomía con aquella establecida entre la igualdad en la creación y aplicación del derecho. No obstante, esta identificación está equivocada y es engañosa, pues es inviable establecer una amplia y rígida separación entre la creación y la aplicación del Derecho.

Todas las normas subordinadas de la constitución se interrelacionan con normas de rango superior, en las cuáles encuentran fundamento de validez, que consiste en especificaciones de éstas, pero, al especificar también añaden algo, crean derechos. De ahí se deduce la aplicación de normas jurídicas es invariablemente un acto de creación normativa, aplicación y creación normativas están indisociablemente enlazadas. Como otros autores que afirman el modo categórico de “Aplicación del Derecho es simultáneamente producción del Derecho”:

Esta incontestable afirmación pone de relieve aspectos de extrema importancia generalmente olvidados por la doctrina y la jurisprudencia. En primer lugar, la igualdad en la ley también planteó interrogantes relativos a la igualdad en la aplicación del derecho y, más específicamente, a la igualdad en la aplicación de la Constitución. En segundo lugar, la igualdad “entre la ley” no planteó solo cuestiones concernientes a la aplicación jurídica, sino también a todas las problemáticas de la creación jurídicas mediante la interpretación legislativa. (Pitten Velloso, 2008)

Así, para definir las exigencias específicas del principio de igualdad en más atractiva otra distinción, esto es, la dicotomía entre la igualdad normativo-abstracta y la igualdad en la aplicación normativa stricto sensu. Aquella que también puede denominarse simplemente normativo, comprende a la igualdad en la emanación, modificación y revocación de las normas jurídicas abstractas, es decir, de las normas constitucionales, legislativas y reglamentarias. Esta designa los actos de aplicación de la Constitución, de las leyes y de las normas reglamentarias a los casos concretos, los cuáles no implican la formación de normas jurídico-abstractas, sino de normas jurídico-concretas. (Pitten Velloso, 2008)

Pues bien, hechas estas precisiones introductorias, cabe señalar, en primer lugar, la problemática de la igualdad normativa, que se planteó en distintos planos jurídicos, ya sea en el ámbito constitucional, ya sea en el plano legislativo en el plano reglamentario. Cómo las leyes, la constitución también tiene que respetar el principio de igualdad y promover la «igualdad en la Constitución. Sin embargo, como la óptica jurídico-positivista predominante excluye la posibilidad de reconocer la inconstitucionalidad de normas constitucionales originarias, la

problemática planteada por la igualdad de las normas de rango constitucional se limita a la legitimidad de las normas creadas por el poder constituyente derivado. Sobre todo en Brasil está claro que dichas normas han de respetar el derecho individual de los ciudadanos a la igualdad, que está garantizado por la «cláusula pétrea» del artículo 60, IV, de la Constitución de 1988. (Baleeiro, 1997)

También es posible identificar una exigencia de igualdad ante la Constitución», que sujeta a sus dictámenes a los órganos encargados de aplicarla. Dicha exigencia vincula, pues, no sólo el Poder Legislativo, sino también los Poderes Ejecutivo y Judicial (e incluso los Tribunales Constitucionales), y demanda que todos los actos de aplicación constitucional se orienten por las ideas de igualdad y justicia. Respecto al Poder Legislativo, dicha imposición requiere la igualdad de la ley, que no se confunde con la igualdad ante la ley -por *el* contrario, demanda el análisis de la ley ante la igualdad. Aplicada a las Cortes Constitucionales, exige, por ejemplo, que se extiendan a todos los individuos los efectos de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad; ello se promoverá óptimamente mediante los sistemas de control concentrado de constitucionalidad y de decisiones con efectos *ex tunc*.

De estas ponderaciones se infiere que el ámbito de aplicación de la exigencia de igualdad ante la Constitución no se confunde en la de igualdad en la ley, aunque se yuxtapongan en gran medida. En efecto, el ámbito central de realización de la igualdad en la aplicación directa de la Constitución lo constituye la actividad legislativa. Los actos legislativos de aplicación constitucional han de orientarse estrictamente por los dictámenes de la igualdad jurídica siempre que principio de idéntico estatus no imponga una solución distinta. Es decir, el legislador debe dictar leyes con igual contenido, realizando, así, la igualdad en las leyes.

Al descender un nivel en la escala normativa se identifica un contexto análogo. Cuando aplican las leyes, los órganos estatales tienen que observar estrictamente el principio de igualdad, que, en general, pesa a favor de una aplicación legislativa igual. El principio de una ley debe de observar la igualdad ante la misma, y dictar actos jurídicos con contenidos iguales. Y, con respecto a los actos normativos en general, actos reglamentarios que han de conformarlos a los dictámenes de la igualdad jurídica, realizando la igualdad en la concreción normativa de la ley. Tales ponderaciones pueden extenderse a otros niveles normativos, pues así como se identifica una igualdad ante la Constitución y ante las leyes, es perfectamente posible hablar de una igualdad ante los reglamentos, ordenanzas, etc. (Pitten Velloso, 2008)

4.3.14 Igualdad en la interpretación jurídica.

Se suele tratar de la igualdad en la interpretación jurídica al analizar la igualdad: ante la ley o, más precisamente, las vinculaciones que el principio respectivo impone, la Administración y al Poder Judicial. Al hacerlo, se exponen ponderaciones aplicables en extensa medida a la propia actividad legislativa, pues vinculaciones análogas resultan del postulado de preeminencia de la Constitución y ellas raramente son estudiadas por la doctrina. Por ello, se revela más adecuado tratar conjuntamente la problemática que concierne a la igualdad en la interpretación jurídica,

analizando las directrices que el principio de igualdad establece para la actividad exegética ya sea legislativa, administrativa o judicial. (Pitten Velloso, 2008)

Pues bien, por constituir uno de los pilares de todas las constituciones, el principio de igualdad representa asimismo uno de los principios-guías de la interpretación constitucional. Todos los preceptos constitucionales deben interpretarse a la luz del valor fundamental de la igualdad y, por consiguiente, siempre que sea posible, una interpretación constitucional conforme a la igualdad, el intérprete tendrá que adoptarla.

Y, al tener estatus constitucional, el principio de igualdad también vincula la interpretación de la legislación y de los actos normativos reglamentarios. Ya que en los inicios del desarrollo científico del derecho tributario Leibholz(1993) indicaba que el principio de igualdad era el principio superior de la tributación y que, por tanto, las leyes debieran interpretarse en virtud de él, confiriendo prioridad, en caso de duda, a la interpretación que mejor se adecue al mandato de igualdad de la tributación.

En definitiva hay que interpretar los preceptos constitucionales, legislativos y los reglamentos administrativos a la luz del principio de igualdad, buscando la variante exegética que mejor armonice con él, siempre que sea posible. Las Peculiaridades de esta obligación se analizarán, de tema oportuno, en el epígrafe dedicado específicamente a la igualdad en la concreción normativa.

4.3.15 Igualdad de las leyes.

La relevancia fundamental de la imposición de igualdad normativa es al respecto del establecimiento de actos legislativos. Se trata de la exigencia de igualdad en la ley que se dirige al legislador e impone la creación de un derecho igual para todos. Todas las constituciones incluyendo a la de México de los estados de derecho, exigen expresa o implícitamente, la igualdad de las leyes. Con respecto a la igualdad general, los textos constitucionales suelen aludir únicamente a la igualdad ante la ley, y consagrar interdicciones específicas de discriminación, sin introducir expresamente un mandato genérico de la ley fundamental de Leibholz (1993) el cual dice que las exigencias de igualdad en la emanación de las leyes que paso a reconocerse de forma pacífica en Alemania y, bajo su influencia por los tribunales constitucionales Italiano, Español y Mexicanos. En la actualidad, se trata de una cuestión pacífica en el constitucionalismo.

Cabe hacer hincapié en que el principio de igualdad de las leyes consiste en un mandato relativo a su contenido. Para respetar la igualdad las leyes no sólo deben aplicarse sin tener en cuenta las personas o situaciones, sino que también deben tener un contenido igual. Deben crearse teniendo en consideración las particularidades de las personas o situaciones, es decir, reconociendo igualdades y desigualdades con base en criterios jurídicos legítimos y tratando de forma paritaria a los iguales y de forma diferenciada a los desiguales. (Pitten Velloso, 2008)

Por tanto, en la creación de las leyes también ha de observarse la clásica fórmula de Aristóteles, según la cual “la Justicia consiste en igualdad y, así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es en efectivo, pero no para todos, sino para los desiguales”.

4.3.16 Igualdad en la aplicación fáctica del Derecho.

El reconocimiento de que el principio de igualdad también vincula al legislador, al imponerle la creación de leyes con contenidos iguales, y las cuestiones concernientes a la determinación del contenido de dicho vínculo y de los ámbitos de libertad de conformación legislativa llevaron a que los esfuerzos de la dogmática jurídica contemporánea se centrasen en la igualdad de la ley, relegando el problema de la igualdad en la aplicación legislativa a un segundo plano, con base en la cuestionable premisa de que esta exigencia se limita a reforzar el mandato de preeminencia legislativa, por lo que no sería problemática.

Sin embargo, son innumerables los interrogantes planteados por la igualdad en la aplicación fáctica de las leyes que se extienden hasta el ámbito normativo propiamente dicho, como recientemente ha puesto de relieve el Bverfge. En efecto, tanto las leyes cuanto *los* actos normativos infra legales tienen que pretender realizar la igualdad en su aplicación efectiva, propiciando condiciones para alcanzar una igual actuación del Derecho en la realidad social. Esta es una cuestión de extrema relevancia sobre todo en el Derecho Tributario, que por constituir un “Derecho de masas” tienen una aguda necesidad de practicabilidad aplicativa, a fin de proyectarse de modo igual en la realidad. (Pitten Velloso, 2008)

4.3.17 Las reglas de igualdad.

En general, las constituciones prevén, además del principio general de igualdad, cláusulas específicas de interdicción de discriminación o de tratamiento desfavorable que se califican como reglas, ya que están determinadas, tienen carácter definitivo y no pueden ser objeto de ponderación. Ha de reconocerse, por tanto, que la igualdad también ostenta dimensión de regla, concebida como una norma con un supuesto de hecho específico y un mandato determinado y definitivo, que, por considerar en su formulación las posibilidades fácticas y jurídicas, ha de ser rigurosamente observada. (Pitten Velloso, 2008)

En virtud de vergonzosas discriminaciones históricas, las constituciones contemporáneas suelen introducir interdicciones de discriminación con respecto a la raza, sexo, religión, origen etc. Tales interdicciones, de ámbito general, representan la solidificación jurídico-positiva del éxito en la lucha contra privilegios y discriminaciones de grupos sociales. Ellas constituyen no solo una proyección específica de la igualdad material, que le confiere un contenido sustantivo relativamente claro, sino el propio núcleo rígido y fundamental de la igualdad, que no puede ignorarse en momento alguno; “Todos tienen igual pretensión a la libertad y a la dignidad humana.

Dichas interdicciones concretan el principio de igualdad mediante el rechazo de determinadas características como criterios de diferenciación y, en consecuencia, introducen una exigencia específica, de tratamiento igual. Por ello también se llaman interdicciones de diferenciaciones» y se distinguen nítidamente del principio general de igualdad, que no exige de forma invariable tratos uniformes (paritarios), admitiendo y a veces exigiendo, tratamientos dispares. De dichas interdicciones no resultan mandato de tratos dispares, sino tan solo mandatos de tratamientos uniformes o, lo que es lo mismo, interdicciones de tratos dispares en los criterios que refieren expresamente. (Pitten Velloso, 2008)

Una primera precisión al respecto del significado de las cláusulas de interdicción de discriminación concierne a la imposibilidad de establecer tratos basados exclusivamente en las características diferenciadoras indicadas, sin considerar su vinculación a una finalidad específica. No se puede establecer, por ejemplo, un tratamiento tributario desigual (benéfico o gravoso con base en el criterio de la raza (blanca, negra, etc.), de la religión (católica protestante islámica etc.) etc., por el simple hecho de que los contribuyentes sean diferentes en tales aspectos. Sin embargo, esta afirmación añade poco pues en la actualidad sería insólita esta forma de discriminación, desvinculada de cualquier finalidad específica.

Para interpretar correctamente las interdicciones de discriminación es de suma relevancia la distinción establecida por Dworckin entre tratar a las personas de modo igual (*treating people equally*) y “tratar a las personas como iguales” (*treating people as equals*). Tratar a las personas como iguales significa tratarlas con igual respeto y atención, reconociendo que gozan de “igual pretensión a la libertad y a la dignidad humana”. La igualdad concierne, pues, a las premisas de los tratamientos concretos: el trato jurídico hay que establecerlo siempre con apoyo en la premisa de que las personas merecen el mismo respeto y atención. Por otro lado, tratar a las personas de igual significa distribuirles de la misma forma las cargas impositivas, las oportunidades. Aquí, la igualdad se refiere al tratamiento establecido y no a sus premisas. (Pitten Velloso, 2008)

Aplicando esta distinción a las interdicciones de discriminación, resulta viable aplicar que prohíben tratar a las personas como desiguales y exigen que el legislador siempre considere a todas las personas como merecedoras de igual respeto y atención para establecer tratamientos jurídicos y, obviamente, que los establezca arreglo a la premisa. Es evidente que el objetivo de dichas interdicciones es vedar perjuicios discriminatorios odiosos, que configuran el tratamiento de las personas como desiguales. Por ejemplo, un impuesto específico sobre los judíos, como el creado en la Alemania nazista, configura una nítida discriminación, pues representa el tratamiento de las personas como desiguales: no parte del presupuesto de que los judíos son iguales a los demás alemanes.

Tal interpretación corresponde a la que vincula directamente las cláusulas de interdicción de discriminación al valor fundamental de la dignidad humana, para poner en evidencia que su real significado corresponde a la interdicción de tratamientos contrarios a la dignidad, como aquellos fundados exclusivamente en características relativas a la individualidad de las personas.

A la luz de esta interpretación, es viable reconocer que las interdicciones de discriminación introducen reglas jurídicas propiamente dichas. Componen el “núcleo duro” de la igualdad jurídica y, por tanto no se puede excepcionar. En ningún supuesto podría justificarse un impuesto sobre judíos, ni siquiera es una situación extrema de guerra externa o calamidad pública. No existen argumentos hábiles para justificar tal discriminación. Una ponderación de principio sería impredecible y flagrantemente ofensiva a los valores que permean las constituciones contemporáneas. (Pitten Velloso, 2008)

En el derecho tributario contemporáneo, las interdicciones generales de discriminación relativas al origen, sexo, religión, etc.) tienen una infinita relevancia pues el legislador suele respetarla, ante la claridad de las respectivas redacciones constitucionales, el respaldo ético-social de que gozan y los severos desgastes políticos que su violación implicarla. Son las interdicciones específicas de discriminación las que desempeñan un papel de relieve. Estas suelen estar previstas para revocar discriminaciones o privilegio tributarios existentes (y, obviamente, impedir su adopción futura), como sucedió con la interdicción de Constitución brasileña, destinada a abolir las exenciones del Impuesto sobre la renta que se otorgaban a Jueces y funcionarios públicos: prohíbe servirse de las características de la ocupación profesional y de la función ejercida por los contribuyentes como criterios de diferenciación para fines tributarios.

Las interdicciones de discriminación están enlazadas en general a características de todos los seres humanos y representan de modo efectivo” interdicciones de diferenciación” Tienen por tanto, un doble carácter, al impedir tanto los tratamientos favorables como los desfavorables. Ello porque el tratamiento favorable de personas de una determinada religión, por ejemplo, configuraría necesariamente el tratamiento desfavorable de los demás, vinculados a otras, o a ninguna religión.

Sin embargo, ciertas cláusulas constitucionales identificadas generalmente como interdicciones de discriminación no ostentan dicho carácter doble. Estas cláusulas se califican como “interdicciones desfavorecimiento” o, mejor dicho “interdicciones de tratamiento desfavorable”. Dichas cláusulas no impiden tratamientos favorables. Por el contrario, en general lo exigen y, con respecto a esta exigencia específica, pueden clasificarse como principios, ya que demanda una realización en la máxima medida posible, dentro de las posibilidades fácticas y jurídicas. (Pitten Velloso, 2008)

4.4 Concreción del principio de igualdad.

Las constituciones generales consagran el principio de igualdad al establecer el valor de la igualdad, e imponer que se respete la igualdad de todos ante la ley, en preceptos que no especifican criterios para concretarla salvo cuando impiden determinados tratamientos discriminatorios o desfavorables. Esta omisión planteó el interrogante relativo a la determinación de los criterios de diferenciación reconocido ampliamente como el problema fundamental de la concreción de la igualdad material. (Pitten Velloso, 2008)

La doctrina subraya que, por sí sólo, el principio de igualdad está vacío, pero no dice nada respecto a los individuos o situaciones que deben tratarse de modo igual o desigual, ni a los elementos que deberán tenerse en consideraciones para efectuar los juicios de igualdad, por lo que no permite proceder a una inferencia lógica de cualquier relación de igualdad específica.

Que igualdades y desigualdades fácticas son jurídicamente relevantes? Que tratamiento específico la (des) igualdad jurídicamente relevante exige? No hay duda de que, individualmente considerado, el principio de igualdad no ofrece respuestas a estos interrogantes, pues no contiene en sí criterios para los juicios de igualdad. Aislado de todo un contexto, dicho principio carece de un contenido semántico específico y otorga al legislador un espacio de conformación absoluto.

El principio analizado tampoco posibilita que se responda a tales preguntas en la conocida formulación aristotélica, según la cual hay que tratar los iguales de modo igual y los desiguales de modo desigual. Sin una correcta concreción, dicha fórmula permitiría las más variadas y discriminatorias diferenciaciones, ya que indica únicamente la forma de tratamiento y no el tratamiento específico. Por ello, no se puede reconocer como el punto de llegada de la dogmática de la igualdad material, sino como una mera premisa incipiente.

No obstante la corrección de tales ponderaciones, éstas se limitan a explicitar una obviedad. Además, no tienen en consideración innumerables elementos que posibilitan conferir un contenido específico al principio de igualdad, tales como la noción de justicia, el sistema y la teología de la regulación, los dictámenes legislativos mismos e incluso los actos de aplicación legislativa. (Pitten Velloso, 2008)

Pues bien, a continuación se analizará detenidamente los elementos fundamentales que hacen viable la determinación progresiva de la noción jurídica de igualdad, empezando por aquellos concernientes a su concreción constitucional.

4.4.1 Concreción constitucional

El principio de igualdad no puede ni debe concretarse sin un contexto sobre todo porque integra el sistema jurídico-constitucional que no es un archipiélago compuesto por islas apartes e incomunicadas, sino un todo integrado por normas que se intercomunican, se interrelacionan y se influyen recíprocamente en la concreción de las demás. Como manifestó el Bverfge en una de sus primeras sentencias, los preceptos constitucionales no pueden concretarse en forma aislada, pues integran un contexto de significado que evidencia una unidad interna deben concretarse ineludiblemente a la luz del contexto que componen y que los conforma. (Pitten Velloso, 2008)

Así, en el ámbito de una dogmática constitucionalmente legislativa, la concreción del principio de igualdad deberá apoyarse fundamentalmente en especificaciones constitucionales expresas y en valoraciones realizadas a la vez de los valores fundamentales del sistema constitucional y del fin de la regulación.

En general, las Constituciones establecen ciertas especificaciones expresas respecto al contenido del principio de igualdad de las cuáles las cláusulas de interdicción de discriminación constituyen el ejemplo clásico. En principio, dichas especificaciones deben aplicarse incondicionalmente, sobre todo cuando se armonizan con el principio general, con lo que se respeta al criterio de “predominio de la norma especial”. Pero hasta las interdicciones de discriminación, nítidas concreciones absolutas de la igualdad que jamás pueden ser desconsideradas ponderadas o violadas, podrán dejar de aplicarse cuando una interpretación efectuada a la *luz* del principio general de igualdad evidencie que su radio no se contrapone al establecimiento de tratamiento dispares, es decir, que los tratos opuestos a su redacción no constituyen discriminaciones y ni siquiera tratamientos desiguales.

La exégesis sistemática de la constitución, por tanto, es siempre necesaria para concretar los preceptos de igualdad, sobre todo porque la interpretación constitucional constituye justamente concreción constitucional. Esta ponderación también se aplica al principio general de igualdad, poniendo de manifiesto la necesidad de interpretarlo a la luz de todo el sistema constitucional y, en consecuencia, la inviabilidad de utilizar para ello tan sólo especificaciones explícitas, lo que, cabe subrayar nuevamente, implicaría la negación de todo y cualquier contenido autónomo al principio examinado, pues todas las determinaciones que podrían extraerse de él ya resultarían los preceptos constitucionales expesos.

Por consiguiente, el intérprete ha de investigar, cuáles son las directrices implícitas que la constitución ofrece y analizar, meticulosamente, el sistema axiológico constitucional a fin de otorgar un contenido más concreto al principio de igualdad o, dicho en otros términos, si no existe concreciones jurídico-constitucionales expresas, el intérprete deberá recurrir a la interpretación sistemática de la constitución, para determinar el significado del principio de igualdad con base en los valores fundamentales que permean el sistema jurídico-constitucional. (Pitten Velloso, 2008)

4.4.2 Concreción teleológica a la luz de fines de justicia.

Ya se expuso la relevancia del análisis teleológico para concretar la noción de igualdad, sobre todo porque los criterios de comparación deben corresponder, en general, a los fines de la regulación. Sin embargo, dichos fines no bastan para determinar las exigencia de la igualdad ya que todas las desigualdades pueden ser consideradas esenciales (o, si se refiere, jurídicamente relevantes) desde el punto de vista de la adecuación a los fines de la regulación. Por ejemplo, para perseguir la finalidad de, mediante la tributación, expropiar el patrimonio de los judíos y redistribuirlo entre los demás alemanes, la pertenecía a una determinada comunidad constituye un criterio adecuado de diferenciación. El contenido del principio de igualdad tributaria, empero, nunca podría determinarse con base en el criterio referido, pues este corresponde a una finalidad manifestante injusta. Este drástico ejemplo pone de relieve la necesidad de delimitar los fines que han de orientar la concreción del principio de igualdad mediante el análisis de la adecuación teleológica. (Domínguez, 2001)

Así, la distinción entre fines asume una singular relevancia para concreción del principio de igualdad, como subraya Huster al establecer la dicotomía entre “fines Internos” y “fines Externos”, los cuáles se denomina, respectivamente, “ fines de Justicia” y “ fines justicia y fines de utilidad colectiva.

Son los fines de justicia, y no los de utilidad colectiva, los que son aptos para conferir un contenido específico al principio de igualdad con apoyo en el sistema constitucional. Ello porque, como se expone en el epígrafe que, dicho principio constituye fundamentalmente un “mandato de justicia “que no se compatibiliza con las «injusticias relacionales» derivadas de la persecución de utilidades colectivas. (Pitten Velloso, 2008)

4.5 El principio de igualdad en cuanto un mandato de justicia.

El principio de igualdad constituye, en esencia, un “mandato de justicias”. Determina que se establezcan tratamientos jurídicos justos o, más precisamente, que se efectúen juicios de igualdad con base en criterios de justicia y se establezcan tratamientos jurídicos conformes a tales juicios.

Así, la tarea de determinar dichos criterios mediante la actividad exegética planteó una cuestión fundamental de justicia, pues debe orientarse por los fines (o por la idea) de justicia. El Bverfge es especialmente claro en este sentido y hace hincapié en la necesidad de adoptar un “análisis orientado por la idea de justicias” Gerechtigkeitsgedanke para concretar el principio de igualdad. Utiliza así el Gerechtigkeitsgedanke para determinar la esencialidad de la igualdad o desigualdad, considerando que la justicia no exige propiamente la igualdad, sino que es la medida de la igualdad. Y en algunas decisiones llega a identificar el mandato de Justicia con el principio de igualdad. (Goodin, 2001)

En materia tributaria por ejemplo hay un relevante consenso respecto a la necesidad de que se concrete el principio igualdad a la vista del criterio de capacidad contributiva. En consecuencia, se refiere a la capacidad contributiva como una “concreción del postulado general de justicia” como un criterio de justicia y más específicamente, al principio de capacidad contributiva como el principio fundamental de la justicia de los impuestos.

A este respecto, cabe recordar que el Bverfge extrajo el mandato de justicia tributaria justamente del principio general de igualdad, y de éste, el mandato fundamental de la justicia de los impuestos de que la tributación esté orientada por la capacidad contribuyente-económica. Y, nótese, la derivación de principios de justicia del de igualdad no se restringe al Derecho de los impuestos: el mismo tribunal establece como desviaciones del principio general de igualdad, mandatos de justicia de las tasas impositivas, así como también del principio de justicia de los sueldos. (Pitten Velloso, 2008)

4.5.1 La vinculación del principio de Igualdad a la noción constitucional de Justicia

Ya que se calificó el principio de igualdad como un mandato de justicia, que debe concretarse a la luz de “criterio de Justicia”, es necesario aclarar el significado del término «justicia» sobre todo porque se trata de un término indiscutiblemente vago y polisémico.

La vaguedad la impresión semántica del término “Justicia” evidencian un grave peligro de los intentos de reconocer, con apoyo en él, un significado específico del principio de igualdad y de atribuirle una efectiva fuerza normativa. Pues la noción de justicia podría concretarse a la vista de concepciones particulares, subjetivas cambiables y arbitrarias, que vincularían al legislador y a los aplicadores de las leyes mediante el principio jurídico-constitucional de igualdad.

Pero la solución opuesta es aún más peligrosa y, desde el punto de vista normativo, patentemente ilegítima, consiste en la renuncia a concretar el principio de igualdad, negándole cualquier significado autónomo en el ordenamiento jurídico. Ante las dificultades que se plantean al intentar determinar los contenidos específicos de la justicia y de la igualdad jurídica, el operador del Derecho simplemente se abstiene de su obligación jurídica y respetar las exigencias del principio de igualdad. Admitiendo los más débiles argumentos como fundamentos suficientes para justificar tratamientos desiguales. Deja de concretarlo y, en consecuencia, lo hace inocuo, inoperante, vano. Así se permite todas las formas de desigualdades e injusticias siempre que no se contrapongan a otros preceptos constitucionales. Dicho fenómeno está especialmente presente en el derecho tributario, donde suelen aceptarse los más frágiles argumentos para legitimar la extra fiscalidad, aunque implique violaciones serias a la igualdad tributaria. (Pitten Velloso, 2008)

La ilegitimidad de esta postura indolente justifica o, mejor dicho, impone que se proceda a una efectiva concreción del principio de igualdad a la luz de la noción de justicia. Pero ¿de qué justicia? Al respecto, hay distintas propuestas doctrinales que preconizan el recurso a un concepto naturalista de justicia, a las concepciones de justicia dominante en la sociedad o a los valores jurídicos-constitucionales.

El intento de utilizar un concepto iusnaturalista de justicia para concretar el principio jurídico de igualdad debería superar toda la problemática planteada desde hace siglos por el iusnaturalismo, cuya relevancia se redujo drásticamente tras el amplio reconocimiento constitucional de los derechos fundamentales, que representan expresiones de sus conclusiones esenciales. Además, este intento podría llevar a un razonamiento circular, dado que, la justicia se define desde Platón y Aristóteles, con la ayuda del concepto de igualdad (utilizado con frecuencia, como elemento central) y, por tanto, la construcción del contenido de la igualdad jurídica con base en el concepto de concepto de iusnaturalista de justicia podría caracterizar una inferencia circular, resultante de la formulación de construcciones teóricas vacías e inadecuadas. Y no puede olvidarse que los estudios de filosofía del derecho ponen de relieve la inviabilidad de determinar de forma completamente racional el contenido específico de la justicia o, mejor dicho la inviabilidad de, en el ámbito de teorías racionales de la justicia, conferirle contenidos específicos concretos, que van más allá de un núcleo fundamental de limitada relevancia práctica y, sobre todo, de lo que ya está establecido en las constituciones contemporáneas.

Por otro lado, una parte significativa de la doctrina defiende que el significado del principio de igualdad debe determinarse a la vista de las convenciones de justicia que predominan en el contexto social. Así, para expresar los parámetros de justicia que determinan el contenido de la igualdad jurídica se utilizan nociones como “convicciones de la sociedad con validez general” o “concepciones valorativas dominantes en la sociedad.” (Rezzoagli, 2003)

Dicha posición fue exteriorizada en determinados precedentes del Bverfge, donde se afirmó que el principio de igualdad impone al legislador respetar las “concepciones consolidadas y generales de justicia de la sociedad” Tpike también comparte esta posición al sostenerse la inviabilidad de concretar el principio de igualdad solo con apoyo en valoraciones de la Constitución”. No sería posible centrarse y limitarse a ésta siendo ineludible el recurso a la ética extra-constitucional Así, el contenido del principio de igualdad debería especificarse con base en principios justos para la materia regulada, determinados fundamentalmente a la luz de las aceptaciones, es decir, del “reconocimiento general por la sociedad” o, más precisamente, de “convenciones de justicia”.

Si bien dicha concepción goza de una relevante acogida, no puede ser compartida. Está claro, al menos de los estados Constitucionales contemporáneos que la concreción del principio de igualdad material no debe basarse en teorías desvinculadas del sistema constitucional, sino en la propia axiología de la constitución. Los valores constitucionales contemporáneos son expresiones jurídicas del núcleo esencial de las teorías de justicia y, por consiguiente, sirven perfectamente para concretar el contenido del principio de igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

Por ello, dicha tarea debe realizarse desde dentro del propio ordenamiento jurídico o, más específicamente, a la luz de la noción de justicia que permea los ordenamientos jurídicos contemporáneos, plasmada esencialmente en los valores constitucionales y, sobre todo, en los derechos fundamentales, con la consciencia de que, dicho principio “vive de la interrelación con otras normas constitucionales” y el potencial de la interpretación sistemática para concretarlo no ha sido todavía plenamente explorado.

La construcción de teorías sobre la justicia puede contribuir a racionalizar y sistematizar esta tarea, siempre que se apoye en los valores constitucionales y se armonice con el sistema jurídico-constitucional. Esto es perfectamente factible, ya que en las constituciones contemporáneas “se utiliza mucha filosofía jurídica, para no hablar del Derecho Natural: Dignidad humana, derechos de libertad, compromiso social”. No puede olvidarse, sin embargo que el fundamento jurídico de la concreción del principio de igualdad no son las teorías de la justicia, sino los valores constitucionales. Aquellas han de contribuir a su sistematización y comprensión, sin contraponerse jamás a éstos. (Pitten Velloso, 2008)

4.5.2 La justicia relacional

Por lo que se dijo anteriormente, la justicia y la igualdad están estrechamente interrelacionadas, pues la igualdad no sólo constituye el núcleo de la justicia, sino que también debe concretarse a

la luz de ésta. Los criterios utilizados para especificarlas son, en esencia, los mismos, lo cual lleva a una saludable identidad parcial de contenidos, saludables porque la imposición de una igualdad de trato sin apoyo en ponderaciones de justicia legitimaría el establecimiento de tratamientos iguales e injustos, lo cual suena algo paradójico. (Pitten Velloso, 2008)

Sin embargo la idea de igualdad posee algo específico, particular, ante la idea de justicia, especialidad que resulta de su inherente vinculación a pares y criterios de comparación y hace viable, en supuestos específicos, la contraposición de la justicia a la igualdad. Por ejemplo, si bien la seguridad constituye uno de los elementos de la idea de justicia y un valor relevante para la concreción del principio de igualdad, cuando la similitud jurídicamente relevante no resulte de la seguridad jurídica y ésta exprese las exigencias de la justicia en la situación específica, se hace posible configurar un conflicto entre dos elementos de la noción de justicia y, más precisamente, entre la justicia misma (en cuanto a seguridad jurídica) y la igualdad.

Puesto que no todos los elementos de la justicia hacen viable concretar la igualdad es necesario delimitarlos, lo cual sólo puede hacerse a la vista de la peculiaridad de ésta, de su indisociable unión a tratos entre individuos. Así, la noción de justicia relevante para concretar la igualdad es tan solo aquella que concierne específicamente a tratamientos entre ciudadanos, la cual denominarse “justicia relacional” pues supone y se limita a relaciones a la correspondencia al a proporcionalidad de algo con algo y en el derecho, fundamentalmente, a las relaciones entre ciudadanos. Pues bien, la justicia relacional, expresa un contenido parcial de la justicia inconfundible con la noción de justicia absoluta que concierne a la justicia del acto en sí, considerado de forma aislada. (Pitten Velloso, 2008)

Dicha noción de justicia relacional debe erigirse a la luz de los valores constitucionales fundamentales, que constituyen la fuente última de concreción del principio de igualdad, pues, como ya se ha expuesto, es la idea de justicia relacional la que orientará la determinación del significado de este principio.

Por tanto, fuentes axiológicas de suma importancia para concretar el principio de igualdad son las garantías de la dignidad de la persona y del libre desarrollo de la personalidad humana, retomadas en la constitución española, así como en la constitución Mexicana y en la ley fundamental Alemana. En las libertades fundamentales también se denuncia una dimensión jurídica, sobre todo cuando están garantizadas de forma paritaria para todos. Los valores inherentes al principio del Estado Social expresan a sí mismo la noción de justicia constitucional y ostentan un significado de extrema relevancia para determinar el contenido jurídico-constitucional del principio de igualdad, siempre que se refieran a la justicia de trato a tratamientos justos entre ciudadanos distintos. (Pitten Velloso, 2008)

Pero hay que ser conscientes de que no todos los preceptos constitucionales permiten concretar *el* principio de igualdad, sino sólo aquéllos que expresan su contenido axiológico fundamental y conciernen a la justicia relacional. Normas que confieren competencias tributarias, por ejemplo, no suelen expresar la noción de justicia consagrada constitucionalmente (o, por si decirlo, la “moral inmanente” de la Constitución) y, en consecuencia, no permiten especificar el contenido del principio analizado.

4.5.3 La ineludible concreción específica del principio de igualdad.

Si bien la concreción del contenido y de las exigencias de la igualdad material ha de resultar fundamentalmente de las interpretaciones sistemáticas del texto constitucional, apoyadas en sus valores fundamentales, dicha concreción no puede concluirse in abstracto, sin tener en cuenta las peculiaridades del ámbito fáctico regulado y la finalidad de la regulación. (Pitten Velloso, 2008)

Pero los ámbitos regulados, tienen innumerables peculiaridades y las finalidades de las regulaciones jurídicas son variadas, lo que implica ineludiblemente la relatividad de los criterios de comparación, ya que éstos son materialmente adecuados para ciertos ámbitos y finalidades e inadecuados para otros. Por ejemplo, la carencia económica funda la concesión de beneficios asistenciales y no de jubilaciones, la capacidad contributiva es el criterio fundamental de graduación de impuestos y no de las subvenciones estatales.

Dicha realidad de los criterios de diferenciación pone de relieve la imposibilidad de conferir al principio de igualdad un único específico: este tiene significados distintos, según su ámbito específico de aplicación. Conscientes de ello Leibholz defienden que no pueden formularse en general y en abstracto los criterios de diferenciación: debe hacerse únicamente a la vista de relaciones fácticas concretas. Se comparte esta afirmación con respecto a la imposibilidad de determinar, en general y en abstracto, todas las teorías compartidas para todas las ramas del Derecho, resaltando la patente viabilidad de determinar, en abstracto, ciertas características para ramas jurídicas. Por ejemplo, es perfectamente viable afirmar en abstracto (es decir, sin analizar relaciones fácticas concretas) que, en el dominio de los impuestos, hay que tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, mientras que para repartir las prestaciones sociales es necesario utilizar un criterio contrapuesto, que tenga en consideración las necesidades económicas y sociales de los ciudadanos. (Pitten Velloso, 2008)

En consecuencia, el principio de igualdad asume proyecciones materiales específicas, relativas a finalidades y a ámbitos determinados. El tribunal constitucional así lo señala al destacar que el contenido de dicho principio ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte y añadir que en materia tributaria es la propia constitución la que ha concretado y modulado su alcance en un precepto cuyas determinaciones pueden dejar de tenerse aquí en cuenta. (Pitten Velloso, 2008)

El autor de esta investigación asegura, que a la firma que el principio de igualdad ha de aplicarse a la vista de dominios específicos, tales como el dominio del derecho de los impuestos. Así el contenido normativo del principio de igualdad se especifica mediante la toma en consideración de las peculiaridades del dominio fáctico objeto de regulaciones. Y si bien la ley fundamental no refiere específicamente el principio de igualdad en materia tributaria, el tribunal alemán expone que, en el dominio de los impuestos, la igualdad de la imposición adquiere contornos claros solamente a la luz de la peculiaridad de los impuestos.

4.5.4 Concreción infra constitucional

La determinación de la igualdad jurídica y de sus exigencias no ocurre solamente en el nivel constitucional. De actos infra constitucionales, sobre todo de actos legislativos, resultan importantes especificaciones de la igualdad en el sistema normativo, Y lo que la doctrina no suele tomar en consideración, al tratar de la problemática bajo la dicotomía entre igualdad “en la ley”, y “ante la ley” es que la propia actuación legislativa implica relevantes concreciones de la igualdad “en la ley” mediante la vinculación del legislador al postulado de coherencia valorativo-sistemática.(Vázquez Barquero,1999)

Aunque la concreción de las exigencias del principio de igualdad también resulta de actos infra legales y judiciales, en adelante se ceñirán a tratar de las especificaciones que derivan de la actividad legislativa, postergando el análisis de las especificaciones de igualdad “ante la ley” a un epígrafe específico, ya orientado hacia el tema específico del estudio a tratar, considerando que esto es la Igualdad Tributaria.

4.5.5 Igualdad en la ley con arreglo al propio sistema legislativo

Como se ha visto al tratar de las teorías de la igualdad jurídica, el principio de igualdad debe concretarse fundamentalmente desde el ámbito constitucional, llevado a una vinculación directa y heterónoma del legislador. Ahora bien, hay que plantear otra interrogante relativo a la existencia de imposiciones indirectas y autónomas que resultan del principio de igualdad o, más precisamente, de la existencia de una auto vinculación del poder legislativo a la luz del principio de igualdad ¿Este principio Impone que el legislador respete sus propias decisiones? O, dicho de otro modo, ¿fundamenta un auto vinculación legislativa? Ya se ha adelantado la posición del autor de esta investigación, por lo que ahora corresponde justificarla y explicarla detenidamente.

La exigencia de coherencia legislativa se basa en la concepción de que la conformación del sistema jurídico debe apoyarse en principios fundamentales, determinados no sólo por la constitución, sino también por el legislador, dentro de los amplios espacios que aquélla le confiere. De estos principios deberán extraerse reglas y subprincipios específicos, con lo que la valoración fundamental establecida por el legislador pasa a vincularlo. Se trata de una exigencia de armonía valorativa en toda la regulación legislativa para realizar la igualdad jurídica. (Pitten Velloso, 2008)

Cabe hacer hincapié en que dicha imposición representa un postulado constitucional de coherencia con los criterios establecidos por el propio legislador y, en especial, con las decisiones legislativas fundamentales. La vinculación resulta directamente del acto legislativo y sólo mediantemente de la constitución. No se trata de igualdad con arreglo a la constitución sino de igualdad con arreglo a la ley. O, mejor dicho, con arreglo al sistema legislativo. Lo peculiar de la exigencia de coherencia es que consiste en una imposición de igualdad en la ley con arreglo al sistema legislativo y no de una igualdad “ante la ley” es decir, en la aplicación de las leyes.

La propia conformación basilar del sistema indica la existencia de relevantes criterios de comparación y permite una concreción significativa de las exigencias del principio de igualdad.

Por tanto, aunque no sea inconstitucional, los criterios legislativos ostentarán significado constitucional siempre que se configure una situación de contradicción sistemática o valorativa. Ello porque el principio de igualdad confiere relevancia constitucional a las contradicciones valorativas verificadas en los dominios legislativo y aplicativo y: en consecuencia, un precepto que no se armonice con el sistema, por incurrir en el vicio de incoherencia sistemática, implicará invariablemente una desigualdad y podrá calificarse como inconstitucional aunque no afecte a ninguna otra disposición constitucional. (Pitten Velloso, 2008)

Para expresar el significado de la imposición de coherencia sistemática, puede aplicarse una formulación que la doctrina suele proponer para abarcar todo el contenido del principio de igualdad concerniente al mandato de tratamiento paritario.

Así, los relevantes espacios de conformación que el principio de igualdad confiere al legislador cabe subrayar, que no se concreta totalmente en la constitución se reducen significativamente tras el ejercicio de la libertad de conformación, en virtud de la mayor concreción de la noción de la igualdad que resulta de la exigencia de coherencia valorativa y sistemática. En materia tributaria por ejemplo, el principio de igualdad exige que, tras tomar una decisión fundamental respecto a la tributación, el legislador sea coherente con ella y se oriente, en la estructuración del contribuyente, por la noción de igualdad y nunca por intereses individuales o de grupos. La libertad que el legislador tenía se transforma, con la elección de premisas determinadas en auto vinculación, en lo que respecta a las consecuencias que resultan necesariamente de ellas.

Por último, interesa aclarar que tales exigencias, aun siendo relevantes, no son absolutas. Si bien las contradicciones valorativas afectan invariablemente al principio de igualdad, sólo caracterizarán efectivas “violaciones” cuando no estén justificadas por otras normas, valores y fines. Dichas contradicciones pueden estar justificadas (o Incluso impuestas) por principios como la legalidad, y seguridad jurídica, que fundan las interdicciones de analogía. (Pitten Velloso, 2008)

4.5.6 La igualdad según la ley.

La igualdad según la ley suele denominarse “igualdad ante la ley” constituye una de las exigencias fundamentales del estado de Derecho, ya prevista en la declaración de derechos humanos, las leyes están concebidas como expresión de la voluntad general y de la razón y, en consecuencia se reputaban materialmente justas. Así el problema de la igualdad solamente se planteaba tras la promulgación de la ley gravitaba exclusivamente sobre la cuestión de la conformidad de los actos de aplicación con los dictámenes legales. Por ello, igualdad significa legalidad. Se limitaba a la igual aplicación de las leyes, o mejor dicho, a la aplicación de las leyes con arreglo a sus propios términos. (Pitten Velloso, 2008)

Según esta concepción ,los criterios de comparación considerados en los juicios de igualdad derivaban directa y exclusivamente de las leyes, esto es, eran las características de los supuestos de hecho que establecían las relaciones de igualdad y desigualdad, analizadas sólo desde la perspectiva de la adecuación estatal a los preceptos legales. Los Ciudadanos eran iguales o

desiguales ante la ley, pero jamás lo eran en contra de ella. La ley era la fuente exclusiva del significado jurídico de la igualdad.

Sin embargo, en la actualidad se reconoce pacíficamente que el contenido de las leyes debe ser igual y, en consecuencia, la sujeción del legislador al principio de igualdad. Por tanto, hay que complementar la exigencia de igualdad ante la ley con la de igualdad en la ley, o mejor dicho, debe complementarse ésta con aquélla pues la concreción del principio analizando no se inicia en el plano legislativo, sino en el constitucional. La concreción legislativa añade algo a la previa concreción constitucional, haciendo las exigencias de la igualdad más ricas y específicas, pero no las establece *ah initio* como si la constitución no aportase nada al respecto.

Así, los dictámenes legislativos hacen más concreta la noción de igualdad, al establecer nuevos criterios de comparación, distintos (o más específicos) de los que pueden identificarse mediante la concreción constitucional del principio de igualdad. La ley actúa, pues, en un proceso de concreción progresiva del principio de igualdad, que empieza en el nivel constitucional, se desarrolla en el legislativo y, como se vio, termina en los actos de aplicación concreta de las leyes. (Pitten Velloso, 2008)

Por ello, parece más adecuada la expresión “igualdad según la ley”, pues esta expresión no conlleva a la idea de una invariable observancia de los preceptos legislativos, sino de la ley como una fuente (de carácter complementario) de criterios de comparación, lo que posibilita superar la clásica y rígida dicotomía entre igualdad “en la ley” y “ante la ley” y llegar a una comprensión global de la igualdad jurídica, cuyo contenido esencial se expresa con claridad mediante la expresión “igualdad según la Constitución y las leyes”.

4.6 Las interrelaciones entre las nociones constitucional y legislativa de igualdad.

La consecuencia lógica de la indiscutible superioridad normativa del principio constitucional de igualdad respecto a las leyes es la imposibilidad de una concreción legislativa de la igualdad preponderar sobre la respectiva noción jurídico-constitucional, a cual no depende de la acción del legislador. Este debe concretar el principio y la noción constitucional de igualdad, haciéndolo más específicos, sin modificarlos jamás y tampoco negarlos o dejar de tenerlos en consideración.

Por ello, siempre que la noción constitucional del principio de igualdad proporcione una directriz específica, el mandato de igualdad estará determinado, con independencia de una previsión legislativa. Si existen disposiciones legislativas armónicas con la directriz de rango constitucional, éstas ostentarán un valor meramente confirmativo, aclaratorio. En consecuencia, la igualdad «ante la ley» corresponderá a la igualdad «en la ley» y representará la deseada igualdad «según la Constitución y las leyes». En este supuesto, está configurada una relación de apoyo recíproco de mutuo refuerzo. (Pitten Velloso, 2008)

En la situación opuesta, en que las disposiciones legislativas contrarían la directriz constitucional, éstas también contrastarán con el principio de igualdad y, en consecuencia, serán materialmente ilegítimas, siempre que no tengan una justificación efectivamente idónea. Al

respecto, interesa señalar que, en este supuesto, no habrá un conflicto interno al principio de igualdad, pues, aunque implique la noción de igualdad «ante la ley» el reconocimiento de conflictos de igualdad «en la ley» - siempre que lo dictámenes legislativos contrasten con el principio mencionado-, este principio no pesará a favor de la supuesta “ igualdad ante la ley” sino de la ley, esto es, no actuará como un refuerzo al principio de legalidad en cuanto preeminencia legislativa, exigiendo justamente un tratamiento opuesto al preconizado por la ley.

Los preceptos legislativos contrarios a la igualdad sólo serán legítimos cuando se apoyen en otro principio constitucional de mayor relevancia en la situación concreta. En este caso específico, donde el principio de igualdad cede ante otros principios constitucionales, éste no podrá manifestarse como una exigencia de igualdad en las leyes, pero continuará expresando su fuerza normativa, ahora sí, exclusivamente como una exigencia de igualdad ante la ley, o, lo que es lo mismo, igualdad “con arreglo a los criterios legislativo”. Se podría denunciar en este supuesto una relación de sustitución, donde el principio constitucional de igualdad ya no exige la igualdad de la ley (pues, en la situación específica, no ostenta un peso suficiente para ello), sino la igual aplicación de la ley desigual es decir la igualdad ante la ley y en contra de la igualdad en la ley. (Domínguez, 2001).

La igualdad según la ley» también ostentará un significado específico, parcialmente autónomo, cuando el respectivo principio confiera al legislador espacios de conformación, sin establecer prescripciones específicas, pues la ley procederá efectivamente a concretar el principio constitucional de igualdad, añadiendo a la noción de igualdad algo que no resulta directamente del sistema jurídico-constitucional. En esta hipótesis, habrá una relación de complementariedad.

Por último, cabe precisar que, aunque no se configure en el dominio normativo una tensión entre la igualdad de la ley con la de su aplicación, ésta puede configurarse como una tensión en la normalidad y la realidad o, más precisamente, entre la igualdad jurídica y la igualdad en la aplicación fáctica de las leyes. Esta tensión constituye efectivamente una relación conflictiva interna al principio de igualdad, donde las dificultades aplicativas tienen una relevancia extrema para la definición de la igualdad.

4.7 Dimensiones general del principio de igualdad tributaria

El principio de igualdad planteó innumerables cuestiones específicas en materia tributaria. Entre ellas, tienen una relevancia general sobre todo las que conciernen al propio reconocimiento de un principio autónomo de igualdad tributaria, a su significado jurídico específico, funciones, mandatos generales y ámbito de aplicación, así como a las relaciones entre este principio y sus subprincipios. (Pitten Velloso, 2008)

El principio de igualdad tiene rango constitucional integra el sistema axiológico de la Constitución y, así, se irradia a todos los ámbitos del derecho. Es un estado constitucional de derecho, ninguna manifestación jurídico-estatal puede ignorar el mandato constitucional de igualdad. Todas las dimensiones de la dinámica jurídico-normativa están sujetas al imperio constitucional de igualdad, que vincula la totalidad de los actos jurídico-estatales desde la reforma constitucional y la creación legislativa, hasta los actos de aplicación e implementación

concreta e individual de las leyes. Por consiguiente, la igualdad deberá reflejarse plenamente en la estática jurídica, concretando un sistema jurídico-normativo igual, que trate, siempre que sea posible, de forma paritaria a los iguales y de forma distinta a los desiguales, con arreglo a la desigualdad existente. Por esta razón se habla de omnipotencia y omnipresencia del principio de igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

Si bien el principio de igualdad es omnipresente, suele haber disposiciones constitucionales que garantizan paridades específicas de tratamiento, a la luz de finalidades y criterios determinados, denominados “preceptos especiales de igualdad” o “garantías especiales de igualdad” que fundamentan los derechos especiales de igualdad.

Además es indudable que el principio general debe concretarse de distinta forma en las diversas áreas reguladas por el Derecho, lo que lleva a la formación de normas específicas de igualdad o, dicho de otro modo, de principios específicos de igualdad, que caracterizan proyecciones específicas del principio general y tienen contenidos y ámbitos de aplicación específicos. (Domínguez, 2001).

Pues bien, uno de estos principios específicos es el de igualdad tributaria, que ostenta status de constitucional. Las constituciones contemporáneas incluidas la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos las consagran invariablemente, aunque de forma implícita. Sería absurdo afirmar que la igualdad tributaria no es exigible, que el legislador está autorizado a tratar a los iguales de modo desigual y a los desiguales de modo igual en materia tributaria. Y, al juicio del autor de esta investigación tampoco sería adecuado negar su autonomía normativa, pues la diferencia de sus ámbitos de aplicación y protección y de sus mandatos específicos respecto a los del principio general de igualdad es clara; además la existencia de colisiones entre ellos es evidente y ampliamente reconocida, sobre todo en el ámbito de la tributación extrafiscal.

Se confirma pues, que el principio de igualdad tributaria, además de tener rango constitucional, es normalmente autónomo. Al regular específicamente los tratamientos, concreciones determinadas, resultantes de sus criterios particulares de diferenciación. En definitiva, constituye un principio constitucional específico, que tiene un significado particular, inconfundible con el de la igualdad general. (Pitten Velloso, 2008)

Especialmente en México se enfatiza los preceptos distintos del principio de igualdad. Y sólo admite el recurso de amparo ante el tribunal constitucional para la <<tutela de las libertades y derechos reconocidos y del derecho a la objeción de conciencia. Ante tal restricción, la distinción entre la igualdad general y tributaria asume una singular importancia práctica en México que lleva al Supremo tribunal de Justicia a pronunciarla con claridad. Como reiteradamente declara éste tribunal, la igualdad tributaria va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad. Por ello en el Tribunal antes mencionado los principios de igualdad general y tributaria no tienen el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia.

4.7.1 El escepticismo con respecto a la igualdad tributaria.

Ciertos autores expresan un evidente escepticismo respecto a la existencia de criterios objetivos para concretar el principio de igualdad tributaria y, así, para repartir la carga tributaria. Niegan que el contenido de dicho principio y de la justicia tributaria pueda determinarse de forma objetiva. Berliri, afirma que el problema del impuesto óptimo no es un problema susceptible de una solución definitiva, sino sólo relativamente estable y, por tanto destinado a ser propuesto continuamente y a resolverse de forma siempre distinta a la vista de los cambios de las concepciones políticas, sociales, morales de la preponderancia de este o de aquel grupo de poder, de la distinta difusión del bienestar, de la renta, etc. Así conforme el contexto predominante podría adoptarse tanto los criterios del beneficio, de la igualdad del sacrificio, del sacrificio mínimo (individual o colectivo), de la capacidad contributiva, etc.

En la actualidad, el más ilustrativo representante de esta corriente doctrinal es Kruse, un desilusionado defensor de la justicia tributaria que, con base en la jurisprudencia de Bverfge, pasó a manifestar un fuerte escepticismo respecto a la búsqueda de la igualdad tributaria. Ya en 1980, el mencionado tributarista sostenía la fórmula de la interdicción de la arbitrariedad implicaba relegar la exigencia de establecerse una tributación con arreglo a la capacidad contributiva a un mero fundamento para justificar tratos dispares, de importancia equivalente a la de muchos otros fundamentos posibles. Y, tras analizar éstas doctrinas de este principio de igualdad señalan que son pruebas empíricas de la falta de una legislación resultante de la realidad en materia tributaria. (Domínguez, 2001).

Su postura escéptica se expone de forma profunda en un artículo publicado en 1990 en el cual Kruse parte de la premisa de que el principio de igualdad es por sí solo vacío y desprovisto de pautas para determinar su contenido. Señala que el Bverfge permitió al legislador determinarlo median decisiones que no son jurídicas, sino política siempre que la ilegitimidad no fuera tan explícita que llegara al punto de calificarse como arbitraria; y así el principio de igualdad tributaria se hizo poco efectivo. El origen de la ínfima efectividad de dicho principio estaría, a su juicio, en la inexistencia de criterios objetivos para formular juicios de igualdad. No existen hechos que por su naturaleza deban ser gravados (o que no deban serlo), sino sólo necesidades financieras que deben ser satisfechas. La libertad de conformación del legislador sería justamente la consecuencia lógica de la inexistencia de vinculaciones necesarias más allá de la satisfacción de tales necesidades: los hechos imponibles no necesitarían de regulación, por lo que podrían sujetarse a la tributación según las necesidades financieras y la voluntad del legislador. (Pitten Velloso, 2008).

Para respetar el principio de igualdad tributaria, bastaría con que, según la dicción del Bverfge, hubiera un fundamento objetivo y suficiente que podría referirse tanto a aspectos presupuestarios como de economía popular coyuntura política, política social, técnica impositiva, etc. Es decir, no existiría un número de *clausulas* de fundamentos objetivos para las diferenciaciones, sino tan sólo fundamentos inadmisibles, como, por ejemplo aquéllos que violan las decisiones valorativas de la Ley Fundamental. Así, los fundamentos fiscales y los extra fiscales justificarían de la misma forma las diferenciaciones ya que el principio de capacidad contributiva no resultaría de la idea de justicia tributaria y tampoco del principio de igualdad.

Tan solo sería un fundamento que puede justificar tratamientos iguales o desiguales: puede, y no necesita justificarlos, pues compite con otros criterios de diferenciación, sin tener ningún tipo de prioridad. Con respecto a la cuestión de cuál es el fundamento que prevalece (si el principio de capacidad contributiva los demás) “decide el legislador”. Ello porque no habría una “conexión natural entre la capacidad contributiva y la tributación” y el principio de capacidad contributiva sería solo un postulado de la ciencia de las finanzas, un argumento y no un principio jurídico-normativo vigente, no constituiría, pues, un principio fundamental de la tributación. (Herriegel, 2002)

El principio de capacidad contributiva no sirve para concretar el principio de igualdad y ni siquiera es un principio jurídico y si lo fuera, podría ser objeto de una ponderación legislativa absolutamente libre. El legislador puede decidir como quiera, sin estar vinculado al principio de igualdad, siempre que no se apoye en argumentos evidentemente arbitrarios.

Es patente la ilegitimidad de la posición escéptica, pues suprime todo el contenido jurídico autónomo del principio de igualdad tributaria. Aunque las exigencias de los criterios de capacidad contributiva, equivalencia y beneficio sean, en muchos casos, nebulosas, es indudable que constituyen criterios objetivos e idóneos para la graduación de la carga tributaria. Y, aplicados como criterios de la igualdad, llevan al mandato constitucional de sujetar a una misma tributación las manifestaciones de capacidad contributiva o los beneficios resultantes de las actividades estatales que sean iguales entre sí. Con base a esta constatación Tipke critica enérgicamente la posición negativa del maduro de Kruse y planteó irónicamente, esta interrogante ¿Cómo reaccionarían los abogados de las tesis si el legislador hubiera decidido gravar fuertemente a los profesores del derecho tributario y exonerar a los profesores de Ciencia de las Finanzas? ¿Dirían que el legislador está autorizado a ello?

Asimismo, el reconocimiento de una libertad casi absoluta del legislador para establecer tratamientos iguales o desiguales implicaría la negación del principio de igualdad en la creación del derecho y una patente violación de la constitución. Es evidente que el principio de igualdad tiene un contenido determinable y un núcleo duro que nunca se podrá dejar de tener en consideración, incluso en materia tributaria. Como subraya Alex, establecer deberes militares para los niños sería evidentemente impropio; penas para todos los ciudadanos, sin sentido; impuestos equivalentes para todos (impuestos por cabeza) injustos. Algunas diferenciaciones ni siquiera el legislador puede pues el principio de igualdad obviamente no admite tratamientos discriminatorios. Ningún fin extra fiscal legitimaría que se estableciera de nuevo el tributo sobre el patrimonio judío instituido en la Alemania nacional-socialista. (Pitten Velloso, 2008)

De ello resulta que existen efectivamente criterios objetivos y adecuados para concretar el principio de igualdad tributaria. Pero antes de examinarlos es conveniente analizar las distintas teorías formuladas sobre el tema, que son valiosas para la toma de conciencia acerca de la importancia y de los reflejos de las teorías contemporáneas de la capacidad contributiva y de equivalencia.

4.7.2 Negociación de una función específica del principio de igualdad tributaria.

Determinados juristas reconducen el principio de igualdad tributaria a una manifestación específica de la capacidad contributiva, en esta línea ya se afirma que los principios de igualdad y universalidad son únicamente reglas de aplicación y desarrollo del principio de capacidad económica. Otros lo reconducen totalmente a principios constitucionales tributarios específicos, como lo dice Calvo Ortega en 1997 al defender que la igualdad tributaria no es algo distinto de la suma de la generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad, adoptando, así la tesis de la falta de sustantividad propia. (Pitten Velloso, 2008)

No obstante la existencia de una íntima interrelación entre los principios de igualdad tributaria, generalidad, capacidad contributiva y progresividad, la sustantividad propia y la autonomía normativa de aquel principio son manifiestas. En primer lugar, la reconducción de los principios de igualdad y universalidad al de capacidad contributiva es evidentemente incorrecta, pues olvida (o niega indebidamente) que el principio de igualdad se aplica a las tasas impositivas y a las contribuciones especiales con base en criterios de graduación distintos de la capacidad contributiva. Así parece que la reconducción invierte los elementos, pues es este principio que puede (y solo parcialmente) reconducirse a aquéllos. En segundo lugar, la disolución del principio de igualdad en los de generalidad, capacidad contributiva y progresividad no tiene en consideración aquél también desempeña una relevante función respecto a la aplicación de los tributos, esto es, olvida indebidamente toda la problemática de la igualdad “ante la ley”. En tercer lugar, la reconducción del principio de igualdad en materia tributaria a principios sectoriales específicos es incompatible con el alcance general del supra principio de igualdad o, dicho en otros términos, con el carácter omnipresente del principio de igualdad.

En definitiva el principio de igualdad tributaria no sólo es normativamente autónomo, sino que ostenta un significado jurídico específico, al desempeñar funciones que no se limitan a las ya ejercidas por otros principios. (Pitten Velloso, 2008)

4.7.3 Disolución de la igualdad tributaria en la igualdad financiera.

Algunos autores defienden con claridad una concepción que muchos juristas presuponen. Sin ni siquiera referirse a un principio de igualdad tributaria, sostiene que el principio general de igualdad no debe aplicarse a las acciones en si (como la actividad de tributación), sino a sus efectos, mediante una consideración global del conjunto de las transferencias tributarias y financieras entre el estado y los ciudadanos y, así, de la orientación igual de las acciones estatales. Por tanto, la toma en consideración de la igualdad en la imposición no sería suficiente para formular un juicio de igualdad, siendo imprescindible tener en cuenta la igualdad financiera.

Aunque la tesis expuesta sea teóricamente plausible, no es factible ni dogmáticamente útil. En 1979, el propio Goodin subrayó la inviabilidad de aplicarla: trasponer de relieve la interrelación entre la justicia de la imposición y de las transferencias financieras, anotó que una vinculación en el ámbito jurídico sería difícilmente identificables, pues los procesos tributarios se desarrollan por separado, tanto temporal cuanto jurídicamente. Además, la tesis no es atractiva porque carece

de diferenciaciones relevantes para la dogmática jurídica. La diferencia entre igualdad general, “igualdad Social”, igualdad financiera e igualdad tributaria, tienen una elevada importancia analítica, por lo que debe ser acogida y utilizada para analizar mejor el fenómeno jurídico, aunque se reconozca que el principio de igualdad es uno y no tiene proyecciones jurídicas. (Pitten Velloso, 2008)

4.7.4 La restricción de la exigencia de igualdad tributaria al sistema.

La Rosa en 1968, defiende que el principio constitucional de igualdad se refiere a la carga tributaria como un todo y a la capacidad contributiva global, y no a cada tributo específico. Ello porque la importancia reconocida en la actualidad a la persecución de fines no fiscales mediante la tributación habría transferido la tutela del principio de igualdad tributaria desde el ámbito de los tributos singulares a una esfera más vasta y genérica, es decir, para el sistema tributario como un todo.

También comenta el autor de esta investigación que defiende que el postulado de la igualdad de la tributación en el ámbito de las leyes tributarias específicas, puesto que no sería un criterio para los hechos imposables particulares, sino para la carga total que resulta de combinar todos los hechos imposables, por lo que la igualdad de la tributación debería de organizarse tan sólo en el derecho tributario considerado como un todo.

Así como la tesis analizada en el epígrafe precedente, la ilegitimidad de la posición sostenida por La Rosa en 1968 que no resulta en su incorrección teórica la tesis es correcta, pues ha de analizarse la igualdad a la luz del sistema tributario como un todo: una desigualdad en la carga tributaria total puede configurar una lesión del principio de igualdad y beneficios específicos pueden justificar tratamientos dispares. Sin embargo, un juicio de igualdad precedido, inexorablemente, del análisis de la totalidad de la carga tributaria (o, por así decirlo, el análisis de la compensación de desigualdades) sería extremadamente complejo, y, en muchos casos impracticable.

Aunque se considera exclusivamente una tributación establecida con arreglo a la capacidad contributiva, la determinación de una equivalencia rígida sería, en muchos supuestos, imposible puesto que la tributación incide sobre bases imposables que expresan de forma significativamente diversas la capacidad contributiva (renta, patrimonio y consumo, por ejemplo) y, por consiguiente, no pueden equipararse rigurosamente. Exigir la realización de tal juicio para poder identificar una violación al principio de igualdad, tendría como resultado una extrema debilitación de su fuerza normativa. (Pitten Velloso, 2008)

Pero tampoco es posible compartir la tesis opuesta, con lo cual el control de la igualdad debería restringirse necesariamente al ámbito de tributos específicos, siendo, en principio, inviable un juicio de igualdad a la luz del sistema tributario como un todo. Desigualdades en el ámbito del tributo específico son perfectamente compensables, siempre que sea posible establecer, con seguridad un juicio de equivalencia. (Pitten Velloso, 2008)

Así, se considera que la aplicación del principio de igualdad debe centrarse fundamentalmente en el ámbito de otras exacciones, deberá realizarse una comparación siempre que sea factible. Al revelarse inviable este análisis, se tendrá que realizar el juicio de igualdad con base a la disparidad de tratamiento identificado, ya que la suposición de que eventualmente exista, en el sistema tributario como un todo, otra disparidad que la compense puede hacer impracticablemente el principio constitucional de igualdad tributaria.

A fin de aclarar la concepción expuesta al criticar las tesis analizadas en los epígrafes precedentes, interesa retomar las principales conclusiones respecto al significado específico y a la forma de aplicación del principio de igualdad tributaria. Dicho principio no sólo goza de rango constitucional, sino que también es normalmente autónomo ante el principio general de igualdad, pues se concreta de forma específica asumiendo un contenido propio y relativamente determinado, el cual se manifiesta con especial claridad en los conflictos entre la igualdad tributaria y la igualdad general. (O Social).

El escepticismo con respecto a la igualdad tributaria contrasta con su significado constitucional; y resulta de la ilegítima tesis que reconduce el principio de igualdad a una mera interdicción de arbitrariedad. Es evidente que hay criterios objetivos y específicos para concretar el principio analizado, determinados fundamentalmente mediante valoraciones apoyadas directamente en el sistema axiológico constitucional.

Además, el principio de igualdad en materia tributaria no se anulara ante los de generalidad, capacidad contributiva y progresividad. Por el contrario, éstos representan en gran medida, proyecciones específicas o criterios de concreción de dicho principio de igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

Y, con respecto a la forma de aplicación del principio de igualdad tributaria, debe investigarse dogmáticamente la igualdad en el ámbito de cada tributo, aunque el análisis pueda (y a veces deba) ir más allá, extendiéndose a todo el sistema tributario y a la globalidad de la actividad financiera. Así que:

- a) si bien una diferenciación en el ámbito de un tributo puede compensarse con la relación con otro tributo la aplicación del principio de igualdad en materia tributaria tiene que centrarse en tributos específicos (pero no necesariamente limitarse a ellos), es el análisis de la igualdad en el contexto de todo el sistema tributario es extremadamente complejo (ya veces inviable);
- b) aunque una desigualdad tributaria pueda compensarse excepcionalmente por la prestación financiera (realizándose la igualdad en el ámbito financiero), es inviable exigir siempre el análisis de la totalidad de las transferencias entre el Estado y los ciudadanos para realizar lo juicio de igualdad, pues ello sería, en general, impracticable en las demandas tributarias.

4.8 La igualdad entre el fisco y los contribuyentes.

En general, se analiza la igualdad tributaria en materia tributaria sólo desde una perspectiva «horizontal», es decir, se considera únicamente el trato establecido entre contribuyentes. La perspectiva “vertical” se ignora o rechaza, con base en la premisa de que es inviable exigir la realización de la igualdad entre el fisco y los contribuyentes, pues aquél sería «soberano» ante sus “súbditos” (Pitten Velloso, 2008)

Tales ponderaciones recuerdan los tiempos del Estado Absoluto donde éste podía hacer todo, siempre que respetase limitaciones mínimas y predominantemente normales. En la actualidad, es patente la imposibilidad de sostener la primacía a priori del Estado ante sus «ciudadanos», pues éstos ya no son súbditos, sino aquéllos en cuyo nombre el Estado ejerce su poder. En consecuencia, no se puede simplemente rechazar la aplicación del principio de igualdad a las relaciones establecidas entre los ciudadanos y el Fisco, ya que ellos no son ineludiblemente desiguales, es decir el estado no es soberano y los contribuyentes no son súbditos.

Pues bien, a continuación se tratará con atención dicho tema y se ocupará, en primer lugar, de los orígenes del debate doctrinal, posteriormente de la igualdad de partes en la ley y ante la ley y, por último, de las consecuencias específicas de la exigencia de igualdad entre la Hacienda y los contribuyentes.

Es polémica la tesis que exige la igualdad entre el fisco y los contribuyentes. Ya que en la década de los años veinte Hans Nawiasky, 1982 al tratarse de las relaciones jurídicas tributarias fundamentales, la defendió y resaltó sus peculiaridades. A pesar de poner de relieve que la relación tributaria se rige por normas del derecho Público, donde se suele valorar los intereses públicos en mayor medida para ciertos fines, en cambio otros autores defienden que dichos intereses solamente serían relevantes en el contenido material de la relación obligacional tributaria y nunca en sus aspectos formales. Desde una perspectiva formal, la relación tributaria sería igual a las relaciones privadas entre acreedor y deudor: los sujetos activos y pasivo se hallan, formalmente uno frente al otro en cuanto a sus derechos y a sus obligaciones, están determinados igualitariamente por las normas del ordenamiento jurídico. El hecho de que el acreedor suela ser la persona constitucional de la que provienen los actos legislativos tributarios(sujeto activo del poder tributario normativo) no afecta a la exigencia de igualdad, pues se tiene en cuenta la relación obligacional tributaria, que es una relación crediticia y no de poder. También se considera que el estado como titular del crédito tributario tiene una posición superior al deudor, pues no puede imponer exigencias que no estén previstas en el ordenamiento jurídico. Superioridad tributaria sólo existiría respecto a la emanación de la ley tributaria, y no al crédito tributario. (Pitten Velloso, 2008)

La tesis, de Leibholz (1993) tuvo adhesiones representativas dentro y fuera de Alemania, pero las críticas las sobrepasaron de forma significativa, dado que el estado está en una posición superior al acreedor privado, ya que goza de privilegios ejecutivos y de fiscalización, también dice que son irreprochables, siempre que se comprendan debidamente. El estado sólo puede afectar la esfera jurídica de los contribuyentes, imponiéndoles obligaciones creadas de modo heterónimo,

si respecto al principio de reserva de ley, es decir, si actúa en calidad de legislador. La legitimidad de la creación estatal de obligaciones jurídicas heterónomas se restringe a la esfera legislativa: el estado no puede, en su condición de sujeto activo de la relación obligacional tributaria, imponer su voluntad a los contribuyentes. Al igual que los contribuyentes, el fisco debe obedecer estrictamente los dictámenes legales.

Ha de reconocerse que el principio de igualdad se proyecta en las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, así asume una dimensión específica y permite que se hable de un sub principio de igualdad entre las partes de la relación obligacional tributaria. Para el adecuado análisis de las exigencias resultantes de dicho principio hay que diferenciar entre sus exigencias con respecto a la creación, modificación y revocación de las leyes tributarias, y a la aplicación de la legislación tributaria. (Pitten Velloso, 2008)

4.9 Igualdad de partes en la ley

Es indudable que el legislador puede establecer tratamientos dispares no sólo entre contribuyentes, sino también entre la hacienda y los contribuyentes, puesto que ellos no son siempre iguales en todos los aspectos jurídicamente relevantes. Sin embargo, esto no implica reconocer la inaplicabilidad del principio de igualdad a las relaciones entre los poderes públicos y los contribuyentes. El legislador puede y debe tratarlos de modo igual, siempre que no existan fundamentos suficientes para justificar un tratamiento jurídico-dispar.

En los procesos judiciales en que se discuta manera tributaria, por ejemplo, hay que asegurar, en principio, los mismos derechos y obligaciones al poder público y a los contribuyentes. Aunque sea posible otorgar prerrogativas legales al poder público, que lo eleven a una posición de privilegios ante los contribuyentes, es imprescindible que tales prerrogativas no se califiquen como privilegios efectivos (es decir, como privilegios odiosos, desprovistos de justificación jurídica) so pena de configurarse una situación de inconstitucionalidad, por violación al principio de igualdad.

A este respecto, hay un relevante precedente del Supremo Tribunal Federal Brasileño, en el que se declaró la inconstitucionalidad de una norma de rango legislativo (medida provisoria) que había duplicado, el plazo para que el Poder Público pidiera enjuiciar la acción rescisoria (destinada rescindir las sentencias firmes). Como señaló el tribunal “la Igualdad de partes es inmanente al proceso de la ley: cuando una de las partes es el Estado, la jurisprudencia ha transigido con algunos favores legales que, además de vestutos se reputaron no arbitrarios por tener como objetivo compensar dificultades de la defensa en juicio de las entidades públicas; si, por el contrario, desafían la medida de la razonabilidad o de la proporcionalidad caracterizan privilegios inconstitucionales. (Pitten Velloso, 2008)

Por tanto, perfectamente viable reconocer que el principio de igualdad tributaria exige tratar a la hacienda y a los contribuyentes como iguales, otorgándoles los mismos derechos e imponiéndoles los mismos deberes cuando esto sea adecuado a la luz de criterios jurídicamente relevantes para concretar al principio de igualdad. Con esta afirmación, no solo se extiende la aplicación del principio de igualdad a las relaciones directas entre el Poder Público y los

contribuyentes, sino que también se reconoce la posibilidad de que las leyes establezcan tratamientos jurídicos distintos entre ellos.

Esta posibilidad resulta tanto del contenido del propio principio de igualdad como de intervenciones legítimas en él. En primer lugar, ha de reconocerse que dicho principio es competente para imponer tratamientos jurídicos dispares entre la Hacienda y los contribuyentes, puesto que, como se ha visto, introduce tantos mandatos de tratamiento equivalente como de tratamiento dispar. Si son distintos en aspectos jurídicamente relevantes, será el propio de igualdad tributaria el que exigirá un contrato dispar. En segundo lugar, debe reconocerse que, aunque la Hacienda y los contribuyentes sean iguales en aspectos jurídicamente relevantes y el principio de igualdad exija un tratamiento igual, el legislador podrá establecer tratamientos jurídicos desiguales, siempre que existan fundamentos aptos para sostener una restricción legítima del referido principio de igualdad.

La doctrina del Tribunal Constitucional español y mexicano se orienta por la aplicación del principio de igualdad a las relaciones analizadas. Apoyándose en esta premisa, el tribunal Justicia de la Nación declaró la inconstitucionalidad de la diferenciación normativa que se estableció entre la Administración tributaria y los contribuyentes mediante el incremento de un 25 % sobre el interés legal en los intereses de demora a favor de aquella, señalando que la finalidad de la diferenciación (preservar el interés público en la recaudación de los tributos, que sería afectado si los intereses de demora fuesen demasiados bajos) era razonable y tiene de “carácter objetivo”. Las expresiones “razonabilidad” y carácter objetivos evidencian la aplicación de la reiterada doctrina del tribunal según la cual el principio de igualdad corresponde a una interdicción de la arbitrariedad y esta aplicación evidencia la premisa de las ponderaciones del tribunal. Y considerado justamente la existencia de desigualdades, jurídicamente, relevantes entre la administración y los ciudadanos, los tribunales constitucionales de España y México declararon la legitimidad de la sujeción de aquella a intereses procesales menores, poniendo de relieve que la desigualdad de trato no resultaba de una posición preeminente de la Hacienda Pública, sino de desigualdades fácticas que las justificaban.

En Italia, la corte costituzionale también reconoce la aplicabilidad del principio de igualdad a las relaciones establecidas directamente entre la hacienda y los contribuyentes, al declarar la inconstitucionalidad de discriminaciones normativas desprovistas de un fundamento idóneo. Un relevante ejemplo es la decisión sobre la interdicción de postular judicialmente la restitución de los tributos indebidos ante la interposición de los recursos administrativos, en la cual el Tribunal declaró su inconstitucionalidad, tras señalar la inexistencia de razones que justifiquen el privilegio de una regulación especial, a favor del deudor, de la acción de repetición de los indebido contra la Hacienda. (Berliri, 1952)

Y también en Alemania la jurisprudencia constitucional se orienta en el sentido de que la igualdad fundamental de armas (*grundsatzliche Waffengleichheit*) en el proceso judicial representa una imposición jurídica constitucional de los principios de igualdad y del Estado de Derecho. La exigencia de la igualdad de armas también como decidió el Bverfge al derivar del principio constitucional de igualdad la exigencia de que haya una situación equivalente entre la Hacienda y los contribuyentes con respecto a las costas procesales. (Leibholz, 1993)

La preeminencia de la Constitución y de las leyes en un postulado basilar de los Estados de Derecho y del Derecho Tributario. En los estudios de Derecho, no se admite, la inobservancia de los preceptos jurídicos ni siquiera por parte de los Poderes Públicos; como hay lugar para una administración libre de limitación jurídica, insubordinada a la ley o arbitraria. La vinculación a la ley constituye asimismo un postulado esencial del derecho Administrativo, que ostenta una relevancia expresada con igual fuerza en el Derecho Tributario, como corolario necesario del principio fundamental de reserva de la ley.

En definitiva, la ley vincula a la Administración Tributaria, quien debe respetarla al igual que los ciudadanos. Si se traslada esta conclusión a la relación obligacional tributaria, puede afirmarse con absoluta seguridad que tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo de la obligación tributaria están subordinados a la ley.

Y merece la pena poner de relieve que las amarras constituidas por la ley no se desatan con la formación, ni con el desarrollo o extinción de la relación obligacional tributaria, vinculando a la Hacienda en todo el ciclo obligacional. La obligación tributaria surge en virtud de la realización de la situación prevista abstractamente en el hecho imponible, y no porque la Administración tributaria imponga su voluntad al contribuyente. Ésta no puede crearla, modificarla, o extinguirla (con excepción de supuestos específicos, como autorizaciones legales para conceder la remisión de la deuda tributaria, moratorias, etc.). La Administración está sometida asimismo a las consecuencias resultantes del nacimiento de la obligación, ya que debe aceptar el pago del tributo y, si esto no se produce, exigirlo. Por ello se puede concluir, que la relación obligacional tributaria es una relación de derecho y no de poder.

De lo que resulta claro que el principio de igualdad preconiza la existencia de una igualdad esencial entre la hacienda y los contribuyentes ante los mandatos constitucionales y los legislativos, que como ya se comentó anteriormente, es imprescindible para que el derecho tributario resulte tolerable desde el punto de vista del Estado de Derecho. Obsérvese que, para concretar esta igualdad esencial, no basta con el mero respeto a los mandatos legislativos (exigido por el principio de preeminencia legislativa), sino que es imprescindible que la tarea exegética se guíe por el principio de igualdad, de modo que se realice la igualdad en la especificación de los contenidos legislativos. (Pitten Velloso, 2008)

4.9.1 Igualdad de partes en la omisión legislativa

Afirmada la premisa de que el principio de igualdad exige el establecimiento de trato igual entre la Hacienda y los contribuyentes tanto en la ley como ante la ley, ha de investigarse si este principio también se aplica a los supuestos de omisión legislativa. De los interrogantes que la omisión legislativa planteó respecto a la igualdad de partes, lo más importante concierne a las prerrogativas que no tienen previsión legislativa expresa. ¿Se permite que la Administración se otorgue expresamente o simplemente ejerza prerrogativas desprovistas de respaldo legislativo, fundadas exclusivamente en una relación de superioridad de la Administración o de los fines sociales ante los derechos subjetivos de los ciudadanos?

En relación de superioridad apriorística no existe. Si tuviera que haber una superioridad ésta debería ser la de los ciudadanos ante el Estado, porque en los Estados democráticos todo el poder estatal deriva del pueblo y debe ejercerse en su beneficio. El Estado es una institución jurídico-social de carácter instrumental, creado para servir al pueblo y no para imponerle su arbitrariedad institucional. (Pitten Velloso, 2008)

Tampoco es viable fundar las prerrogativas y privilegios de la Hacienda en el argumento de la invariable preponderancia de lo fines sociales ante los derechos subjetivos. Podría admitirse tal argumento en Estados totalitarios, pero no en Estados de Derecho, pues, como ha puesto de relieve la Suprema Corte de Justicia de la Nación conduciría ineludiblemente al entero sacrificio de todos los derechos fundamentales de la persona de todas las libertades públicas a los fines sociales, lo que es inconciliable con los valores superiores del ordenamiento jurídico que nuestra constitución proclama.

Excluida la existencia de una relación de superioridad apriorística del Estado o de los intereses sociales frente a las garantías individuales que marca la constitución Mexicana en sus diez primeros artículos, queda todavía la posibilidad de que las prerrogativas de respaldo legislativo se funden en principios o bienes constitucionales específicos. Posibilidad que ha de reconocerse, pues es perfectamente viable extraer de los principios constitucionales mandatos o permisiones que no estén previstos expresamente en la legislación. En esta línea, la Suprema corte de Justicia de la Nación en México ha declarado la constitucionalidad de diversas prerrogativas o de situaciones de superioridad en general, a las Administraciones Públicas, pero siempre a partir de la existencia de algún bien o principio constitucional cuya reservación justificara su reconocimiento, ya que existen fines sociales, que deben considerarse de rango superior a algunos derechos individuales, pero ha de tratarse de fines sociales que constituyan en sí mismos valores constitucionales reconocidos y la prioridad ha de resultar de la propia Constitución.

Por tanto, los privilegios administrativos jurídicos, que ponen a la Hacienda en una situación de superioridad frente a los contribuyentes, sólo pueden aceptarse cuando su fuente sea la Constitución o la ley y no representen violaciones del principio de igualdad. Privilegios injustificados, odiosos son manifestaciones incompatibles con los pilares de los Estados de Derechos. (Pitten Velloso, 2008)

4.9.2 Consecuencias específicas de las exigencias de igualdad entre la Hacienda y los contribuyentes

Aplicando a las relaciones jurídicas establecidas entre la Hacienda y los contribuyentes, el principio de igualdad lleva a ciertas consecuencias específicas, tanto en el control de constitucionalidad de las leyes como en la actividad exegética.

Como ya se ha referido, los privilegios concedidos a la Secretaría de Hacienda por la legislación pueden oponerse con las exigencias del principio de igualdad tributaria y, en este supuesto, podrían subsistir tan solo si superan el control de proporcionalidad. Un ejemplo esclarecedor es

la exigencia del primero paga, y después reclama, declarada inconstitucionalmente por la corte Italiana, por violar el principio de igualdad.

Por otra parte, son ilegítimas las concepciones interpretativas que privilegian a la Secretaría de Hacienda o a los contribuyentes en la aplicación de los mandatos jurídico-tributario, ya que son iguales ante la Constitución y las leyes. Se hace referencia no solo a la tesis conocida como *in dubio pro fisco e in dubio contra fisco*, sino también a la concepción según la cual los preceptos que otorgan exenciones han de interpretarse de forma restrictiva. (Pitten Velloso, 2008)

4.9.3 Mandatos generales y proyecciones específicas de la igualdad tributaria.

Es posible identificar tres normas específicas que resultan del principio general de igualdad, esto es, las interdicciones de discriminación, los mandatos de igualdad jurídica con arreglo a criterios de justicia y el postulado de Equilibrio social. Sin embargo, la igualdad tributaria no tiene tal amplitud, pues abarca las exigencias tributarias de las interdicciones de discriminación y la igualdad con arreglo a criterios de justicia, pero no del principio de igualdad de oportunidades. Este principio concierne a fin ajeno al Derecho Tributario y, en consecuencia, ajeno a la igualdad tributaria, la igualdad ante las cargas públicas es eminentemente una igualdad jurídica, que debe realizarse en la medida de la creación y aplicación de los tributos, sin diluirse en la exigencia de promocionar una igualdad socioeconómica de oportunidades. Así al manejar la tributación para buscar dicha igualdad de oportunidades, el legislador no estará concentrando la igualdad tributaria, sino interviniendo en ella para realizar un fin fiscal.

Además de ser estrictamente jurídica, la igualdad tributaria se centra fundamentalmente en la igualdad con arreglo a criterios de justicia, cuyas exigencias principales pueden comprenderse bien mediante una relevante distinción, establecida entre la igualdad tributaria horizontal y vertical. (Pitten Velloso, 2008)

4.10 Igualdad tributaria horizontal y vertical

Para identificar y especificar los mandatos generales de igualdad en materia tributaria, se revela útil la distinción tomada por la doctrina y por la jurisprudencia alemanas, Españolas y Mexicanas entre justicia tributaria horizontal y vertical, cuyo contenido se expresa con más precisión mediante las expresiones “igualdad tributaria horizontal” y “vertical”, ya que la igualdad es, en este contexto, la forma de expresión de la justicia. La igualdad tributaria horizontal comprende las exigencias del principio de generalidad, sin ser sustituida por éste. La generalidad, es una manifestación específica de la igualdad tributaria. Por ello, no es adecuado referirse a la generalidad como un criterio de justicia tributaria distinto de la igualdad. (Pitten Velloso, 2008)

El mandato de trato tributario paritario (o igual) concierne a la igualdad tributaria horizontal. Ésta no exige la misma imposición a todos los contribuyentes (con el establecimiento de un “impuesto por cabeza”), sino que los contribuyentes iguales desde un punto de vista determinado (es decir, desde un criterio de diferenciación) sean gravados de modo igual. En el ámbito de los

impuestos, donde el criterio basilar de diferenciación es la capacidad contributiva, la igualdad horizontal impone que los contribuyentes con capacidades contributivas iguales paguen un mismo impuesto. (Pitten Velloso, 2008)

La otra dimensión de la igualdad tributaria está constituida por la referenciada igualdad vertical, que es una expresión específica del mandato de trato tributario dispar y se singulariza por imponer, en general, tratos dispares entre los destinatarios normativos sujetos a tributación (es decir, contribuyentes), de manera que dichos tratos han de apoyarse en la intensidad de las características fácticas jurídicamente relevantes. Cabe hacer hincapié en que no es la presencia de tales características la que justifica los tratos tributarios dispares, sino su intensidad, que funda una nueva distinción entre iguales y desiguales. Así, en la igualdad tributaria vertical es la graduación (y no la presencia) de la característica jurídicamente relevante la que actúa como criterio de discriminación. Cuando se trata de impuestos, los poseedores de capacidad contributiva iguales con respecto a la existencia de esta característica serán jurídicamente desiguales siempre que haya una diferencia en la intensidad de la capacidad contributiva, en consecuencia, tendrán que sujetarse a cargas tributarias diferenciadas. La igualdad vertical representa, pues, la exigencia de que se traten de modo desigual los desiguales en la medida de la desigualdad existente.

Por último, interesa subrayar que la igualdad vertical es una verdadera expresión de la igualdad tributaria, así como la horizontal. No se trata de una exigencia distinta, de extrapolaría el alcance de la igualdad para ingresar en el ámbito de una equidad ajena a ella.

4.11 Proyecciones específicas con otros principios

Como se ha expuesto que la igualdad jurídica tiene una dimensión normativa de supra principio, pues constituye una norma jurídica que comprende en un ámbito normas específicas y autónomas entre sí. Situación similar ocurre con el principio de igualdad tributaria, del que derivan diversas exigencias específicas, como los principios de generalidad, universalidad y de la tributación con arreglo a la capacidad contributiva, a la equivalencia o al beneficio económico. Sin embargo, estos principios constituyen sólo proyecciones específicas del de igualdad tributaria y no propiamente sub principios, sobre todo porque ellos, además de no contraponerse a este principio o entre sí, se limitan a expresar o contenidos parciales de la igualdad tributaria (como el de generalidad) o sus exigencias específicas en ámbitos determinados (como los principios de tributación con arreglo a la capacidad contributiva, a la equivalencia o al beneficio económico). (Pitten Velloso, 2008)

El principio de igualdad de la tributación no es más que una especificación del principio de generalidad tributaria, de su contenido central. Constituye tanto un reflejo como una exigencia mínima, que sería claramente vilipendiada con la división de la carga tributaria de forma discriminatoria, con la concesión de privilegios tributarios y, especialmente, con la sujeción de determinados grupos de personas a la financiación integral de las cargas estatales, únicamente por el hecho de que integran a tales grupos.

Consciente de que la obligación de soportar los gastos públicos sólo será efectivamente igual si se impone a todos los contribuyentes capaces, la doctrina subraya que la generalidad representa un presupuesto fundamental para una tributación igual, la primera condición para realizar la igualdad en la imposición. Estas afirmaciones son válidas especialmente para la faceta subjetiva de la generalidad, puesto que no se puede hablar de una tributación efectivamente igual cuando hay personas (físicas o morales) que, aun siendo contribuyentes, no están sujetas al sostenimiento de los gastos públicos. Existiendo dichos privilegios odiosos, la discusión acerca de los hechos que han de gravarse o de las exigencias específicas de la igualdad vertical pierde gran parte de su sentido. (Arrijoja, 2000)

Así como el principio de Igualdad es una condición del principio de generalidad, ésta es una condición de aquélla (al menos en su acepción más estricta), pues la tributación sólo será efectivamente general si grava del mismo modo a todos los ciudadanos contributivamente capaces. Sin embargo, sólo puede reconocerse la igualdad horizontal como un presupuesto de la generalidad, ya que ésta no exige tratamientos dispares e impone únicamente el establecimiento de tratos paritarios. Los tratamientos dispares que la igualdad exige son neutros ante la generalidad: no la realizan y, aun siendo incumplidos, jamás la violarán. Se infiere, pues, que toda violación del principio de generalidad presupone una violación del de la igualdad, sin que la afirmación recíproca sea verdadera.

También hay un paralelismo entre igualdad y la generalidad con respecto a los momentos de posible violación. Como la igualdad, puede ser violada tanto en la creación como en la aplicación de las normas tributarias, ya que ésta también exige una aplicación igual de las leyes tributarias.

4.12 Interrelación del principio de igualdad con el de generalidad y la capacidad contributiva.

Dada la íntima relación existente entre igualdad y capacidad contributiva, es evidente que hay estrechas interrelaciones entre ésta y la de generalidad, la cual, como se ha dicho, no constituye más que una especificación de la igualdad tributaria. Respecto a estas interrelaciones se planteó la cuestión de la legitimidad de las exenciones exigidas por el principio de capacidad contributiva. Hay que recordar que algunos economistas rechazaron esta teoría, al sostener la imposibilidad de establecerse exenciones para el mínimo vital, con base en una interpretación radical del principio de generalidad. (Arrijoja, 2000)

En la actualidad, tal tesis está ampliamente superada. No se vislumbra que haya ni siquiera un conflicto entre generalidad, igualdad y la capacidad contributiva, dado que aquélla interpreta a la luz de ésta. Hensel ya reconocía una conexión interna entre estos principios, subrayando que la Constitución sólo postulaba la generalidad de la tributación con arreglo a los medios de los ciudadanos. Y Sainz de Bujanda fue categórico al poner de relieve que los principios de generalidad y de igualdad únicamente son comprensibles en relación con el de la capacidad contributiva.

Por tanto, el principio de la capacidad contributiva limita el alcance del de generalidad y el de igualdad, convirtiéndolos básicamente en una interdicción de privilegios tributarios discriminatorios. Así que, cuando aquel principio actúa como un requisito para la sujeción pasiva tributaria, éste se impone invariablemente, sin configurar propiamente un conflicto de principios, ya que la capacidad conforma, y no restringe, la generalidad tributaria. (Pitten Velloso, 2008)

4.13 Compatibilidad con las exenciones extra fiscales.

Hay quien niega que los beneficios extra fiscales se contrapongan a la generalidad y a la igualdad tributaria, exceptuando situaciones extremas Rezzoagli (2003) distingue entre sujeción abstracta y concreta, para afirmar que el principio de generalidad determina la sujeción abstracta de todos los sujetos (sin excepción) a la tributación y que el principio de capacidad contributiva impone la sujeción en concreto a los tributos determinados. En consecuencia, la generalidad no estaría afectada por las exenciones extra fiscales, siempre que no constituyen declaraciones de exoneración subjetiva y general. Ellas afectarían tan sólo el principio de capacidad contributiva. La sujeción in abstracto de todos al pago de los tributos ya resulta del deber constitucional de contribuir al gasto público, como lo estipula el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, así como lo estipulan otras constituciones políticas como son la de España, Italia, Alemania, etc. Para otorgarle alguna función de relieve en el sistema constitucional, es necesario interpretar la generalidad como una especificación de la igualdad tributaria, explicitando lo que está implícito en ella. (Arrijoa, 2000)

Por lo demás, es consabido que la igualdad tributaria no se limita a exigir una sujeción abstracta de todos al pago de tributos, sino una sujeción concreta, tan concreta que se extiende hasta la extinción de la obligación tributaria mediante la efectiva realización del pago de la deuda tributaria. Sólo así es posible mantener la tradicional función del principio de generalidad de cohibir la concesión de exenciones por la gracia de un poder absoluto.

Las proyecciones sectoriales como principios autónomos es que cada principio de tributación con arreglo a la capacidad contributiva, a la equivalencia o al beneficio económico constituyen, en realidad, proyecciones específicas del principio de igualdad en materia tributaria, que se singularizan ante la imposición de generalidad porque no expresan un contenido abstracto de aquel principio, sino sus exigencias específicas en sectores determinados.

En efecto, en el ámbito de los impuestos, el principio de igualdad tributaria en concreto a la luz del criterio de la capacidad contributiva y, en consecuencia, exige una tributación con arreglo a la capacidad contributiva. En el ámbito de las tasas, el criterio de concreción es la equivalencia y, por tanto, el principio de igualdad impone una tributación con arreglo a la equivalencia. Y lo mismo sucede en materia de contribuciones especiales, donde el criterio es el beneficio económico. (Pitten Velloso, 2008)

Así que la utilización de expresiones como principios de tributación con arreglo a la capacidad contributiva o simplemente “principio de capacidad contributiva” suele representar una síntesis, haciendo más simple la referencia a lo que realmente se designa, es decir, al principio de igualdad de la tributación en materia de impuestos, que impone una graduación impositiva con

arreglo a la capacidad contributiva. Se designa una proyección específica del principio de igualdad como un principio autónomo, lo cual resulta útil simplificar el discurso y será adecuado siempre que no se olvide lo que realmente se está designado. (Arrijoja, 2000)

4.14 Igualdad en la creación y modificación de los tributos.

La exigencia de igualdad en la creación y modificación de los tributos es inherente a los Estados de Derecho y ostenta, invariablemente, rango constitucional. Algunas constituciones lo establecen expresamente como lo ocurre en México, España y en Brasil. Otras la introducen en forma implícita como una simple proyección específica general de igualdad como sucede en Alemania e Italia.

Dicha exigencia constituye sin lugar a dudas, el tema fundamental de la igualdad tributaria, sobre todo porque el derecho tributario vive de la ley, a la cual se le atribuye la tarea de crear hechos imponibles y, de modo indirecto, las obligaciones tributarias. La problemática de la igualdad en la ley tributaria planteó con peculiar énfasis la cuestión de la justicia tributaria, pues su concreción presupone una previa toma de posición de las teorías de la justicia tributaria y de la adecuación de éstas a los valores basilares de los sistemas jurídicos. Así que, se estudiará fundamentalmente las teorías de la justicia tributaria, su compatibilidad con las distintas especies tributarias y las exigencias que la igualdad, concretadas a la luz de dichas teorías, establece para la conformación legislativa del sistema tributario. (Pitten Velloso, 2008)

4.15 La igualdad con arreglo a criterios de justicia tributaria.

Se dijo anteriormente, que no hay comparación inherente a la idea de igualdad jurídica, por ello se dice que, por sí sola, está vacía y es axiológicamente neutra. Así, sólo a la luz de la idea de justicia y de especificaciones constitucionales explícitas se hace posible atribuir a la exigencia de igualdad en la ley un contenido determinado y controlar la legitimidad constitucional de las disparidades de trato tributario. Serán, pues, las determinaciones constitucionales y las concepciones acerca de la justicia las que posibilitarían especificar el contenido del principio de igualdad en materia tributaria.

Es conveniente exponer algunas premisas básicas que orientarán el análisis de las propuestas teóricas con respecto al significado constitucional de justicia y de igualdad tributaria. En primer lugar, no puede determinarse la medida de la tributación en relación al fin de obtener recursos para el Estado, pues este fin no concierne a la división de las cargas tributarias. La más desigual conformación del sistema tributario sería compatible con él, siempre que condujese a recaudar recursos suficientes para hacer frente a los gastos públicos. Por tanto, la concreción del principio de igualdad tributaria debe apoyarse en teorías y criterios de reparto de las cargas públicas. En segundo lugar, dichos criterios deben consistir o basarse en elementos económicos mensurables, por la sencilla razón de que al contrario nunca podrían aplicarse racionalmente y con un mínimo de seguridad. La no consideración de este simple hecho fue la causa de que surgieran teorías evidentemente inadecuadas. En tercer lugar, los criterios de reparto deben armonizarse con todas las figuras tributarias a las que se aplicarán. (Domínguez, 2001)

Por ello y por la relevante diversidad entre tales figuras, ningún criterio puede aplicarse a todas las especies tributarias; al menos, no puede sin considerarse relevantes matices. En cuarto lugar, la ilegitimidad de una teoría a la luz de un clima tributario en particular no implica su ilegitimidad como criterio de diferenciación tributario. Y la afirmación recíproca también es verdadera: la legitimidad de una teoría en relación a una figura tributaria, por más importante que esta sea, no implica su legitimidad como criterio de diferenciación para todos los tributos. En quinto lugar, aunque existan relevantes precisiones constitucionales con respecto al contenido del principio de igualdad tributaria, jamás resultará prescindible la tarea exegética. Esta siempre es necesaria, aunque sea solo para confirmar la clara redacción de preceptos constitucionales específicos servicio que lo afecta específicamente. Y se refiere a los ya indicados criterios del beneficio y de la equivalencia, también denominados de “principio de Beneficios” y “principios de Equivalencia”

Hall (1980) puso de relieve la diferencia entre estos criterios o principios, quien, a pesar de utilizar el principio de equivalencia como género, establece una dicotomía entre la “equivalencia al costo “y la equivalencia de los mercados”. Aquélla es preconizada por el criterio de la equivalencia propiamente dicho y corresponde al denominado “principio de cobertura de los costos”, ya que tiene en cuenta los costos de las prestaciones estatales. Esta especie de equivalencia se apoya en los criterios de formación del precio en una economía de mercado, que traslada al ámbito tributario. (p.267).

A pesar de que la doctrina suele referir dichos criterios con una misma denominación (criterios, principios o teorías del beneficio o de la equivalencia), se considera que es posible y recomendable no sólo diferenciarlos, sino también restringir el criterio del beneficio al beneficio económicamente mensurable verificado por el contribuyente, que lleva a establecer contribuciones especiales. El criterio de la equivalencia se apoya en los gastos económicos soportados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial y por el poder público y no en el beneficio económico, soportado por dichos poderes y no en el beneficio económico del contribuyente. Además, aquel criterio (el de las equivalencias) es aplicable a las tasas y en éstas no existe necesariamente un beneficio, aclarando que la tasa judicial de Italia exige incluso al ciudadano condenado en el proceso penal: además de cumplir la pena, este deberá “resarcir el ente un perjuicio, de un daño” (Pitten Velloso, 2008)

La autonomía de criterio del beneficio y la propuesta de integrarlo en el de capacidad contributiva, en una corriente doctrinal sostiene la necesidad de integrar el criterio del beneficio en el principio de capacidad contributiva, salvaguardándose así la pretensión de plenitud de este criterio. Sólo sería posible porque el beneficio representa una manifestación específica de riqueza, expresiva del principio de la capacidad contributiva.

El ejemplo de la valoración inmobiliaria resultante de obra pública permite aclarar el contenido y los fundamentos de esta tesis. Es cierto que dicha valoración constituye nítidamente un beneficio económico y, más específicamente, un incremento patrimonial y es justamente este incremento el que propicia y justifica la tributación específica, mediante la imposición de contribución especial. En esta hipótesis, los criterios de beneficio y de la capacidad contributiva, se

interrelacionan estrechamente con el beneficio económico y es justamente el índice de la capacidad contributiva, que se agrega a una capacidad preexistente. El beneficio económico, sin embargo, se singulariza por ser una manifestación específica de capacidad contributiva y por estar indisociablemente vinculado a la actuación estatal, ya que deriva de ella; por ello, no se confunde con la capacidad contributiva del contribuyente, cuya comprensión es mucho más amplia. (Pitten Velloso, 2008)

Estas son diferencias relativas a los elementos de comparación (beneficio económico y capacidad contributiva) que se suman a los contrastes concernientes a los respectivos criterios. El criterio (o principios) del beneficio se diferencia esencialmente del de capacidad contributiva por llevar (o al menos posibilitar) a una tributación que incide sobre la ventaja económica resultante de una actividad estatal y no directamente sobre la titularidad de riqueza económica del contribuyente. Además, no conduce propiamente a la graduación de la tributación según el beneficio económico: fundamenta la apropiación estatal del incremento de riqueza por el particular, lo que no sería posible respecto a los impuestos graduados con arreglo a la capacidad contributiva. Y fundamenta tan sólo la apropiación estatal de dicho incremento de riqueza, pues si el Poder Público se apropia de un incremento de riqueza que no resulta directamente de una actividad estatal, no se estará orientando por el criterio de capacidad contributiva o confiscando mediante el ejercicio del poder tributario.

La Integración del criterio de equivalencia en la capacidad contributiva es, aunque sea en cierto modo plausible la propuesta de incorporar el criterio del beneficio económico en el de la capacidad contributiva, es realmente inviable con respecto al criterio de equivalencia aplicable a las tasas. El presupuesto de hecho de la tasa no refleja en modo alguno a la capacidad económica de los sujetos pasivos, porque no constituye una manifestación de fuerza económica. La relación, singular del particular con una actividad de la Administración pública, no puede ser nunca una manifestación de fuerza económica que revela la idoneidad del sujeto pasivo para soportar el tributo.

Efectivamente, ¿cuál es la capacidad contributiva específica que la solicitud de la emisión de un documento de carácter público (como un pasaporte o de una tarjeta de identidad) evidencia? Se trata tan sólo de la solicitud de un servicio público, la cual no denota ninguna fuerza económica, pero fundamenta la recaudación de la tasa por la correspondiente prestación estatal específica y divisible, ya que hay un beneficio específico, que no debe, en principio, ser remunerado por los recursos recaudados de todo mediante los impuestos, sino por tasas específicas, exigidas a los ciudadanos beneficiados por dichas actividades públicas. (Pitten Velloso, 2008)

Berliri (1952) intentó superar los inconvenientes de la teoría del beneficio, construyendo una teoría del impuesto justo apoyada en la noción de justicia del hombre común (l'uomo della strada). El jurista italiano planteó el problema de la justicia tributaria en estos términos: ¿con base en qué principios y criterios deben repartirse, entre los contribuyentes, las cargas financieras de los servicios públicos cuando no se atribuye a la división otro fin que el de cubrir las cargas? Para él, los problemas de la justicia tributaria y de la política económica (distributiva de riqueza) son distintos y el sistema de los impuestos tendría que limitarse al reparto de las cargas tributarias públicas. (P.490-535)

Asimismo, el impuesto, justo debería determinarse sin tener en cuenta una eventual función redistributiva de la tributación, la cual constituiría un desvío ante él, por lo consiguiente, dicho impuesto se concibe como la “cuenta individual” correspondiente a la justa división de las cargas de un determinado grupo de servicios públicos, cuando la división está asumida como un fin en el mismo, sin tener otro objetivo que el de asegurar la cobertura de las cargas soportadas colectivamente. Nunca sería un impuesto redistributivo y tampoco un impuesto extra fiscal.

La teoría del interés se basa en estas dos premisas: a).- A la obligación de contribuir al gasto público como lo dice el artículo 31 fracción cuarta de la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, no paga por ser beneficiario de los efectos del servicio, paga por el interés en la existencia y en el funcionamiento de los servicios, b).- A la medida del impuesto justo es correspondiente al interés del contribuyente en el servicio, es decir, a la cuota individual de los servicios.

A esta teoría pueden dirigirse todas las críticas ya expuestas con respecto a la imposibilidad de aplicar la teoría del beneficio a los impuestos. El interés del contribuyente en la existencia de los servicios públicos no tiene un contenido económico determinado que pueda orientar la concreción de los mandatos específicos del principio de igualdad tributaria. La conversión del referido interés en términos cuantitativos no es factible, lo que obsta la aplicación práctica de la teoría. Solamente podría aplicarse si se recondujese a la teoría de la capacidad contributiva, la cual, sin embargo critica expresamente el jurista italiano.

El alcance de la teoría de Berliri es, además, demasiado restringido. Abarca solamente los impuestos y, por tanto, únicamente los servicios indivisibles. No establece condiciones jurídico-tributarias para admitir la función redistributiva, que para Berliri (1952) es excepcional, pero que, al menos en determinados sistemas jurídicos, es necesarios a fin de promover la igualdad de oportunidades, Y, además de ello, se restringe a los impuestos con fines fiscales, sin permitir el control de la legitimidad constitucional de los innumerables impuestos con fines extra fiscales que en la actualidad existen.

Ha de reconocerse, por otro lado, que una de las más estimables contribuciones de Berliri (1952) consiste justamente en poner de relieve que la persecución de fines no fiscales (incluidos en ellos los fines de redistribución de la riqueza) por medio del Derecho tributario lleva a desviaciones ante la giusta imposta o, en términos más amplios, ante el giusto tributo. Su mérito consistió en subrayar este hecho, lo que contribuyó al desarrollo doctrinal del estado del estudio de las condiciones y límites jurídico-tributarios de la extra fiscalidad.

Las teorías de la igualdad de sacrificio resultan de la constatación de que es imposible establecer una ecuación impuesto-beneficio, lo que llevó a desarrollar ecuaciones que implicaban el impuesto y el sacrificio de los contribuyentes (ecuaciones impuesto-sacrificio). Así la igualdad tributaria no se determinaría por la comparación de cantidades de dinero, sino por “la incomodidad o sacrificio, o pena, o dolor, sufridos por los ciudadanos como consecuencia del

pago de ciertas cantidades de dinero”. El sacrificio se convierte, pues, en el criterio fundamental para repartir las cargas tributarias. (Pitten Velloso, 2008)

Dichas teorías se apoyan, como destaca Einaudi, en el “principio della decrescenza della utilità delle dosi successive della ricchezza”, (de la disminución de la utilidad de las dosis siguientes de la riqueza) dado que tienen en menor medida que éstas aumentan, esto es, de qué “el valor de un mismo monto dinerario disminuye para el que lo recibe en la misma proporción en que aumentan sus ingresos. Esto es así porque, al aumentar los niveles de riqueza (ya sea por renta o por patrimonio), las últimas fracciones (destinadas a la satisfacción de necesidades superfluas o suntuarias) tienen un valor menor que las primeras, destinadas a la satisfacción de las necesidades elementales.

El objetivo de la riqueza es el igualitarismo y, por tanto, la negación absoluta de los resultados económicos de la iniciativa y de la autonomía privada, así como de los esfuerzos y respectivos méritos. Significa la negación de valores fundamentales de las Constituciones de los países capitalistas contemporáneos y, por consiguiente, sólo podría sostenerse en países comunistas. Por ello, el igualitarismo está ampliamente rechazado en la teoría general del Derecho contemporánea.

Podría intentarse salvar la teoría del sacrificio mínimo mediante el abandono de la política de redistribución de renta, con lo que se mantendría íntegra la política de tributación que le es inherente. Sin embargo, esta política también resulta inadecuada, puesto que preconiza la decapitación de las riquezas más elevadas, llevando a la restricción de la tributación a los ciudadanos más adinerados, que soportarían severamente el peso de la carga tributaria, mientras muchos ciudadanos con capacidad contributiva quedarían exentos de la imposición. Se violaría, así, el principio fundamental de generalidad de la tributación de la tributación, plasmado expresamente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la Constitución Española y en la constitución Italiana, así como los derechos subjetivos afectados por la búsqueda del igualitarismo.

Las teorías del sacrificio igual y proporcional, por otra parte, se revelan más plausibles y se armonizan, en cierta medida con la de la capacidad contributiva. No obstante, es aconsejable trabajar con ésta, como se expuso anteriormente, pues ella no sufre la debilidad inherente a las teorías del sacrificio. (Pitten Velloso, 2008)

Con la adecuada identificación de las causas de la crisis, su superación se mostró posible mediante los esfuerzos para concretar doctrinalmente el concepto de capacidad contributiva y compatibilizar sus exigencias con la realidad de la tributación extrafiscal. Así, tras la crisis tuvo la fase de rehabilitación, primordialmente, en la jurisprudencia y en la doctrina Alemana. En esta fase, se hace hincapié en la calificación del principio de capacidad contributiva como el principio fundamental de una tributación justa y en la necesidad de matizar su rigidez, junto con la del principio de igualdad tributaria, para compatibilizarlo, sobre todo, con la persecución tributaria de fines no fiscales y con la medida de simplificación tributaria. (Pitten Velloso, 2008)

En España, si bien el Tribunal Constitucional ya ha afirmado que la capacidad contributiva es la medida de la igualdad en el ámbito del Impuesto sobre la Renta, no se suele extender este posicionamiento a los demás ámbitos de la tributación. Como concluye Domínguez (2001) tras analizar los precedentes más relevantes al respecto, el Tribunal no adopta una posición teórica definida sobre las relaciones entre los principios de igualdad y capacidad contributiva, sino que unas veces cabe entender que concibe al segundo como una concreción del primero, el desarrollo de la cual ha de realizarse con un método no axiomático, y otras más bien como límite externo al principio de igualdad. En cualquier caso, la capacidad contributiva no sería el único criterio de la igualdad en el ámbito tributario.

Se confirma, por ello, que el estudio del principio de igualdad tributaria puede desarrollarse más claramente con base en la noción de que la capacidad contributiva es un criterio de comparación tributaria o, en la dicción de Da Silva (2001), un “presupuesto lógico y conceptual para dar un contenido técnico» al principio de igualdad”.

Así, en la previsión de tipos distintos para hechos que evidencian una misma fuerza económica no hay, como anota Goodin, (2001) una afectación al principio de capacidad contributiva concebido como un principio autónomo respecto al de igualdad. Existe, por el contrario, una violación del principio de igualdad concretado con base en el criterio de la capacidad contributiva o, si se prefiere, del principio de capacidad contributiva concebido como una mera expresión específica del principio de igualdad, es decir, como la designación sintética del principio de la igualdad tributaria concretado específicamente en el dominio de los impuestos.

Asimismo, la capacidad contributiva no puede entenderse como el único criterio de concreción del principio de igualdad tributaria. Podría afirmarse con seguridad que el principio de capacidad contributiva constituye una proyección del principio de igualdad en el ámbito del Derecho de los Impuestos, como lo hace el Tribunal de Karlsruhe y la doctrina alemana. Pero la extensión de tal afirmación a todo el ámbito tributario, realizada por la constante jurisprudencia de la *Corte Costituzionale*, es excesiva e incorrecta. (Leibholz, 1993)

Para elucidar esta crítica es prudente subrayar, en primer lugar, la incuestionable expresión de la tesis que preconiza la concreción del principio de igualdad tributaria exclusivamente con base en el criterio de la capacidad contributiva. Berliri (1952) subraya que la medida para «establecer si dos situaciones son o no iguales es únicamente la capacidad contributiva» y, por ello, ésta es la “proyección en el ámbito tributario del principio de igualdad. Pérez de Ayala señala que sólo es posible dar «un contenido, una sustancia a dicho principio desde el concepto de capacidad económica de pago (o si se prefiere, de capacidad contributiva)”. Martín Delgado rechaza la “adopción generalizada de cualquier criterio de imposición contrario a la capacidad económica”, lo que sigue expresamente Cors Meya. Pont Mestre afirma que la igualdad tributaria nos remite a la capacidad económica o contributiva, ya que ésta «es el criterio material idóneo en el orden tributario para determinar la existencia de paridad de situación a efectos de concurrir a la financiación del coste de la actividad pública». Las citas podrían extenderse mucho, pero ya son suficientes para evidenciar la amplitud de esta concepción doctrinal.

Se confirma que una de las principales causas de tales ponderaciones (y de la consecuente negación de un papel fundamental a los criterios de la equivalencia y del beneficio) es la influencia de la doctrina extranjera, más precisamente, de la doctrina Alemana e Italiana.

En la doctrina Alemana el análisis tributario suele restringirse a los impuestos. El término <<'Steuerrecht», a veces traducido como «Derecho Tributario», significa en realidad “Derecho de los Impuestos”. Por ello, las obras de *Steuerrecht* deben (o deberían) limitarse al análisis de los impuestos. El Derecho Tributario propiamente dicho se llama <<*Abgabenrecht*» y está regulado básicamente en la Codificación Tributaria alemana (*Abgabenrechtsordnung*).

Un fenómeno similar se produce en Italia. Aunque la expresión «*Diritto Tributario*» corresponda rigurosamente a la española «Derecho Tributario», en los manuales de *Diritto Tributario* la parte general a menudo se dedica exclusivamente a los impuestos (*imposte*), con referencias puntuales a las demás especies tributarias, como ya fue señalado por Sainz De Bujanda (1968) en su «Estudio Preliminar» a la traducción del clásico *Istituzioni di diritto tributario* de A. D. Giannini.

Esta indebida restricción del foco de la doctrina tributaria ha de ser superada, mediante el reconocimiento de los límites de actuación del principio de capacidad contributiva y de la existencia de otros criterios de graduación de la carga tributaria y concreción del principio de igualdad.

Se pueden obtener algunas conclusiones parciales como tras las extensas discusiones sobre los criterios adecuados para la justa división de la carga tributaria y el desarrollo de teorías que preconizan la graduación de la tributación a la vista de los beneficios, intereses o sacrificios de los contribuyentes, se consagran dos criterios como principios fundamentales de la imposición: los criterios o principios de la capacidad contributiva (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) y de la equivalencia (*Äquivalenzprinzip*) o beneficio. (Leibholz, 1993)

Cada uno de ellos posee un campo de actuación fundamental: el principio de capacidad contributiva tiene que aplicarse a los tributos establecidos para costear servicios estatales indivisibles u obras públicas en general (impuestos); y el principio de equivalencia o beneficio *lato sensu*, a los tributos concernientes a servicios estatales divisibles y específicos u obras estatales que llevan a valoraciones específicas. Otras precisiones se presentarán en los sucesivos epígrafes, donde también se indicarán otros criterios legítimos para graduar las cargas tributarias.

4.16 La igualdad en el ámbito de los impuestos

El problema de la igualdad en los impuestos se reconduce, en esencia, al de la capacidad contributiva y, más específicamente, a los fundamentos y a la conformación de una tributación graduada con arreglo a la fuerza económica de los contribuyentes. Pero también la problemática de la progresividad tributaria es relevante en materia de impuestos, sobre todo en México, España e Italia, donde las respectivas Constituciones imponen la conformación de un sistema impositivo progresivo. Por ello, a continuación se analizaron los interrogantes planteados por la exigencia de una tributación orientada por la capacidad contributiva y también los concernientes al «principio» o, más precisamente, a la técnica de la progresividad. (Pitten Velloso, 2008)

4.16.1 Criterio de la capacidad contributiva y Justificación como criterio de graduación de los impuestos

Como se ha expuesto y reiterado, en el contexto actual hay un gran consenso sobre la necesidad de que el establecimiento y la regulación de los *impuestos* se orienten por la capacidad contributiva. Consenso que, como señala Villegas, se explica por «razones del más elemental sentido común»: «Dentro de la familia, es habitual que cada uno contribuya a los fines comunes de acuerdo con sus posibilidades. La Iglesia solicita fondos de sus feligreses con la idea de que cada cual debe dar en proporción a lo que Dios le ha dado a él. En centenares de empresas colectivas de bien público (entes de beneficencia, instituciones de salud o educación gratuita, Cruz Roja, etc.) se supone que las personas contribuirán según sus medios. Los gobiernos constituyen una de esas empresas colectivas o comunes, que están obligadas a servir a los ciudadanos como un conjunto, a protegerlos y a aumentar el bienestar general. ¿Qué más natural y justo que repartir las cargas del Estado de acuerdo con la capacidad de pago de cada uno?»

Pero, antes de afiliarse a tal posición teórica se debe justificar. Desde una perspectiva ético-social, el principio de la tributación con arreglo a la capacidad contributiva se justifica por principios éticos fundamentales que serían vilipendiados si a los pobres se les exigieran las mismas prestaciones tributarias que las que se exigen a los económicamente privilegiados. Como indaga Neumark, si las personas económicamente pobres no tienen capacidad contributiva y, en consecuencia, no pueden pagar tributos, ¿por qué no dar un paso más y admitir la razonabilidad y la justicia de la conclusión según la cual quienes tienen una mayor capacidad impositiva también deben pagar más Impuestos?

Desde un punto de vista ético-filosófico, la graduación de los impuestos con arreglo a la capacidad contributiva constituye una manifestación específica de la justicia distributiva, teorizada ya en la antigüedad por Aristóteles (1951). Representa, más precisamente, una proyección de la antigua fórmula “a cada uno lo suyo”, concretada a la luz del criterio de la capacidad (o posibilidad), determinando que la carga de los servicios públicos indivisibles sea soportada por cada ciudadano según sus posibilidades (*Jedem nach seinen Fahigkeiten*). (Leibholz, 1993)

Desde un punto de vista ético-jurídico, la justificación de la tributación orientada por la capacidad contributiva deriva directamente de los derechos humanos. Ya la declaración de los Derechos Humanos la previó, al establecer la necesidad de repartirse la contribución común para los gastos públicos de modo igual (*également*) entre los ciudadanos, «con arreglo a su capacidad» (*en raison de leurs facultés*,). Además, dicha exigencia deriva inmediatamente de los derechos humanos a la igualdad, a la libertad, de la garantía de la propiedad, etc. (Pitten Velloso, 2008)

Desde una perspectiva estrictamente jurídico-constitucional, la imposición de una tributación con arreglo a la capacidad contributiva tiene fundamento expreso o implícito en las Constituciones contemporáneas. Algunas constituciones la prevén expresamente, como sucede en México,

España, Italia, Venezuela y Brasil y otras no la refieren expresamente, sino implícitamente, por medio de la garantía de la dignidad humana (como parámetro inaugural de la tributación, tutelando el mínimo existencial), del principio de la igualdad tributaria (como criterio de graduación de la tributación) y de la garantía de la propiedad privada (como límite máximo de la imposición), que son basilares de todos los Estados de Derecho.

La fundamentación de dicha exigencia con apoyo en el principio de igualdad es especialmente clara, ya que, al actuar como un criterio de graduación de la carga impositiva, el principio de la capacidad contributiva es, como se ha dicho, solamente una proyección específica del de igualdad tributaria. Así que, al prever el principio de igualdad en el contexto de un Estado Social de Derecho, las Constituciones contemporáneas lo consagran necesariamente.

De hecho, es intuitivo que exigir la misma contribución de cada uno de los ciudadanos para financiar los gastos, estatales violaría el principio de igualdad. Un impuesto único e igual para todos, que gravase de forma paritaria a los millonarios y a los pobres, sería clara y acentuadamente injusto. No se puede admitir un impuesto por cabeza (*Kopfsteuer*), basado en una igualdad meramente formal, matemática y desvinculada de la capacidad contributiva. Debe adoptarse, en general, una igualdad proporcional, relativa a la justicia distributiva y basada en la capacidad contributiva.

Sin embargo, la fundamentación de la capacidad contributiva como un criterio de concreción del principio de igualdad tributaria debe ir más allá de la simple intuición. Ha de tener un fundamento jurídico-positivo claro. Pues bien, considerando que los impuestos no representan contraprestaciones por beneficios, no corresponden a la medida de los intereses individuales y que es inviable valorar jurídicamente los sacrificios individuales, sólo se revela adecuada la fundamentación de la imposición orientada por la capacidad contributiva en la finalidad de alcanzar el justo reparto de las cargas públicas indivisibles, concebida a la luz del *principio de solidaridad*. De hecho, como Moschetti subraya, la solidaridad en el plano tributario demanda que el criterio de reparto sea la capacidad contributiva, conjugándose, así, el interés general de que todos contribuyan a las cargas públicas con el interés individual de los contribuyentes de no sujetarse a la tributación más allá de su efectiva capacidad. (Pitten Velloso, 2008)

El deber tributario es un «deber de solidaridad de todos aquellos *que tienen* capacidad contributiva y en *razón* de tal capacidad». El principio de solidaridad proporciona, pues, un contenido ético-jurídico más específico a la justicia impositiva, que justifica la adopción de la capacidad contributiva como criterio central de diferenciación en el ámbito de los impuestos.

Ello se verifica con especial claridad en el ámbito del Impuesto sobre la Renta, que se caracteriza por ser un tributo eminentemente social. Como Birk señala, la renta como base imponible es fundamentalmente un concepto social y con la introducción del referido impuesto e tomó una «decisión social», concretándose la legítima concepción según la cual los pobres deben resultar exentos de la tributación y los ricos gravados con más fuerza.

4.16.2 Aplicación a las normas e impuestos extrafiscales.

Respecto a la aplicación del principio de capacidad contributiva a los impuestos extrafiscales, la doctrina mayoritaria ofrece una respuesta negativa, que comparte incluso Klaus Tipke, (1993) importante defensor del principio de capacidad contributiva como criterio basilar de la justicia en el «Derecho de los Impuestos». Para fundamentar la inaplicabilidad del principio de capacidad contributiva a las normas intervencionistas (*Lenkungsnormen*), Tipke, (1993) afirma que éstas no son normas jurídico-tributarias, sino normas de Derecho Económico o de otras ramas jurídicas. Añade que las nociones de «subvención tributaria» y «gastos fiscales» (*tax expenditure* o *dépense fisca/e*) expresarían claramente el hecho de que las normas tributarias intervencionistas que reducen o eliminan la carga tributaria constituyen una técnica específica para la concesión de subvenciones. Por tanto, así como el principio de capacidad contributiva no es adecuado para orientar la aplicación de las subvenciones económicas, tampoco sirve como criterio para las subvenciones tributarias. Para las normas tributarias intervencionistas deben aplicarse otros criterios de comparación: el principio de la necesidad (*Bedürfnisprinzip*), el principio del mérito (*Verdienstprinzip*) o algún otro principio adecuado. (Pitten Velloso, 2008)

Esta tesis parece inapropiada tanto respecto al carácter tributario de las normas intervencionistas como a la aplicación del criterio de capacidad contributiva a ellas. Las normas tributarias no dejan de serlo por el simple hecho de que su objetivo sea alcanzar fines extrafiscales. Incluso las exenciones extrafiscales, que carecen de toda finalidad recaudatoria, tienen carácter tributario, ya que sirven para moldear el alcance del hecho imponible y, por tanto, la norma de imposición. Es inviable afirmar que parte del supuesto de hecho está determinado por normas que no tienen carácter tributario, que no integran el Derecho Tributario. No sólo lo integran sino que desempeñan un papel de extrema relevancia en esta rama jurídica.

Por otro lado, no se puede negar la aplicación del principio de capacidad contributiva para concretar el principio de igualdad tributaria con base en la mera alegación de persecución de fines extrafiscales, como si cualquier fin externo al Derecho Tributario pudiera justificar la restricción (o violación) del principio de igualdad tributaria. . Para que el principio no sea excluido por arte de magia, es imprescindible ponderar los bienes en conflicto, como ha puesto de relieve Von Arnim. (1977). El propio Tipke (1993) reconoce, en la segunda edición de su *Steuerrechtsordnung* que las normas intervencionistas solamente serán legítimas si el bien público que persiguen tiene un peso superior al del bien público de una tributación igual, basada en la capacidad contributiva. No obstante, parece olvidarse que, para realizar la ponderación entre bienes o principios en conflicto, es necesario que éstos sean aplicables al caso objeto de análisis. (Pitten Velloso, 2008)

Es decir, el criterio de la capacidad contributiva siempre deberá orientar la concreción del principio de igualdad respecto a los impuestos y a las normas que regulan su graduación. Aunque sea evidente la imposibilidad de que las normas intervencionistas exijan una estricta observancia del principio de igualdad tributaria, este principio siempre deberá ser *considerado* en el control de su legitimidad constitucional. No ejercerá influencia en la determinación de la carga tributaria únicamente cuando ceda completamente frente a otros principios que tengan un mayor peso en el caso concreto.

El principio de capacidad contributiva, como se ha visto, es un criterio legítimo para concretar el principio de igualdad tributaria. Sin embargo, también es indeterminado y, por tanto, carece de concreción. Respecto a ello no hay divergencias. Las discordancias se centran en el grado de su indeterminación y en la posibilidad de conferirle un contenido jurídico específico. (Pitten Velloso, 2008)

Es indudable que se plantean significativas dificultades aplicativas cuando se intenta concretar el concepto jurídico de capacidad contributiva. Dificultades que se expresaron en el célebre análisis de Luigi Einaudi, donde manifiesta una postura evidentemente escéptica respecto a la existencia de un contenido determinado o determinable de la capacidad contributiva: Este par de palabras se escapa entre los dedos, se escurre inaprehensible y vuelve a aparecer a cada momento, inesperado y persecutorio. El significado varía según los tiempos, los lugares, los escritores y las diversas páginas de un mismo libro. Con ese par de palabras se explica todo; se hace entrar o salir del concepto de renta o de capital todo lo que se quiere. El economista, que no sería tal de no ser analizador, odia por ello a éstas y a muchas otras palabras desprovistas de sentido; y las abandona de buena gana al psicólogo, al político y al historiador».

Si bien el concepto de capacidad contributiva es vago e impreciso, es evidente que puede ser determinado en gran medida, así como el principio correspondiente. Respecto a su contenido fundamental, existen significativas convergencias doctrinales: tanto en la acepción común como en la tradición doctrinal, capacidad contributiva «significa posibilidad económica de pagar el tributo, es decir, posesión de una riqueza en la medida suficiente para soportar la carga tributaria.

A la luz de esta simple constatación, puede concluirse que el concepto de capacidad contributiva tiene, como cualquier concepto jurídico, un núcleo claro donde su significado es indiscutible (la capacidad contributiva de un millonario, por ejemplo), una zona gris, en la que es posible discutir razonablemente acerca de su presencia o ausencia (cercana al mínimo vital, por ejemplo) y una zona clara de exclusión, donde no se puede afirmar en ningún caso que exista capacidad contributiva (como en la situación de una persona en estado de penuria absoluta).

Para demostrarlo, Tipke (1993) dedica un capítulo específico de su *Sleuerrechtsordnung*, titulado «Principio indefinido, pero no indefinible», donde hace hincapié en la posibilidad y la necesidad de definir el contenido del principio de capacidad contributiva. Señala que dicho principio tiene un contenido negativo claro, que impide adoptar una tributación por cabeza (*Besteuerung nach Kopfen*) y graduar los impuestos con arreglo al principio de la equivalencia (*Aiquivalenzprinzip*); y que también tiene un contenido positivo, que impone graduar los impuestos fiscales con arreglo a la capacidad contributivo-impositiva (*steuerliche Leistungsföhigkeit*) de los sujetos pasivos, que está basada en su capacidad contributivo-económica (*v.lirtschafliche Leistungsföhigkeit*). La concreción específica de que carece debe ser efectuada por los Poderes Legislativo y Judicial, con base en subprincipios y en las aportaciones doctrinales, sin olvidarse la necesidad de reconocer espacios limitados de conformación al legislador. (Pitten Velloso, 2008)

Estas precisiones acerca del significado central del concepto jurídico de capacidad contributiva (disponibilidad económica para pagar tributos) son suficientes para desarrollar el terna de la justicia tributaria, puesto que no pretendemos extraer, del respectivo principio exigencias

pormenorizadas para construir los sistemas impositivos y tampoco para elegir los tipos específicos de los tributos, sino tan sólo directrices para conformar la estructura fundamental del sistema tributario.

Al respecto, es de extrema importancia distinguir entre capacidad contributiva absoluta y relativa. Aquélla es la aptitud en abstracto para contribuir a los gastos públicos. Exige la elección de hechos impositivos que sean efectivamente signos de riqueza, Es decir, concierne a la determinación de los hechos impositivos, confiriendo fundamento a la función de presupuesto que desempeña el principio correspondiente. Ésta es relativa a la graduación de los impuestos, al consecuento de las normas impositivas, Subyace a la función de parámetro del principio de capacidad contributiva.

Con relación al principio de igualdad tributaria, la capacidad contributiva absoluta indica la existencia de riquezas que deben ser gravadas, para que la selección de los hechos impositivos se compatibilice con este principio constitucional. La capacidad contributiva relativa actúa proporcionando un criterio fundamental para la concreción de la igualdad en la graduación de los impuestos. (Pitten Velloso, 2008)

4.17 La igualdad de los impuestos a la luz de fines extrafiscales

El rechazo de la capacidad contributiva como criterio exclusivo de comparación tributaria se basa en dos fundamentos significativamente distintos, pero no opuestos. El primero reside en la constatación de la admisibilidad de la persecución de fines no tributarios por medio del Derecho Tributario. El segundo, en el reconocimiento de la existencia de otros criterios de justicia en la división de las cargas tributarias.

En un conocido artículo, Palao Taboada utiliza el primer argumento para rechazar la adopción de la capacidad contributiva como criterio exclusivo de justicia tributaria, que constituye la característica de la fase que denomina apogeo del principio de capacidad contributiva, Afirma que tal concepción choca con la complejidad de los fenómenos sociales y en particular de la realidad fiscal, no sólo por la reconocida dificultad (imposibilidad, más bien) de separar los fines fiscales de los extrafiscales, sino , sobre todo, porque estos últimos (por ejemplo, disminución de las diferencias sociales) pueden constituir irrenunciables exigencias éticas. Innumerables juristas siguen este posicionamiento, así como la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. (Pitten Velloso, 2008)

Al apreciar cuestiones relacionadas a la persecución de fines no fiscales mediante las normas tributarias, el Tribunal Constitucional declaró y reiteró expresamente que la necesidad de respetar el principio de capacidad contributiva no significa que «la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos», lo que legitima el establecimiento de impuestos que estén «orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza», es decir, de fines ajenos al justo reparto de las cargas tributarias.

Esta posición se basa en una premisa correcta, ya que ha de admitirse la persecución de fines no fiscales por medio del Derecho Tributario, como expuso de forma más detenida a continuación. De esta premisa, sin embargo, extrae una conclusión que, en general, es incorrecta, es decir, la de que los fines extrafiscales sirven para fundar juicios de igualdad tributaria. Como se señala al tratar del contenido del principio de igualdad a la luz de la dicotomía entre fines de justicia y utilidad colectiva, los únicos criterios hábiles para orientar la concreción constitucional del principio de igualdad tributaria son aquellos relativos a los fines de justicia tributaria, es decir, al justo reparto de las cargas tributarias; los fines extrafiscales no sirven para concretar tal principio, sino para fundamentar intervenciones en él. Es justamente la utilización de fines no fiscales para concretar el principio de igualdad tributaria lo que constituye la causa central de su extrema debilidad, puesto que las restricciones se utilizan para conformar (y no para restringir) el principio y, en consecuencia, escapan a todo control de legitimidad constitucional que va más allá del simple examen de arbitrariedad.

En este estado de cosas, el rechazo del principio de capacidad contributiva como el único criterio para concretar el principio de igualdad tributaria no puede resultar de la pacífica admisión de la extrafiscalidad. Ha de fundarse en la identificación de otros criterios hábiles para orientar la justa graduación de la carga tributaria. (Pitten Velloso, 2008)

4.18 La igualdad tributaria en las tasas

Al estudiar el tema de la igualdad tributaria, la doctrina no suele tomar en consideración - con ciertas y honrosas excepciones- las peculiaridades de los tributos distintos de los impuestos, generalmente considerados como tributos de menor importancia. Así que se analiza sólo una especie tributaria y se generalizan las conclusiones para todo el Derecho Tributario, como si las demás especies no existiesen o no poseyeran peculiaridades relevantes.

Pues bien, este lamentable contexto, parcialmente explicado por las razones expuestas en las páginas siguientes, recomienda analizar con especial atención los problemas que los tributos distintos de los impuestos plantean con respecto a la igualdad tributaria. Empecemos por las tasas.

Hay un amplísimo consenso doctrinal en el sentido de que debe aplicarse el principio de capacidad contributiva como un presupuesto para establecer todo y cualquier tributo. También hay prestigiosos juristas que defienden la necesidad de no sólo respetar la capacidad contributiva como un presupuesto para establecer tasas y contribuciones especiales, sino también como un criterio exclusivo o predominante de su graduación. Sin embargo, prevalece la concepción de que la actuación de la capacidad contributiva más allá del ámbito de los impuestos debe ceñirse a su función de presupuesto impositivo (y eventualmente de límite máximo de la tributación), fundándose la graduación de las tasas y contribuciones especiales primordial o exclusivamente en el principio de equivalencia *lato sensu*. (Pitten Velloso, 2008)

A juicio del autor, esta última posición es la correcta, pues la capacidad contributiva «no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera indirecta y remota»; o, dicho en otros términos, a las tasas no debe aplicarse el criterio de la capacidad contributiva, siempre

que no se trate de establecer el presupuesto subjetivo de la tributación (y eventualmente un parámetro máximo de la imposición). Ello porque el hecho imponible de las tasas no constituye un signo de capacidad contributiva y, por consiguiente, no contiene una dimensión económica que pueda orientar la graduación de las tasas con arreglo a la fuerza económica de los contribuyentes.

Sería concebible la adopción de una magnitud ajena al hecho imponible de las tasas para orientar su graduación, pero en esta hipótesis se violaría la correlación que ha de existir necesariamente entre el hecho imponible y la base imponible. Como arreglo a los criterios de capacidad contributiva y progresividad, sino a los de equivalencia y beneficio?

Una interpretación *a contrario sensu* de los preceptos llevaría a una respuesta negativa, compartida por algunos (poquísimos) juristas. Juristas estos que adoptan una exégesis radical de tales preceptos constitucionales, al afirmar que el principio constitucional de capacidad contributiva impide la creación de tributos distintos de los impuestos: las tasas y las contribuciones especiales serían, pues, inconstitucionales. Tipke (1993) defiende este cuestionable posicionamiento, al afirmar que las tasas son un instituto anacrónico, desprovisto de justificación y constitucionalmente ilegítimo. Se trata, sin embargo, de una posición aislada y basada en razones extremadamente débiles, es decir, sobre todo en la interpretación literal de un único precepto constitucional, cuando es indudable no sólo que la correcta interpretación constitucional no debe limitarse a la utilización del frágil criterio literal, sino también que las tasas y contribuciones especiales ostentan peculiaridades que impiden (o al menos dificultan intensamente) una graduación orientada por la capacidad contributiva.

En esta línea, la *Corte Costituzionale* reconoce desde hace mucho tiempo que el artículo 53 de la Constitución italiana «incide sobre el conjunto del sistema fiscal y no sobre todos los tributos, siendo aplicable solamente a los tributos que constituyan remuneraciones de prestaciones de servicios cuyo coste no pueda determinarse divisiblemente. Así, la Corte se refiere al carácter de indivisibilidad que constituye un «presupuesto necesario para la operatividad del principio de proporcionalidad contributiva prescrito por la Constitución. (Berliri, 1967)

La interpretación más adecuada de los preceptos que consagran el principio de capacidad contributiva consiste en restringir sus funciones generales al establecimiento de los presupuestos objetivo (para los impuestos y contribuciones especiales) y subjetivo (para todos los tributos) y del parámetro máximo de la tributación, reservándose, en el ámbito de los tributos conmutativos, la función de graduación y de determinación de los sujetos pasivos a los criterios del beneficio y de la equivalencia. (Pitten Velloso, 2008)

4.18.1 Fundamentación del criterio de equivalencia *lato sensu* con apoyo en el principio constitucional de igualdad

Es imprescindible ser conscientes de que el criterio de equivalencia *lato sensu* (que comprende los criterios del beneficio y equivalencia *stricto sensu*) puede deducirse perfectamente del propio principio de igualdad tributaria (así como el Bverfge extrajo el principio de capacidad contributiva del principio general de igualdad consagrado en la Ley Fundamental de Bonn), que

impone su aplicación a los ámbitos de la actividad estatal que afectan especialmente a contribuyentes determinados. . De hecho, hay una desigualdad significativa y jurídicamente relevante entre los ciudadanos que se benefician especialmente de servicios u obras específicos, pues dicho beneficio implica una «especial responsabilidad de financiación». Y esta desigualdad no sólo justifica, sino que impone un trato jurídico-tributario dispar, fundado en el criterio de la equivalencia o del beneficio. La no consideración injustificada de tales criterios implicaría, por consiguiente, la violación del principio de igualdad tributaria.

De lo expuesto se infiere que los criterios del beneficio y de la equivalencia poseen invariablemente estatus constitucional. Constituyen derivaciones necesarias del principio constitucional de igualdad, que desempeña una función central en todos los Estados de Derechos contemporáneos incluyendo el de México. Y representan, además, pilares de la justicia impositiva, de relevancia equiparable a la del principio de capacidad contributiva. (Pitten Velloso, 2008)

4.19 La igualdad tributaria en las contribuciones especiales

Ya se trató algunas cuestiones de las contribuciones especiales junto con las relativas a las tasas (más precisamente, al analizar la inaplicabilidad de la capacidad contributiva como criterio de graduación de los tributos conmutativos) y del fundamento constitucional de los criterios del beneficio y de la equivalencia. Ahora se debe tratar de ciertas cuestiones específicas que la exigencia de igualdad planteó respecto a las contribuciones especiales.

Pues bien, hay ciertas actividades estatales que, como ya se ha señalado, además de beneficiar la colectividad favorecen de modo especial un grupo determinado de ciudadanos. Para financiarlas, el Estado crea contribuciones, que inciden sobre un beneficio o incremento de valor de los bienes del contribuyente y se diferencian de los impuestos sobre el incremento de valor en virtud de presuponer una actividad estatal específica, de la cual resulta el incremento.

A las contribuciones les es plenamente aplicable, por tanto, el criterio del beneficio. Un ejemplo aclarador concierne a las contribuciones por mejoras, a cuya graduación la aplicación matizada de la teoría del beneficio es patentemente adecuada y necesaria, pues, en ellas, la actividad estatal implica una valoración inmobiliaria directa para los contribuyentes, que puede delimitarse económicamente de modo fácil y seguro. (Pitten Velloso, 2008)

Estas ponderaciones, atinentes a las contribuciones por mejoras, son aplicables, en general, a todas las demás contribuciones especiales, que, en España, están conceptuadas como «los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos» El beneficio es justamente el elemento central de las contribuciones especiales y, por tanto, nada es más natural que adoptarlo como criterio de graduación de dichas figuras tributarias o, en otras el principio de igualdad, busca la solución armonizadora que mejor exprese su contenido.

Y siempre que principios que actúen como *tertia comparationis*, el principio de igualdad desempeñará la función de supraprincipio, es decir, de un principio superior, en el sentido de que, además de poseer una amplitud superior a la de los principios inferiores, actúa para coordinar sus interrelaciones. Por ejemplo, en el ámbito de los impuestos, el principio de igualdad tributaria constituirá el marco y la directriz para solucionar las antinomias aparentes entre la capacidad contributiva y la progresividad no redistributiva, porque tales antinomias deberán dirimirse a la vista de la idea de igualdad tributaria, con el objetivo de conformar el principio de igualdad y, así, escudriñar siempre la solución que represente su óptima conformación. Ante la singular relevancia de este conflicto, merece la pena que lo analicemos detenidamente.

El principio de igualdad ofrece importantes indicaciones para la estructuración del sistema tributario. Aplicándose a:

- a) los impuestos, exige que graven todas las manifestaciones efectivas de capacidad contributiva y que no se sometan a la imposición hechos que no la denotan;
- b) las tasas, demanda que se remuneren todos servicios estatales compulsorios, divisibles y específicos mediante tal especie tributaria y que no se establezcan tasas sobre servicios estatales indivisibles e inespecíficos; y
- c) las contribuciones especiales, requiere que se instituyan para todas las obras y servicios públicos que impliquen incremento patrimonial efectivo y específico e impide su establecimiento cuando tal incremento no esté presente.

En materia de impuestos, se identifican claramente dos exigencias específicas de la igualdad tributaria horizontal: la *interdicción* de gravar hechos que no expresan capacidad contributiva (prohibición de establecer impuestos); y la *imposición* de gravar los hechos que la expresan (mandato *prima facie* de establecer impuestos).

Considerando que el principio de igualdad tributaria exige que se establezcan impuestos con arreglo a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, es fácil constatar que ofendería dicho principio (así como el de capacidad contributiva) gravar hechos que no denotan capacidad económica de contribuir a los gastos públicos. Dicha interdicción de tributación tradicionalmente se analiza con fundamento en el principio de capacidad contributiva, al que se atribuyen tres funciones basilares, de presupuesto, parámetro y límite máximo de la tributación. (Pitten Velloso, 2008)

La capacidad contributiva es, pues, un presupuesto necesario, una *condicio sine qua non* para establecer y recaudar tributos, como la *Corte Costituzionale* reconoce desde hace mucho tiempo, al señalar que «constituye presupuesto de imposición legítima y, tan sólo donde esté presente, se hace parámetro de determinación de la cantidad del impuesto debido». Así que, para respetar la interdicción de tributación introducida por los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva, es imprescindible limitar la imposición a hechos que sean indicios (por ejemplo, el consumo) o manifestaciones directas de fuerza económica (como la renta y el patrimonio). Es inviable establecer tributos sobre hechos sin contenido económico (extraeconómicos), como el nacimiento, la muerte, las vacaciones, el desplazamiento físico, etc.

Tampoco se pueden establecer tributos condicionados únicamente a determinadas características personales de los sujetos pasivos: sería un absurdo crear tributos sobre los calvos, bajos, altos, rubios, morenos, además de discriminatorios, tales tributos alcanzarían hechos que no expresan fuerza económica, vilipendiando la interdicción objeto de análisis- o En definitiva, hechos sin contenido económico no pueden sujetarse a la imposición, so pena de violar tanto el principio de igualdad tributaria como el de capacidad contributiva . Se refiere a la violación (y no a la mera afectación) de tales principios, porque la consecuencia inexorable de no tener en consideración el referido presupuesto impositivo es la ilegitimidad constitucional de la exacción instituida.

Más allá del establecimiento de tributos sobre hechos que no expresan capacidad económica, la referida interdicción de tributación demanda que sólo se sujeten a tributación hechos que efectivamente exterioricen capacidad contributiva, lo que resulta un *plus* respecto a la capacidad económica. Tomando la tributación de la renta como ejemplo, puede afirmarse con absoluta seguridad que la renta es un signo idóneo de capacidad económica, pero no necesariamente de capacidad contributiva. La renta que se limita a la dimensión económica del mínimo existencial no revela capacidad contributiva y, por tanto, no puede someterse a la tributación, so pena de ofender los principios de Igualdad y capacidad contributiva.

Dicha exigencia, dirigida primordialmente a los impuestos, también es aplicable a los demás tributos. Sólo hay que excepcionar las tasas, pues sus hechos imponibles conciernen fundamentalmente a servicios estatales, que no denotan capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Para las tasas, la capacidad contributiva no actúa como un presupuesto para determinar los hechos imponibles, sino sólo los sujetos pasivos. Ejerce la función de un presupuesto *subjetivo* para la incidencia y recaudación. (Pitten Velloso, 2008)

Por otro lado, según lo dicho anteriormente, la realización de la igualdad horizontal en la conformación de los hechos imponibles carece no sólo del respeto a la interdicción de tributación de hechos que no denotan capacidad contributiva, sino también de la *imposición* de los hechos que la expresan. Aquí, el mandato de igualdad horizontal se identifica con el principio de generalidad en su acepción objetiva (universalidad de la tributación), imponiendo la adopción de una base imponible integral o bases imponibles parciales que coasociadas tengan tal dimensión.

Sin embargo esta imposición no se reconoce de forma pacífica, al menos en toda la extensión en que debería serlo, como ya se adelantó en las ponderaciones introductorias a este epígrafe. Además, suelen existir relevantes limitaciones jurídico-constitucionales a la misma, como la delimitación constitucional de las competencias tributarias, la reserva de ley, etc. (Pitten Velloso, 2008)

Aunque sea controvertida y esté limitada por otras imposiciones constitucionales, la exigencia de establecer una imposición materialmente comprensiva no es inocua. Expresa su efectivo significado práctico fundamentalmente respecto a las normas que la excepcionan en el contexto de tributos específicos: representadas sobre todo por las *exenciones objetivas*. Exenciones que delimitan los hechos sometidos a la tributación, afectando la dimensión material del hecho imponible, pero que también suelen implicar desigualdades subjetivas, ya que la delimitación de los hechos imponibles lleva, por regla, a la de los sujetos pasivos.

Aplicado a las tasas, el principio de igualdad demanda su establecimiento como contraprestaciones por todos los servicios estatales compulsorios, divisibles y específicos y sólo para los servicios estatales revestidos de tales características. Dejar de establecer tasas sobre dichos servicios estatales implicaría la necesidad de financiarlos con recursos provenientes de los impuestos, es decir, de toda la colectividad. Y, desde un punto de vista interno a los servicios estatales divisibles y específicos, también representaría una nítida afectación a la igualdad tributaria horizontal la exigencia de tasas para determinados servicios revestidos de tales características coasociada con su dispensa para otros servicios análogos.

Por otro lado, establecer tasas para financiar servicios públicos indivisibles implicaría una clara afectación al principio de igualdad tributaria, puesto que representaría la exigencia de tributos específicos para financiar gastos estatales inespecíficos, gravándose más intensamente una determinada categoría de contribuyentes sin que haya ninguna razón para ello.

Así como la interdicción de establecer impuestos sobre hechos que no expresen capacidad contributiva, la prohibición de establecer tasas sobre servicios estatales que no sean compulsorios, divisibles y específicos es definitiva. No se admite la ponderación de principios o razones para justificar la superación de tal prohibición, lo que implica calificar todos los actos estatales contrarios a ella como constitucionalmente ilegítimos -o al menos la descalificación de la anómala «tasa» como una tasa efectiva. (Pitten Velloso, 2008)

4.20 Igualdad en la graduación de la carga tributaria.

Respecto a la graduación de la carga tributaria, la igualdad horizontal exige una misma tributación para los iguales, mientras la igualdad vertical impone una tributación dispar entre los desiguales, con arreglo a la intensidad de la desigualdad fáctica existente.

Capítulo V.- Diseño Metodológico

Introducción

El presente trabajo de investigación da la pauta para que la tesis doctoral sea un trabajo científico que debe de llevar el diseño metodológico. El incursionar en el campo de la investigación no es tarea fácil, es un proceso complejo que está integrado por diversas actividades. Que se requiere de una u otra forma, mecanismos específicos, es decir, una enseñanza especial distinta a la que se ha aplicado en la mayoría de los programas educativos de licenciaturas, maestrías y en los mismos programas de doctorados, generalmente se cursan programas de metodologías de investigación científica, los cuáles enseñan a investigar de una manera conceptual y no de forma práctica, ocasionando con ello dificultades en la formación de investigadores.

Es por ello que el diseño metodológico, hay que entenderlo más bien como la sistematización de todas las operaciones que intervienen en la producción científica. De esta manera el investigador, al formular su problema, justificar y crear objetivos planifica y conduce racionalmente sus decisiones teóricas, prácticas operativas e instrumentales, con la intención de encontrar respuestas a sus preguntas. Además, el investigar se pretende haciendo, es decir, limitando y repitiendo una y otra vez cada una de las complejas y delicadas labores de la generación de conocimientos.

Estas dinámicas involucran formas de acercarse a los datos que se presentan; es decir, implica determinadas actitudes, opciones por ciertos modelos de investigación (Enfoques metodológicos) Estas consideraciones nos hacen plantear, por lo tanto, la necesidad de crear un Diseño Metodológico concreto al problema.

El diseño metodológico expone, por lo tanto, los medios y las posibilidades de que el investigador dispone para atender los objetivos específicos que persigue el problema.

5.1 Enfoque de la Investigación

Las organizaciones no cuentan con un modelo organizacional definido, tales como las micros y medianas empresas, particularmente las del sector distribución de medicinas en Navojoa, Sonora, se tuvo que elegir el concepto más adecuado para desarrollar una investigación lo más sustentable posible, de tal manera se optó por considerar el enfoque cualitativo. En esta investigación, se utilizaran varias sesiones completas, exclusivamente para explorar y observar a las micros y medianas empresas de las que se dedican a la distribución de medicina veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora.

El método cualitativo según Hernández, et.al. (2003: 21-22), es cuando se utiliza variables que comprenden comportamiento, personalidad, actitudes individuales y de grupo, para el caso que aquí se abordará. Bajo esta perspectiva, el diseño metodológico se abordara de la siguiente

forma: el enfoque a emplear en este trabajo de investigación es cualitativo, el tipo de estudio se realizará en las organizaciones que distribuyen medicina veterinaria en Navojoa, Sonora.

5.1.1 El enfoque cualitativo y sus comienzos

El enfoque cualitativo y sus comienzos datan de los diferentes autores ubican sus orígenes en distintos momentos, por ejemplo, Galeano (2004) los sitúa en los siglos XV y XVI con la denominada etnografía temprana, en la que se estudiaba a los pueblos primitivos; o Lincoln y Kerlinger (2008) fundamentalmente los circunscriben a principios del siglo XX, al igual que. A nuestro juicio, el enfoque cualitativo realmente se inicia como un proceso investigativo a finales del siglo XIX y sobre todo en el comienzo del siglo XX, aunque algunos arqueólogos realizaron estudios inductivos en la mitad del XIX.

El primer problema es que hay diversas visiones que se han considerado como tipos de investigación cualitativa (Tesch, 1990, ubica 26 clases) y las bases epistemológicas son variadas. Sin embargo, concordamos con Mertens (2005) en que el constructivismo es tal vez el paradigma que influyó más en el enfoque cualitativo (ciertamente muchos diferirán, pero su peso es innegable). Éste tiene sus primeros cimientos con Emmanuel Kant (siglo XVIII), quien señala básicamente que el mundo que conocemos es construido por la mente humana. Las “cosas” en sí mismas existen, pero nosotros las apreciamos del modo como es capaz de percibir las nuestra mente. De los postulados de Kant va a surgir el constructivismo, en un intento de conciliar el racionalismo y el asociacionismo. Otro autor clave para esta corriente paradigmática es Max Weber (1864-1920), quien introduce el término *verstehen* o “entender”, reconoce que además de la descripción y medición de variables sociales, deben considerarse los significados subjetivos y la comprensión del contexto donde ocurre el fenómeno.

El constructivismo propone:

1. No hay una realidad objetiva, la realidad es edificada socialmente, por consecuencia, múltiples construcciones mentales pueden ser “aprehendidas” sobre ésta, algunas de las cuáles pueden estar en conflicto con otras; de este modo, las percepciones de la realidad son modificadas a través del proceso del estudio.
2. El conocimiento es construido socialmente por las personas que participan en la investigación. La tarea fundamental del investigador es entender el mundo complejo de la experiencia vivencial desde el punto de vista de quienes la experimentan, así como comprender sus diversas construcciones sociales sobre el significado de los hechos y el conocimiento.
3. La investigación es en parte producto de los valores del investigador y no puede ser independiente de ellos.
4. El investigador y los individuos estudiados se involucran en un proceso interactivo. (Mertens, 2005).

El conocimiento resulta de tal interacción social y de El método cualitativo representa un intento por legitimar la utilización de múltiples enfoques para resolver los planteamientos de problemas de investigación, más que restringir las elecciones de los(as) investigadores(as). Rechazan el dogmatismo y la cerrazón. Son una forma creativa, expansiva, plural, complementaria y ecléctica

de elegir la forma de indagar y conducir estudios. El planteamiento es lo más importante dentro del proceso investigativo, el método debe seguirlo de manera que se responda a las interrogantes propuestas de la manera más útil, profunda y completa. Para efectuar un estudio debe considerar todas las características relevantes de la investigación cualitativa. A continuación se comentan las características generales del pragmatismo y sus retos potenciales enfocados en la investigación con el método cualitativo.

5.1.2 El método cualitativo y sus momentos claves

En la década de 1920, un grupo de investigadores conocidos como la *Escuela de Chicago* comenzaron a realizar diversos estudios cualitativos, entre los autores destacan: Albion Small, William Isaac Thomas, Florian Znaniecki y el filósofo George Herbert Mead. Por ejemplo, Thomas y Znaniecki publicaron una investigación en 1927 sobre los inmigrantes polacos, en la cual se utiliza la biografía de los participantes como herramienta de recolección de los datos. Otros estudios se centraron en culturas específicas y grupos urbanos marginados. Margaret Mead (uno de cuyos maestros fue Franz Boas) publica sus conocidas obras *Coming of age in Samoa* y *Growing up in New Guinea*, en 1928 y 1930, respectivamente (Sullivan, 2004; Mead, 2001); y para 1932, un libro que reseña su indagación sobre la cultura de una tribu india. Posteriormente, en la misma década se agregaron otros estudios de Robert E. Park y Ernest W. Burgess. Everett C. Hughes y Herbert Blumer en la siguiente década comenzaron a desarrollar una aproximación conocida como el interaccionismo simbólico, el cual influyó en el desarrollo del enfoque cualitativo. Podríamos decir “padres” o “madres”, para no generar susceptibilidades.

En las décadas de 1940 y 1950 decayó la importancia del enfoque cualitativo debido al posicionamiento de su “rival” cuantitativo (Gobo, 2005), y a que la Segunda Guerra Mundial exigía estudios basados en mediciones y estadística para la industria bélica, de construcción e incluso la propaganda (Hernández Sampieri y Mendoza, 2008); aunque se realizaron algunos trabajos etnográficos de investigadores como Elizabeth y Allison Davis, y Burleigh y Mary Gardner, que estudiaron las clases sociales en Natchez, Mississippi, Estados Unidos; al igual que Conrad Arensberg, quien hizo algunas investigaciones similares en Irlanda. Clair Drake y Horace Cayton publicaron una obra que fue el resultado de los análisis efectuados en la población afroamericana del sur de Chicago (Strong, 1946). George Spindler también trabajó la antropología educativa y George M. Foster estudió diversas culturas latinoamericanas. Asimismo, Howard S. Becker analiza diferentes profesiones.

Cabe destacar que la investigación-acción comienza a desarrollarse en esta etapa (1945-1955) con nombres como John Collier, Ronald Lippitt y Marian Radke y Stephen Maxwell Corey. Todos ellos siguieron a quien muchos autores consideran el fundador formal de tal visión, Kurt Lewin (Masters, 2000; Creswell, 2005).

En la década de 1960, el enfoque cualitativo recobra vitalidad e importancia. La etnometodología surge con vigor. Peter L. Berger y Thomas Luckmann en 1966 presentan sus modelos de construcción de la realidad (Berger y Luchmann, 1966). Dos Sociólogos Barney G. Glaser y Anselm L. Strauss—, con pacientes en estado terminal en el San Francisco Medical Center de la

Universidad de California, realizan diversos estudios y de sus experiencias publican el libro *Discovery of grounded theory* (1967), así emerge la *Teoría Fundamentada*.

Philip W. Jackson publica un trabajo cualitativo derivado de sus estudios en las aulas (1968). A esta época se le denomina la “primera encrucijada del paradigma cualitativo” (Shank, 1995). Asimismo, Paulo Freire comienza con la investigación participativa en América Latina, específicamente en Brasil.

En la década de 1970, el enfoque cualitativo continúa popularizándose. Norman K. Denzin (1970) reanaliza el concepto de triangulación. Egon G. Guba consolida la propuesta de un enfoque alternativo, *el naturalista* (1978). *La teoría Fundamentada* continúa evolucionando. Herbert Blumer desarrolla *el interaccionismo simbólico* (Álvarez Gayou, 2002).

Para la década de 1980, Terrence E. Deal y Allan A. Kennedy proponen estudiar las culturas organizacionales al estilo etnográfico. John K. Smith (1983) distingue entre dos aproximaciones filosóficas: idealismo y realismo. Matthew Miles y Michael Huberman (1984) presentan procedimientos para el análisis cualitativo.

Yvonna Lincoln y Guba (1985) identifican diferencias entre el naturalismo y otras clases de investigación. Strauss publica en 1987 su obra: *Qualitative analysis for social scientists*. Cabe destacar que la investigación bajo el marco de referencia feminista, se desarrolla notablemente en esta década con los trabajos de McRobbie (1982), Patai (1983), Clegg (1985), Cook y Fonow (1986), y McCormack (1989).

En la década de 1990, Strauss y Corbin (1990 y 1994) publican procedimientos más avanzados sobre *La Teoría Fundamentada*, y LeCompte, Milroy and Preissle (1992) presentan nuevos esquemas etnográficos. De igual forma, Denzin y Lincoln (1994) muestran alternativas del proceso cualitativo. Creswell (1998) distingue entre cinco diferentes procedimientos de indagación cualitativa. Las editoriales McGraw-Hill y SAGE publican varios libros de investigación cualitativa. Surgen diversas revistas científicas cualitativas en todos los campos, continúan la tendencia de la década anterior. Cabe señalar que entre 1989 y 1992, se desarrolla un software para análisis cualitativo: el Atlas, por Thomas Muhr en la Universidad Técnica de Berlín; así, para 1993, se presenta el prototipo y en 1996 se realiza la primera versión. De igual forma, Decisión Explorer fue diseñada a principios de la década para apoyar la labor de mapeo cognitivo realizada por Colin Eden en las universidades de Bath y Strathclyde.

Posteriormente es comercializado por Banxia Software. Otros programas son generados durante el periodo. A partir de 2000, es un hecho que pocos dudan ya de lo valioso del enfoque cualitativo. Clandinin y Connelly (2000) revitalizan los diseños narrativos; mientras que Kemmis y McTaggart (2000) hacen lo mismo con la investigación participativa. Los diferentes marcos conceptuales cualitativos comienzan a integrarse en diseños con autores como Álvarez Gayou (2002) y Creswell (2005).

Hasta este punto se han mencionado los nombres completos de los fundadores y autores iniciales del enfoque cualitativo, ahora no se mencionarán nombres completos porque se trata de referencias.

Mertens (2005) comenta que las aproximaciones feminista, participativa y marxista, entre otras, más bien son parte del paradigma transformativo, que reconoce diversas realidades y la influencia del contexto social y cultural en todas sus dimensiones (política, económica, de género y origen étnico, de habilidades y capacidades distintas). La relación entre el investigador y los participantes es de total interdependencia y se sugiere que la investigación debe servir para mejorar las condiciones de vida de los grupos marginados de la sociedad.

Hacia el final de la primer década del siglo surgen textos de metodología cualitativa aplicada a diferentes disciplinas: Relaciones Públicas y Mercadotecnia (Daymon, 2010), Geografía Humana (DeLyser et al., 2009) y Educación (Luttrell, 2009), solamente por mencionar algunas.

En la parte cualitativa se consideraran los principios de igualdad, formas de operación administrativa de las empresas micro, mediana, estructuras de las empresas en su forma: interna y externa, infraestructura de las mismas, antigüedad en el negocio, nivel educativo de los dueños de las empresas, status o posición económica de los dueños, también se contemplan los escenarios, las personas, los grupos, como un todo, de esta forma se estudia a las personas en el contexto de su pasado y las situaciones actuales en que se encuentran.

Entre los escenarios propuestos para esta investigación se tendrá a la plaza de Navojoa, Sonora, También se contara con los dueños de las distribuidoras veterinarias de la misma plaza. Se puede decir también que la poca o casi nula información bibliográfica en este rubro, obliga a redoblar esfuerzos hacia la investigación de campo, el cual será el medio que permitirá confrontar las diferentes teorías escritas con la realidad objetiva. Cabe destacar que hace falta mucho camino por recorrer en el estudio de estas organizaciones pues, además de lo anterior los textos consultados a las teorías utilizadas en su mayoría son producto de investigadores extranjeros, lo que obliga como un tema urgente que los investigadores mexicanos se aboquen a ello y generen investigación, con metodologías y escenarios propios.

5.2 Proceso de la investigación

En el proceso de la investigación cualitativa, intervienen las seis fases en el proceso de la investigación:

- 1.- Fase diagnóstica, donde se determinará el problema de que las empresa micros, pequeñas y medianas que tributan en el impuesto sobre la renta en especial en el régimen intermedio, aplica el principio de equidad y más en la plaza de Navojoa, Sonora, donde los impuestos no son genéricos o dependen de la zona que habitan.
- 2.- Fase de planificación.-Se va a seleccionar el escenario de la investigación así como las estrategias que se aplicarán, como también se planificarán las actividades en sus tiempos y formas y se va a redefinir el problema y las cuestiones de la investigación.
- 3.- Fase de entrada en los escenarios.-Es decir cómo se va a trazar las líneas de acceso a las distribuidoras veterinarias, que método se utilizará para la negociación, es decir como son

pocas las empresas de este giro, se van a estudiar al cien por ciento de las empresas dado a que Navojoa, Sonora es una población pequeña.

4.-Fase de la recolección y análisis de la información seleccionar las estrategias de la recolección de datos de las empresas que se dedicarán a la distribución de medicinas veterinarias, también se debe de analizar la recolección de la información.

5.-Fase de la retirada del escenario.-Se tratará de planear el retiro de las empresas que se visitarán y con la información ya obtenida se realizará un análisis intensivo de la información.

6.-Fase de elaboración del Informe.- Se señalarán el tipo de informe y la elaboración del mismo a los dueños o administradores de las empresas que distribuyen medicina veterinaria.

Se aplicará la técnica de observación participante, ya que se involucra la interacción social entre el investigador y los informantes, o sea los dueños o administradores de los negocios que distribuyen medicina veterinaria.

Una técnica más que se aplicarán serán las entrevistas estructuradas, ya que servirán de base, para obtener información los dueños o administradores de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias, con elaboración de preguntas específicas.

5.3. Tipos de estudio

De acuerdo con Peñuelas en Colás (1997, p.293) establece que los objetivos científicos que se cubre con la metodología cualitativa es: descriptiva, dado que se identifican los elementos y exploración de sus conexiones, así como descripciones de procesos, contextos e instituciones de los sistemas y las personas que intervienen.

La presente investigación se sitúa dentro de esta perspectiva, y las principales tradiciones de la investigación cualitativa, esta investigación constituye un método de investigación para el análisis de la realidad social y es de gran importancia en el desarrollo de las ciencias administrativas, organizaciones, la forma en que tributan, ya que representa más pertinencia de acuerdo a la investigación que se realizará, puesto que sería el de comprobar si el principio de igualdad aplica en las micros medianas empresas que distribuyen medicina veterinaria. Por lo que es necesario tomar en cuenta las definiciones que propone Yin en 1994 sobre la validez y confiabilidad de datos.

El presente estudio con un enfoque cualitativo porque se basa en bases teóricas, dado que se entrevistaran al cien por ciento de las empresas de Navojoa, Sonora que se dediquen a la distribución de medicinas veterinarias. En este proceso de investigación cualitativa es secuencial y probatorio, dado que cada etapa precede de la siguiente, no se puede eludir una fase, el orden es riguroso aunque existe la forma de volver a empezar.

En este proceso se inicia con una idea general como realizar la investigación de campo en las empresas que se dedican a la distribución de medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora.

Por último se elabora un informe de resultados de la investigación. En lo que se refiere al alcance de la investigación hay cuatro formas las cuáles se denominan de la siguiente manera: Explorativa, descriptiva, correlacional y explicativa.

En lo que se refiere a la investigación que se está realizando tendrá un alcance correlacional-descriptivo dado que a continuación se detallarán la parte conceptual de cada uno de ellos, por lo que el autor de la investigación que está realizando sobre las empresas micro, pequeña y mediada de las que se dedican a la distribución de productos veterinarios en la plaza de Navojoa, Sonora es la siguiente:

He aquí la parte conceptual del alcance descriptivo según (Hernández, 2003) se manifestará determinando el fenómeno, de los estudios descriptivos que buscan especificar las propiedades de las características y los perfiles importantes de las personas, grupos, comunidades, o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Miden evalúan o recolectan datos sobre diversos aspectos, dimensiones o componentes de fenómenos a investigar.

Además la investigación descriptiva busca especificar propiedades, características y rasgos importantes de cualquier fenómeno que se analice. Por otro lado los estudios correlacionales pretenden responder a preguntas de investigación que responderán a los objetivos planteados. Dado que existen variables dependientes e independientes y estas se relacionan entre sí, para que dé un estudio de tipo correlativo. Este estudio trata de evaluar la relación que existe entre dos o más variables, en este caso de la investigación es ver el principio de igualdad en las empresas que distribuyen productos veterinarios al momento del pago de impuestos es decir al impuesto sobre la renta (ISR) en el régimen intermedio.

5.4 Diseño de la investigación

En este tipo de diseños según (Hernández Sampieri, 2003), (Rodríguez Peñuelas, 2010) y (Tamayo, 2006) dicen que hay dos clases de diseños de investigación que a continuación se mencionan: la experimental y la no experimental.

En esta investigación será un diseño no Experimental basado en lo siguiente:

Es la investigación que se realizará sin manipular deliberadamente variables, es decir se trata de investigar donde no hacemos variar en forma intencional las variables producto de la investigación si el principio de equidad afecta al régimen intermedio en el pago de impuestos sobre la renta (ISR) de las empresas que se dedican a la distribución de productos veterinarios en la plaza de Navojoa, Sonora.

Lo que se hace en la investigación, es la observación de fenómenos tal y como se dan en el proceso de su contexto natural, para después analizarlos. En este tipo de investigación no experimental no es posible manipular los datos o asignar aleatoriamente a los sujetos de la

investigación, si no de hecho no hay condiciones o estímulos a los cuáles se expongan los sujetos de estudio. Los mismos se observan en su ambiente natural.

En un estudio no se construye ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente. En esta investigación las variables no pueden ser manipuladas, ya que el investigador, no tiene ningún control directo sobre las variables, ni puede influir sobre dichas variables, porque ya sucedieron o están escritas en leyes hacendarias y estas están al alcance de todas las personas ya sean físicas o morales o de cualquier ciudadano mexicano que tiene la obligación de tributar en el sistema impositivo mexicano, como lo especifica la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 fracción IV que dice; que todos los mexicanos debemos de contribuir al gasto público.

5.5 Sujetos de la investigación

Entre los sujetos que se van a investigar son los dueños o administradores de las distribuidoras de productos veterinarios, claro con un cuestionario bien estructurado, para no perder tiempo con improvisaciones y pérdidas del tiempo con el empresario. Cabe hacer mención que se visitarán al cien por ciento de las empresas que son 30 empresas que se dedican a la distribución de productos veterinarios, no se están considerando los consultorios que venden medicina veterinaria.

Es también importante visitar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en especial al Sistema de Administración Tributaria (SAT) ya que esa institución es la que controla la el régimen de tributación de las empresas micros, pequeñas y medianas que están en este régimen.

5.6 Los instrumentos

Los instrumentos metodológicos: se pueden considerar como las técnicas específicas de investigación. Éstas incluyen técnicas cualitativas como las correlacionadas estadísticas así como técnicas de observación, entrevistas y grabaciones en video o audio; igualmente se puede afirmar que estas técnicas sólo son útiles en términos de la teoría y de la metodología utilizada y de las hipótesis que quieran ser verificadas.

Como ya se dijo anteriormente, las visitas a las empresas que se dediquen a la distribución de productos veterinarios se les visitará con un cuestionario elaborado previamente, para no perder mucho tiempo con el dueño, porque se sabe que él tiene muchísimas ocupaciones y no contamos con mucho tiempo que nos va a dedicar el dueño o el administrador del negocio. Se va a definir el cuestionario para los dueños o administradores que se aplicarán al 100 por ciento y las entrevistas serán con los funcionarios del SAT, y a los profesionistas de la contaduría pública de las empresas

Características de la aplicación

El trabajo de campo que realizará el autor se denota que las principales características que debe de llevar una aplicación esta la siguiente:

- Definir el problema o pregunta
- Buscar y encontrar la mejor evidencia para responder a ellas
- Evaluar la evidencia
- Aplicar los resultados
- Evaluar el cambio provocado
- Redefinir el problema -si es necesario- y volver a comenzar

Se puede considerar lo más viable lo siguiente:

Primeramente investigar si las empresas que distribuyen productos veterinarios en la plaza de Navojoa, Sonora están afiliadas a una asociación determinada.

Agotando el punto anterior se procederá a realizar una cita con el dueño o el administrador de la empresa o alguna otra persona que pueda atender o a falta de ellos el contador que pueda dar información fiscal y contable de la empresa.

Previamente se elaborará un cuestionario estructurado, el cual será para los dueños o administradores de las empresas que distribuyen medicina veterinaria y una entrevista que se dirigirá a los funcionarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT) y para los profesionales de la contaduría pública.

Se tiene pensado que para que un empresario otorgue información de la empresa es necesario ofrecer el producto terminado de esta investigación demostrándole en un estudio que el régimen en donde ellos están tributando es el correcto y de lo contrario con la ley en la mano se le ofrecerá una asesoría para el cambio de este, mencionando también los pros y los contra del cambio de situación fiscal. Se les ofrecerá este estudio, en base a experiencias, que el empresario no otorga nada de información, mucho menos a personas desconocidas o para trabajos de maestría o de doctorado.

5.7 Tamaño de la muestra

Dado que en la ciudad de Navojoa, Sonora existe una asociación de médicos veterinarios zootecnistas se consultó con ellos mismos aquellos socios que tienen distribuidora de productos veterinarios y de ahí salió el patrón para consultar a estas empresas.

De ahí se determinó que existen 30 empresas que se dedican a la distribución de medicina veterinaria y a la vez que se visiten se les hará una pequeña encuesta con un cuestionario bien estructurado previamente y así mismo se estará trabajando en el campo de la investigación. Se realizará el trabajo de campo a todas las empresas antes mencionadas y que se dedique a la misma actividad y que se ubiquen en la plaza de Navojoa, Sonora, y dado que son pocos negocios, es por esa razón que se hará un alcance del cien por ciento de las empresas.

El autor de la presente investigación está de acuerdo que su diseño de investigación es no experimental dado que las ciencias sociales en especial los impuestos se basan en

interpretaciones, porque las leyes que nos rigen se basan en la interpretación y en hechos que pasaron, es por ello que las leyes tributarias, cuentan con pequeños conceptos no entendibles para algunos, lo que se les facilita a los fiscalistas para Eludir a las mismas autoridades en base a sus propias leyes hacendarias.

5.8 Trabajo de Campo

En lo que se refiere a este concepto, se elaboraron 30 entrevistas aplicando a los dueños de las distribuidoras de medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora, también se diseñaron entrevistas, estas a los funcionarios del Sistema de Administración Tributaria(SAT) y a los profesionistas del gremio de la contaduría pública.

5.9 Recolección y procesamiento de datos (Software)

El software en lo cual el autor de la investigación se apoyará para comprobar la hipótesis será el Dyane ya que se trata de un programa muy amigable y de fácil comprensión para la aplicación a la investigación a realizar.

Capítulo VI.- Análisis de Resultados

6.1 Aspectos generales de las empresas de distribuidora veterinarias

Aquí se analizarán y se concretizarán los resultados de las encuestas(C), aplicadas al sector de las empresas que distribuyen medicina veterinaria y que están registradas ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el régimen intermedio.

Por lo que también se realizaron entrevistas (E) a funcionarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT) dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), y a personas que se dedican a la contaduría pública.

Dando seguimiento al capítulo anterior se procedió a recolectar datos, a través de un trabajo de campo exhausto y teniendo en cuenta que el tamaño de la muestra se determinó en base a las treinta empresas que existen en la plaza de Navojoa, Sonora y que se dedican a la distribución de medicina veterinaria.

Después de poner en práctica las entrevistas a los dueños o encargados de las empresas que distribuyen medicina veterinaria y los cuestionarios a los del gremio de la contaduría pública y a los funcionarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT) se dio a la tarea de aplicarlos a los paquetes de procesamiento de datos que hay en el mercado, como el Spss y el Dyane IV para que den una serie de justificaciones para poder interpretar los resultados.

Las pequeñas y medianas empresas desempeñan un papel trascendental en la economía del país y constituyen el pilar de nuestra economía, es por ello que deben documentarse sobre el régimen fiscal que más les conviene, para así contar con las mayores bondades fiscales que les otorgan las disposiciones tributarias. Dentro de esas posibilidades encontramos el llamado Régimen Intermedio de las actividades empresariales señalado en la sección II, del capítulo II, del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), aplicable únicamente a personas físicas.(Lechuga,2012:227).

En esta ocasión, nuestro tema de análisis se centrará en el Régimen Intermedio de las empresas que distribuyen medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora, el cual constituye una excelente opción de tributación para éste tipo de contribuyentes, toda vez que presenta ciertas ventajas de carácter administrativo y contable.

Cabe mencionar, que en países como España, el régimen intermedio no existe, dado que, hay un solo régimen, denominado “tributación comercial”, en él están inscritas las empresas pequeñas y medianas. Estratificado a menos de 250 trabajadores. A continuación se detalla en la tabla de abajo, una comparación con diferentes países.

Tabla 6.1 Información sobre diferentes países de la estratificación de las Pyme

País	Definición PYME	Medida
Unión Europea	<ul style="list-style-type: none"> • Menos de 250 empleados • Volumen de ventas menor a 40 millones de Euros. • Balance general menor a 27 millones de Euros 	<ul style="list-style-type: none"> • Número de empleados • Volumen de ventas • Balance general
Canadá	<ul style="list-style-type: none"> • Menos de 300 empleados • Volumen de ventas menor a 5 millones de dólares canadienses. 	<ul style="list-style-type: none"> • Número de empleados • Volumen de ventas
Brasil	<ul style="list-style-type: none"> • Menos de 500 empleados • Ingreso neto menor a US\$ 4 millones. 	<ul style="list-style-type: none"> • Número de empleados • Ingreso neto
Japón	<ul style="list-style-type: none"> • Menos de 300 empleados o • Menos de ¥100 millones de activos para las manufacturas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Activos • Número de empleados

Fuente: http://www.europa.eu.int/abc/governmentes/index_es.htm#members

Analizar los elementos que intervienen para medir el impacto del principio de igualdad en el régimen intermedio de las empresas que distribuyen medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora es el objetivo central del presente trabajo de investigación; para estudiar este fenómeno se realizaron 30 encuestas a dueños o encargados de las distribuidoras veterinarias aplicando 12 preguntas, las cuáles se dedicaron a las tres grandes líneas que habla el marco teórico, 1).- Sobre las organizaciones, 2).-El sistema tributario mexicano y 3).-El principio de igualdad.

También se realizaron entrevistas con los funcionarios del Sistema de Administración Tributaria dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a profesionales del gremio de la contaduría pública.

Se empezará explicando las encuestas que se les aplicó a dueños o encargados de las empresas que distribuyen medicina veterinaria y que son las empresas en cuestión, dichas encuestas fueron treinta ya que son las empresas que hay en la localidad de Navojoa, Sonora y resultaron de la interpretación de los datos, que fueron muy interesantes y que a continuación se detallan las variables que se utilizaron para aplicar la encuesta:

De igual modo, las primeras tres variables son de aspectos generales, tales como el sexo, la edad y el estado civil, lo que servirá para tener el contexto de las empresas que distribuyen medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora

Figura 6.1 Información sobre las variables utilizadas para el desarrollo de la encuesta

N° DE VARIABLE	NOMBRE CORTO	NOMBRE LARGO	TIPO	N° DE BYTES	N° DE CÓDIGOS	RESPUESTAS MÚLTIPLES
1	sexo	Sexo	Categórica	3	2	No
2	Edad	Edad	Numérica	8		
3	Edocivil	Estado Civil	Categórica	3	5	No
4	antramo	Antigüedad en el Ramo de la Distribucion	Numérica	8		
5	Numper	Numero de empleados de la Distribuidora	Numérica	8		
6	regim	Regimen en el que esta registrado su	Categórica	3	5	No
7	capregi	Ha recibido capacitacion de su regimen	Categórica	3	2	No
8	MEDCAPRE	Porque medio ha recibido la capacitacion	Categórica	3	3	No
9	tipcap	De que tipo fue su capacitacion	Categórica	3	3	No
10	cpeum	Sabe los que dice la Constitucion Politica	Categórica	3	3	No
11	vadiner	Sabe usted a donde va el dinero por	Categórica	3	3	No
12	igual	Considera igualitario el pago del impuesto	Categórica	3	3	No

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

C 1: Sexo

En todas las empresas que distribuyen medicinas veterinarias el dueño o el encargado son del sexo masculino, lo que puede dar la pauta para otro tipo de investigación como por ejemplo, todo lo de equidad de género.

Primeramente se detalla un cuadro descriptivo con la variable que se está analizando, en este caso es el Sexo, con la totalidad que contestaron esta entrevista, que son del sexo masculino, la cual, se denota en la parte de abajo.

Tabla 6.2 Estadísticos descriptivos sobre la variable Sexo

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
sexo	30	1	1	1.00	.000
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

A continuación y siguiendo el estudio de la variable del sexo se tomó en cuenta la frecuencia de las 30 entrevistas, que en su totalidad contestaron, que las personas, que son dueños o encargados de las distribuidoras veterinarias, son del sexo masculino, lo cual arroja un porcentaje de cien por ciento.

Tabla 6.2.1 Frecuencias sobre la variable Sexo

Sexo	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos hombre	30	100.0	100.0	100.0

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Se cree, que de esta variable sexo se pueden obtener muchos datos estadístico y se pueden obtener conclusiones interesantes, como por ejemplo quien promueve para hacer más negocios o establecer más establecimientos o empresas los hombres o las mujeres.

Otro estudio que se pueda obtener de esta variable es quien es mas cumplidor en sus obligaciones fiscales si los hombre o las mujeres, y de esta misma variable puede ser cumplidor pero no pagador o presentación de sus declaraciones, si las mujeres o los hombres, en fin se puede obtener mucho de esta variable.

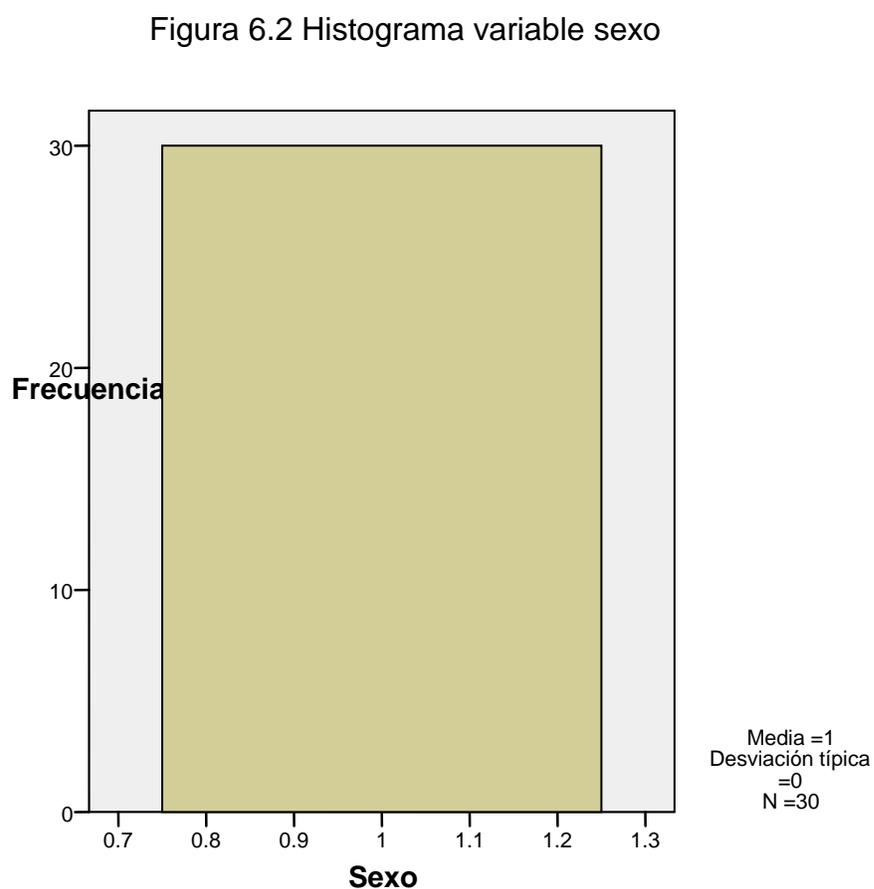
Por lo que en la entrevista realizada a la Lic. Esthela López del Sistema de Administración Tributaria, comenta:

“La mayoría de los Contribuyentes son del género masculino, no quiere decir que no hay contribuyentes mujeres, pero en especial en el régimen intermedio están registrados en su mayoría hombres.”

Por lo consiguiente el Contador Teodoro Rosas, síndico del Instituto sonorenses de Contadores Público de Ciudad Obregón, Sonora ante el sistema de administración tributaria opina:

“La mayoría de mis clientes son hombres, claro que también tengo clientes del género femenino, pero es la minoría, tal vez se deba a que el hombre es el que, está más implícito en el ramo comercial.”

Con relación a la misma variable “Sexo” también se hizo el histograma, que en este caso no se puede apreciar mucho porque en la entrevista contestaron gente del mismo género “hombre”, lo que quiere decir que el que toma las decisiones en este tipo de empresas son del sexo masculino, también cree el autor de esta tesis son los llevan la manutención del hogar, ya que la mujer por lo general se queda en la casa con los quehaceres domésticos y el envió a los niños a la escuela o a los centros de enseñanza.

Figura 6.2 Histograma variable sexo

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

C2.- Edad

En lo que respecta a la pregunta o variable “edad” los dueños o encargados, de las distribuidoras veterinaria, se llegó a una media de 34 años, lo que quiere decir que las personas cuentan con una edad madura para la dirección de la empresa, por lo que no se está hablando de gente inexperta, sino todo lo contrario, gente con mucha experiencia en el medio, por lo que ellos tienen la lucidez, la fuerza, el vigor, la inteligencia y sobre todo las ganas necesaria para la dirección de la empresa.

Tabla 6.3 Estadísticos descriptivos sobre la variable Edad

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
edad	30	18	56	34.50	9.885
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En esta variable de la edad se entrevistaron a 30 personas, las cuáles oscilaban entre los 18 y los 56 años de edad, y es interesante ver que personas muy jóvenes se ven interesados en el manejo de este complejo negocio de la distribución de medicinas veterinarias, también se ven personas no mayores de edad pero sí con mucha experiencia en este ramo, siendo el promedio de 34 años y medio de las personas que son dueños o administradores de estas empresas.

Tabla 6.3.1 Frecuencias sobre la variable Edad

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos 18	1	3.3	3.3	3.3
20	1	3.3	3.3	6.7
23	1	3.3	3.3	10.0
25	3	10.0	10.0	20.0
27	2	6.7	6.7	26.7
28	1	3.3	3.3	30.0
29	2	6.7	6.7	36.7
30	1	3.3	3.3	40.0
31	1	3.3	3.3	43.3
32	1	3.3	3.3	46.7
33	3	10.0	10.0	56.7
35	1	3.3	3.3	60.0
36	1	3.3	3.3	63.3
37	1	3.3	3.3	66.7
39	2	6.7	6.7	73.3
40	1	3.3	3.3	76.7
43	1	3.3	3.3	80.0
44	1	3.3	3.3	83.3
45	2	6.7	6.7	90.0
53	1	3.3	3.3	93.3
55	1	3.3	3.3	96.7
56	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Por lo que la funcionaria del servicio de administración tributaria la Lic. López opina:

“En este régimen Intermedio me ha tocado conocer gente joven, pero con experiencia y la suficiente madurez para dirigir a una empresa.”

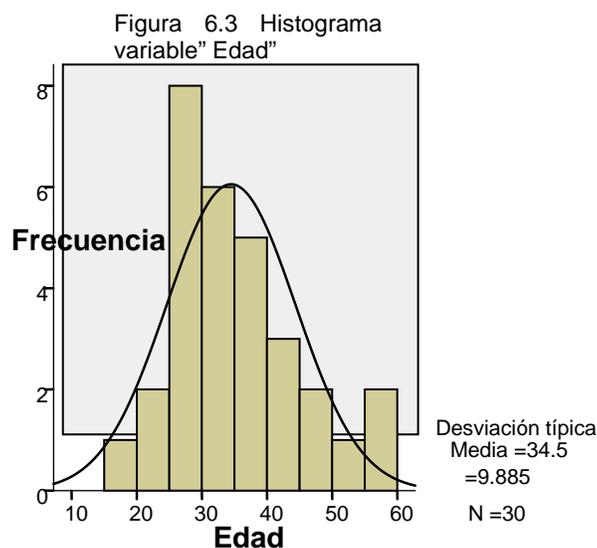
Por lo consiguiente el Contador Rosas, síndico del Instituto Sonorense de Contadores Público, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expresa:

“Cosa curiosa, que los clientes que tengo en el regimen intermedio son gente de unos 35 a 40 años, es decir gente joven, pero con mucha experiencia en el ramo, además este tipo de personas, son entusiastas, emprendedoras, innovadoras, es decir, todo el vigor de la vida, para hacer crecer a su empresa, hasta llegar a su punto óptimo.

Basándose en los comentarios anteriores, se puede afirmar, que las personas que encuestaron, son personas del sexo masculino que oscilaban entre los 30 a los 40 años de edad, pero con mucha experiencia.

En esta parte del histograma se ve como las personas que son los dueños de las empresas tiene un promedio de treinta y cuatro años y medio, lo que denota una edad muy congruente para manejar un negocio y estan en la mejor lucidez para establecer estrategias que lo lleven al éxito.

Figura 6.3 Histograma de la variable Edad



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

C3.- Estado Civil

La mayoría de los dueños o encargados tienen un estado civil de “casados”, lo que quiere decir que se cuenta con una estabilidad emocional para guiar a este tipo de empresas, ya que no se puede improvisar de la noche a la mañana, sin tener a un lado a la “compañera” en quien

apoyarse, incluso en varios establecimientos la esposa es la persona que los apoya en este negocio que la mayoría son empresas familiares.

Tabla 6.4 Estadísticos descriptivos sobre la variable Estado Civil

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
estado civil	30	1	2	1.90	.305
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Al analizar la variable "Estado Civil" se encuentra que en la mayoría es gente que está casada, eso además da énfasis de ver que son gente responsable y con un espíritu de unidad y de sobresalir para llevar a sus hijos por el sendero del bien y obtener los logros que se han propuesto como familia.

Tabla 6.4.1 Frecuencia sobre la variable Estado Civil

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos Soltero	3	10.0	10.0	10.0
Casado	27	90.0	90.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En el histograma se puede apreciar la curva que cae exactamente en la media que corresponde a las personas que contestaron la entrevista y que contesto que su estado civil es "casada".

También de esta variable se pueden desarrollar, más adelante en otros trabajos de investigación, como el ver que personas son más responsables, si los casados, los solteros, los viudos, divorciados o los que están en unión libre.

Aplicando esta variable al tema se pueden obtener que tipos de personas pagan a tiempo los impuestos, si los que están casados o los solteros, etc. Otra conclusión se puede obtener de esta variable es las personas que manejan o a al menos establecen estrategias para cumplir con sus obligaciones fiscales, si son las personas que están casadas o las que están divorciadas o de unión libre, se pueden obtener muchas conjeturas de esta variable, pero no es aplicable a este estudio ,pero si ayuda a tomar una decisión más acertada conforme al estado civil de los entrevistados, para poder llegar a una conclusión del temas que amerita que es el de si las empresas aplican el principio de igualdad a las personas que tributan bajo el régimen intermedio de las distribuidoras veterinarias.

Figura 6.4 Histograma variable Estado Civil



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Por lo que la funcionaria del servicio de administracion tributaria la Lic. López opina:

“La mayoría de los contribuyentes son casados, pocos son los solteros, además eso habla bien de ellos, puesto que el estando casados, son mas responsables, para el manejo de sus negocios”.

Por lo consiguiente el Contador Rosas, síndico del Instituto Sonorense de Contadores Público, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público expresa:

“La mayoría de los clientes que tengo son casados, estando en este estado civil, la persona es mas responsable.”

Para estar de acorde con los comentarios anteriores, el mejor estado civil, para hacer negocios, es el de estar casado, porque para solicitar un crédito, así se lo solicitan.

6.2.-Elementos que utilizan las empresas distribuidoras de medicinas veterinarias con respecto al principio de igualdad.

Con este apartado, se da contestación a la pregunta de investigación secundaria número uno: ¿Cuáles son los elementos que utilizan las empresas que distribuyen medicinas veterinarias con respecto al conocimiento del principio de igualdad?

Aunado a eso, estas preguntas C4.- Antigüedad en el ramo de la distribución de medicina veterinaria y C5.-Número de empleados de la distribuidora veterinaria, que además van ligadas con la primera línea de investigación del marco teórico, enfocada a las organizaciones.

C4.-Antigüedad en el ramo de la distribución de medicina veterinaria

Analizando los aspectos que se evaluó en la encuesta C4.-Experiencia o antigüedad en el ramo de la distribución de medicina veterinaria, con la cual se cuenta 7.83 años que quiere decir, que no son improvisados los dueños de estos negocios, dado que tienen camino recorrido y tienen bastante experiencia en el ramo, lo que da una expectativa de gente trabajadora y tenaz para mantener su negocio en el mercado, lo que es tan difícil en estos tiempos, de tanta competencia y más, en este mundo globalizado.

A. Tabulación simple

Por medio de la tabulación simple, definida por Ruiz (2011:187) como el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, que a pesar de que hay mucha variación que va desde el que tiene un años en el negocio, hasta el que tienen 26 años llevando la dirección de la empresa, contando con mucha experiencia en el ramo. Obteniendo una media de 8 años de experiencia en promedio (tabla 5.4)

Tabla 6.5 Estadísticos descriptivos sobre la variable Antigüedad

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
antigüedad	30	1	26	7.83	6.481
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En esta variable de la antigüedad para manejar un negocio osciló que la media estaba en siete punto ochenta y tres, lo que quiere decir que se cuenta con experiencia en el manejo de los negocios que distribuyen medicina veterinaria. Cabe mencionar que el rango está muy abierto ya que los años de experiencia están entre un año y el más antiguo esta en los veintiséis años.

Tabla6.5.1 Frecuencias sobre la variable antigüedad

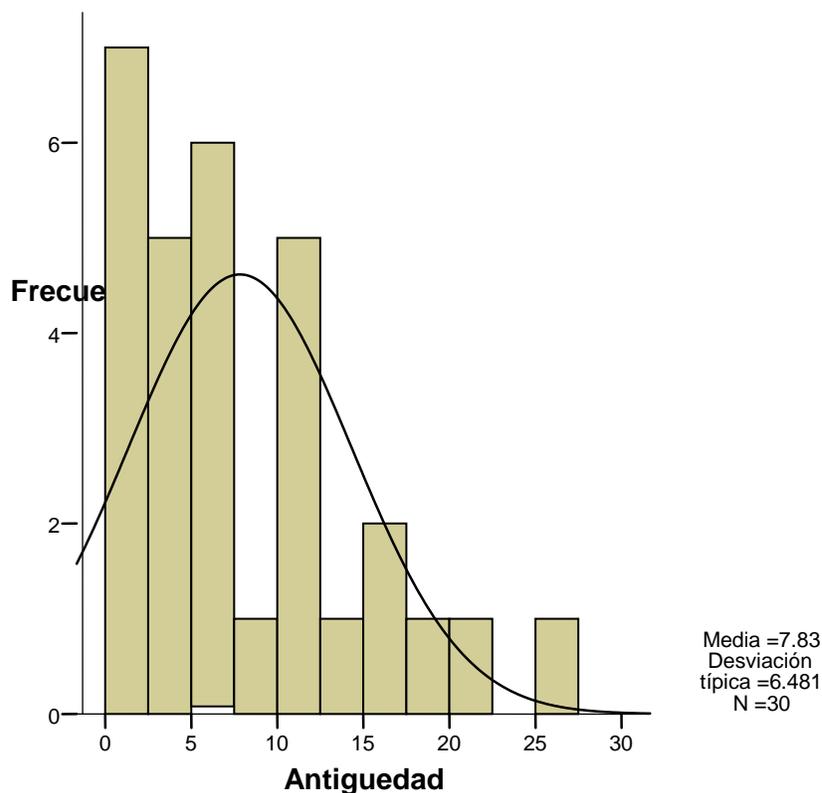
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	1	4	13.3	13.3	13.3
	2	3	10.0	10.0	23.3
	3	3	10.0	10.0	33.3
	4	2	6.7	6.7	40.0
	5	2	6.7	6.7	46.7
	6	2	6.7	6.7	53.3
	7	2	6.7	6.7	60.0
	8	1	3.3	3.3	63.3
	10	2	6.7	6.7	70.0
	11	2	6.7	6.7	76.7
	12	1	3.3	3.3	80.0
	14	1	3.3	3.3	83.3
	15	1	3.3	3.3	86.7
	16	1	3.3	3.3	90.0
	19	1	3.3	3.3	93.3
	20	1	3.3	3.3	96.7
	26	1	3.3	3.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En el histograma de la parte de abajo se puede apreciar con claridad la media que es de siete años de experiencia con una desviación típica de seis, lo que nos dice que sí es aceptable según fuentes consultadas para su interpretación y a la cual se aplicó a la entrevista.

Figura 6.5 Histograma variable Antigüedad

Figura 6.5 Histograma variable Antigüedad



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

B.Tabulación cruzada de frecuencias

Por medio de la tabulación cruzada según, Santesmases (2009:235) se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable¹ en este tipo de análisis el tiempo dedicado a la actividad agrícola, explica de forma precisa el conocimiento que tiene el agricultor sobre la situación fiscal

Para efectuar la tabla cruzada antigüedad en el ramo contra la variable considera igualitario el pago del impuesto, se tuvo que hacer un ajuste en el sistema dyane, puesto que la variable

¹ Cuando se trata de explicar el comportamiento de una variable en función de otra, el criterio recomendado es colocar la variable a explicar en las filas y la variable explicativa en las columnas Santesmases (2009).

antigüedad en el ramo es numérica y la otra es categórica, partiendo de que la media en la antigüedad son de 8 años de experiencia, arroja el siguiente resultado:

De esta tabulación cruzada, se puede enunciar la siguiente hipótesis nula:

Ho Dado a la antigüedad en el ramo se considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro.

Tabla 6.6 Tabulación Cruzada de frecuencia sobre la variable antigüedad y si considera igualitario el pago del impuesto

Ji

Antigüedad en el Ramo de la Distribución (categorías)		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	8 o menos	19	63.33	1	33.33	18	66.67	0	0.00
2	Más de 8	11	36.67	2	66.67	9	33.33	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

cuadrado con 2 grados de libertad = 1.2919 (p = 0.5242)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Esta tabla fue capturada y registrada en el sistema dyane iv, obteniendo del programa estadístico 1.2919 con un nivel de significación de 0.01, ji cuadrada con 2 grados de libertad² (gl), comparado con el valor tabular³ de 11.345, resulta menos, por lo tanto la Ho se acepta, es decir, la antigüedad en el ramo no es independiente a que se considera igualitario el pago del impuesto entre empresas del mismo giro.

C5.-Número de empleados en la distribuidora veterinaria

En lo que respecta a los números de empleados que trabajan en estas empresas son de entre uno y dos empleados, como se dijo anteriormente son empresas familiares en donde el dueño y la esposa son los que atienden a los clientes y además toman decisiones entre ambos.

A. Tabulación simple

² Se obtiene mediante la siguiente formula (r-1) (k-i), en donde r son las filas y k son las columnas de la tabla (Stevenson,1997)

³ Valores críticos para la distribución de X² www.mat.uda.cl/hsalinas/cursos/2010.....tabla%20chiccuadrado.pdf (31 de enero del 2013)

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, con relación a los números de empleados que están en el negocio.

Tabla 6.7 Estadísticos descriptivos sobre la variable Número empleados

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
número empleados	30	1	4	1.33	.711
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Con respecto a la variable “números de empleados” se puede decir que la media es uno punto treinta tres, lo que significa que en la mayoría de las empresas que distribuyen medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora hay entre uno y dos empleados ya que son empresas micro pequeñas.

Tabla 6.7.1. Frecuencia sobre la variable Número empleados

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos 1	23	76.7	76.7	76.7
2	5	16.7	16.7	93.3
3	1	3.3	3.3	96.7
4	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Basándose en las entrevistas con los funcionarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT) Lic. López comenta lo siguiente:

“El contribuyente de régimen intermedio, donde se encuentran las distribuidoras veterinarias, no tienen muchos empleados, creo de 1 a 2 máximo, no son muy grandes”.

Señala también el contador Teodoro Rosas, síndico del Instituto sonorense de Contadores Público (ISCP) ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) considera que:

“Estos clientes que tributan bajo el régimen intermedio, a las cuáles están inmersas las distribuidoras veterinarias, son con poco personal, por lo regular son empresas familiares.”

Para precisar el comentario anterior, se ratifica que las empresas que distribuyen medicina veterinaria son empresas pequeñas, del giro familiar.

Si se aplica la chi cuadrada de pearson se puede enunciar la siguiente hipótesis nula:

Ho.- el número de empleados en la distribuidora veterinaria considera igualitario el pago del impuesto, entre las empresas del mismo giro.

B.Tabulación cruzada de frecuencias

Se sigue la misma metodología para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación a los números de empleados y el aspecto que si considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro del negocio.

Tabla 6.8 Frecuencia sobre la variable Número empleados contra considera igualitario

Número de empleados de la Distribuidora Veterinaria (categorías)		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	1 o menos	23	76.67	0	0.00	23	85.19	0	0.00
2	Más de 1	7	23.33	3	100.00	4	14.81	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

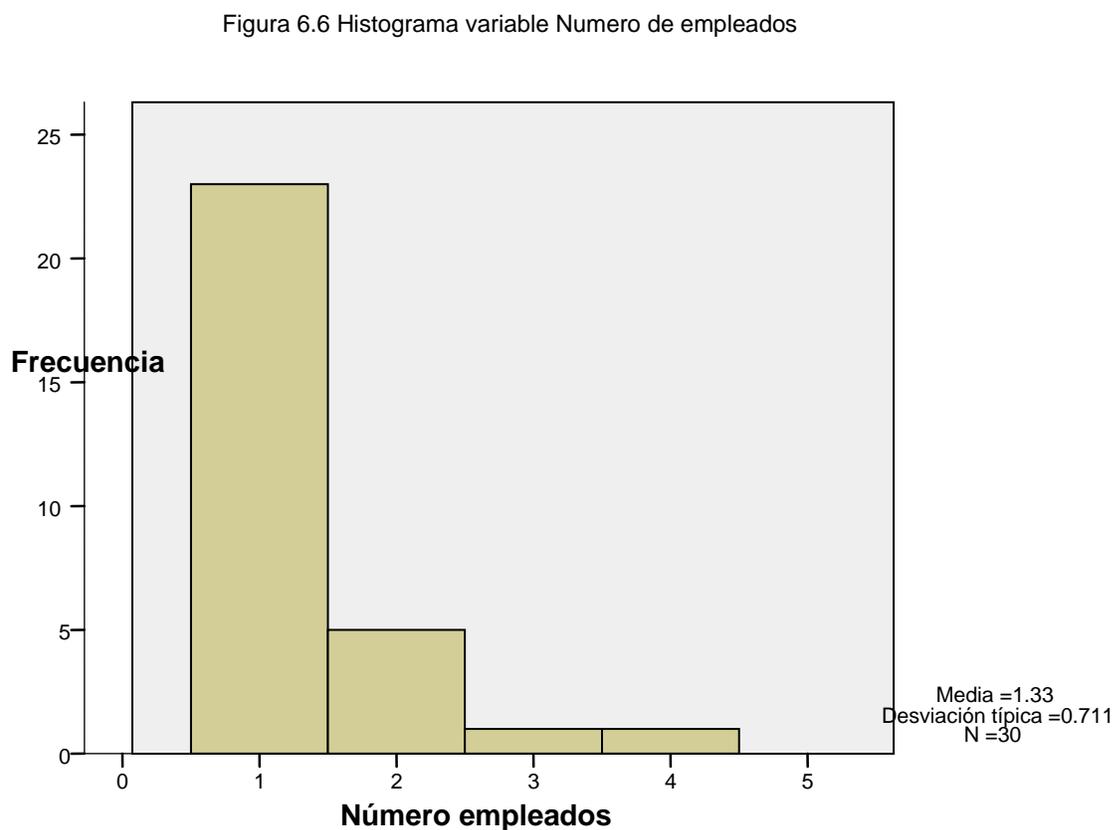
Ji cuadrado con 2 grados de libertad = 10.9524 (p = 0.0042)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El resultado obtenido es 10.9524 y el nivel de significación es de 0.01, contando con dos grados de libertad, comparado con el valor tabular 9,210, lo que significa que es mayor, el resultado obtenido, quiere decir que el número de empleados, significa considerablemente que el cliente considere igualitario el pago del impuesto dentro de las empresas del mismo giro.

Analizando el histograma que viene en la parte de abajo se ve la barra que menciona, que la media de los trabajadores en una empresa que se dedica a la distribución de medicina veterinaria es de una a dos personas cuando mucho, quiere decir que son empresas micro pequeñas que no tienen mucho personal, ya que la mayoría son empresas familiares, ya que ellos mismo o sea los miembros de la familia son los dueños y los administradores de este tipo de empresas. Cabe mencionar decir que los dueños de estas empresas no registran en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) a los trabajadores, para que no le encarezca en cuestión de costos ni en cuestión de impuestos y muchas veces caen en la evasión fiscal, por quererse ahorrar unos cuantos pesos.

Figura 6.6 Histograma variable Número de empleados



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Para estar más al contacto con los resultados cabe mencionar, que los dueños de las distribuidoras de medicina veterinaria, aunque son empleados de las mismas, dan respuesta a la pregunta de investigación: ¿Cuáles son los elementos que utilizan las empresas que distribuyen medicinas veterinarias con respecto al conocimiento del principio de igualdad? Incluso, las pruebas de las hipótesis nulas o de independencia así lo demuestran, la relación con la experiencia de los dueños de las empresas que distribuyen medicina veterinaria, que no les interesa el principio de igualdad, como tal, a ellos les interesa, la determinación y el pago del impuesto solamente.

Asimismo, se alcanzó el objetivo específico: de identificar los elementos que utilizan las empresas que distribuyen medicina veterinaria con relación al conocimiento del principio de igualdad, tales como la antigüedad y el número de empleados, que a pesar de que los dueños, son también empleados de las mismas, no les interesa el principio de igualdad, para ellos con determinar el pago del impuesto, es suficiente.

6.3. El impacto del principio de igualdad de las empresas distribuidoras veterinarias

En este segmento comprende, la línea de investigación, referente al sistema tributario mexicano y al mismo tiempo se analizarán la pregunta de investigación número dos:

¿Conocen las empresas que distribuyen medicinas veterinarias del régimen intermedio la aplicación del principio de igualdad?

Se aplicaron las siguientes preguntas del cuestionario a los dueños o encargados de las distribuidoras veterinarias 6.-Régimen en el que está registrado su empresa? y 7.-ha recibido capacitación en el régimen inscrito?

C6.-Regimen en el que está registrado su negocio.

Otro de los aspectos que se tomaron en cuenta para la elaboración del cuestionario es el de régimen, que oscilaban entre cuatro tipos, 1).-el régimen general de ley, 2).- régimen intermedio, 3).- régimen de pequeños contribuyentes y 4).- arrendamiento y lo que interesa en esta investigación, es el régimen intermedio que gracias a Dios la mayoría de las empresas entrevistadas pertenecen a este régimen, lo que quiere decir que la investigación toma un curso muy interesante, puesto que en este régimen están todas las empresas que distribuyen medicina veterinaria, además están tributando en forma correcta, ya que este régimen, ofrece más beneficios para este sector económico.

A. Tabulación simple

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, con relación al regimen en el que está registrado el negocio.

Tabla 6.9 Estadísticos descriptivos sobre la variable Regimen

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
regimen	30	1	4	2.07	.450
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Ahora entonces se analizó la variable “Regimen” lo que quiere que casi todas las empresas entrevistadas tributan bajo el régimen de intermedio, que es el que se está investigando

Tabla 6.9.1 Frecuencia sobre la variable Regimen

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos Regimen General	1	3.3	3.3	3.3
Intermedio	27	90.0	90.0	93.3
Pequeños contribuyentes	1	3.3	3.3	96.7
Arrendamiento	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

B. Tabulación Cruzada de Frecuencias

Se sigue la misma metodología para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación al régimen registrado, con la variable ha recibido capacitación de su régimen.

De aquí en adelante se analizó otra variable o pregunta denominada “regimen” que es, dónde están registradas las empresas en estudio, que son las que distribuyen medicina veterinaria, con respecto a la variable “ha recibido capacitación”, que quiere decir, que si han recibido capacitación, con respecto al régimen en que están registradas.

En la tabla 6.10 de la parte de abajo, se denota que el regimen que ha recibido capacitan es el régimen intermedio, según lo que dijeron los entrevistados de los dueños o administradores de las distribuidoras de medicinas veterinarias, lo que se puede analizar, es que los que están registrados en el régimen de intermedio, si reciben capacitación, con respecto a los otros regímenes, por lo que se puede añadir que este sector está más “cuidado”, en que la información generado, le llegue lo más pronto posible a los dueños o empresarios, de las empresas que se están investigando.

Cabe señalar que estos sujetos, se preocupan, por las capacitaciones de su mismo sector, dado que si no hay esta capacitación, ellos la buscan, y hasta se agrupan, por recibir, lo más novedoso con respecto a su régimen.

También se puede analizar que la tabla 5.9 contiene un resultado obtenido de 30.00 y una chi cuadrado con cuatro grados de libertad, así como manejando un nivel de significación de 0.01 y comparado con el valor tabular 13.277 el cual es mayor, refleja que se está acercando más a la hipótesis que se planteo al principio de esta investigación.

Tabla 6.10 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs ha recibido capacitación

Régimen en el que está registrado su negocio		Total muestra		Ha recibido capacitación de su regimen			
				SI		NO	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Régimen General de Ley	1	3.33	0	0.00	1	33.33
2	Intermedio	27	90.00	27	100.00	0	0.00
3	repecos	1	3.33	0	0.00	1	33.33
4	arrendamientos	1	3.33	0	0.00	1	33.33
TOTAL		30	100.00	27	100.00	3	100.00

χ^2 con 4 grados de libertad = 30.0000 (p = 0.0000)

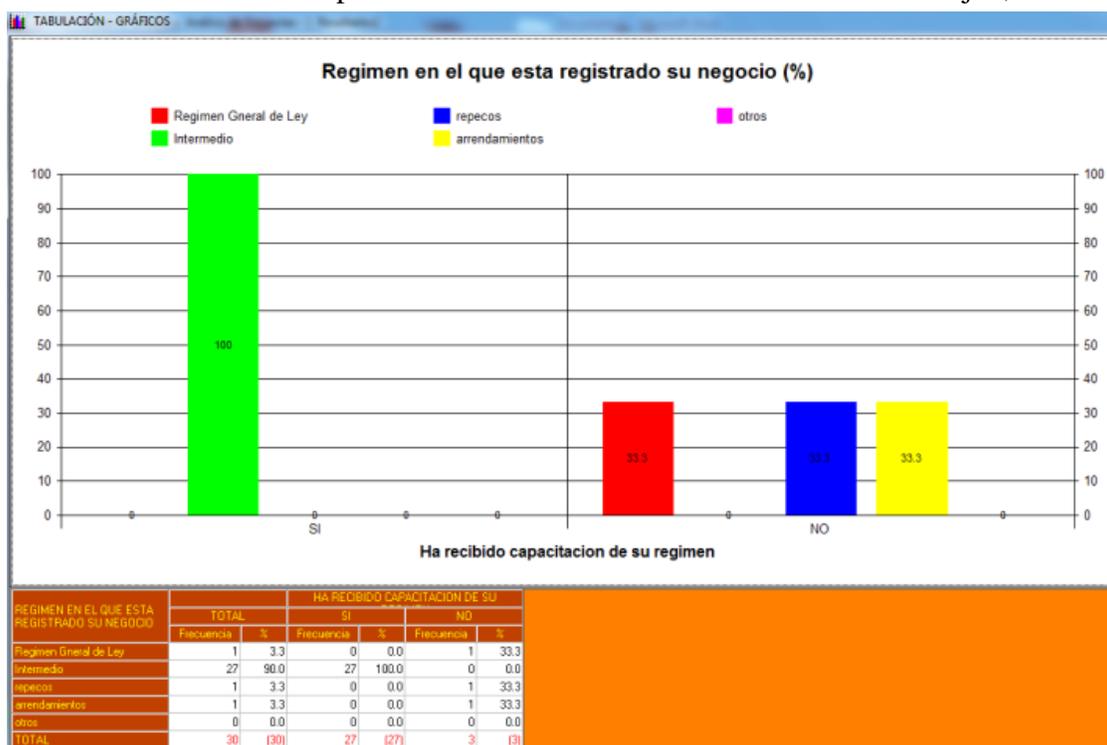
Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En la figura 6.8 tabulación cruzada de frecuencias de la variable en estudio “régimen” y la variable “recibido capacitación” esta figura denota que las gentes inscritas en este régimen si han recibido capacitación en este régimen, dado que es necesario estar capacitado, puesto que se entera de las disposiciones cambiarias y se está, a la vanguardia en cuestión de reformas fiscales, ya que el sistema tributario mexicanos en muy variable y se debe de estar a la expectativa ante estos cambios.

Dado que se habla de capacitación de los regímenes, es muy atinado el estar actualizado, sobre todo en reformas fiscales, puesto que previenen de recargos, multas y muchas veces de infracciones, cometidas por no estar capacitado en el régimen en el que se está tributando.

Figura 6.8 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs recibido capacitación

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa, Sonora



En este concepto la Lic. Esthela López Subadministradora del Servicio de Administración Tributaria, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la plaza de Ciudad Obregón, Sonora comenta:

“En lo que se refiere a la capacitación, todas las mañanas de todos los martes y los jueves de cada semana se organiza pláticas y talleres referentes a los regímenes de las personas físicas que incluye los de intermedio.”

De acuerdo con lo anterior, nos comenta el Contador Antonio Rosas Cruz, que es síndico, por parte de Instituto Sonorense de Contadores Públicos de Ciudad Obregón, Sonora, ante el Sistema de Administración Tributario comenta al respecto:

“En el colegio de contadores públicos de ciudad obregón, sonora se realizan pláticas todos los jueves a las 8:30 de la mañana sobre diferentes temas entre ellos del régimen de intermedio”

De esto se puede concluir que por capacitación no hay excusa, que hay muchos sitios en donde el contribuyente del regimen intermedio se puede capacitar y de los demás regímenes también, tanto en los colegios de Contadores, que existen en la localidad, así como en la Administración Local de Asistencia al Contribuyente, localizada en la plaza de Ciudad Obregón, Sonora, todo es cuestión de programar las actividades.

B. Tabulación Cruzada de Frecuencias

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación al régimen registrado, con la variable porque medio ha recibido capacitación de su régimen.

En este apartado se efectuó el análisis de la variable en estudio “regimen” con respecto a la variable “ha recibido capacitación” es un buen análisis el que se efectuó, dado que el régimen del que recibe capacitación los dueños o administradores de las distribuidoras veterinarias es el del régimen intermedio, dado que es lo que interesa en esta investigación, que la gente que usa el régimen este actualizado, no obstante preocupa la atención que se les da a otros regímenes, pero, sería objeto de otra investigación.

Dado que esta tabla de la parte de abajo, arroja una chi cuadrado con ocho grados de libertad, nos acerca más a la comprobación, de la hipótesis que se planteo al principio de esta investigación.

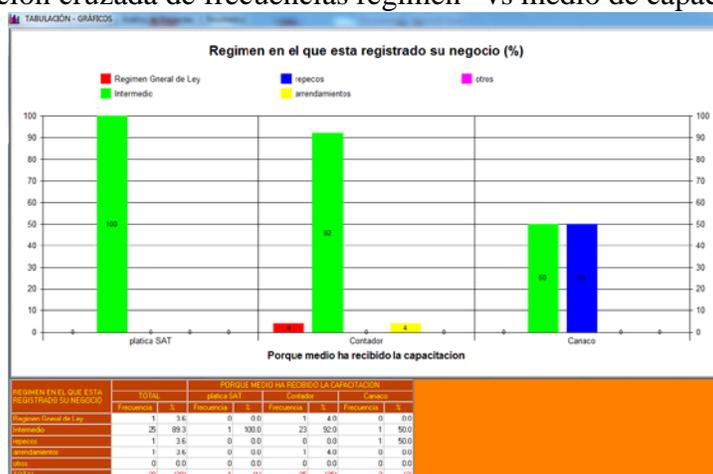
Tabla 6.11 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs medios de capacitación

Regimen en el que está registrado su negocio		Total muestra		Porque medio ha recibido la capacitación					
				platica SAT		Contador		Canaco	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Regimen General de Ley	1	3.33	0	0.00	1	4.00	0	0.00
2	Intermedio	27	90.00	1	100.00	23	92.00	1	50.00
3	repecos	1	3.33	0	0.00	0	0.00	1	50.00
4	arrendamientos	1	3.33	0	0.00	1	4.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	1	100.00	25	100.00	2	100.00

Ji cuadrado con 8 grados de libertad = 14.5778 (p = 0.0679)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Con respecto a la figura 5.9 tabulación cruzada de frecuencias de la variable “regimen” con respecto a la variable “medios de capacitación” se puede apreciar que el régimen que recibe capacitación mediante su contador, es el régimen de intermedio ya que es la persona más cerca, en cuestión de materia fiscal y es la que le pueda información de primera mano, de las reformas fiscales, que son muy variables y que se están actualizando muy constantemente.

Figura 6.9 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs medio de capacitación

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En esta tabulación cruzada de frecuencia se denota la comparación de que porque medio ha recibido la capacitación, al régimen que el negocio está registrado, lo que da la pauta que el contador de la empresa es la principal persona que lleva las noticias buenas o malas a la empresa. Respecto a lo anterior, el Contador Rosas, comenta:

“Es una gran responsabilidad para el contador de la empresa capacitara la persona a la cual le presta los servicios, ya que el cliente, muchas veces no cuenta con el tiempo suficiente para hacerlo.”

En ese respecto, la funcionaria del Sistema de Administración Tributaria en coordinación con la persona que se encarga de Asistencia al Contribuyente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comenta:

“Es responsabilidad de contador asesorar a su cliente en todos los aspectos, ya sea por cuestión de ética y debe de hacerlo en una forma integral.”

Como alusión a los párrafos anteriores se puede concluir que el contador, debe proporcionar en forma clara, oportunidad, e integral las asesorías correspondientes al régimen en que está inscrito.

Lo que puede beneficiar al contribuyente la asesoría integral de su contador, en todos los aspectos, jurídicos, contables y fiscales, porque de aquí, se maneja que el contribuyente, este al corriente en sus obligaciones fiscales, lo que por consecuencia, la autoridad, no lo molestará, ni con multas, recargos, actualizaciones, lo que quiere decir, que se verá repercutido, en unas finanzas sanas y poder alcanzar los objetivos que se han propuesto.

En la figura 5.9 se observa que en el régimen intermedio, el medio en que reciben capacitación es por el contador de la empresa, el cual debe de contener, una asesoría integral y eficiente, para poder solventar los problemas que se pudieran presentar al no cumplir con las obligaciones fiscales.

B.-Tabulación Cruzada de Frecuencias

Regimen registrado vs tipos de capacitación

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación al régimen registrado, con la variable tipo de capacitación de su régimen.

En la siguiente sección se analizó la variable “régimen” con la variable “tipos de capacitación, este es un análisis muy importante, porque en esto se basa la investigación y que tan interesados están los dueños de las distribuidoras veterinarias en lo que se pueden capacitar estas personas, se analizaron tres tipos de capacitación a).- Determinación del impuesto b).-distribución de los impuestos y el más importante para esta investigación es el de c).- principios constitucionales de los impuestos.

En la tabla de la parte de abajo, se puede apreciar que el régimen que está investigando que es el régimen intermedio opta en capacitarse en la determinación del impuesto, conclusión que sale a flote en la investigación que se realizó.

En este análisis se cae en la conclusión, que a poca gente le gusta capacitarse en los principios constitucionales de los impuestos, es decir no les interesa, pero si damos una vuelta de trescientos sesenta grados se ve que a la mayoría de las personas que tributan en este régimen

les gusta capacitarse en la determinación del impuesto y nada más que eso, más para allá no quieren saber, en lugar de tener una capacitación integral y saber de todo un poco, o al menos conocer los principios que se basan las leyes para poder salir al mercado.

Tabla 6.12 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs tipos de capacitación

Regimen en el que esta registrado su negocio		Total muestra		De qué tipo fue su capacitación					
				Determinación impuesto		Distribución Impuestos		conocer los principios constitucionales de los impuestos	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Regimen General de Ley	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
2	Intermedio	27	90.00	24	88.89	2	100.00	1	100.00
3	repecos	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
4	arrendamientos	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	2	100.00	1	100.00

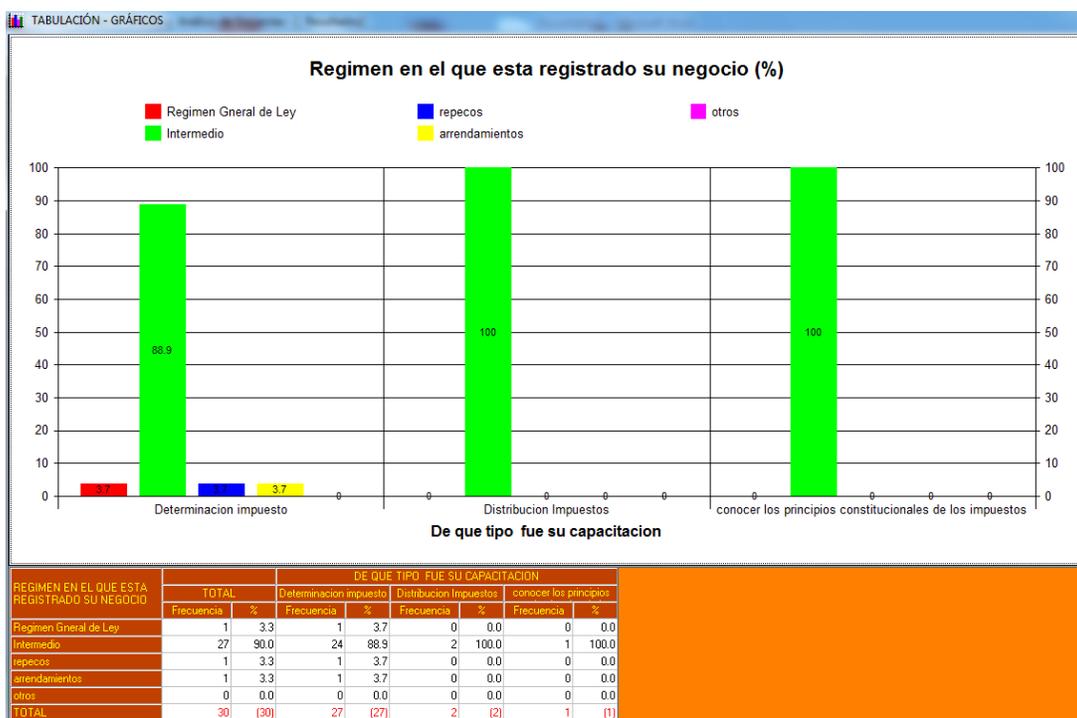
Ji cuadrado con 8 grados de libertad = 0.3704 (p = 1.0000)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Como se determinó en la tabla de arriba este cruce de variables arroja un chi cuadrado de ocho grados de libertad, lo que determina que nos estamos acercando a la comprobación de la hipótesis que se formuló al principio de esta investigación.

Figura 6.10 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs tipo de capacitación

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora



Si se aprecia la figura 5.10 que contempla la variable “regimen” con la variable “tipos de capacitación” se determinó que en el régimen intermedio lo único que les preocupa es que los dueños de las distribuidoras veterinarias los capaciten en la determinación del impuesto, otra clase de capacitaciones no les interesa, lo que da como resultado que no estén bien preparados para establecer estrategias para el manejo de su empresa.

Haciendo una mención a esto, en la entrevista que se realizó la funcionaria del Servicio de Asistencia Tributaria Lic. Esthela López, dijo:

“El contador de la empresa debe de capacitar al contribuyente en todos los aspectos desde la determinación del impuesto hasta a su distribución y de suma importancia el conocer los principios constitucionales de los impuestos, todo esto se debe de dar en las asesorías de una manera integral”

Para abundar un poco más en este aspecto el Contador Rosas, el síndico en representación al Instituto Sonorense de Contadores Público, ante el Servicio de Administración Tributaria, comento:

“Se debe de proporcionar una asesoría integral que abarque los temas de la determinación, distribución del impuesto, comentando los principios constitucionales de los impuestos, pero muchas veces el cliente no les interesa nada de esto, solamente al cliente le concierne lo relacionado a la determinación del impuesto y es pagar menos impuesto cada día.

B.- Tabulación Cruzada De Frecuencias

Regimen vs CPEUM

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación al régimen registrado, con la variable sabe lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En el análisis que se verá a continuación se analizó la variable “regimen” con la variable “CPEUM” cosa curiosa que a las 27 personas que pertenecen al régimen de intermedio dijo que si conoce la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos quiere decir que este régimen si se preocupa por entender que leyes los están tributando a este sector económico de las distribuidoras veterinarias.

Y es tanto su acercamiento con la realidad que la tabla de la parte de abajo que se detalla a continuación tiene una chi cuadrado con ocho grados de libertad, lo que se comprueba la hipótesis que se formulo en un principio de la investigación.

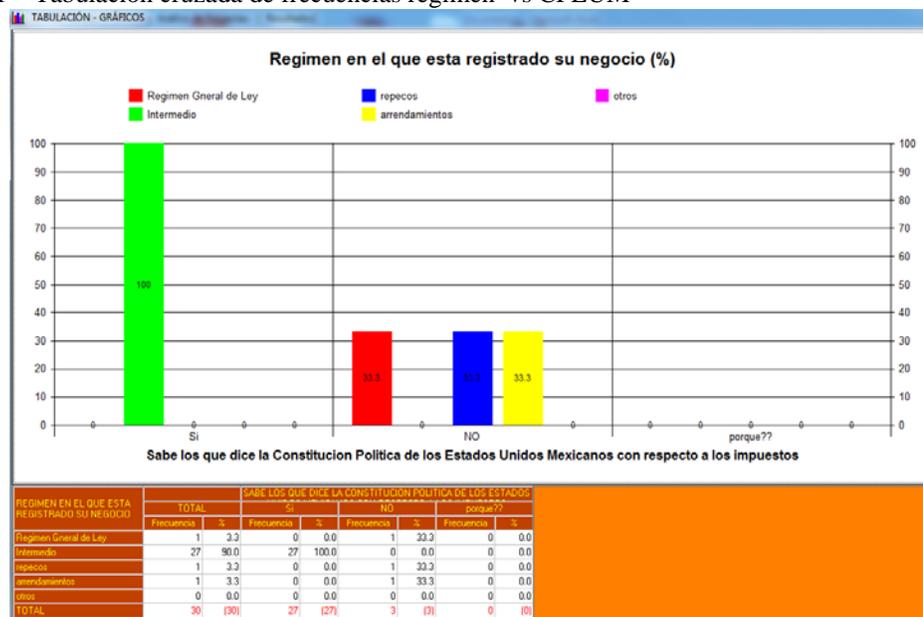
Tabla 6.13 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs CPEUM

Regimen en el que está registrado su negocio		Total muestra		Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos					
				Si		NO		Porque??	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Regimen General de Ley	1	3.33	0	0.00	1	33.33	0	0.00
2	Intermedio	27	90.00	27	100.00	0	0.00	0	0.00
3	repecos	1	3.33	0	0.00	1	33.33	0	0.00
4	arrendamientos	1	3.33	0	0.00	1	33.33	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 8 grados de libertad = 30.0000 (p = 0.0002)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Mientras tanto se puedo analizar la figura 6.11 con relación a la tabulación cruzada de frecuencias de la variable “Regimen” con la variable “CPEUM” se confirma lo que se dijo anteriormente, que todos los del régimen intermedio se preocupan por saber que dice la carta máxima de los mexicanos, mientras que otros regímenes no.

Figura 6.11 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs CPEUM

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Cabe señalar que la funcionaria del Servicio de Administración Tributaria Lic. Esthela López comenta lo siguiente:

“Es raro saber que un contribuyente conozca la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo general, son personas que lo que les interesa es contribuir bien, no deber impuestos, mucho menos que la Secretaría de Hacienda los requiera porque les hace falta un pago.”

El contador Rosas, síndico, por parte de Instituto Sonorense de Contadores Públicos ante el Sistema de administración Tributaria opina:

“Ser contador, es una responsabilidad, pero esta profesión tiene sus satisfacciones, entre ellas es la de comentar con tu cliente temas que, tienen que ver con el régimen al cual esta tributando, más cuando se trata de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestra carta magna.”

Como parte de la estrategia de un contador, este debe ofrecerle al cliente, asesorías integrales, para que este no tenga ninguna, duda al momento de cumplir con las obligaciones fiscales, tal y como lo dice, el régimen en donde está inscrito.

B.-Tabulación Cruzada De Frecuencias

Regimen vs A donde se va Dinero

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación al régimen registrado, con la variable sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos.

Mientras tanto se analizó la variable “regimen” que es la que se ha estado investigando con relación a la variable “ a donde se va dinero” este cruce de información da la pauta, para comentar, que en el régimen intermedio en su mayoría sabe a dónde se va el dinero productos del pago de sus impuestos, mientras que en el mismo sector, no les interesa o no saben, se cree según el investigador de esta obra , que se puede hacer otro trabajo de investigación , porque a la gente del mismo sector no les interesa saber a dónde se va el dinero del pago de los impuestos.

Tabla 6.14 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs adonde

Regimen en el que está registrado su negocio		Total muestra		Sabe usted a donde va el dinero por concepto de pago de impuestos					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Regimen General de Ley	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
2	Intermedio	27	90.00	25	92.59	2	66.67	0	0.00
3	repecos	1	3.33	0	0.00	1	33.33	0	0.00

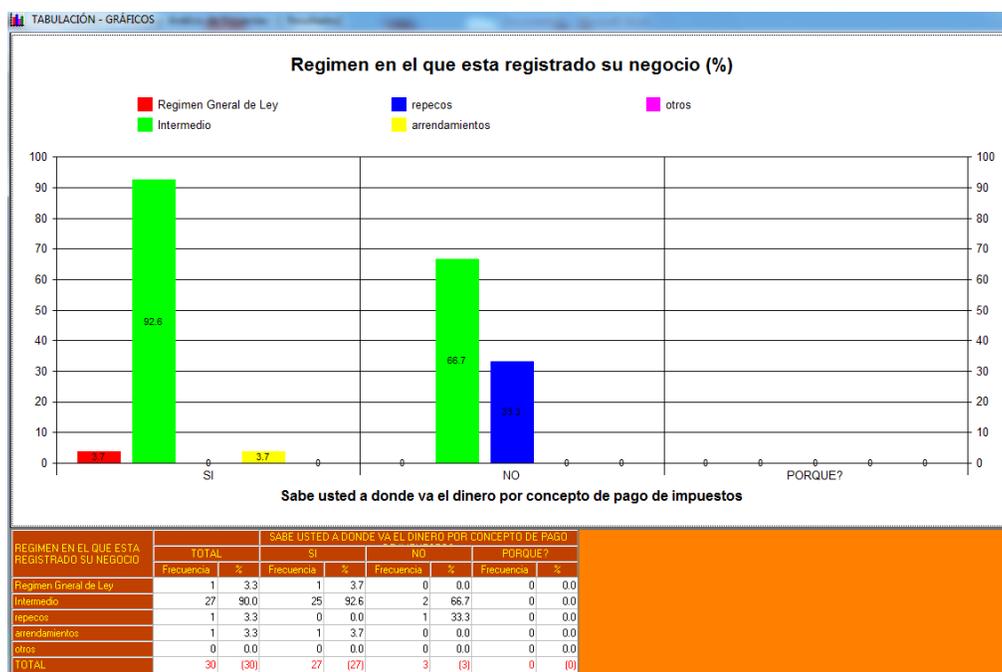
4	arrendamientos	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 8 grados de libertad = 9.4239 (p = 0.3078)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Para completar la información con respecto a la tabla anterior donde se siguen estudiando la variable “regimen” con la variable “a donde se va dinero”, como se dijo comento en el párrafo anterior a la mayoría de los que tributan en el régimen intermedio les interesa saber, a donde se van el dinero, producto del pago de los impuestos, mientras que a otras personas del mismo sector, no les interesa.

Figura 6.12 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs a donde



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El contador Rosas que es síndico por parte del Instituto Mexicano de Contadores público comenta:

“La mayoría de los clientes piensa que los impuestos que se recauden se van a los bolsillos de los diputados y senadores federales, que si el cliente, percibiera a donde se van sus impuestos, todos pagarían con gusto”

La funcionaria del Sistema de Administración Tributaria comenta:

“Efectivamente todos los contribuyentes opinan que sus impuestos van a los bolsillos de los diputados y senadores, lo que hace que los contribuyentes no quieran pagar sus impuestos con gusto.”

Lo que se puede comentar respecto a esto es que si es cierto que así piensan la mayoría de los clientes, por eso no cumplen con sus obligaciones tributarias.

B.- Tabulación Cruzada de Frecuencias

Régimen vs Considera igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación al régimen registrado, con la variable considera igualitario. Para proceder a culminar con esta investigación se procedió a analizar la variable “régimen” con la variable “igualitario” este análisis es el más importante cree el autor de esta investigación, ya que es la parte final de este trabajo, porque con esto se cierra el trabajo de campo, y se puede decir que, la mayoría, por no decir que todas las personas que se entrevistaron opinaron que, el régimen intermedio no lo consideran igualitario, porque aunque todos están sujetos al pago de este impuesto, hay algunos que cumplen y otros que no, además de la variación de los ingresos que tienen las empresas del mismo sector, dicen ellos que no todos ganan igual, por lo tanto algunos deben de pagar más y otros menos.

La tabla 5.14 muestra que cuenta con un chi cuadrada con ocho grados de libertad, lo que se cumple con la demostración de la teoría que se ha manejado en la hipótesis que se planteo al principio de esta investigación.

Tabla 6.15 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs igualitario

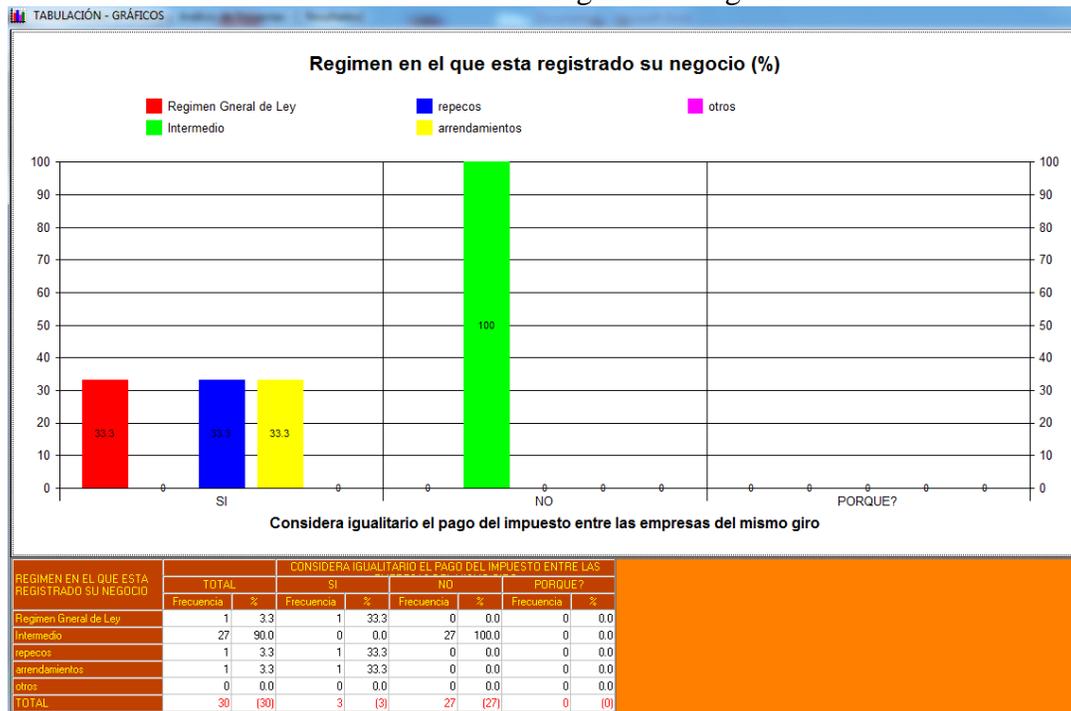
Regimen en el que está registrado su negocio		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Régimen General de Ley	1	3.33	1	33.33	0	0.00	0	0.00
2	Intermedio	27	90.00	0	0.00	27	100.00	0	0.00
3	repecos	1	3.33	1	33.33	0	0.00	0	0.00
4	arrendamientos	1	3.33	1	33.33	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 8 grados de libertad = 30.0000 (p = 0.0002)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Para proceder a cerrar este análisis se comprueba lo que dice la figura 5.13 que se detalla en la parte de abajo, que la variable “régimen” haciendo un cruce con la variable “igualitario” denota que las personas que se entrevistaron están de acuerdo que, el regimen intermedio no es igualitario entre los miembros de su mismo sector, ya que algunos de ellos expresan que, no todos tienen los mismo ingresos y que no todos, pagan sus impuestos en tiempo y en forma.

Figura 6.13 Tabulación cruzada de frecuencias regimen vs igualitario



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El contador Teodoro Antonio Rosas Cruz, síndico del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comenta lo siguiente:

“En la mayoría de los clientes que tributan en el régimen intermedio no está contento con la forma de tributar, porque, no todos pagan igual, aun cuando se obtienen los mismos ingresos, además hay clientes, que no cumplen, aunque tengan dinero para pagar, prefieren comprar mercancía y aprovechar el descuento que le ofrece el proveedor.”

En comparación con lo que dice la Lic. López del Sistema de administración Tributaria dice:

“Todos los contribuyentes deben de cumplir con las obligaciones fiscales, en tiempo y en forma, de lo contrario, hay multas y recargas:”

Lo que se puede añadir, es que si es cierto lo que comenta el contador Rosas, que muchos de estos clientes no pagan para aprovechar este dinero, para compra de mercancía, pero hay clientes que prefieren, pagar sus impuestos y ser contribuyentes cumplidos.

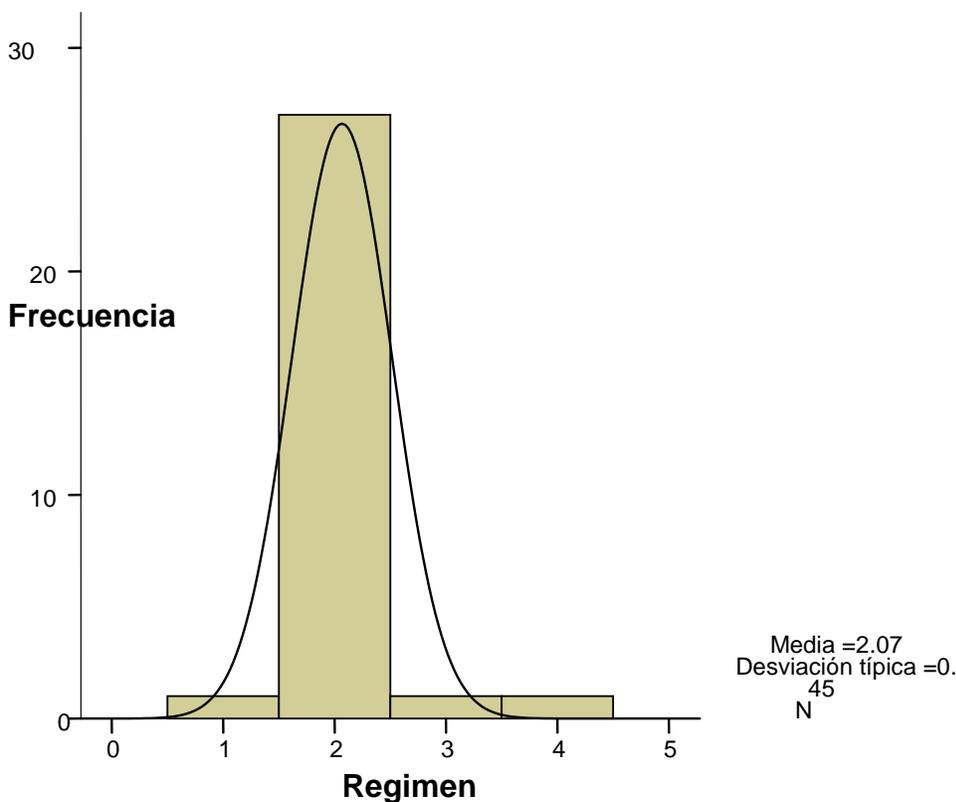
Para concluir esta parte de la variable régimen y con las diferentes tabulaciones cruzada se puede decir que las personas físicas título iv, en este caso, del régimen intermedio, de la Ley del Impuesto sobre la renta y que se dedican a la distribución de medicina veterinaria, no consideran igualitario este impuesto, por varios factores, entre ellos, son los ingresos, la forma de realizar el pago, las estrategias que utilizan para cumplir con sus obligaciones fiscales.

En el histograma se puede apreciar que todas las empresas entrevistadas tributan bajo el régimen de intermedio de las personas físicas del impuesto sobre la renta.

Lo que da una pauta, para reconocer que este tipo de empresas están tributando en forma correcta, ya que este mismo se basa en las actividades empresariales y es lo que dice la autoridad, para lo cual fue formado, cabe mencionar que entrevistando a funcionarios del Sistema de Administración Tributaria (SAT), le comentaron al investigador de esta tesis, que si la persona física, no realiza actividades empresariales, éste se debe de salir de éste régimen e irse al régimen general de ley, o bien si imparte asesorías a las empresas, inscribirse en el honorarios.

Figura 6.14 Histograma variable Regimen

Figura 6.14 Histograma variable Regimen



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

C7.- Ha recibido capacitación en su regimen

Por otro lado, en el cuestionario se contempló sobre la capacitación que tienen los dueños o encargados de los negocios antes mencionados, y se determinó que todos han recibido alguna capacitación sobre los impuestos.

A. Tabulación simple

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, con relación a la capacitación recibida en su regimen.

Tabla 6.16 Estadísticos descriptivos sobre la variable Capacitación del Regimen

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
capacitación regimen	30	1	2	1.10	.305
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Por otro lado en lo que respecta a la variable capacitación es bueno que todos los dueños o encargados de las empresas reciban capacitación, sobre todo del régimen a lo cual están inscritos, para saber cuáles son sus derechos y sus obligaciones.

Tabla 6.16.1 Frecuencias sobre la variable Capacitación del Regimen

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos si	27	90.0	90.0	90.0
NO	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

B. Tabulación Cruzada De Frecuencias

Ha recibido capacitación vs Considera igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma

sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación ha recibido capacitación en su régimen, con la variable porque medios ha recibido capacitación.

Tabla 6.17 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs Porque medios ha recibido capacitación

Ha recibido capacitación de su régimen		Porque medio ha recibido la capacitación							
		Total muestra		platica SAT		Contador		Canaco	
Código	Categorías	Frecue ncias	% s/ muestr a	Frecue ncias	% s/ muestr a	Frecue ncias	% s/ muestr a	Frecue ncias	% s/ muestr a
1	SI	27	90.00	1	100.00	23	92.00	1	50.00
2	NO	3	10.00	0	0.00	2	8.00	1	50.00
	TOTAL	30	100.00	1	100.00	25	100.00	2	100.00

ji cuadrado con 2 grados de libertad = 3.7778 (p = 0.1512)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En la tabla anterior, se denota, que en la tabulación cruzada de las personas que reciben capacitación en su régimen, comparada con que medio reciben esa capacitación, observándose que la mayoría la reciben del su contador, lo que puede ser, perjudicial para la empresa, porque solamente la capacitación es recibida de su contador y este no le puede dar toda la asesoría que a la empresa le hace falta.

Con respecto a esto el contador Rosas síndico por parte del Instituto sonorenses de Contadores ante la secretaría de hacienda y crédito público, comenta:

“El recibir capacitación por parte del contador es bueno, porque este ya se la digierida, sin tanto, enredo como lo es interpretar la ley directamente de la Fisco agenda, pero también se le pueden pasar detalle al contador.”

En tanto la Lic. López Funcionaria del Sistema de Administración Tributaria dice:

“La ley del Impuesto sobre la renta, así, como las demás leyes, se pueden consultar en internet, así como el Diario Oficial de la Federación, por lo que pueden aprovechar de primera mano, y no es necesario que el contador los capacite.”

Por lo anterior se considera que se debe de capacitar al cliente de una manera integral, que aunque el cliente no le pregunte, el contador debe de explicarle hasta el mínimo detalle todo lo relacionado con los impuesto, claro hay veces que no alcanza el tiempo, como para darle al cliente una asesoría integral.

B.- Tabulación Cruzada De Frecuencias

Ha recibido capacitación vs Tipo de capacitación

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación ha recibido capacitación en su régimen, con la variable tipo de capacitación recibida.

Tabla 6.18 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs Tipo de Capacitación

Ha recibido capacitación de su régimen		Total muestra		De qué tipo fue su capacitación					
				Determinación impuesto		Distribución Impuestos		conocer los principios constitucionales de los impuestos	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	SI	27	90.00	24	88.89	2	100.00	1	100.00
2	NO	3	10.00	3	11.11	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	2	100.00	1	100.00

Ji cuadrado con 2 grados de libertad = 0.3704 (p = 0.8310)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navjoa Sonora

En la tabla cruzada de frecuencias anterior se compara la capacitación recibida con la variable, tipo de capacitación la que recibió por parte de su contador, lo que se llega a la conclusión de que la única capacitación que le interesa al cliente, es decir, la determinación del impuesto, más no le interesa su distribución, ni mucho menos conocer los principios constitucionales de los impuestos.

El contador Rosas síndico ante la secretaría de Hacienda y Crédito Público, hace el siguiente comentario:

“Definitivamente no alcanza el tiempo, para explicarle al cliente, con lujo de detalles la determinación del impuesto, su distribución y los principios constitucionales, mas si el cliente no está interesado en esas actividades que desempeña el contador.”

La Lic. López del Servicio al contribuyente opina:

“Creo que hay poco interés en el contribuyente, sobre los principios constitucionales de los impuestos, así como su distribución, lo que le interesa al contribuyente es su determinación, solamente.”

Se puede cerrar el análisis de está tabulación cruzada, concluyendo que el cliente no tienen interés en los principios constitucionales, dado que ni siquiera pregunta por ellos.

B.Tabulación cruzada de frecuencias

Ha recibido capacitación vs Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación ha recibido capacitación en su régimen, con la variable CPEUM.

Tabla6.19 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs CPEUM

Ha recibido capacitación de su régimen		Total muestra		Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos					
				Si		NO		Porque?	
Código	Categorías	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra
1	SI	27	90.00	27	100.00	0	0.00	0	0.00
2	NO	3	10.00	0	0.00	3	100.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 2 grados de libertad = 30.0000 (p = 0.0000)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En la tabla anterior se observa que la mayoría de las empresas que se dedican a la distribución de medicina veterinaria, recibe capacitación, mas sin embargo, también conoce la máxima carta constitucional del país, lo que se observa que ese conocimiento que tiene, está mal fundamentado, por lo consiguiente se hace un mal juicio con respecto a lo que dice la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por parte de la funcionaria de la secretaría de hacienda y crédito público comenta lo siguiente:

“La ley es muy clara en su artículo 31 fracción IV que dice que todos los mexicanos debemos de contribuir al gasto público.”

Más sin embargo el Contador Rosas síndico ante la misma Secretaría de hacienda señala lo siguiente:

“Si es cierto que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dice en su artículo 31 fracción IV que todos los mexicanos debemos de contribuir al gasto público, pero sería interesante, investigar hacia donde se van los impuestos causados por los mexicanos.”

Cabe señalar que la mayoría de las personas que contribuyen en el régimen de intermedio, conoce lo que dice dicha constitución, mas sin embargo, la interpreta de diferente manera o a juicio del cliente.

La mayoría de los clientes, tiene un sentido opuesto, a lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se van o dicen lo que las personas en años pasados comentaron, con respecto a los gobernantes, es decir, que el dinero, producto del pago de los impuestos se van a los bolsillos de los funcionarios de gobierno.

B.Tabulación cruzada de frecuencias

Ha recibido capacitación vs ha donde se va el dinero

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación ha recibido capacitación en su régimen, con la variable ha donde se va el dinero por concepto del pago del impuesto.

Tabla 6.20 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs adonde se va el dinero

Ha recibido capacitación de su régimen		Total muestra		Sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/muestras	Frecuencias	% s/muestras	Frecuencias	% s/muestras	Frecuencias	% s/muestras
1	SI	27	90.00	25	92.59	2	66.67	0	0.00
2	NO	3	10.00	2	7.41	1	33.33	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

χ^2 cuadrado con 2 grados de libertad = 2.0165 (p = 0.3649)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En la tabla anterior se compara, que el régimen intermedio, si recibe capacitación y también conoce hacia donde se va el dinero por concepto del pago de los impuestos, por lo que al parecer toma juicios equivocados y con poca fundamentación.

Una ex funcionaria de la Secretaría de hacienda y crédito público CP Miriam Lizárraga comenta lo siguiente:

“Es muy fácil, comentar algo, sin tener los fundamentos necesarios, como es el caso de las personas que creen que los recursos captados por conceptos de impuestos, toman caminos equivocados y que estos no se van a sufragar el gasto público.”

Por lo que un dueño de una de las empresas de distribuidora veterinaria hace la siguiente observación:

“Resulta muy convincente, comentar hacia donde se van los recursos, procedentes del pago del impuesto, ya que se tiene un sistema muy corrupto y dado a los hechos que ocurrieron en el pasado, se pueden generalizar, la hipótesis que dice que los recursos se van a los bolsillos de nuestros gobernantes, sin tener una base firme y solida.”

Es muy acertada la opinión del empresario, puesto que no se debe juzgar, por hechos que ocurrieron anteriormente, y traerlos en el presente, sin ningún cambio, dado que las personas ya no son las mismas, ni los partidos políticos que estaban en antaño son los mismos.

Se cree que cada día es nuevo, por lo que se deben de ser juicios de los que pase en la época de hoy, no en las épocas de ayer, ni de antier, o sea, que cada día, que empiece, se debe de empezar con un nuevo criterio.

B.Tabulación Cruzada de Frecuencias

Ha recibido capacitación vs Considera igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación ha recibido capacitación en su régimen, con la variable considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro.

Tabla 6.21 Tabulación cruzada de frecuencias Has recibido capacitación vs considera igualitario

Ha recibido capacitación de su régimen		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra
1	SI	27	90.00	0	0.00	27	100.00	0	0.00
2	NO	3	10.00	3	100.00	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 2 grados de libertad = 30.0000 (p = 0.0000)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En lo que se refiere a la capacitación del régimen intermedio que si es cierto que recibe capacitación, es comparada con la versión que dicen los contribuyentes, que este régimen no es igualitario, dado que no tributan todos de igual manera.

La funcionaria Lic. López de asistencia al contribuyente comenta:

“Todos los contribuyentes del mismo régimen deben de tributar igual, porque la ley es igualitaria para todos y en caso contrario, habrá para estos multas y recargos.”

Para el contador Rosas síndico por parte de Instituto sonorenses de Contadores, ante la secretaría de hacienda y crédito público dice lo siguiente:

“El no contribuir igualmente, a personas del mismo sector, es verdad, porque unos le dan prioridad al pago de impuestos y otros no tienen esa prioridad.”

Tiene mucha razón el Contador Rosas, mientras que algunos contribuyentes realizan estrategias fiscales, otros ni se mortifican por el pago de los impuestos.

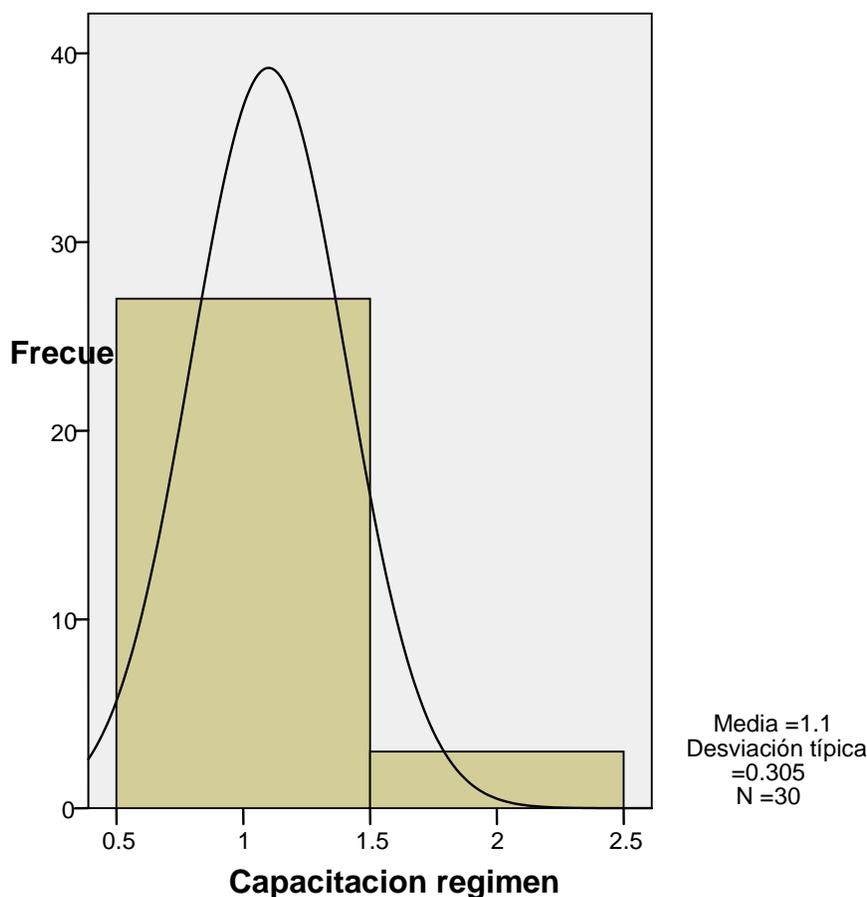
Es el histograma se percibe que todos los dueños o encargados de las empresas que distribuyen medicina veterinaria reciban capacitación, lo que quiere decir que se preocupan al menos por saber a cual régimen están inscritos, cuáles serán la metodología para el pago del impuesto, para saber cuáles son los derechos y obligaciones para la correcta tributación fiscal.

Cabe mencionar que el conocer a que régimen este inscrito, le da al empresario una certidumbre muy completa y en algunos casos da herramientas para la toma de decisiones y para llegar a las metas que se ha propuesto la empresa ya sea a corto mediano y largo plazo.

Por otro lado da certeza y tranquilidad al empresario que el cumplir con sus obligaciones fiscales, no será molestado por la autoridad, mucho menos, multado por no cumplir, lo que establece la ley del Impuesto sobre la renta al regimen Intermedio.

Figura 6.15 Histograma de la variable capacitación regimen

Figura6.15 Histograma variable Capacitación Regimen



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Para acercarse más a los resultados se dice, que los dueños de las distribuidoras de medicina veterinaria, si saben que están registrados en el régimen intermedio y que también han recibido capacitación en el mismo y con todo esto no conocen, ni les interesa el principio de igualdad, con la cual le dan respuesta a la siguiente pregunta de investigación ¿Conocen las empresas que distribuyen medicina veterinaria el régimen intermedio y la aplicación del principio de igualdad? Incluso, las pruebas de las hipótesis nulas o de independencia así lo demuestran, el conocimiento, en el cual el régimen intermedio en el que están registrados, recibiendo capacitación de ese mismo régimen, más no interesarle el principio de igualdad, porque ni siquiera en las capacitación de su régimen, preguntan por tal principio ya que solo les interesa la determinación y el pago del impuesto.

Con esto, se alcanzó el objetivo específico número dos: de estudiar el impacto del principio de igualdad en el régimen intermedio de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias,

conociendo los dueños, en que regimen están registrados y recibiendo capacitación del mismo, pero no agregando ese sentimiento de conocer más, sobre el mismo.

6.4. La importancia del principio de igualdad en el regimen intermedio de dicha empresas.

En este segmento se sigue incursionando en la línea de investigación sistema tributario mexicano y al mismo tiempo se analizarán la pregunta de investigación número tres:

¿Cuál es la importancia en la capacitación del principio de igualdad en el régimen intermedio de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora?

Se aplicaron las siguientes preguntas del cuestionario a los dueños o encargados de las distribuidoras veterinarias 8.- ¿Por qué medios has recibido capacitación? y 9.- ¿De qué tipo de capacitación?

C8.-Porque medios ha recibido capacitación en su regimen

Hay que capacitarse para estar en sintonía con los cambios fiscales que hay en el mercado entre lo que se destaca , la sobre la forma de la determinación del impuesto, y hablando sobre este mismo tema de la capacitación que se contempla en el cuestionario, que hay tres formas por las cuáles se pueden capacitar, en la mayoría de las personas que respondieron sobre el asunto de capacitación, está, la que han recibido de parte de su contador, misma que se ha capacitado para llevar el mensaje , a la persona encargada del negocio o el dueño del mismo, se cree que este tipo de información no es muy válida porque el contador, puede manejar la información a su antojo , o bien distorsionarla . Es muy importante que el dueño o el encargado del negocio se capacite de primera mano, ya que le ayudara a establecer lineamientos para mejoro sus metas propuestas.

A. Tabulación simple

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, los medios de capacitación.

Tabla6.22 Estadísticos descriptivos sobre la variable Medios de Capacitación

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
medios de capacitación	30	1	4	2.17	.592
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

De igual modo siguiendo con la misma variable de capacitación, hay varias formas en la que se puede capacitar la primera opción que se detalló en el cuestionario es la de capacitarse a través de la autoridad, ya que la misma organiza este tipo de pláticas, en seguida como segunda opción la que se capacita a través del Contador ya sea externo o internamente dentro de la empresa, en este caso la mayoría de las empresas distribuidoras veterinarias usan el contador externo y este mismo capacita a los dueños y a los encargados de llevar la contabilidad.

Tabla 6.22.1 Frecuencias sobre la variable Medios de Capacitación

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Platica SAT	1	3.3	3.3	3.3
	CONTADOR	25	83.3	83.3	86.7
	CANACO	2	6.7	6.7	93.3
	Otros	2	6.7	6.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Cabe señalar que la capacitación es importantísima en la empresa, puesto que actualiza a toda aquella persona que participa en este proceso, pero es muy importante señalar la forma, que una persona trasmite este conocimiento a la otra, porque se señala en repetidas ocasiones que puede que se equivoque el trasmisor, al momento de interpretar la ley del impuesto sobre la renta, en este caso y hasta mal informar a los dueños o encargados de las empresas y de las personas que llevan la contabilidad y puedan caer en un grave error, lo que sería más sano, es que se capaciten al mismo tiempo que el contador o bien se tome de primera mano la información que día a día emite las autoridades hacendarias.

B.Tabulación Cruzada de Frecuencias

Medios de capacitación vs tipos de capacitación

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación a los medios que ha recibido capacitación en su régimen, con la variable tipos de capacitación.

Tabla 6.23 Tabulación cruzada de frecuencias medios de vs tipos de capacitación

Porque medio ha recibido la capacitación		De qué tipo fue su capacitación							
		Total muestra		Determinación impuesto		Distribución Impuestos		conocer los principios constitucionales de los impuestos	
Código	Categorías	Frecuencia	% s/ muestra	Frecuencia	% s/ muestra	Frecuencia	% s/ muestra	Frecuencia	% s/ muestra
1	platica SAT	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00

2	Contador	25	83.33	24	88.89	0	0.00	1	100.00
3	Canaco	2	6.67	2	7.41	0	0.00	0	0.00
4	TOTAL	30	100.00	7	100.00	2	100.00	1	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 2.1333 (p = 0.7113)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En la tabla cruzada de frecuencia arriba mencionada se analizaron dos variables, el porqué medio ha recibido capacitación, con respecto a qué tipo de capacitación, es interesante este análisis, porque, por lo general y así lo determinaron las encuestas, la empresa recibe capacitación de primera mano del Contador, lo que puede suceder, que este, le de la capacitación que él crea conveniente, puede ser bueno o malo, muchas veces sale en perjuicio de la misma entidad económica.

La funcionaria de Asistencia al Contribuyente Lic. López comenta:

“Es obligación del contador de la empresa dar capacitación, pero que conozca todos los puntos respecto a la obligación tributaria, no solo, lo que le interesa a su contador, y otorgarla de una manera integral, así también la autoridad da capacitaciones al contribuyente, en las mismas instalaciones de esta Administración Local.”

B.Tabulación Cruzada de Frecuencias

Medios de capacitación vs CPEUM

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación a los medios que ha recibido capacitación en su régimen, con la variable si conocen lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En esta tabla posterior, hay un cruce de información muy interesante, dado que se combina la parte, sabe lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos y la variable, medios por donde recibe esa capacitación que sería a través de su contador, en este sentido, esta persona capacita, lo que a su juicio debe conocer el contribuyente y no lo que debe de saber su cliente, con estos datos se puede enunciar una hipótesis que diga:

Ho.-la capacitación que da el contador, es la más acertada, sobre todo si se refiere, a lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y sus leyes.

Tabla 6.24 Tabulación cruzada de frecuencias medios de capacitación vs CPEUM

Porque medio ha recibido la capacitación		Total muestra		Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos					
				Si		NO		Porque??	
Código	Categorías	Frecuencia s	% s/muestra	Frecuencia s	% s/muestra	Frecuencia s	% s/muestra	Frecuencia s	% s/muestra
1	platica SAT	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
2	Contador	25	83.33	23	85.19	2	66.67	0	0.00
3	Canaco	2	6.67	1	3.70	1	33.33	0	0.00
4	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 3.7778 (p = 0.4369)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El resultado obtenido del programa estadístico es 3.7778 con un nivel de significación de 0.01 , con 4 grados de libertad comparado con el valor tabular 13.277, resulta menor, por lo que la Ho se acepta, diciendo que el contador no es la mejor persona para capacitarse, sobre las leyes.

B.Tabulación Cruzada de frecuencias

Medios de capacitación vs a donde se va

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación a los medios que ha recibido capacitación en su régimen, con la variable a donde se va el dinero por concepto del pago del impuesto.

Con esta tabulación cruzada se estudia los medios en que el régimen intermedio ha recibido capacitación cruzada con la variable referida hacia donde se va el dinero por concepto del pago de impuestos, es claro que los clientes, que contestaron la pregunta, pensaron y lo comentaron que el dinero producto de los impuestos, se van a los bolsillos de los funcionarios de gobierno, mas no al gasto público como lo muestra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tabla 6.25 Tabulación cruzada de frecuencias medios capacitación vs a donde se va

Porque medio ha recibido la capacitación		Total muestra		Sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra
1	platica SAT	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
2	Contador	25	83.33	23	85.19	2	66.67	0	0.00
3	Canaco	2	6.67	1	3.70	1	33.33	0	0.00
4	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 3.7778 (p = 0.4369)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Referente a esta pregunta, la Lic. López de la Administración Tributaria comenta:

“muchos contribuyentes, piensan que el dinero que ellos pagan, por concepto del impuesto se van a los bolsillos de los contribuyentes, cosa que nos es verdad.”

B.Tabulación Cruzada De Frecuencias

Hay mucho comentario al respecto, pero en la mayoría de la veces, se va por el lado negativo, aunque no se puede juzgar a todos por igual, dado que algunos de los funcionarios, no obran como sus antepasados y por desgracia otros que toman el mismo comportamiento.

Medios de capacitación vs igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación a los medios que ha recibido capacitación en su régimen, con la variable se considera igualitario el pago del impuesto entre las personas que tributan en el mismo régimen.

En este cruce de información los contribuyentes han recibido capacitación por parte de su contador, tal evento tienen sus riesgos, como se señalado en los párrafos anteriores, lo que ahora se compara con aquellos contribuyentes que consideran que el régimen de intermedio no es igualitario, con las empresas del mismo giro, dado que algunas toman muy buenas estrategias para el pago de impuestos y hay otras que no.

De la información anterior se puede formular la siguiente hipótesis:

Ho.- El contador es el profesional que dice el régimen intermedio es considerado igualitario entre los que tributan en el mismo sector

Tabla 6.26 Tabulación cruzada de frecuencias medios capacitación vs igualitario

Porque medio ha recibido la capacitación		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra
1	platica SAT	1	3.33	0	0.00	1	3.70	0	0.00
2	Contador	25	83.33	2	66.67	23	85.19	0	0.00
3	Canaco	2	6.67	1	33.33	1	3.70	0	0.00
4	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 3.7778 (p = 0.4369)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El resultado obtenido del programa estadístico es 3.7778 con un nivel de significación de 0.01 y con una chi cuadrada de 4 grados de libertad, comparado con la tabla, da un valor tabular de 13,277, resulta menos, por lo que se puede concluir que el contador no es el profesional, que considere que el régimen intermedio no es igualitario para las empresas que tributan en el.

Conforme a lo que comenta el Contador Rosas en su entrevista, dice lo siguiente:

“Es cuestión de responsabilidad el querer pagar los impuestos y no caer en la evasión fiscal, si efectivamente, hay que personas o empresas que no pagan impuestos, y están en una incertidumbre, por lo que hay otras personas, que si pagan los impuestos, y el estado de ánimo es más sereno, por lo que dicen ellos que el cumplir le da tranquilidad.”

Como se ha dicho anteriormente, hay contribuyentes, que planean estrategias, para el pago de impuestos, en cambio hay otras que les gusta evadir a la autoridad, aunque sea por pequeños lapso de tiempo.

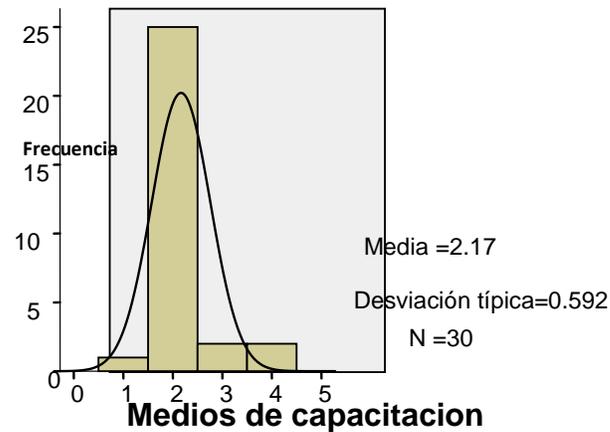
Se fortalece lo anterior, con respecto al contador, como un profesional, que le debe de dedicar tiempo a sus clientes, debe de dar una capacitación integral, dando ese plus para que el cliente quede satisfecho con su trabajo profesional.

Considerando que el cliente, también tiene algo que ver, como el de capacitarse, por otro medio, que no sea su contador, y a la vez hacer un comparativo entre las dos capacitaciones, teniendo así ese espíritu de investigador, para conocer y mejorar, lo que está realizando en las actividades de su empresa, y poder llegar a las metas que se ha fijado a principios de año.

En el histograma se ve que en su mayoría la persona que capacita a los dueños o administradores de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias es el contador de las mismas, o el contador externo que les ofrece los servicios.

Figura 6.16 Histograma variable medios de capacitación

Figura 6.16 Histograma variable Medios de Capacitación



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Considerando que el cliente, también tiene algo que ver, como el de capacitarse, por otro medio, que no sea su contador, y a la vez hacer un comparativo entre las dos capacitaciones, teniendo así ese espíritu de investigador, para conocer y mejorar, lo que está realizando en las actividades de su empresa, y poder llegar a las metas que se ha fijado a principios de año.

C9.-De que tipo fue su capacitación

En este asunto de las leyes o de interpretar a las mismas, es muy polémico porque cada personas este o no esté preparada o que esté en el medio de la abogacía o en la contaduría puede captar de manera diferente un artículo o bien la ley.

En la mayoría de las personas que se entrevistaron están capacitadas en la determinación del impuesto, luego siguen con un 6.7 % las que están capacitadas en la distribución del mismo y solamente un 3.3 % está capacitada en los principios constitucionales de los impuestos, esto quiere decir que la mayoría de la gente no sabe que existen estos principios y que no le dan la debida importancia, porque no les perjudica en sus finanzas y hacen a un lado el principio de igualdad, y cualquier otro principio, para darle mayor prioridad en la determinación del impuesto tanto federal como estatal, que pena que la mayoría de las gentes entrevistadas se vayan por un camino reducido (determinación del impuesto) y el camino de los impuestos es mucho más amplio, puesto que si una ley no reúne los principios constitucionales se puede demandar jurídicamente ante el tribunal del poder judicial como una ley anticonstitucional.

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, los tipos de capacitación.

Tabla 6.27 Estadísticos descriptivos sobre la variable Tipos de Capacitación

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
tipos de capacitación	30	1	3	1.13	.434
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Entre las diferentes capacitaciones que se contemplaron en el cuestionario que se aplicó se encuentra 1.-Determinación del impuesto, 2.-Distribución del Impuesto y 3.-Conocer los principios constitucionales

Tabla 6.27.1 Frecuencias sobre la variable Tipos de Capacitación

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos 1.-Determinación del Impuesto	27	90.0	90.0	90.0
2.-Distribución del Impuesto.	2	6.7	6.7	96.7
3.-Conocer los principios Constitucionales	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

B.Tabulación Cruzada De Frecuencias

Tipos de capacitación vs CPEUM

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación a los tipos de capacitación, con la variable sabe lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la siguiente tabla cruzada, hay un interesante análisis de dos variables no menos importantes, pero de gran trascendencia:

Tabla 6.28 Tabulación cruzada de frecuencias de qué tipo capacitación vs CPEUM

De qué tipo fue su capacitación		Total muestra		Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos					
				Si		NO		Porque?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra	Frecuencias	% s/muestra
1	Determinación impuesto	27	90.00	24	88.89	3	100.00	0	0.00
2	Distribución Impuestos	2	6.67	2	7.41	0	0.00	0	0.00
3	conocer los principios constitucionales de los impuestos	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 0.3704 (p = 0.9848)

Fuente: aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Para realizar este cruce de información, refiriéndose a la variable de que tipo fue su capacitación, que por lo regular los contribuyentes contestaron que solo les interesa la determinación de los impuestos, contra si el contribuyente conoce los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, conforme al pago del impuestos, dado que han respondido favorablemente, al conocimiento de la constitución Política, pero a la mejor, hay que profundizarse más en la carta magna para tomar una buena decisión.

De acuerdo con la entrevista que se le hizo al Contador Rosas, síndico del Instituto Sonorense de Contadores públicos de Ciudad Obregón, Sonora ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, comenta:

“En mis años de experiencia, me ha pasado, que el contribuyente, cree saber lo que dice la constitución política de los estados mexicanos, pero la realidad es otra, no investigan a fondo sobre lo que dice esa carta magna.”

Se está de acuerdo con el Contador Rosas, porque el cliente, en su afán de no quedar como una persona desconocedora del tema, comenta cosas que no son.

B.Tabulación Cruzada De Frecuencias

Tipos de capacitación vs a donde se va

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación de los tipos de capacitación, con la variable a donde se va el dinero por concepto de pago de impuestos.

Posteriormente se analiza la variable de que tipo fue su capacitación de las personas que se encuentran en la distribución de medicina veterinaria y que tributan en el régimen intermedio y que da como resultado que estén interesadas solamente en la determinación del impuesto contra la variable sabe a dónde se va el dinero por concepto del pago de impuestos, lo que la mayoría contestaron que se van a los bolsillos de los funcionarios de gobierno.

Tabla 6.29 Tabulación cruzada de frecuencias de qué tipo capacitación vs a donde se va

De qué tipo fue su capacitación		Total muestra		Sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Determinación impuesto	27	90.00	24	88.89	3	100.00	0	0.00
2	Distribución Impuestos	2	6.67	2	7.41	0	0.00	0	0.00
3	conocer los principios constitucionales de los impuestos	1	3.33	1	3.70	0	0.00	0	0.00
TOTAL		30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 0.3704 (p = 0.9848)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Lo que comenta una ex funcionaria de Hacienda Mtra. Miriam Lizárraga:

“el contribuyente tiene malas experiencias, debido a la corrupción que había antes, hoy se ha trabajado mucho en este rubro, y el contribuyente sigue pensando igual que en el pasado.”

Se le da la razón a la ex funcionaria de la secretaría de hacienda, puesto que ha habido muchísimo cambio, en todo esto, y por lo tanto, no podemos juzgar a estos nuevos funcionarios, por las actividades que realizaron los funcionarios anteriores.

B.Tabulación Cruzada De frecuencias

Tipos de capacitación vs igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con relación de los tipos de capacitación, con la variable considera igualitario el pago del impuesto con las empresas que tributan en el mismo régimen intermedio. Para la siguiente tabulación cruzada, se compara de qué tipo de capacitación usan los contribuyentes del régimen intermedio, comparado a que se considera igualitario el impuesto que pagan las empresas distribuidoras veterinarias del mismo giro, dado que algunas hasta, inventan

estrategias, para el pago del impuesto, mientras que otras, solamente evaden el mismo. De estos mismos resultados se puede enunciar la siguiente hipótesis:

Ho.- Con determinar el impuesto se considera igualitario para las empresas que tributan en el mismo régimen de intermedio.

Tabla 6.30 Tabulación cruzada de qué tipo capacitación vs considera igualitario

De qué tipo fue su capacitación		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Determinación impuesto	27	90.00	3	100.00	24	88.89	0	0.00
2	Distribución Impuestos	2	6.67	0	0.00	2	7.41	0	0.00
3	conocer los principios constitucionales de los impuestos	1	3.33	0	0.00	1	3.70	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 0.3704 (p = 0.9848)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

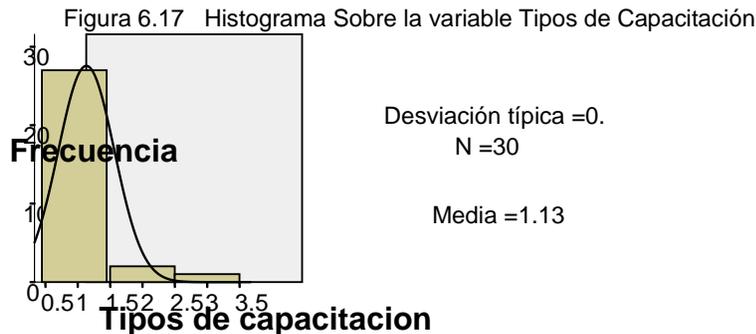
Analizando da una chi cuadrada con 4 grados de libertad y el resultado obtenido del programa estadístico 0.3704 con un nivel de significancia de 0.01, comparado con el resultado de la tabla tabular 13,277, resulta menor, por lo que la Ho se acepta, es decir que con la pura determinación del impuesto, no se puede considerar la igualdad en el régimen de intermedio.

Al respecto la Lic. López de asistencia al contribuyente menciona:

“Hasta la fecha en los ocho años que tengo trabajando en este administración, ningún contribuyente ha dicho, que es igualitario el pago, dado que a la mejor no ven a donde se va el dinero por el pago de sus impuestos.”

Se puede mencionar que, a las personas que se le aplicó el cuestionario, que son sujetos que se dedican a la distribución de medicina veterinaria, nadie está conforme con lo que pagan, porque hay otros regímenes que pagan menos y ellos, tienen que estar en ese apartado de la ley, de acuerdo a las características de su actividad, mucho menos, cuando otras tipos de empresas no pagan el impuesto correspondiente.

En el histograma que se denota en la parte de abajo se ve que la mayoría de la gente se capacita en la determinación del impuesto, más sin embargo en los que le interesa al investigador es la parte de conocer los principios constitucionales lo que se considera la parte fundamental de esta investigación y cuesta trabajo creer que de treinta personas entrevistadas solamente una se capacitó en el rubro que interesa y principal objetivo de esta investigación.

Figura 6.17 Histograma variable tipos de capacitación

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Se puede decir que entre más se realicen los análisis de las variables más nos acercamos a los resultados, por lo que, que los dueños de las distribuidoras de medicina veterinaria, saben que deben estar capacitados en el régimen intermedio, pero ellos han escogido a un profesional que los capacita a medias, es decir, que el contador les debe de otorgar una capacitación integral, que rebase todas las expectativas y que se vean todos los puntos del régimen en donde tributan, como el de consolidar que el régimen intermedio sea igualitario en todas las personas que tributan en el, con la cual le dan respuesta a la siguiente pregunta de investigación:

¿Cuál es la importancia en la capacitación del principio de igualdad en el régimen intermedio de las empresas que distribuyen medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora?

Incluso, las pruebas de las hipótesis nulas o de independencia así lo demuestran, que el contador no da toda la asesoría a su cliente, la cual debe de ser en forma integral, para dar cabida a que el régimen intermedio es igualitario para todas las personas que tributen en el.

Con esto, se alcanzó el objetivo específico número tres: Analizar la capacitación del principio de igualdad para las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora. Conociendo el gremio del profesional de la contaduría, casi todos los profesionistas, tratan de acaparar muchos clientes y no le dan la atención que cada uno se merece.

6.5. La propuesta de estrategias para conocer el principio de igualdad.

En este nuevo segmento se comparará la línea de investigación principio de equidad y al mismo tiempo se analizarán la pregunta de investigación número cuatro:

¿Qué estrategia y herramientas utilizan las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora para conocer el principio de igualdad?

Están inmersas las siguientes preguntas del cuestionario que se aplicaron a los dueños o encargados de las distribuidoras veterinarias 10.- ¿Sabe lo que dice la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos? , 11.- ¿Usted conoce a donde se van el dinero por concepto del pago del impuesto? y 12.- ¿Cree usted que es igualitario el pago del impuesto, para las empresas de su mismo giro?

C10.- Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

Por otro lado la mayoría de la gente entrevistada por no decir que todos los entrevistados, saben que en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), está escrito algo, sobre los impuestos, y algunos de las personas entrevistadas mencionaron el artículo que habla sobre el destino de los impuestos.

A. Tabulación simple

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, en este caso es la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tabla 6.31 Estadísticos descriptivos sobre la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) Estadísticos descriptivos

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
CPEUM	30	1	2	1.10	.305
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Se comprende ampliamente que la mayoría de las personas entrevistadas conoce la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos y se sorprende también que en esa misma constitución habla de los impuestos y a donde se van los mismos.

Tabla 6.31.1 Estadísticos descriptivos sobre la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos SI	27	90.0	90.0	90.0
NO	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

B.Tabulación Cruzada de Frecuencias

CPEUM vs a dónde va el dinero

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con los que dice CPEUM, con la variable a donde se va el dinero por concepto del pago del impuesto.

En este apartado de la tabulación cruzada, hay una concordancia entre los clientes que tributan en el régimen intermedio, que casi la mayoría sabe que en la Constitución política de los Estados

Unidos Mexicanos, con lo que saben también a donde se va el dinero por concepto de los pagos, aunque, los dos variables les da positivo, vemos en la realidad, que a veces suele equivocarse, a fin con el comportamiento de las personas y sobre todo la actitud de cada una.

Tabla 6.32 Tabulación cruzada CPEUM vs a Donde va el dinero

Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos		Total muestra		Sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra	Frecuencias	% s/ muestra
1	Si	27	90.00	25	92.59	2	66.67	0	0.00
2	NO	3	10.00	2	7.41	1	33.33	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	27	100.00	3	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 2.0165 (p = 0.7327)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Con respecto a lo anterior la Lic. López del servicio de administración tributario menciona “La Constitución es muy clara en su artículo 31 fracción iv que dice que todos los mexicanos deben de contribuir al gasto público.”

El contador Rosas, síndico, por parte del Instituto Sonorense de contadores públicos ante la Administración Local de servicios al Contribuyente (ALSC) comenta:

“La Constitución es muy clara, pero creo que ningún contribuyente se va a la nuestra carta magna a investigar algo de impuestos, para eso hay leyes específicas, como la ley del impuesto sobre la renta”

Como un híbrido de los comentarios anteriores, se puede comentar que, aunque la constitución está por encima de las demás leyes, se debe consultar, mas si contiene, un articulo 31 fracción Iv que habla sobre los impuestos, dando la parte especifica la ley del impuesto sobre la renta, que habla sobre una parte de los impuestos que contribuyen las empresas que distribuyen medicinas veterinarias.

B.Tabulación cruzada de frecuencias

CPEUM vs Igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con los que dice CPEUM, con la variable considera igualitario el pago del impuesto para las empresas del mismo giro.

En la siguiente tabla cruzada de frecuencia se analiza lo que dice la constitución, con relación a lo que no se considera igualitario el pago del impuesto, a las mismas personas que tributan en el régimen intermedio de las empresas distribuidoras veterinarias.

Con los comentarios anteriores se puede enunciar la siguiente hipótesis:

Ho.-Todas las leyes que emanan de la Constitución Políticas Estados Unidos Mexicanos son igualitarias para todos los mexicanos.

Tabla 6.33 Tabulación cruzada CPEUM vs a Igualitario

Sabe los que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra
1	Si	27	90.00	0	0.00	27	100.00	0	0.00
2	NO	3	10.00	3	100.00	0	0.00	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 30.0000 (p = 0.0000)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El resultado obtenido del programa estadístico es 30.00 con un nivel de significación de 0.01, con 4 grados de libertad, comparado con el valor de la tabla tabular es de 13.277, esto quiere decir, que se rechaza la Ho, por lo que las leyes que sales de la constitución deben de cumplir con los requisitos de igualdad, para todos los mexicanos.

La opinión de la Lic. López subadministradora del sistema de administración tributaria comenta: “Todos los contribuyentes en general, de cualquier régimen, no está de acuerdo con el pago de impuestos, mucho menos se les hace igualitario el pago del mismo.

Por lo que si el contribuyente, supiera al menos a donde se van el dinero producto del pago del impuesto, se cree que el pago del mismo se haría con gusto, se sabe que el dinero muchas veces no llega al destino, conforme lo marca la constitución política de los estados unidos mexicanos.

Entonces resulta que en el histograma de la parte de abajo, indica claramente que todos los contribuyentes que tributan en el régimen intermedio saben que, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se habla de los impuestos y hasta adonde se van los mismos que son, para la contribución del gasto público, lo que da una pausa, que con los impuestos se sufraga el costo de las carretas, escuelas, hospitales, en fin todo los que sea gasto público.

La verdad es que hablar del gasto público requiere de mucha atención por parte del contribuyente, que éste no está desconectado del todo, con relación al pago del impuesto y hacia a donde se va su dinero, lo que sí es a falta de información por parte de la autoridad, para que el contribuyente razone hacia a donde se van los impuestos.

Es un caso complejo, de cultura fiscal, a la cual, están capacitando desde pequeños, a tener la conciencia del pago de impuestos, como que se está en pañales en esta actividad, por lo que la autoridad para ello está iniciando una especie de campaña publicitaria para que desde pequeños, se tome conciencia para desarrollar esta cultura fiscal, dado que se está iniciando desde el kínder hasta la universidad con clases de obligaciones fiscales.

Figura 6.18 Histograma Sobre la variable Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

C11.- Sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pagos de impuestos

En la encuesta se contempló la pregunta “sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos” todos los entrevistados si saben o creen a donde se van los impuestos o alguna persona tiene un mal información de donde se van los impuestos, algunas de las personas contestaron que se van a la bolsa de los funcionarios, tendrán razón o no, esa es su teoría.

A. Tabulación simple

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, en este caso es la variable A dónde va el dinero por concepto de pago de los impuestos.

Tabla 6.34 Estadísticos descriptivos sobre la variable Adonde se va el dinero

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
Adonde se va dinero	30	1	2	1.10	.305
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

En esta variable se les pregunto a los entrevistados que si sabían a donde se va el dinero de los impuestos y la mayoría contesto que “si” pero, la contestación no tenía nada que ver con la realidad o con la teoría para qué sirven los impuestos, las contestación de los entrevistados dijeron que a la bolsa de los funcionarios.

Tabla6.34.1 Frecuencias sobre la variable Adonde se va el dinero

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Si	27	90.0	90.0	90.0
	NO	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

B.Tabulación cruzada de frecuencias

A donde van el dinero vs Igualitario

Siguiendo con la misma mecánica para la tabulación cruzada de frecuencias, que la de los análisis anteriores, ya que se obtiene una tabla de doble entrada, también denominada tabla de contingencia, donde se interrelacionan categorías conjuntas de dos variables o más, es una forma sencilla de percibir el comportamiento y características en función de los atributos de cada variable del cuestionario, con los que dice a donde del pago del impuesto, con la variable considera igualitario el pago del impuesto para las empresas del mismo giro.

Con respecto a esta tabulación cruzada, se coteja con lo antes descrito, en lo que se refiere que los dueños de las distribuidoras veterinarias se inclinan más por conocer la determinación del impuesto, que le de conocer el principio de igualdad, pero también quieren saber qué pasa con el dinero por concepto del pago del impuesto, con respecto a la igualdad del régimen en donde están tributando, dando el siguiente enunciado para comprobar esta hipótesis planteada en la investigación:

H1 El principio de Igualdad estuviera debidamente presente en el Impuesto sobre la Renta en especial al régimen intermedio de las empresas que se dedican al ramo de la distribución de medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora, facilitaría a dicho sector el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y así evitar o reducir la evasión fiscal conociendo así los principios constitucionales de los impuestos y así cumplir con sus obligaciones fiscales.

Tabla 6.35 Tabulación cruzada a donde se va el dinero vs a Igualitario

Sabe usted a dónde va el dinero por concepto de pago de impuestos		Total muestra		Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro					
				SI		NO		PORQUE?	
Código	Categorías	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra	Frecuencia	% s/muestra
1	SI	27	90.00	2	66.67	25	92.59	0	0.00
2	NO	3	10.00	1	33.33	2	7.41	0	0.00
	TOTAL	30	100.00	3	100.00	27	100.00	0	100.00

Ji cuadrado con 4 grados de libertad = 2.0165 (p = 0.7327)

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

El resultado obtenido de la tabla anterior es de 2.0165 con un nivel de significancia de 0.01, anotando 4 grados de libertad, comparada con la tabla del valor tabular es de 13.2777 el cual es menor, lo que da consigo, es que el principio de igualdad no está en el impuesto sobre la renta en especial al régimen intermedio de las empresas que se dedican al ramo de la distribución de medicina veterinaria en la plaza de Navojoa, Sonora.

Según la opinión a la que se pueda llegar en esta investigación, este tipos de comentarios, se puede hacer más transparente si los funcionarios públicos, informaran a la ciudadanía, en donde son aplicados los recursos provenientes, de los impuestos, es decir, a donde se van el dinero, que el contribuyente, aportó por el pago de los impuestos, es muy importante eso, puesto que da certidumbre al ciudadano que paga los impuestos, el destino que se les da a esa aportación, cabe hacer mención, que en otros países da gusto el pago de impuesto, porque ahí se nota la infraestructura, que elabore el gobierno, para una vida digna.

C12.-Considera igualitario el pago del impuesto para las empresas del mismo giro

En la última pregunta que viene en el cuestionario “Considera igualitario el pago del impuesto entre las empresas del mismo giro”, las 30 personas coincidieron en su mayoría, que el pago no es igualitario, mas sin embargo dan diferente información desde el que elabora estrategias para el pago oportuno del impuesto hasta el que evade los impuestos, es una cosa muy curiosa porque dicen ellos que a medida de que la ley es igual, no todos cumplen con la obligación de pago del impuesto, hay personas que incluso no le pagan al proveedor, para cumplir así con el fisco, como otras personas, que piensan en el pago de sus deudas para aprovechar el descuento, es un tema muy interesante ya que quiere decir mucho la responsabilidad de cada persona con respecto a los impuestos, así como el no preocuparse por cumplir a tiempo sus contribuciones fiscales.

A. Tabulación simple

Se sigue la misma metodología para la tabulación simple, en los análisis anteriores, ya que es el conteo de una sola variable de cada una de las preguntas del cuestionario, en este caso es la variable se considera igualitario el régimen intermedio entre las empresas del mismo giro.

Tabla 6.36 Estadísticos descriptivos sobre la variable Igualitario
Estadísticos descriptivos

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desv. típ.
igualitario	30	1	2	1.90	.305
N válido (según lista)	30				

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Al llegar a este punto donde se les pregunto a los entrevistados que si ellos creían que era igualitario el pago del impuesto a las empresas del giro de la distribución de medicinas veterinarias y contestaron que no es igualitario.

Tabla 6.36.1 Frecuencias sobre la variable Igualitario

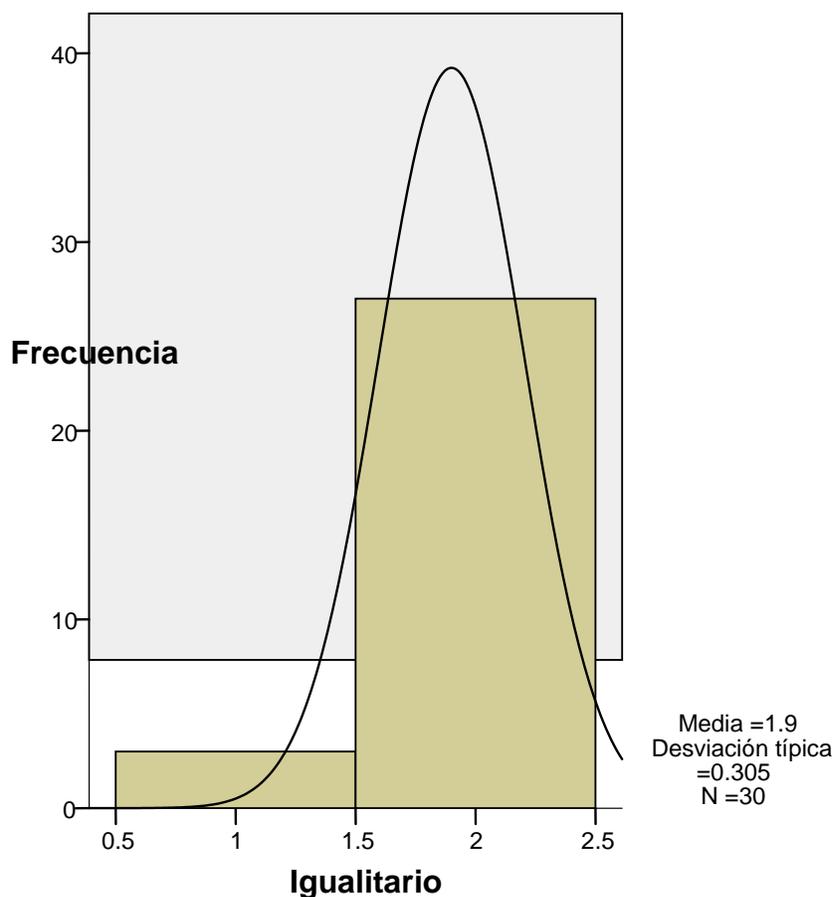
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Si	3	10.0	10.0	10.0
	No	27	90.0	90.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Es por ello que en la parte de abajo se colocó el histograma que, marca que a todos los entrevistados y que respondieron en su mayoría que no consideran igualitario el pago del impuesto, con las demás empresas que se dedican a la distribución de medicina veterinaria.

Dado que, las mismas empresas, aún, cuando se refieren al mismo giro, no es igualitario el impuesto, porque al momento del pago del mismo, o del cumplimiento del tributo, hay personas o contribuyentes, que realizan el pago a tiempo, mientras que otros, se dedican a la evasión solamente. Mientras que los contribuyentes cumplidos, establecen estrategias, para el pago del mismo, las otras personas, aprovechan para comprar más mercancías, a bajos precios, o aprovechar el descuento que les hace el proveedor por el pronto pago, mientras que a la autoridad la van dejando a un lado.

Figura 6.20 Histograma Sobre la variable Igualitario



Fuente: encuesta aplicada en las distribuidoras veterinarias en Navojoa Sonora

Con respecto a los comentarios anteriores el contador Rosas síndico, del Instituto Sonorense de Contadores Públicos ante el Sistema de Administración Tributaria, dijo:

“Para un servidor no se considera igualitario el régimen intermedio, porque aunque sea del mismo sector todas las distribuidoras veterinarias, tributen parecido, más nunca tendrán, los mismos ingresos, las mismas deducciones, aunque pertenezcan al mismo giro, y comentado con

mis clientes, en lo particular, el pago del impuesto, según ellos, es totalmente desigualitario, aunque sean del mismo régimen.

En una breve conclusión se puede decir que el principio de igualdad está inmerso en la Constitución Política Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), pero cuando baja a la Ley del impuesto Sobre la Renta (LISR), este no es igualitario, para los que tributan en el régimen intermedio de las empresas distribuidoras de medicinas veterinarias, con la cual le dan respuesta a última pregunta de investigación:

¿Qué estrategias y herramientas utilizan las empresas distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora, en el régimen intermedio para conocer el impacto en el principio de igualdad?

Incluso, las pruebas de las hipótesis nulas o de independencia así lo demuestran, que el contador no da toda la asesoría a su cliente, la cual debe de ser en forma integral, para dar cabida a que el régimen intermedio es igualitario para todas las personas que tributen en el.

Con esto, se alcanzó el objetivo específico número cuatro: Proponer estrategias y herramientas de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias en la plaza de Navojoa, Sonora, en el régimen intermedio para conocer el impacto en el principio de igualdad.

Cabe hacer una aclaración, no hay estrategias, porque a los dueños de las empresas, no les interesa el principio de igualdad, nomas ellos se preocupan, por la determinación del impuesto y el pago del mismo, lo que si tomar conciencia los contadores de otorgar asesorías integrales, que integran, desde las aéreas del derecho, finanzas e impuestos.

Cuestionario para empresas que distribuyen producto veterinario



Estimados dueño o administrador, con la finalidad de conocer sus opiniones, les pido contesten el presente cuestionario de la forma más veraz posible, ya que sus respuestas son un aspecto importante a tomar en consideración en nuestro trabajo. Gracias

Buenos Días/Buenas Tardes nos puede contestar algunas preguntas sobre usted y su negocio.

- 1.- Sexo Hombre _____ MUJER _____
- 2.- Edad _____ años
- 3.- Estados Civil
 - a).- Soltero(a) _____
 - B).- Casado(a) _____
 - C.-Divorciado(a) _____
 - d).- Separado(a) _____
 - e).- Unión Libre _____
- 4.- Antigüedad en el Ramo de la Distribución de medicina Veterinaria
- 5.-Número de empleados de la distribuidora veterinaria
- 6.-Sabe usted bajo qué régimen esta registrado su empresa

Régimen general de ley _____

Régimen intermedio _____

Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS) _____

Arrendamientos _____
- 7.-Ha recibido alguna capacitación para conocer su régimen?
Si _____ NO _____ porque?
- 8.-Porque medio ha recibido capacitación

Platica del SAT _____

Contador _____

Canaco _____
- 9.- de que tipo fue la capacitación
 - a) Determinación del Impuesto
 - b).- Distribución del impuesto
 - c) conocer los principios constitucionales de los impuestos
- 10.-Sabe lo que dice la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos con respecto a los impuestos?
Si _____ NO _____ porque?
- 11.-Usted ve a donde se va su dinero por concepto de pago del impuesto?

SI _____ NO _____ porque?

12.- Cree usted que es igualitario el pago del impuesto, al menos para las empresas de su mismo giro?

Si _____ NO _____ porque?

Muchas Gracias por su participación

Entrevistas para funcionarios del SAT y personas del gremio contable de las empresas que distribuyen producto veterinario



Estimados Funcionarios del SAT Y/o Personas del gremio contable, con la finalidad de conocer sus opiniones, les pido contesten la presente entrevista de la forma más veraz posible, ya que sus respuestas son un aspecto importante a tomar en consideración en nuestro trabajo. Gracias

1.-Buenos Días/Buenas Tardes nos pudieran contestar algunas preguntas sobre usted y sobre el régimen Intermedio en especial de las empresas que distribuyen medicinas veterinarias.

2.- Sexo HOMBRE _____ MUJER _____

3. 4.- Estados Civil

a).- Soltero(a) _____

b).- Casado(a) _____

c).- Divorciado(a) _____

d).- Separado(a) _____

e).- Unión Libre _____

3-Actividad o Profesión a la que se dedica

Contador _____ Funcionario de hacienda _____ AUX CONTABLE _____

OTRO _____

4.- Antigüedad en su profesión o Actividad

5.-Conoce la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas?

6.-Sabe usted la forma de tributar de este régimen Intermedio?

a).- Determinación del impuesto

b).- Distribución del Impuesto

c).- Principios constitucionales de los impuestos

7.-Sabía usted que al momento de que salga a legislar una ley debe cumplir con ciertos principios constitucionales?

Si _____ NO _____ porqué?

8.-Conoce esos principios constitucionales?

9.-Que opina con respecto al principio de Igualdad?

10.-Cual es su opinión con respecto al principio de igualdad con respecto al regimen intermedio?

11.-Ahora enfocándonos a las empresas que se dedican a la distribución de medicina veterinaria que tributan bajo el régimen intermedio como incide el principio de igualdad?

12.- Cual es su punto de vista con respecto a esta amalgama del principio de igualdad con las empresas que tributan bajo el mismo regimen?

Muchas Gracias por su participación

6.5 Conclusiones

Por lo tanto, en los juicios de igualdad no se deben de realizar propiamente de un análisis, de la adecuación a un impuesto ni tampoco una ponderación entre principios o bienes jurídicos, sino un examen de equivalencia de cada impuesto, para saber si existe igualdad o no.

Las personas que desarrolla una esta actividad de la distribución de la medicina veterinaria son del sexo masculino, que están casados, son personas maduras porque la media de las personas que son los dueños o administradores es de 34 años, con esto se ratifica que son personas estables tanto en lo emocional como en lo afectivo.

Que no son gente improvisada en este negocio ya que cuentan con una media de 8 años atendiendo esta actividad. Son empresas micro puesto que la media que arrojo el trabajo de campo de las personas que atiende a estos entes económicos son dos personas, ya que son empresas familiares, que por la mañana está el esposo y por la tarde esta la esposa.

La mayoría de las empresas entrevistadas esta en el régimen de intermedio, lo que asegura nuestra hipótesis que los entes económicos que distribuyen medicina veterinaria están en este régimen.

En este tipo de empresas se puede decir que si reciben capacitación, pero la reciben de su contador, lo que a criterio del investigador de esta tesis doctoral es una arma de doble filo, es decir es bueno porque el contador de la empresa mantiene informado al dueño o administrador, y es malo porque a la mejor no le da toda la capacitación en forma integral y el dueño sabe lo que el contador quiere que sepa, que en la mayoría de los casos el contador nomas se dedica a la determinación del impuesto y no capacita sobre otros temas como es el de los principios fundamentales de los impuestos, como es el de igualdad, generalidad, equidad, gasto público, etc. , en fin tantos principios que hay que debe de conocer el contribuyente.

A los principios fundamentales de los impuestos rara vez la autoridad como la Secretaría de Hacienda y crédito Público los menciona o también otorga capacitación sobre los mismos.

En la mayoría de las personas entrevistadas si conoce o al menos ha oído nombrar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no saben que en esta carta magna se habla de los impuestos que debe de pagar todo mexicanos y sobre todo para donde se van el pago de los mismo, que es al erario público o al gasto público.

Otro de los asuntos que llamó la atención, pero se cree según el autor de esta investigación que no se debe pasar por alto es que el ciudadano conozca a donde se va el dinero producto de los impuestos, se cree que se van a los bolsillos de los funcionarios públicos. Y las más importantes de las conclusiones a las que se puede llegar con esta investigación realizar, es que los contribuyentes que tributan en el mismo sector contestaron que no es igualitario el impuesto, a las personas que tributan en el régimen intermedio, ya que algunos tienen más responsabilidades que otro en el sentido del pago del impuesto, mientras que algunos crean estrategias para el pago, otros simplemente lo evaden.

6.6 Recomendaciones

Otra de las preocupaciones por parte del investigador de esta tesis, es conocer, o tal vez sea para otra investigación, el hecho de que la gente no tenga interés en conocer a donde se van el dinero, producto de los impuesto que contribuye todo mexicano que realice actividades empresariales.

No obstante hay una minoría en la parte de gente que está casada que no ha recibido capacitación, lo que puede ser trabajo para otra investigación.

Lo que también se deber de contemplar ara futuras investigaciones, es la atención con respecto a la capacitación que reciben los dueños o empresarios de las empresa distribuidoras de medicinas veterinarias que están registrados en otros regímenes, por la capacitación que recibe y que no están en el régimen intermedio.

Sin dejar a un lado la capacitación que reciben los dueños o administradores de otras empresas registradas en los diferentes regímenes, como el por ejemplo, los que están registrados en el régimen general de ley.

Por lo que hay que considerar para otro trabajo de investigación es el de, porque a la gente del mismo sector no les interesa saber a dónde se va el dinero del pago de los impuestos.

BIBLIOGRAFIA

- Arrijoa Vizcaíno, Adolfo (2000) Derecho Fiscal. Editorial Themis. México, pág. 252, 254.
- Alvarado Esquivel, M. de J. (2008). *Manual de Derecho Tributario*. 1ra. Edición, México. Ed. Porrúa.
- Álvarez Alcalá, A. (2010). *Lecciones de Derecho Fiscal*. 1ra. Edición, México. Ed. Oxford
- Alexy, Robert: *Theorie der juristischen Argumentation*, 3, ed , Frankfurt Suhrkamp, 1996.
- Armin, Hans Hebert von: *Gemeinwohl und Gruppeninteressen*, Frankfurt am Main Alfred Metzner, 1977
- Aristóteles: *política*, Madrid, Instituto de estudios politécnicos, 1951.
- APA (2002). *Manual de estilo de publicaciones de la American Psychological Association*. México, Manual Moderno 2ª Edición.
- Andrade Espinoza, Simón (1997). *“Preparación y evaluación de proyectos”* Editorial Lucero S.R. Ltda., Lima, Perú.
- Ackoff, R. (1967). *The design of social research*. Chicago, IL, EE. UU. University of Chicago.
- Araujo, Aldrete A. (2005). *Impacto del Sistema Tributario Mexicano en las Microempresas de la Industria Restaurantera de Culiacán (MEIRC)*. Tesis inédita presentada para obtener el grado de la Maestría en Impuestos, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Baleeiro, Aliomar: *Limitacoes constitucionais ao Poder de Tributar* 7ª ed. Actualizada por Misabel Machado, Rio de Janeiro , forense, 1997
- Belausteguigoitia, I. (2010). *Empresas Familiares, su dinámica, equilibrio y consolidación*. México. McGraw Hill.
- Bernard, R. y Ryan, G. W. (2009). *Analyzing qualitative data: Systematic Approaches*. Thousand Oaks, CA, EE. UU.: Sage.
- Berliri, Antonio: *Principi di Diritto Tributario*, Milano, Giuffré, 1967

- CARBONELL, Miguel (coord.), *Constitución Política mexicana comentada y concordada*, 16a. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2000.
- Colby, B.N. (1976). *Cognitive, Anthropology*, en Levinson D, y Ember M. (Eds), *Encyclopedia of Cultural Anthropology*, Nueva York:
- Chetty, S. (1996). *The case study method for research in small-and medium - sized firms. International small business journal*. Vol. 5, Octubre – Diciembre.
- Cuenca. B (2004) “Introducción a las empresas y sus sistemas de Información” Editorial, Trillas, México
- Chiavenato, Idalberto; 2008 "Introducción a la teoría General de las Administración", cuarta edición, Editorial
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3ª. Edición, Editorial Limusa, S.A. de C.V., México, D.F.2001, 223 p
- DA, Silva Martins (1991) *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* Número 212. Madrid, pp. 67 y 68.
- De la Cueva, Arturo (1999) *Derecho Fiscal*. Editorial Porrúa. México, pp. 267 y 269.
- Díaz, L. R. (2004). *Temas Fiscales Selectos, los Procedimientos Fiscales*. 2da. Edición, México. Ed. Gasca.
- Diep Diep, D. (2001). *La Planeación Fiscal Hoy*. 1ra. Edición, México. Ed. Pac.
- Domínguez Barrero, Félix, López Laborda, J. (2001). *Planificación Fiscal*. 1ra. Edición, Barcelona España. Ed. Ariel Economía.
- Dworkin, Ronald: *Taking rights seriously*, London Duckworth, 2001.
Taking rights seriously, Cambridge, Harvard University Press, 2001.
- Esparza, J., García-Pérez, D. y Duréndez, G. (2010). *Diferencias de Gestión Familiar entre Empresas Familiares y no Familiares del Sector Turístico Mexicano. Actualidad Contable*. 20, 29-48
- Fernández Sagardi, Augusto, 1998 “Comentarios y anotaciones al código fiscal de la federación”, Editorial Sicco, México
- Ferrari, Gustavo y Mazzina, Constanza (2001) “*La democracia mediática y las bases del sistema republicano*”. En *Contribuciones No. 70 Konrad Adenauer Stiftung*: Buenos Aires, pág.7.

- Flores Zavala, E. (1999). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. 33ava. Edición actualizada, México. Ed. Porrúa.
- Flores, E. (1993). *Elementos de las finanzas públicas mexicanas*. Los impuestos. 30ª edición. México: Porrúa.
- Fraga, G. (1962). *Derecho Administrativo*. México. Ed. Porrúa.
- Galeano, M. María Eumelia (2004). *Diseño de Proyectos en la investigación cualitativa*. Fondo Medellín, Colombia. Editorial Universidad EAFIT.
- Goodin, Robert y Klingeman, Hans-Dieter (2001). *Nuevo Manual de Ciencia Política*. Madrid, España. Ediciones Istmo.
- Hall, R. (1980). *Organizaciones: estructura y proceso*. Madrid España. Ed. Prentice hall internacional.
- Hernández Sampieri (2003) *Metodología de la Investigación*, tercera edición, McGraw-Hill México
- Herriegel, David (2002) “Comportamiento Organizacional, Editorial Thompson, España
- Jarach, D. (2004). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ra. Edición, Buenos Aires, Argentina. Ed. ABELEDO-PERROT.
- Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10ª. Edición, Cenage Learning, S.A. de C.V., 2009, 432 p
- Kant, Emmanuel, *Criterios de juicio*, editorial del cardo, biblioteca virtual Universal, arg, 2003
- Kast, F. E. y Rosenzeigh, J. E. (1998). *Administración de las Organizaciones*. México. Ed. Mc Graw Hill.
- Kerlinger, F. N. (2008). *Investigación del comportamiento: Métodos de investigación*
- Koontz, Harold Weichrich, Heinz 2003 “Administración”, novena edición, editorial McGraw Hill, México pp. 184
- Koontz, H. y Weichrich, H. (1998). *Administración*. México. Ed. Mc Graw Hill.
- Krebs, G. (2006). *Planeación Fiscal de la Transmisión Patrimonial*. 1ra. Edición, México. Ed. Gasca.
- Kloepfer, Michael Die lenkende Gebühr en Archiv des öffentlichen Rechts, 1972
- La Rosa Salvatore: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano Giuffré, 1968.

- Latapí, M. (1999). *Introducción al Estudio de las Contribuciones*. 1ra. Edición, México. Ed. Mc Graw Hill.
- Lechuga Santillán Efraín (2012) *Ley del Impuesto sobre la renta* Editorial Isef, Edición Cuadragésima tercera
- Leibholz, Gerhard: *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2a ed., München/Berlin, C. H. Beck, 1959. «Dit: Gleichheit vor dem Gesetz und das Bonner Grundgesetz», en *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1951, pp. 192-200.
- Leibholz,, Gerhard; RINCK, Hans J.; *Grundgesetz for die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar un Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, 3a ed., K61n, Otto Schmidt, 1968.
- Leibholz, Gerhard; RINCK, Hans J.; HESSELBERGER, Dieter: *Grundgesetz/ur die Bundesrepublik Deutschland: Kommentar an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*, 7a ed., Köln, Otto Schmidt, 1993.
- Leisner, Walter: *Der Gleichheitsstaat*, Berlin, Duncker & Humblot, 1980.
- Linkohr Rolf (2004). *América Latina, fuera de la agenda global*. Bruselas: Ed. Prisma Internacional.
- López López María de Lourdes, 2013, “Retención de los impuestos a los depósitos en efectivo y repercusiones en el sector restaurantero, de Guasave, Sinaloa”, Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctorado en Estudios Fiscales, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- López García, V. (2008). *El derecho en la investigación científica* (Capítulo), en *Introducción a la didáctica y metodología del derecho*. Hernández Aparicio (coord. del libro). 1ra. Edición, México. Flores Editor y Distribuidor.
- Margain Manautou, Emilio (2003) *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa. México pp. 25-27 y 42.
- Marín, D. (2009) “Determinantes del análisis y del diseño organizacional, facultad de Ciencias Económicas Administrativas de la Universidad de Bogotá, Colombia.
- Martini, Peter Art 3 Abs GG als Prinzip absoluter Rechtgleichheit, Köln Heymanns, 1997.
- Mertens Douglas M. (2005) *Research and evolution in education Integrating diversity with quantitative, qualitative, and mixed methods* Thousand Oaks

- Messner, Dirk (1996), *Latinoamérica hacia la economía mundial: condiciones para el desarrollo de la competitividad sistémica*, Instituto de Paz y Desarrollo de Duisburg, Prosur 1996, Revista Electrónica de la Fundación Friedrich Ebert, Colombia sobre Sistema Impositivo.
- Moguel, Mauricio (2009) “La responsabilidad social de las empresas, Editorial Mc Graw, México.
- Pérez Portilla, Karla (comps.), *Derecho Internacional de los derechos humanos*. Textos básicos 2a. ed., dos tomos, México, Porrúa-CNDH, 2003. , *El principio de igualdad constitucional: manifestaciones y problemas aplicativos*, Documento de trabajo núm. 8, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002. , “Legislar contra la discriminación”, en Carbonell, Miguel (coord.), *Derechos fundamentales y Estado. Memoria del VII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- Neumak, Fritz (1794) *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- Peacock, Alan 2003” *teoría económica de la política fiscal*, La, Edición segunda, editorial, Fondo de la cultura económica, México.
- Pérez Chávez, México, 2012, *Estudio del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única Personas Físicas*, Segunda Edición, Tax Editorial.
- Pérez Chávez, México, 2011, *Estudio del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Empresarial a Tasa Única Personas Morales*, Segunda Edición, Tax Editorial.
- Pérez Chávez, México, 2012 *Taller de Practicas Fiscales*, Tercera Edición, Tax Editorial.
- Pérez Chávez, México, 2013, *Impuesto Sobre la Renta*, Sexta Edición, Editorial Tax Editorial.
- Pitten Velloso, Andrei, 2008” *el principio de igualdad” tesis para obtener el grado de doctor*, en la Universidad de Salamanca, España.
- Pitten Velloso, Andrei: *Conceitos e competências tributárias*. Sao Paulo, diabética 2005. Eguaglianza tributaria “in vivista di *Diritto Tributario*, noviembre 2006 p 6.
- Peinado Guevara, Víctor Manuel, 2013, “La política del agua de uso agrícola en México en el marco de desarrollo sostenible: Caso distrito de riego 063 de Sinaloa”, Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctorado en Estudios Fiscales, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Pont Mestres, Magin: “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, en *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n. 31, 1981, p. 365-403.
- Reyes Vera, Ramón, 1979, “Teoría de la Contribución Mexicana, Revista del tribunal fiscal, México

- Rezzoagli, L. (2003). *Aproximación a una teoría general de los beneficios tributarios. Estudio en España y argentina*. Tesis doctoral. Salamanca. Facultad de derecho.
- Rothwell, R. & Zegveld, W. (1982). *Innovation and the Small and Medium Sized Firm*. Netherlands: Kluwer-Nijhoff Publishing, págs. 93-112.
- Rodríguez Lobato, Raúl. (1999) (Derecho Fiscal. México) pág. 62
- Rodríguez Peñuelas Marco Antonio (2010), *Métodos de Investigación*, Universidad Autónoma de Sinaloa. Imprenta Pandora SA de CV. México
- Rodríguez Peñuelas, M. A. (2004). *Modernización Organizacional en la empresa agrícola mexicana*. 1ra. Edición, Culiacán, Sinaloa, México. Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa.
- Rodríguez Bereijo, A.: «Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición», en *Garantías constitucionales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo blanch, 1998, p. 127-155.
- Rodríguez, Valdez Julio Cesar, 2013. “*La tasa cero del Impuesto al Valor Agregado en actividades agrícolas, medición del potencial recaudatorio: Sinaloa 2011*”. Tesis inédita presentada para obtener el grado de Doctorado en Estudios Fiscales, Universidad Autónoma de Sinaloa, Culiacán, Sinaloa, México.
- Ridenour, C. S. y Newman, I. (2008). *Mixed methods research: Exploring the Interactive continuum*. Carbondale, IL, EE. UU: Southern Illinois University Press.
- Sánchez León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Tomo I, 12ª. Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, D.F., 2000, 856 p
- Santesmases, M. (2009). *Diseño y análisis de encuestas en investigación social y de mercados*. Dyane, vol. 4. Alcalá, Madrid: Pirámide.
- Sainz, Moreno Fernando (2005). *Una Administración Pública para el siglo XXI*. Madrid: Ed. Universidad Complutense de Madrid.
- Sainz de Bujanda, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Tomo I Volumen 3º, seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, España 1968-1972
- Serra Rojas, Andrés 1987, “Derecho Administrativo”, editorial Porrúa, México
- Scott. J. (2004). *La otra cara de la reforma fiscal; la equidad del gasto público*. Programa

Stevenson, W. (1997). *Estadística para administración y economía*. México: Impresora y Editora Latinoamericana.

Sobarzo, H. (2003). *Reforma fiscal en México*. México: El Colegio de México.

Smith, A. (1776). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations* [Una investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones. Trad. Rodríguez, B. Londres, Inglaterra. 5ª reimpresión, 2008, Madrid: Alianza.

Smith, Adam (1794) la Riqueza de las Naciones, pp.409 y 410

Tamayo y Tamayo Mario, El Proceso de la Investigación Metodológica, Limusa Noriega Editores Tercera Edición año del 2006, Páginas 72 hasta 130

Taylor, S.J., y R. Bogdan (2008). *Introducción a los métodos cualitativos de investigación*. Barcelona: Paidós Ibérica.

Tammelo, Ilmar: *Theorie der Gerechtigkeit*, Freiburg, Albert, 1997

Tipke Klaus *Die Steuerechtsordnung*, Köln o. Schmidt 1993

Trigueros, I., y A. Fernández (2000). *Una agenda para las finanzas públicas en México*. México: ITAM.

Ubernel, J. (1997). *Una misión posible: políticas y programas de apoyo a la microempresa en Colombia*, Departamento Nacional de Planeación, Colombia.

Gaceta del Semanario Judicial de la Federación (1991) número 38, Febrero, Pág. 15.

Vázquez Barquero, Antonio (1999), *Desarrollo redes e innovación. Lecciones sobre desarrollo endógeno*, Ediciones Pirámide, Madrid España.

Wright, George Henrik von: *Normen, Werte und Main Handlungen*, Frankfurt am Main Suhrkamp, 1994

Yin, Robert K. (1994). *Case study research, design and methods*. London, New Delhi: Ed. Sage Publications.

Páginas de Internet

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión
www.cddhcu.gob.mx (09 de Junio del 2011)

Críticas a la Reforma Fiscal
www.fiscalia.com.mx (15 de agosto del 2012)

Leyes Tributarias

www.normateca.gob.mx (18 abril del 2010)

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

www.sat.gob.mx (31 de agosto del 2012)

<http://www.intosai.org> (22 de Mayo del 2009)

<http://www.cinu.org.mx> (14 de mayo del 2012)

<http://www.asf.gob.mx> (16 de abril del 2011)

<http://www.asofis.org.mx> (15 de Agosto del 2011)

<http://www.ase-sinaloa.gob.mx> (20 de octubre del 2012)

<http://www.un.org> (16 de Diciembre del 2012)

<http://www.bibliojuridica.org/> (17 de julio del 2011)

<http://www.programaanticorrupcion.gob.mx/> 10 Enero del 2012)

Índice de siglas y acrónimos

APA	American Psychological Association
ALSC	Administración Local Sistema Contribuyente
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CEFP	Centro de Estudios para la Finanzas Públicas
CEPAL	Comisión de Estudios Para América Latina y el Caribe
CFF	Código Fiscal de la Federación
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIDE	Centro de Investigación y Docencia Económicas
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CONACYT	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
CTE	Impuestos al Consumo Equivalente
DYANE	Diseño y Análisis de Encuestas
DOF	Diario Oficial de la Federación
IA	Impuesto al Activo
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
INAFED	Instituto Nacional para el Federalismo y Desarrollo regional
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
INITE	Instituto Internacional de Investigación de Tecnología Educativa
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISR	Impuesto Sobre la Renta
ISIM	Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles
ISRPF	Impuesto Sobre la Renta de Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria en España
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LSAT	Ley del Servicio de Administración Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
OMC	Organización Mundial de Comercio
PED	Plan Estatal de Desarrollo
PYMES	Pequeña y Mediana Empresas
PIB	Producto Interno Bruto
PRODESAL	Programa de Desarrollo Local
PU	Programa de Pago Único en España
RI	Régimen Intermedio
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administración