Planeación Fiscal: Importancia y fundamento constitucional

ARNULFO SÁNCHEZ MIRANDA*

RESUMEN

El objetivo de este trabajo consiste en analizar la importancia y fundamento legal de la Planeación Fiscal, con la finalidad de proporcionar elementos suficientes para validarla y darle un alcance económico; es decir, que las contribuciones no deben interferir en el quehacer financiero de las empresas y en esa medida el propio Estado será beneficiado, de tal manera que la materia fiscal no debe ser un obstáculo para lograr el crecimiento y desarrollo económico que requiere México.

Los empresarios no solamente tienen el derecho de planear sus actividades comerciales para reducir sus impuestos, sino que tienen la obligación de hacerlo.

Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica.1

INTRODUCCIÓN

Dentro de las obligaciones fiscales de los contribuyentes se manifiesta la de que todo sujeto pasivo de la relación tributaria debe prever el pago de sus obligaciones fiscales; aun cuando ni el Código Fiscal de la Federación ni otra ley en la materia la aborden directamente, a esta acción se le conoce como Planeación Fiscal.

La Planeación Fiscal ha sido menospreciada por diversas razones: resalta la falta de un conocimiento preciso de las disposiciones fiscales; la incertidumbre de incurrir en defraudación fiscal; el no planear las operaciones que realizan las entidades económicas; y a falta de seguridad jurídica en nuestras leyes fiscales.

Al respecto uno de los expertos en esta área afirma:

... un tema tabú en nuestro país: planeación financiera y fiscal, hasta ahora considerada como una serie de procedimientos, orientados a la evasión fiscal, definición en la que estamos en absoluto desacuerdo.

Por el contrario, consideramos que la planeación debe constituir algo obligatorio en materia de administración para las empresas de nuestro país. Además esto permitirá optimizar sus recursos, evitando erogaciones innecesarias, a fin de canalizar dichos recursos para incrementar su productividad y fortalecer su planta de empleos, especialmente en esta época de crisis económica.2

* Arnulfo Sánchez Miranda, Licenciado en Contaduría por la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, es coordinador técnico del área fiscal y subdirector de la revista Nuevo Consultorio Fiscal; asimismo es investigador de tiempo completo de la División de Investigación.

1 Oswaldo Reyes Mora, Estudio de las opciones legales fiscales, p. 11.
Las empresas deben aplicar la Planeación Fiscal en las operaciones o transacciones que realicen, con el fin de optimizar el pago de las contribuciones, buscando que ésta se apegue a los lineamientos legales establecidos por las normas jurídicas y, en esta medida, apoyar el crecimiento y desarrollo económico del país.

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Las leyes fiscales y los autores en general no se detienen a tratar este importante tema; sin embargo quienes profesionalmente hemos operado negocios, nos percatamos de que el fracaso de los mismos se debe, en alto porcentaje, a la carencia de Planeación Fiscal, imprescindible como la prevención de cualquier otro costo o gasto de la misma organización.

Todo empresario-contribuyente debe saber que, en quien recae la carga del gravamen del impuesto sobre sus productos el consumidor, razón por la cual le corresponde financiar esa carga en tanto no surja el comprador, por lo que necesita planear de tal manera sus operaciones, que incluyan el pago de impuestos a la producción y a sus utilidades como un costo que deberá cubrir a reserva de que lo recupere más tarde.

Algunas personas creen, erróneamente, que utilizar la Planeación Fiscal es eludir el pago de contribuciones. Ésta pretende orientar al contribuyente para que cumpla adecuadamente con sus obligaciones fiscales. Las acciones a realizar para lograr la Planeación Fiscal corresponden a los expertos en materia fiscal y también integran parte de los costos de la empresa, por lo que es de suma importancia tenerlo presente.

¡Diríamos que la selección de las mejores alternativas jurídico-fiscales es una obligación desde el punto de vista de la administración!

No seleccionar las mejores alternativas constituye un error que debería ser reclamable a quienes administran una organización, pues implica desperdicio de recursos financieros o administrativos que perjudican el desarrollo de los negocios productivos, la generación de inversión y la generación de empleos.

Eso implica una economía improductiva, de desperdicio, lo cual es censurable desde el punto de vista social.³

Lo anterior da pauta para tratar de fundamentar la legalidad de la Planeación Fiscal, así como su importancia, aunque desafortunadamente existe en el medio poca información al respecto y ésta es analizada por sus autores de manera poco profunda, refiriéndose por lo general al aspecto financiero y no a su fundamento constitucional.

Para desarrollar esta investigación se inició con estos cuestionamientos ¿por qué es importante la Planeación Fiscal para las empresas? y ¿en dónde se fundamenta legalmente la realización de la Planeación Fiscal?, a lo que se puede responder tentativamente que la Planeación Fiscal es importante para las empresas como un forma de optimizar los costos fiscales de sus operaciones en beneficio del Estado y la sociedad; fundamentada además en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo tanto, es legal y válida su realización.

Objetivos:

a) Proporcionar los elementos esenciales para demostrar que la Planeación Fiscal es válida, legal y de vital importancia en la aplicación en las empresas, como una forma de minimizar los costos fiscales, respetando los lineamientos señalados en las leyes respectivas.

b) Efectuar un análisis e interpretar las disposiciones legales y fiscales para demostrar que la Planeación Fiscal tiene su fundamento legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

METODOLOGÍA Y DELIMITACIÓN DEL TEMA

Para el logro de los objetivos, se llevó a cabo una investigación documental mediante la descripción del tema, el análisis de la información recabada, la confrontación de los resultados con las hipótesis y las conclusiones.

Para esto, se recurrió al método deductivo que, por las características de la investigación, permitió conocer la realidad de la Planeación Fiscal; es decir, descender de la teoría a la explicación de los hechos particulares, partiendo de datos generales aceptados como válidos y que por medio de razonamientos lógicos se pudieran deducir varias suposiciones que lograron resolver el problema planteadío, con la finalidad de poder validar o rechazar las hipótesis.

Al carecer de una teoría completamente desarrollada que se pudiera aplicar a los problemas planteados hubo necesidad de apoyarse en las ideas de algunos autores relacionadas con el tema para desarrollar una perspectiva teórica, que permita definir el concepto de Planeación Fiscal, analizar su importancia y posteriormente someterla a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. También fueron analizadas la Ley de Planeación, el Plan Nacional de Desarrollo y, por último, la Alianza para el Crecimiento, con el objeto de darle a la norma una interpretación con enfoque económico.

La Planeación Fiscal se puede estudiar desde varios puntos de vista, entre ellos, el financiero, ético, sociológico, del proceso administrativo y de los delitos fiscales.

ANTecedentes

En 1959 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, como consecuencia de que en años anteriores la fiscalización que se aplicaba era deficiente, lo que causaba mayor evasión fiscal; su objetivo era verificar el correcto y oportuno pago de impuestos por parte de los contribuyentes; a partir de su funcionamiento, se empezaron a encontrar una serie de irregularidades en el pago que consistían desde el incumplimiento de las obligaciones fiscales, hasta la evasión fiscal. Esto dio pauta para que los contribuyentes modificaran sus perspectivas de pago de impuestos y, de esta forma, se originó la Planeación Fiscal, que consiste en programar las operaciones de los contribuyentes para minimizar el pago de los impuestos dentro de la norma tributaria.

Sin embargo, ha sido malinterpretada por algunas personas al considerarla como el procedimiento para no pagar impuestos, lo que realmente desvirtúa el objetivo esencial de la verdadera Planeación Fiscal. Esta situación —que no le agrada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, porque considera que todo acto de obtener un beneficio fiscal es una evasión fiscal, ya sea con apego o no a la norma tributaria— es desfavorable para aquellos contribuyentes que realmente minimizan el impacto de las contribuciones por medios permitidos por las disposiciones fiscales.

DEFINICIÓN DEL CONCEPTO PLANEACIÓN FISCAL

Antes de definir el concepto de Planeación Fiscal, es necesario señalar otros conceptos de donde se deriva:


Planear. "Es definir los objetivos y determinar los medios para alcanzarlos; es fundamentalmente analizar por anticipado los problemas, planear las posibles soluciones y señalar los pasos necesarios para llegar eficientemente a los objetivos que la solución elegida define."6

---

4 Con base en Rafael Padrón y Álvarez, La planeación fiscal y sinónimo de defraudación impositiva?, pp. 1-3.
5 María Moliner, Diccionario de uso del español, p. 762.
6 Salvador Mercado H., Administración aplicada, teoría y práctica, p. 129.
Planeación significa futuro, ya que de un estado actual se espera llegar a un fin o a un estado final, para lo cual se requiere el transcurso del tiempo. Para llegar al estado final existen varios caminos, por lo que hay que decidir las rutas de acción o medios para alcanzar o acercarnos al futuro deseado. Planeación es el diseño de un futuro deseado y de los medios efectivos para realizarlo. Es una toma de decisión anticipada. Se decide lo que se va a hacer, el cómo se va hacer y el cuándo y quién debe hacerlo.7

Otros autores la definen como:

Es una actividad universal, un trabajo mental relacionado con la experiencia y el reconocimiento de quien hace uso de ella; y tiene por objetivo: fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempos y números necesarios para su realización.

Es una etapa que forma parte del proceso de control administrativo mediante la cual se establecen directrices, se definen estrategias y se seleccionan alternativas y cursos, en función de objetivos y metas generales económicos, políticos y sociales, tomado en consideración la disponibilidad de recursos reales y potenciales, lo que permite establecer un marco de referencia necesario para concretar programas y acciones específicas para realizar en el tiempo y en el espacio. Los diferentes niveles en los que se realiza la planeación son: global, sectorial, institucional y regional.

De los conceptos anteriores se puede afirmar que la planeación:

1. Es una etapa del proceso administrativo.
2. Contribuye a predeterminar objetivos a futuro, ya que de un estado actual se espera llegar a un fin o a un estado final con el transcurso del tiempo.
3. Fija concretamente cursos de acción.
4. Es una secuencia de actividades.
5. Coadyuva a la consecución de objetivos.
6. Permite determinar la disponibilidad de recursos reales y potenciales necesarios para concretar programas.
7. Se utiliza en los niveles: global, sectorial, institucional y regional.

La Planeación como una etapa del proceso administrativo dentro del campo de las disciplinas financieras y administrativas es muy importante, razón por la cual, las empresas deben considerar a la Planeación Fiscal dentro de la misma, para alcanzar los objetivos financieros de la organización entre otros.

Por su parte, el término fiscal significa "relativo al fisco", fisco "El Estado considerado como titular de la Hacienda Pública, y, por lo tanto, con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo".

El término fiscal se usa en dos sentidos, para designar al Estado como titular de las finanzas públicas y también se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales.

Es decir, se debe entender por Fiscal lo relativo a los ingresos que el Estado puede recibir por parte de los sujetos pasivos o contribuyentes de la relación tributaria, de la cual se derivan obligaciones de pago y de carácter formal previstas por las leyes fiscales.

La Planeación Fiscal se define como: "Optimización de los recursos para el cumplimiento de la menor carga fiscal posible dentro de los márgenes legales, sin llegar a incurrir en ilícitos, buscando las mejores alternativas para el cumplimiento dentro de la norma legal."11 Otro autor dice:

"La planeación fiscal de las empresas consiste en un conjunto de técnicas, que sirven para optimizar el costo fiscal inherente a las operaciones de la empresa, siempre dentro de los límites permitidos por la ley. Resulta obvio que para no rebasar los parámetros que nos marcan las leyes, es primordial que la planeación fiscal se efectúe previamente a la realización de los hechos, sin efectuar ninguna simulación de hechos o abusar de los derechos."12

7 José Antonio Carranza Palacios, Administración: Un enfoque integral, p. 24.
8 R. Padrón y Álvarez, op. cit., p. 5.
9 José Ayala Espino, Economía pública, una guía para entender al Estado, p. 127.
10 Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, p. 1455.
11 O. Reyes Mora, op. cit., p. 10.
Por último, se transcribe la conclusión general del panel "Planeación Fiscal: Juicio Académico" que de cierta forma sintetiza el tema investigado:

La planeación fiscal es una disciplina ética, jurídica y profesionalmente aceptada, así como social y económicamente necesaria, que desarrolla alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes -ya sea de carácter financiero, administrativo o jurídico-, estando sujeta a la aplicación estricta de las normas fiscales y legales en lo general, así como de todas las etapas del proceso administrativo para su implementación y control.13

De estas definiciones podemos destacar que la esencia de la planeación fiscal es precisamente optimizar los recursos de una empresa de tal manera que se logre abatir los costos fiscales siempre dentro de los límites establecidos por la ley. Todo esto de manera anticipada a la realización de cualquier hecho dentro de la empresa, esto es, implica prevención con la finalidad de obtener fines económicos.

LA IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN FISCAL14

Las empresas por lo general siempre están pensando en cómo reducir sus costos, con el objetivo de ser más competitivas, productivas, tener mayor penetración en el mercado y ser más rentables en términos financieros, pero en ocasiones olvidan los costos fiscales. Para darnos una idea de la importancia de éstos es necesario analizar lo siguiente: la tasa que deben aplicar las personas morales para pagar el impuesto sobre la renta es del 34%, al igual que para las personas físicas con actividad empresarial (no régimen simplificado y pequeños contribuyentes). Es decir por cada peso de utilidad fiscal, deben contribuir para los gastos públicos con 34 centavos; pagar una participación a los trabajadores en las utilidades del 10%; por poseer activos financieros, activos fijos, terrenos e inventarios (restando los pasivos financieros) deben pagar un impuesto del 1.8%; un impuesto al valor agregado del 15 o 10% según el caso; si tienen trabajadores tienen que cubrir en promedio un 24% de cuotas patronales al seguro social y para los trabajadores un 3.5% (que se les descuenta en la nómina), 5% de cuotas al Infonavit, un 2% al sistema de ahorro para el retiro, además de cubrir en su caso los impuestos sobre nóminas que oscilan en un 2%15, lo que implica que en promedio por cada peso que erogan los patrones debe cubrirse una contribución de 31 centavos.

Como se observa, los porcentajes son elevados y, como tal, es un rubro de los costos que no debe subestimarse. Las empresas deben buscar medios legales que les permitan abatir dichos costos si realmente quieren permanecer en el mercado. Desafortunadamente el principal problema consiste en que un alto porcentaje de los empresarios en México improvisan sus operaciones; es decir, los efectúan sin consultar previamente con los expertos del área fiscal, quienes podrían asesorarlos sobre las ventajas o desventajas en que podrían incurrir. Esto ocasiona que, en muchos casos, una vez efectuada la transacción poco o nada se pueda hacer al respecto. Así como se presupuestan los gastos y los costos, la materia fiscal no debe estar ajena.

En otras ocasiones, no se aprovechan las alternativas u opciones que señalan las disposiciones fiscales para optimizar el pago de las contribuciones, que se origina por el desconocimiento de las mismas. Esto implica que los responsables de determinar las contribuciones de las empresas-contribuyentes deben conocer las leyes fiscales (impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto al valor agregado, seguro social, entre otras) sus reglamentos, la resolución miscelánea y sus modifiaciones, los acuerdos técnicos del seguro social, decretos de estímulos fiscales, por mencionar algunas fuentes del conocimiento fiscal. Esta situación se debe convertir en una obligación para los profesionistas responsables de determinar los tributos.

Si una persona moral está efectuando pagos provisionales del impuesto sobre la renta con un factor de utilidad del año pasado del 20%, esto implica tener una utilidad fiscal en la misma proporción, pero según los presupuestos fiscales su utilidad del año será del 10%; en este caso se puede optar por pedir autorización ante la autoridad

13 Panel organizado por la División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática FCA-UNAM, dentro del I Foro Nacional de Investigación que se llevó a cabo del 25 al 27 de septiembre de 1996. Estas conclusiones se publicaron en la revista Nuevo Consultorio Fiscal, núm: 177, pp. 61-63.

14 Ideas retomadas de Arnulfo Sanchez Miranda, "La optimización de los costos fiscales", El Economista, 30 de abril de 1998, p. 50.

15 Tasas tomadas de las leyes fiscales respectivas.
fiscal para disminuir el monto de los pagos provisionales (por seis meses) y evitar desembolsos innecesarios. Otro caso, al que se le puede aplicar la misma opción, es cuando en el primer semestre los resultados fiscales son favorables, aunque estima que en el segundo semestre no lo serán. Esta reducción también es aplicable en los pagos provisionales del impuesto al activo.

Tanto las personas morales como las personas físicas con actividad empresarial del régimen general deben efectuar un ajuste a sus pagos provisionales del impuesto sobre la renta y si éste les resulta en pago de importancia, entonces se podría estimar como una alternativa de abatir el exceso de impuesto a pagar. En el caso de los despachos de profesionistas es importante que se constituyan como una sociedad civil y no como una sociedad anónima, ya que las primeras pueden deducir los anticipos que se dan a sus socios y de esta forma disminuir la base del impuesto sobre la renta y pagar un impuesto menor, alternativa que se perdería al constituirse como una sociedad anónima. Con esto se estaría en el camino de abatir la carga fiscal.

La situación de crisis en la que está inmerso el país origina que los salarios pierdan día con día su poder adquisitivo, algunos empresarios para enmendar esto optan por incrementarlos, lo que da pie a que se paguen mayores impuestos y contribuciones de seguridad social por parte de ellos y los trabajadores. Una forma de evitar este impacto fiscal sería estableciendo planes de prevención social como medio para subsanar la calidad de vida de los trabajadores con la ventaja de minimizar los costos fiscales del patrón y de los trabajadores.

Por lo que respecta a los efectos del impuesto al valor agregado, en el caso de la prestación de servicios y del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, el impuesto se origina cuando las contraprestaciones son exigibles; es decir, se cobren o no tales contraprestaciones el impuesto se debe pagar. Tomando en cuenta la experiencia del año pasado, si las rentas o servicios que las empresas debieron cobrar no se efectuaron en las fechas establecidas en los contratos y ello causó un impuesto que se tuvo que pagar, entonces será prudente cambiar para este año las cláusulas de exigibilidad previo convenio de las partes.

En un último caso, en lugar de dar de alta a una persona física como actividad empresarial del régimen general y pagar una tasa impositiva del 34% sobre la utilidad fiscal, una opción sería, previo análisis, el régimen de pequeños contribuyentes que pagan sus impuestos a una tasa del 2.5% sobre sus ingresos trimestrales o semestrales restando tres anualidades de salario mínimo (la parte proporcional).

Existen otras formas de reducir el costo fiscal, pero es importante efectuar un estudio tanto para conocer la situación de las empresas y concluir con un diagnóstico fiscal de las mismas, como para poder determinar las posibles soluciones. Estas consistirían en utilizar las siguientes figuras jurídicas fiscales: crear una asociación en participación, una copropiedad, un fideicomiso, efectuar una fusión o escisión, una sociedad cooperativa, una empresa integradora o en su caso ubicar al contribuyente en el régimen simplificado de ley o de las facilidades administrativas.

Estas son sólo algunas de las opciones o alternativas que se pueden aplicar a través de la Planeación Fiscal y que las propias disposiciones fiscales permiten con el objeto de hacer más cómodo el pago de las contribuciones.

Posiblemente, se piense que disminuir la carga fiscal es ir contra lo que establece nuestra propia Constitución acerca de contribuir a los gastos públicos y como tal asimilarse a un delito fiscal, situación que no es así, ya que un elemento fundamental de toda contribución es la "proporcionalidad", concepto mencionado y analizado en el artículo 31 fracción IV, esto significa que se deben pagar las contribuciones y forma justa, entendiéndose como tal la voluntad de obrar conforme a la ley, dando por resultado que si se disminuyen las cargas fiscales por el hecho de aplicar las opciones que señalan las disposiciones fiscales, se estará tributando en forma justa, es decir, con apego a la legalidad. Esta situación se fundamenta en la propia Constitución al mencionar que se debe contribuir de acuerdo con las leyes.

Por otra parte, el Plan Nacional de Desarrollo entre sus retos tiene el "... construir un país de leyes y justicia para todos; alcanzar un pleno desarrollo democrático; impulsar un desarrollo social con oportunidades de superación para todos los mexicanos; conseguir un crecimiento económico y vigoroso, sostenido y sustentable."16, para

---

16 Jesus Rivera Valero, "Combate a la pobreza y la desigualdad, eje rector del gobierno de Ernesto Zedillo" en Impacto, p. 32.
lo que es importante la participación de las empresas para que el país aspire a crecer económicamente y, sobre todo, por la situación de crisis que se vive.

El Sistema Fiscal Mexicano requiere, por la apertura económica, ser competitivo en el nivel mundial, y un costo que se debe cuidar cautelosamente por los empresarios es el fiscal con el fin de poder competir con otros países, que deben aplicar la Planeación Fiscal si en verdad quieren competir en el mercado mundial. Cabe señalar que esta situación si se les permite a los sujetos pasivos (contribuyentes) de otros países como el caso de los Estados Unidos de Norteamérica, lo que origina que nuestros empresarios estén en desventaja, situación que es compartida por lo siguiente:

“En un mercado global internacionalmente competitivo, debe buscarse la equidad frente a otros sistemas fiscales en que la planeación es normalmente aceptada y aplicada. Por tanto, la planeación fiscal constituye una necesidad para lograr competitividad.”

Por otra parte, es tan importante la Planeación fiscal que existen despachos de consultoría que anuncian lo siguiente:

Muchas empresas están estructuras de manera ineficiente desde un punto de vista fiscal, y desaprovechan oportunidades clave de reducción de costos. KPMG Mexicano y NAFTA Center pueden ayudarle a estructurar las transacciones y la organización corporativa, para minimizar efectivamente el pago local y externo de impuestos.

Los expertos fiscalistas de KPMG -con conocimiento en regulaciones internas y externas-, saben que una estructuración ineficiente, desde el punto de vista inpositivo puede conducir a una sobretirutación... 

No aplicar la Planeación Fiscal que se deriva de las disposiciones fiscales significaría que se está en favor de una economía improductiva, lo cual es censurable desde el punto de vista social, pues implica desperdicio de recursos financieros o administrativos que perjudica el desarrollo de las empresas productivas, la generación de inversiones y de empleos. Por tanto, la selección de las alternativas fiscales u opciones es una obligación, desde el punto de vista de la administración, como una forma de optimizar los costos fiscales de las empresas en beneficio de México.

ANÁLISIS DEL ENTORNO CONSTITUCIONAL

Debido a que es materia de estudio el fundamento Constitucional de la Planeación Fiscal, es importante definir lo que entendemos por Derecho Constitucional, puesto que de dicho concepto partiremos para alcanzar el objetivo de nuestra investigación.

“El Derecho Constitucional en sentido amplio se identifica con el propio orden jurídico, es decir, es la totalidad de ese derecho, ya que la base y los principios generales y fundamentales de las otras disciplinas jurídicas se encuentran en él. El derecho constitucional indica los procedimientos de creación, modificación, y abrogación de todas las normas de ese orden jurídico.”

Este concepto destaca la importancia que tiene el Derecho Fiscal como una rama del propio Derecho, “el conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden el fenómeno fiscal como actividad del Estado, a las relaciones entre éste y los particulares y a su repercusión sobre éstos últimos”.

Esta definición no es ajena a nuestro análisis sobre todo por la repercusión para los contribuyentes en el aspecto económico y financiero.

17 Una conclusión del panel organizado por la División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática-FCA-UNAM, op. cit., p.61-63.
18 Tomado de Internet
19 Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, op. cit., pp.973-974.
20 Ibídem, p. 992
Al ser el Derecho Constitucional la base y al encontrarse en él los principios generales y fundamentales de otras áreas del derecho, observamos su total y real vínculo con la materia fiscal.

Es por ello que considero relevante citar lo siguiente:

Con mayor propiedad técnica podemos afirmar que nuestra Constitución Política es, pues, el conjunto de normas que establecen los órganos del Estado Mexicano, las relaciones entre éstos, los procesos fundamentales de creación de las normas que integran el orden jurídico nacional y también hasta ciertogrado, el contenido de las leyes futuras.  

Consecuentemente, la norma básica del orden jurídico mexicano que no es otra que la "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos" constituye la regla fundamental de acuerdo con la cual han de ser creadas todas las demás normas del sistema.

Con la idea de sustentar que la Planeación Fiscal nace del Derecho Constitucional empezaremos por tratar de fundamentar que la Planeación es un concepto que tiene como fuente la Carta Magna, específicamente en el artículo 25 Constitucional que señalara lo siguiente:

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

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

Ahí se menciona que el Estado será el rector de la Economía de la Nación, para lo que fomentará el crecimiento económico y el empleo para una justa distribución de la riqueza, mediante la planeación, entendiéndose por desarrollo nacional "... el proceso por medio del cual se transforma una economía cuyo ingreso por habitante tiene una tasa de crecimiento pequeña o negativa, en una economía en la cual el ingreso por persona tiene una tasa significativa de incremento autosostenido como una característica permanente a largo plazo."  

Para que este desarrollo se lleve a cabo es necesario en primer lugar el crecimiento económico que consiste en:

"...el incremento de las actividades económicas, lo cual es un fenómeno objetivo, por lo que puede ser observable y también medible. En el crecimiento económico se manifiesta la expansión de las fuerzas productivas, es decir, de la fuerza de trabajo, del capital, de la producción, de las ventas y del comercio," ; se entiende por actividades económicas, "aquellas que realizan las personas en las diferentes ramas y sectores económicos como son: el sector agropecuario, el industrial y servicios con sus respectivas ramas.

El Maestro Ignacio Burgoa Orihuela en su libro Las Garantías Individuales señala: "El Estado planeará conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional. En estos objetivos se traduce precisamente la soberanía económica del Estado, pues en ella confluyen la planeación, la conducción, la coordinación y la orientación de la actividad económica nacional. Planear significa 'trazar o formar el plan de una obra'; conducir implica 'guiar, llevar o transportar, así como dirigir; coordinar equivale a disponer cosas metódicamente'; y orientar equivale a 'dirigir' o encaminar una cosa hacia un fin determinado". Esta planeación estará basada en el marco de garantías que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

21 José Mauricio Fernández y Cuevas, Derecho Constitucional Tributario, p.5.
22 Ibidem, p. 7
23 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
24 Armando Herreras, Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico, p. 324.
25 José Silvestre Méndez y Morales, Problemas económicos de México, p. 43.
26 Ibidem, p. 29.
27 Ignacio Burgoa Orihuela, Las garantías individuales, p. 726.
En este texto también se indica:

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

Asimismo, podrá participar por sí o por los otros sectores social y privado, de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritariamente o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece esta Constitución.

De los párrafos citados se desprende que el Estado será el rector de la Economía Nacional, para lo cual deberá contar con el apoyo de los sectores sociales y privados, pero para que puedan alcanzar sus objetivos económicos les proporcionarán una serie de medidas orientadas a la protección y desenvolvimiento de su actividad económica, de tal suerte que puedan coadyuvar al crecimiento y desarrollo de la Nación.

El Estado alentará el desarrollo económico que consiste en el... proceso mediante el cual los países pasan de un estado atrasado de su economía a un estado avanzado de la misma. Este nivel alcanzado en el desarrollo representa mejores niveles de vida para la población en su conjunto; trae como consecuencia que los niveles de vida se van mejorando día con día lo que representa cambios cualitativos y cuantitativos.

El sector social y los particulares recibirán apoyo para su propio desarrollo por parte del mismo Estado, a fin de que el desarrollo sea integral; es decir, de un todo, y no sólo de algunos sectores, llámese sectores sociales, políticos o económicos, con el fin de que los beneficios del desarrollo abarquen a los diversos grupos y regiones del país evitándose de tal forma, posibles privilegios o desigualdades entre la población y áreas del país.

Por lo anterior, es importante señalar que parte de ese apoyo que recibe el sector privado, debe estar implícito en la materia tributaria, puesto que si se contribuye de una manera óptima, obviamente no se llevará a cabo un desembolso mayor de recursos económicos y podrá así alcanzar un crecimiento económico, que ayude a lograr el Desarrollo Nacional Integral.

Para que el Estado pueda llevar a cabo lo que establece el artículo 25 Constitucional, se requiere de una planeación; esto es, de los cursos de acción para poder lograr los objetivos planteados en dicho ordenamiento, que deben ser establecidos por medio de un plan, situación que se fundamenta en el artículo 26 de la misma Constitución:

El estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social, y cultural de la Nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática. Mediante la participación de los diversos sectores sociales recogerá las aspiraciones y demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y los programas de desarrollo. Habrá un

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

28 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
29 Santiago Zorrilla Arenas y José Silvestre Méndez Morales, Diccionario de economía, p. 45.
Plan Nacional de Desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la administración pública federal.  

Al respecto Ignacio Burgoa afirma “La Planeación Democrática debe formularse y desarrollarse legislativa y administrativamente para beneficio de todos los sectores que forman la sociedad.”  

La complejidad de la sociedad mexicana, los desequilibrios en el orden internacional, la gravedad de la coyuntura y la magnitud de los retos del país hacen imprescindible el fortalecimiento de la planeación como instrumento de transformación social y que se le institucionalice en un Sistema Nacional de Planeación Democrática, lo que dio lugar a una nueva Ley de Planeación el 5 de enero de 1983, abrogándose la Ley de Planeación General de la República del 12 de julio de 1930.

Propósito de la ley de planeación

El objeto de la Ley de Planeación consiste fundamentalmente en regular el ejercicio de la Planeación Nacional de Desarrollo obligatoria para la Administración Pública Federal y en establecer las bases para la integración y funcionamiento del Sistema Nacional de Planeación Democrática, la coordinación en materia de planeación entre la federación y los estados, la concertación e inducción respecto de los particulares y, en general, del conjunto de la población y la participación social, para que las acciones contribuyan a alcanzar los objetivos y prioridades del plan y los programas.

Puntos fundamentales de la Ley

Esta Ley, a través de los artículos que la integran, señala puntos fundamentales de acción con la finalidad de que el Estado pueda llevar a cabo la integración del Plan Nacional de Desarrollo, entre los que destacan:

- La Planeación deberá llevarse a cabo como un medio para el eficaz desempeño de la responsabilidad del Estado sobre el Desarrollo Integral del País y deberá tender a la consecución de los fines y objetivos políticos, sociales, culturales y económicos contenidos en la Constitución. Para ello, estará basada en los siguientes principios:

LEY DE PLANEACIÓN

Antecedentes

La Ley de Planeación surge por la necesidad imperante de formular y desarrollar planes dentro de nuestro país. En México, el establecimiento del Sistema Nacional de Planeación Democrática representa un paso más en los esfuerzos iniciados desde 1930 con la Ley sobre Planeación General de la República, para orientar y promover racionalmente las acciones de desarrollo económico y social hacia la consecución del Proyecto Nacional contenido en la Constitución.

30 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
31 Ignacio Burgoa Orihuela, op. cit., p. 726.
32 José Ayala Espino, Economía Pública, p. 127.
33 Tomado de la Ley de Planeación.
1. El constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo, impulsando su participación activa en la planeación y ejecución de las actividades del gobierno.

2. La igualdad de derechos, la atención de las necesidades básicas de la población y la mejoría en todos los aspectos, de la calidad de la vida, para lograr una sociedad más igualitaria.

3. El respeto estricto de las garantías individuales, y de las libertades y derechos sociales y políticos.

- La Ley de Planeación se propone establecer un marco normativo para la planeación, instituyéndola y regulando su ejecución de acuerdo con las necesidades del desarrollo nacional.

- Es en estos momentos de crisis cuando más se debe planear, para definir, con la participación social, las prioridades de asignación de recursos escasos.

- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le corresponde participar en la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo respecto de la definición de las políticas financieras, fiscal y crediticia.

El Estado al ser rector de la economía y para lograr el Desarrollo Nacional elaborará un Plan Nacional de Desarrollo al cual se sujetarán los programas de la Administración Pública Federal y para ello recurriremos a la ya citada Ley de Planeación considerando cada uno de sus propósitos a lograr, así como sus características que le dan forma.

En dicho documento se trata precisamente el tema de estudio, la Planeación, situación no ajena al tema de investigación, la cual se realizará a través de una plan denominado Plan Nacional de Desarrollo, que tiene su fundamento en la propia Constitución e incluso se dice que está contenido en ella, siguiendo la tesis mexicana de que la "Constitución no es sólo norma sino un programa de acción."³⁴

Un punto fundamental que resalta de esta Ley consiste en regular el ejercicio de la Planeación Nacional de Desarrollo, se llevará a cabo con el respeto al marco de legalidad que la misma Constitución establece.

Por tanto, el concepto de Planeación nace desde la misma Constitución, pero que se fundamenta concretamente en la Ley de Planeación, como un medio para alcanzar la integración y funcionamiento del Sistema Nacional de Planeación Democrática, la concertación e inducción respecto de los particulares, entre otros, para que las acciones contribuyan a alcanzar los objetivos y prioridades del plan y los programas establecidos, con el respeto estricto de las garantías individuales.

Para que el Estado pueda alcanzar el desarrollo económico debe aplicar la Planeación; por igual, el sector privado también la tiene que aplicar en sus actividades financieras que realice, en beneficio recíproco.

**PLAN NACIONAL DE DESARROLLO**

Como ya se comentó, el sustento legal del Plan Nacional de Desarrollo (PND), se encuentra en la Ley de Planeación y a su vez dicho Plan se fundamenta en los artículos 25 y 26 Constitucional. El Plan Nacional de Desarrollo plantea una serie de líneas de estrategia a fin de alcanzar el mencionado crecimiento y desarrollo económico. Es

---

³⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas -UNAM. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, p. 317.
por ello que indica que uno de los principales retos a vencer con dicho plan es: “Fortalecer el ejercicio pleno de nuestra soberanía; construir un país de leyes y justicia para todos; alcanzar un pleno desarrollo democrático; impulsar un desarrollo social con oportunidades de superación para todos los mexicanos; conseguir un crecimiento económico y vigoroso, sostenido y sustentable.”35

De tal manera que para que se pueda lograr un crecimiento económico vigoroso, se considera que si los sujetos pasivos o contribuyentes que tributen de forma adecuada para los gastos públicos, podrían conseguir un crecimiento económico mayor al optimizar recursos, lo cual no se podría lograr con altos costos fiscales, en perjuicio del bienestar social de todos los mexicanos.

Al respecto Adam Smith en su obra La riqueza de las Naciones en el libro cuarto menciona: “La economía política considera como uno de los ramos de la ciencia del legislador o del estadista, se propone dos objetos distintos: el primero suministrar al pueblo abundante ingreso o subsistencia o, hablando con más propiedad, habilitar a sus individuos y ponerlos en condiciones de lograr por sí mismos ambas cosas; el segundo, proveer al Estado o República de rentas suficientes para los servicios públicos. Procura realizar, pues, ambos fines o sea enriquecer al soberano y al pueblo.”36 En la medida que el pueblo genere riqueza, el mismo Estado será beneficiado.

En este sentido John F. Due, en Análisis económico de los impuestos, menciona que existen objetivos económicos generalmente aceptados como supremos referentes a la actividad económica del Estado:

1. Máxima libertad individual de elección.
2. Niveles óptimos de vida, en términos de recursos disponibles y de preferencia de consumidores y propietarios de factores.
3. Distribución de ingresos conforme a patrones de equidad generalmente aceptados.37

...no se debe soslayar el sentido económico de las contribuciones sobre todo si lo que se pretende alcanzar en términos macroeconómicos, es un crecimiento y desarrollo en beneficio del mismo Estado y sus gobernados.

Dentro del Plan Nacional de Desarrollo encontramos diversos aspectos que son de gran relevancia para nuestro estudio, por ello se mencionarán a continuación, principalmente el relacionado con el ámbito Fiscal:

El objetivo estratégico fundamental del Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 es promover un crecimiento económico vigoroso y sustentable que fortalezca la soberanía nacional, y redunde en el bienestar social de todos los mexicanos y en una convivencia financiera en la democracia y la justicia.

El Sistema Tributario debe también evitar que los impuestos se conviertan en obstáculo para la actividad económica y la generación de empleos productivos y bien remunerados. Por ello debe orientarse a estimular la actividad productiva, la inversión y el ahorro. Al diseñar los impuestos debe tomarse en cuenta su efecto sobre el ahorro público y también sobre el ahorro privado. La política tributaria debe seguir los siguientes objetivos:

-Buscar que la estructura tributaria fomente el ahorro interno y la inversión productiva.

- Procurar que el impuesto sobre la renta de las empresas promueva, de mejor manera, la reinversión de utilidades.

La materia fiscal dentro del Plan Nacional de Desarrollo tiene gran trascendencia, ya que para lograr un crecimiento económico, uno de los caminos a seguir es el buen diseño de los impuestos, para que así los contribuyentes paguen de manera adecuada, que les permita reducir o abatir sus costos fiscales, contribuyendo a su vez a incrementar el ahorro interno, así como su adecuado desarrollo económico.

35 Plan Nacional de Desarrollo” citado en Impacto, p. 32.
36 Tomado de: Armando Herreras, op. cit., p. 116
37 John F. Due, Análisis económico de los impuestos, p. 6.
38 Juan Orozco Bustillos, op. cit., p. 42.
No basta con que el Gobierno financie de manera responsable y transparente su actividad a través de un sistema fiscal financieramente solvente, sino que además el sistema tributario tiene que evitar que los impuestos se conviertan en un obstáculo para la actividad económica y el desarrollo del país. El Plan Nacional de Desarrollo en relación al ambiente económico del país indica:

"El nivel del gasto público deberá guardar correspondencia con el total de ingresos tributarios y no tributarios que recibe el sector público", mecanismo que nos lleva a reconocer que el adecuado funcionamiento del Sistema Tributario contribuye a lograr que las finanzas públicas del país sean sanas; es decir, que los ingresos percibidos por el Estado sean iguales a los gastos que realice el mismo, se entiende por finanzas públicas: "... los ingresos y gastos del Estado, normalmente previstos en el presupuesto. Estas operaciones están sujetas al principio de legalidad y tienen por objeto realizar las funciones financieras del Estado." La función financiera del Estado radica en la obtención de ingresos para su administración y aplicación en el gasto público, sus ingresos de mayor cuantía son los tributarios de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación de 1998 y años anteriores.

Al respecto John F. Due menciona que un principio esencial de todo sistema impositivo es el de Neutralidad Económica, que consiste en: "Si es que la imposición no debe interferir con el logro de óptimos niveles de vida, los impuestos no deben alterar la preferencia o el curso de la actividad de los individuos que componen la sociedad, excepto en los casos en que esa interferencia permita una mejor consecución de objetivos generales."

Esto implica que los tributos no deben ser motivo que inhiba la realización de la actividad económica de los particulares, para ello es de vital importancia que los contribuyentes apliquen alternativas previstas en las leyes fiscales, buscando el pago óptimo de los impuestos con base al orden jurídico.

Al respecto también el Plan de Desarrollo (1995-2000) establece que uno de los objetivos del estado de derecho que debe prevalecer en nuestro país consiste en: "Fortalecer un régimen de seguridad jurídica en la propiedad y posesión de los bienes y en las transacciones de los particulares, como requisito indispensable para promover la inversión y propiciar el sano desempeño de las actividades productivas." Por estado de derecho se entiende "aquel Estado cuyos diversos órganos e individuos miembros se encuentran regidos por el Derecho y sometidos al mismo... En este sentido, el estado de derecho contrasta con todo poder arbitrario y se contrapone a cualquier forma de estado absoluto o totalitario...", lo que implica, proporcionarle a los contribuyentes certidumbre o certeza jurídica por las operaciones financieras y fiscales que realicen, de acuerdo con lo que señala la Constitución.

Aunado a lo anterior, el artículo 31 Constitucional establece en su fracción IV:

"Contribuir para el gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Son obligaciones de los mexicanos:

"Contribuir para el gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Precisamente, esta fracción es lo que le da origen a la relación tributaria, que es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado), y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley, y que por su realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales; además de entregar al estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que deberá destinarse a la satisfacción del gasto público, parte fundamental de la función financiera del

39 Ibidem, p. 43.
40 Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, op. cit., p. 1451.
41 John F. Due, op. cit., pp. 77, 78.
42 Juan Orozco Bustillos, op. cit., p. 36.
43 Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, op. cit., p. 1329.
Estado.\textsuperscript{44} Esto significa que el Estado requiere de recursos para que pueda satisfacer las necesidades de la sociedad, y un rubro importante de donde los puede obtener son por medio de las contribuciones.

Este mismo artículo 31 destaca un concepto fundamental de nuestro objeto de estudio: la proporcionalidad, "Consiste en la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes."\textsuperscript{45} Pagarán mayores contribuciones aquellas personas que obtengan ingresos mayores, es decir, que la contribución para los gastos públicos será de acuerdo con el nivel de riqueza que genere cada persona. Este concepto tiene una total relación con lo que nos indica el Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación:

"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."\textsuperscript{46}

Por su parte, Arturo Urbina Nandayapa menciona..., pero se busca no lesionar la fuente de riqueza que produce la utilidad de la que deriva el tributo, ya que si se destruyera se afectaría tanto el erario como las garantías del contribuyente al establecer un tributo que lesionara la capacidad contributiva."\textsuperscript{47} Es decir, se debe buscar que las contribuciones no lesionen la capacidad financiera de los sujetos pasivos. Asimismo, se debe aportar para los gastos públicos una parte justa de los ingresos, utilidades o rendimientos, sin que se lesione la fuente que produce la riqueza así como a los sujetos de la relación tributaria, para ello es necesario definir el término justo, según el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México\textsuperscript{48}, es: "Justicia (del Latín Justicia, que a su vez proviene de jus, que significa lo justo)". Además, justo "Se aplica a las acciones o situaciones por las cuales o en las cuales cada uno tiene lo que le corresponde por sus merecimientos o como parteice en lo que pertenece a varios o a todos."\textsuperscript{49} y "Lo justo sería la voluntad de obrar conforme a la Ley e injusto, lo contrario."\textsuperscript{50}

"El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción para ser justa, se fundará en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aclarar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegaría a satisfacerse, correspondiendo al legislador ya su obra inmediata, esto es, a la ley, fijar esa proporción."\textsuperscript{51}

Aunado a lo anterior, la disposición citada (art. 31-IV) señala límites para el establecimiento de las contribuciones, que se deben apegar a los siguientes principios: a) legalidad, b) equidad, c) proporcionalidad y d) aplicación de las contribuciones al gasto público. De acuerdo con la obra Tratado del impuesto sobre la renta de Enrique Calvo Nicolau, las describe como "limitaciones que se erigen en garantías individuales y que además doctrinalmente dan origen a cuatro principios constitucionales en materia tributaria".\textsuperscript{52}

Las garantías individuales son mencionadas en nuestra Carta Magna dentro de los artículos 1 al 29, pero el ordenamiento cita la obligación de contribuir a los gastos con ciertas limitantes para su cumplimiento, es decir, implicitamente le proporciona a los contribuyentes ciertas garantías en materia tributaria para que puedan contribuir en forma justa, para lo cual es importante considerar lo manifestado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"aún cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como

\textsuperscript{44} Tomado del capítulo 5 Relación tributaria: Amulfo Sánchez Miranda, Fiscal 1 Aplicación Práctica del Código Fiscal, pp. 65-75.
\textsuperscript{45} Ibídem, p. 41.
\textsuperscript{46} Jurisprudencia, op. cit., p. 46.
\textsuperscript{47} Arturo Urbina Nandayapa, Los delitos fiscales en México 1, pp. 6-7.
\textsuperscript{48} Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, p. 1904.
\textsuperscript{49} María Moliner, op. cit., p. 202.
\textsuperscript{50} José Antonio Granados Atlácox, Derecho Romano I Antología, p. 10.
\textsuperscript{51} Jurisprudencia de la Suprema corte, tomada de José Fernández y Cuevas, op cit., p. 124.
\textsuperscript{52} Enrique Calvo Nicolau, Tratado del impuesto sobre la renta, p. 423.
derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantía por lo que, si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruidoso, no puede negarse la protección federal...⁵⁵

Esta jurisprudencia señala, además, que la proporcionalidad radica en que los impuestos no deben ser exorbitantes y ruidosos, ya que de serlos, impedirían las actividades financieras de los contribuyentes.

El Instituto de Investigaciones Jurídicas, que publicó una edición comentada sobre la Constitución Política, comenta lo siguiente con relación al mismo artículo:

La fracción IV del artículo dispone que es deber del mexicano contribuir para el gasto público que demande el cumplimiento de las funciones encomendadas al Estado. El cumplimiento de este deber, tiene un contenido económico que se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano el poder público legislativamente determina por medio del impuesto, cuya cuantía el Estado determina a cargo del causante.

Esta facultad del Estado debe ser ejercida de manera proporcional y equitativa, y éste es el criterio para juzgar la constitucionalidad de las leyes tributarias. El tributo o impuesto es el acto soberano, unilateral, que fija o determina la cuantía económica del causante y en manera equitativa.

En la medida en que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo su actividad económica financiera evitando que la obligación fiscal de pago se convierta en un obstáculo para los fines, en esa misma proporción la podrán cumplir en beneficio del crecimiento y desarrollo económico del país, de esta manera se alcanzaría el Plan Nacional de Desarrollo, que fortalezca la soberanía nacional, que redunde en el bienestar social y en una convivencia físcada en la democracia y la justicia, base fundamental de un país de leyes.

ALIANZA PARA EL CRECIMIENTO

También es de suma importancia mencionar la relación que hay entre la “Alianza para el crecimiento”, los artículos 25 y 26 constitucional y la Planeación Fiscal. A continuación se presentan algunos aspectos que se publicaron el 26 de octubre de 1996.

El objetivo último de esta estrategia económica es el de elevar en forma sostenible los niveles de empleo y remuneraciones reales, mediante la ampliación eficiente de la capacidad productiva de la economía. Ello, a través de la generación de flujos crecientes de ahorro e inversión que permitan sustentar una expansión armónica de la demanda interna y del empleo sin generar desequilibrios que vulneren las perspectivas de mediano plazo.⁶⁴

Esto nos llena a pensar que para lograr ese flujo creciente de ahorro e inversión se requiere llevar a cabo la aplicación de determinadas alternativas fiscales en las operaciones que llevan a cabo las empresas, a fin de que tributen de manera justa y puedan optimizar sus recursos. Si eso se logra, se podrían llevar a cabo más inversiones que generarian mayores empleos con un nivel de remuneración real a las circunstancias económicas del país, en beneficio de la sociedad. Al respecto Adam Smith en su obra La riqueza de las naciones menciona: “… cada individuo está constantemente buscando la óptima manera de sacarle el mejor provecho a su capital o aquel capital que aunque no sea suyo está a su disposición, y esto lo hace en interés propio no en beneficio de la sociedad en que vive, cuyo interés no toma en cuenta para nada. Pero su propio interés lo conduce, precisamente a invertirlo o a obtener de él el mayor beneficio y precisamente en aquello que sin duda alguna es beneficioso para la sociedad.”⁶⁵

“Alianza para el crecimiento” reconoce la importancia de la Planeación Fiscal, siempre y cuando se aplique respetando el entorno jurídico, es decir, que se contribuyan a los gastos públicos en forma justa, de acuerdo con lo siguiente:

Fomentar una cultura del pago de impuestos entre aquellas personas que no son causantes cautivos y que no cumplen con sus obligaciones fiscales.

⁵⁵ Jurisprudencia, op. cit., p. 120.
⁶⁴ Alianza para el Crecimiento, publicada el 26 de octubre de 1996.
Dicha cultura fiscal habrá de sustentarse en el mandato constitucional que obliga a los mexicanos a contribuir, en la medida de sus posibilidades, al financiamiento del gasto público de las diferentes instancias.

El adecuado y justo pago de impuestos resulta fundamental para propiciar la redistribución del ingreso entre diversos sectores y regiones del país. El incumplimiento de esta obligación es una conducta que atenta contra los principios de equidad y de solidaridad en que descansa nuestra convivencia social.56

En resumen:

- El Estado fomentará una cultura del pago de impuestos entre aquellas personas que no sean causantes cautivos.
- El cumplimiento de las obligaciones de pago de las contribuciones se sustentará en el mandato constitucional, en la medida de sus posibilidades económicas.
- Para propiciar la redistribución del ingreso entre diversos sectores de la sociedad mexicana es vital el adecuado y justo pago de impuestos; es decir, acorde a lo que señalan las disposiciones fiscales.
- El no ayudar en los gastos públicos por medio del pago de las contribuciones es una conducta que atenta contra los principios de equidad y de solidaridad.

En la medida en que los contribuyentes conozcan que existen medios legales de abatir la carga fiscal, en esa medida se propiciará la cultura de pago de los impuestos. Como se mencionó, una limitante de las contribuciones en la proporcionalidad consiste en participar en los gastos públicos por medio del pago de los tributos conforme a lo que señalan las leyes, si se actúa de esa manera se estaría cumpliendo el mandato constitucional en beneficio de toda la sociedad, no importando si para ello se aplique la Planeación Fiscal.

En términos generales la Planeación Fiscal persigue minimizar los costos fiscales, respetando siempre la legalidad, cuidando de no incurrir en la defraudación fiscal, ya que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación ésta es un delito fiscal:

La defraudación fiscal supone la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación de pago.

...III. Al utilizar la defraudación fiscal o fraude fiscal, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud...57

Como observamos, la ilicitud es un concepto fundamental de la defraudación fiscal; el acto ilícito es la “... Conducta que viola deberes, prescritos en una norma jurídica”58. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo primero, afirma que es obligación de las personas físicas y morales contribuir con los gastos públicos de acuerdo lo señalen las leyes fiscales. Esto implica que si a los sujetos pasivos de la relación tributaria, dichas leyes les permiten opciones o alternativas fiscales con el objeto de contrarrestar los impactos fiscales con respeto a los ordenamientos fiscales, entonces no se estaría incurriendo en delitos fiscales, pues se efectuaría con base en lo prescrito por la norma jurídica.

A su vez, Eduardo García Maynez en su obra *Introducción a la lógica jurídica*, con relación a las conductas lícitas e ilícitas, señala lo siguiente:

La clasificación tripartita de las formas de conducta jurídicamente reguladas (obligatorias, prohibidas, potestativas), que sirve de base a la definición tradicional del derecho de libertad, demuestra que el sector de la actividad libre no se confunde con el de lo permitido, ya que, desde el punto de vista jurídico, no sólo se autoriza la

55 Tomado de Armando Herrerías, *op. cit.*, p. 118.
56 Alianza para el Crecimiento, *op. cit.*
57 Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, *op. cit.*, pp. 857-858.
58 *Ibidem.*, p. 84.
ejecución u omisión de los actos potestativos, sino la ejecución de los ordenados y la omisión de los prohibidos.

Lo permitido coincide, pues, con lo lícito y lo prohibido con lo ilícito. Pero como la actividad lícita rebasa el ámbito de lo jurídicamente libre, esa actividad puede ser obligatoria o potestativa. La conducta lícita es obligatoria cuando se permite su ejecución y se prohíbe su omisión; potestativa, cuando no sólo se autoriza su ejecución, sino también su omisión. Para pagar un impuesto, por ejemplo, es lícito y, a la vez, obligatorio, en cuanto se prohíbe no pagar. En cambio, el acto de beber un vaso de agua es lícito, mas no obligatorio, porque su omisión está permitida.

Resumiendo, podemos decir que es lícita:

a) la ejecución de los actos ordenados;
b) la omisión de los actos prohibidos;
c) la ejecución o la omisión de los que no están ordenados ni prohibidos.

Es ilícita:

a) la omisión de los actos ordenados;
b) la ejecución de los prohibidos.\(^{59}\)

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor. Más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni este sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de las cargas fiscales.\(^{60}\)

En resumen, el artículo 25 de la Constitución establece la rectoría económica del Estado, pero para que ésta se leve se requiere de una planeación que se fundamente en el artículo 26, que tiene su fundamento en la Ley de Planeación, que da origen al Plan Nacional de Desarrollo y a la Alianza para el Crecimiento y en donde también se enfatiza continuamente el desarrollo nacional y el desarrollo económico y vigoroso del país con el apoyo, entre otros, del sector privado, quien deberá tener una participación muy importante. En la medida en que el sector privado genere riqueza, se podrá participar con el desarrollo del país; con el objetivo de generar riqueza, esto conlleva por parte de los particulares a planear sus actividades económicas, entre las que se encuentran las de índole fiscal.

Para concluir con el fundamento legal de la Planeación Fiscal, es de vital importancia transcribir dos conclusiones del panel "Planeación Fiscal: Juicio Académico"\(^{61}\):

Dentro del marco legal ninguna Ley tributaria puede prohibir la consecución de determinados resultados económicos.

El sistema impositivo reacciona de diversas maneras en contra de la planeación fiscal, lícita o ilícita, verbigracia: las presunciones legales; las ficciones de derecho; la tipificación del delito y, en gran parte de países, entre los que aún no se encuentre México, la interpretación del sentido económico de la norma.

---

\(^{59}\) Eduardo García Maynez, *Introducción a la lógica jurídica*, p. 206.

\(^{60}\) Jurisprudencia tomada de J. Mauricio Fernández y Cuevas, op. cit., p. 126.

\(^{61}\) Panel organizado por la División de Investigación en Contaduría, Administración e Informática de la FCA-UNAM, dentro del I Foro Nacional de Investigación, que se llevó a cabo del 25 al 27 de septiembre de 1996. Estas conclusiones que se publicaron en la revista *Nuevo Consultorio Fiscal*, núm. 177, pp. 61 a 63.
CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis efectuado, se puede afirmar que en el Derecho Constitucional se encuentran los principios generales y fundamentales de las otras áreas del Derecho. La norma básica del orden jurídico mexicano, que no es otra que la de la Constitución, constituye la regla fundamental con la cual han de ser creadas todas las demás normas del sistema, entre otras, el Derecho Fiscal.

El Estado es el rector de la Economía Nacional y lo fomentará a través del crecimiento y desarrollo económico del país, para lo cual planeará, conducirá y coordinará la actividad económica; deberá contar con el apoyo de otros, del sector privado a quienes les proporcionarán una serie de medidas orientadas a la protección y desmovilización de su actividad económica, de tal suerte que puedan coadyuvar al crecimiento y desarrollo de la Nación. Parte de ese apoyo, debe estar implicado la materia tributaria, puesto que si se contribuye de una manera óptima, obviamente no se llevará a cabo un desenfocado mayor de recursos en beneficio del desarrollo nacional integral.

El crecimiento y desarrollo económico del país necesariamente requiere de un Plan en el que participen los diversos sectores de la sociedad mexicana, buscando con ello coadyuvar al crecimiento económico del país, que se cristalizará a través del Plan Nacional de Desarrollo, donde sientan los fines del proyecto nacional, para que el Estado pueda alcanzar el Desarrollo Económico con el apoyo, entre otros, del sector privado y social.

El concepto de Planeación nace del la misma Constitución, pero no se fundamenta concretamente en la Ley de Planeación, cuya finalidad consiste en alcanzar la integración y funcionamiento del Sistema Nacional de Planeación Democrática, la concertación e inducción respecto de los particulares entre otros, para que las acciones contribuyan a alcanzar los objetivos y prioridades del plan y los programas establecidos, con el respeto estricto de las garantías individuales.

Uno de los principales retos del Plan Nacional de Desarrollo consiste en fortalecer el ejercicio pleno de nuestra soberanía; construir un país de leyes y justicia para todos; alcanzar un pleno desarrollo democrático; impulsar un desarrollo social con oportunidades de superación para todos los mexicanos; conseguir un crecimiento económico y vigoroso, sostenido y sustentable que redunde en el bienestar del país. Para esto, un punto fundamental es que el Sistema Tributario debe evitar que los impuestos se conviertan en obstáculo para la actividad económica, así como proporcionar a los contribuyentes certeza jurídica por las operaciones financieras fiscales que realicen.

La Constitución menciona que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La proporcionalidad radica 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. Lo justo es la voluntad de obedecer conforme a la Ley e Injusto, lo contrario. La proporcionalidad de acuerdo con los estudiosos del campo económico y fiscal, se le debe considerar como una garantía individual.

La Alianza para el Crecimiento pretende fomentar una cultura del pago de impuestos que habrá de sustentarse en el mandato constitucional que obliga a los mexicanos a contribuir, en la medida de sus posibilidades, al financiamiento del gasto público, en forma adecuada y justa, es decir, de forma lícita, evitando con ello la defraudación fiscal.

La importancia de la Planeación Fiscal consiste en evitar una economía improductiva, lo cual es censurable desde el punto de vista social, pues implica desperdicio de recursos financieros o administrativos que perjudica el desarrollo de las empresas productivas, la generación de inversiones y de empleos; la selección de las alternativas fiscales u opciones es una obligación desde el punto de vista de la administración, como una forma de optimizar los costos fiscales, en beneficio del país. A nivel internacional es de vital importancia aplicarla para poder competir con otros países ya que a muchos de éstos si se les permite aplicarla.
Por los resultados obtenidos se considera que éstos validan las hipótesis del problema planteado sobre la importancia y fundamento legal de la Planeación Fiscal. La importancia de la Planeación Fiscal es para las empresas como una forma de optimizar los costos fiscales de sus operaciones, en beneficio mutuo del Estado y la sociedad, sujeta al respecto de las normas legales y fiscales, que nace de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos partiendo del supuesto que el Estado de Derecho prevalece en México en donde es legal y válida su aplicación.

La autoridad fiscal no debe asimilarse a la Planeación Fiscal como delito fiscal, siempre y cuando ésta se aplique en apego al marco legal, ya que busca el bienestar de la sociedad al permitir crear fuentes de empleo con remuneraciones reales.

Es de vital importancia que la Planeación Fiscal la apliquen las empresas como una forma de minimizar el impacto de la crisis en que se encuentra México, con el objeto de evitar el cierre de éstas, en perjuicio de la sociedad.

La Planeación Fiscal es social y económicamente necesaria, que desarrolla alternativas para optimizar las cargas fiscales de los contribuyentes, estando sujeta a la aplicación estricta de las normas fiscales y legales, que no debe ser tipificada como un acto ilícito por parte de la autoridad fiscal.

Se le debe dar un alcance económico a la norma fiscal con el objeto que lo que se plantea en la Constitución sea factible su realización en cuanto al crecimiento y desarrollo económico del país.
BIBLIOGRAFÍA


FERNÁNDEZ Y CUEVAS, José Mauricio, *Derecho Constitucional Tributario*, México, Dofiscal Editores, 1983


GRANADOS ATLACO, José Antonio, *Derecho Romano y Antología*, México, UNAM, 1996


PADRÓN Y ÁLVAREZ, La Planeación Fiscal ¿Sinónimo de defraudación impositiva?, México, Martínez Vargas y Cía.


HEMEROGRÁFIA


