

**DESIGUALDAD EN EL ENTERO DE RETENCIONES
DE ISR PERSONAL SUBORDINADO DE UN CONTRIBUYENTE
Y UN ENTE PÚBLICO**

Dra. Eira López Fernández
elopez@uv.mx

José de Jesús Fernández Guzmán
fernandezgjj@hotmail.com

Fecha de Recepción: 10.03.2014

Fecha de Aceptación: 16.05.2014

RESUMEN

Los principios tributarios establecen que los impuestos son de carácter general asimismo cuando el sujeto se encuentra en el supuesto hipotético de ley debe responder a su obligación fiscal en las mismas condiciones que los demás, pero los actos por parte de las autoridades demuestran un trato desigual a los iguales, por un lado condonar la retención del ISR del personal subordinado a los estados y municipios y por otra parte ser cada vez más exigente con el cumplimiento de los contribuyentes.

Palabras Clave: Igualdad tributaria, servidores públicos, *eficiencia tributaria*.

ABSTRACT

Tax principles establishes that taxes are of a general nature also when the subject is in the so-called hypothetical law should respond to its duty to pay tax on the same terms as others, but acts by the authorities show an unequal treatment, on the one hand the condoning the withholding of income tax of staff subordinate to the States and municipalities and on the other hand, to be increasingly demanding compliance of taxpayers .

Key Words: Tributary equality, public servers, *tributary efficiency*.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo plasmar las diferentes formas de actuación por parte de las autoridades tributarias para solicitar la recaudación atrasada o actual dependiendo de quién sea el sujeto obligado. Este supuesto surge de diversas percepciones de contribuyentes que se ven en desventaja ante algunos hechos observados y reales.

A través de una investigación descriptiva se abordaran los fundamentos de dónde emergen las obligaciones fiscales y los principios que los respaldan, para continuar con la determinación de las obligaciones fiscales, así como analizar la situación actual del sistema tributario y los elementos clave para su fortaleza, y para finalizar, con el análisis de un caso en específico para determinar si existen diferencias en cuanto a la exigencia de las obligaciones fiscales en materia de retenciones de ISR a un contribuyente y aun ente público.

Nacimiento de la obligación fiscal.

Para el actuar diario el estado necesita recursos financieros con los que deba cumplir sus funciones como benefactor del bienestar social y las necesidades colectivas básicas, el sujeto obligado a contribuir dicho gasto es el ciudadano, en México constitucionalmente se le obliga en el artículo 31 fracción IV, la cual a la letra enuncia: *Son obligaciones de los mexicanos: (...)Contribuir para los gastos públicos, 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*, como norma jurídica suprema establece la facultad del estado a exigir al sujeto pasivo las contribuciones en conformidad a las leyes que de ella emanen.

Tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho en particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular. (Rodríguez, L. R.1998: 120).

Esto se encuentra establecido en el artículo 6º del código fiscal de la federación, que señala “*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*”

Y también señala en su tercer párrafo la obligación de pagar dichas contribuciones “*Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas*”. De no hacerlo se incurriría en un adeudo fiscal que de acuerdo al sistema de administración tributaria, “es la obligación que adquiere una persona cuando no liquida sus impuestos a cargo en los plazos fijados o paga un monto menor al que le corresponde”.

Continuando con los elementos que indican cuando nace la obligación fiscal, De la Garza citado por Rodríguez, L.R. (1998: 120) señala que “el nacimiento de dicha obligación va a permitir:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen los deberes tributarios de tipo formal como son la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación”.

Determinación de la obligación fiscal.

Se entiende a la obligación tributaria, como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado como Fisco, y con el carácter de sujeto activo, exige de un administrado denominado sujeto pasivo el pago de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. De lo anterior resulta evidente que la relación u obligación tributaria debe tener una causa de fondo”. (Arrioja, V. 2009: 487)

Al respecto Rodríguez, L.R. citando a Margáin (1998: 121) señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria: “La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley.

La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación”.

Los criterios para el pago de los impuestos que el contribuyente efectivamente debe pagar a la autoridad recaudadora deben estipularse en la misma ley indicando la forma de cálculo y entero, acorde con el principio de legalidad.

Principios constitucionales.

Del mencionado mandato constitucional se desprenden los denominados principios fundamentales de justicia fiscal a los cuales se deben apegar todas las contribuciones, como son los de generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público, proporcionalidad-equidad, constitucionalidad y legalidad tributaria.

Principio de constitucionalidad: Se trata de un principio que obedece a los lineamientos esenciales de nuestro orden jurídico, que basa su existencia en una norma suprema y, por ende, jerárquicamente superior a todas las demás: la Constitución. (Arrioja, V. 2009: 46)

Principio de la legalidad tributaria: Principio el cual limita la exigencia de un tributo el cual debe estar establecido y señalado de forma expresa en una ley. Es un principio esencial de las democracias constitucionales que "**no hay tributo sin ley**" (*nullumtributum sine lege*).

Principio de generalidad: Se trata de un principio en el cual toda persona que se encuentre en el supuesto que la ley prevé y genere el hecho imponible debe pagar dicho impuesto de acuerdo a su capacidad contributiva.

Principio de obligatoriedad: La propia Constitución, estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público y otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento. (Arrioja, V. 2009: 249)

Principio de vinculación con el gasto público: Se establece como la razón de ser de una contribución, en la cual el tributo pagado debe ser destinado al gasto público, representado por bienes y servicios de bienestar común que otorga el estado.

Principios de proporcionalidad y equidad: Es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados. Así que deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia. (Arrioja, V. 2009: 254 - 257)

Función de los impuestos.

Al mencionar la aplicación de las funciones primordiales que deben cubrir los impuestos (Arrioja, V. 2009: 28) expone, “Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito público y otras.”

Así mismo continua señalando que “esta situación da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados. El Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida”.

Bajo esta premisa señalada anteriormente, se establece un ambiente armónico entre los sujetos de la relación tributaria la cual debería darse en el mejor de los casos con respeto a las leyes y con apego a las responsabilidades y obligaciones que las normativas señalan, todo esto en función de un bienestar común de la sociedad.

Recaudación tributaria en México.

Las autoridades tributarias buscan encontrar el rumbo que mejore la recaudación mediante ingresos tributarios y en la exposición de motivos de reformas fiscales, señalan que tenemos carencias evidentes en cuanto al monto de los impuestos en relación a economías similares a México, y no se diga con países de la unión europea, se expone la conveniencia del por qué y cómo se mejoraría en la aplicación de nuevas contribuciones o modificaciones a estas.

Cada año, cada nuevo sexenio o gobierno, se exponen proyectos que mejorarán la recaudación en relación a su gobernante antecesor, se implementan reformas y nuevas formas de recaudación que busca eliminar viejos vicios en cuanto al pago de impuestos y cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere, lo cierto es que continúa la baja recaudación tributaria.

Como menciona Tello, C y Hernández D. (2010: 37) citando datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). “A pesar de múltiples ajustes, adecuaciones e, incluso, reformas a las diversas leyes fiscales y de importantes cambios en la administración de los tributos, la recaudación en relación al Producto Bruto Interno (PIB) –la carga o presión tributaria–, ha permanecido relativamente estable en los últimos cincuenta años”, en el año de 1960 con 9.0 %, contrastándolo con el año de 2006 con 8.6 %”.

“Los reducidos ingresos tributarios se han parcialmente compensado mediante los recursos extraordinarios que la producción y exportación de petróleo le proporciona al fisco federal –notablemente por la vía de los ingresos no tributarios: en particular el derecho ordinario sobre hidrocarburos– y la limitada colocación de deuda pública, en particular la interna. El estancamiento de la carga tributaria ha significado que el equilibrio en las finanzas públicas de los últimos años, se haya logrado principalmente mediante la contención del gasto público, particularmente el de inversión”. (Tello, C y Hernández D. 2010: 37).

“La posibilidad de que en México se dé una recuperación económica sólida, sostenida, acelerada y duradera en los años por venir está, en lo fundamental, determinada por la existencia de un Estado fiscalmente fuerte. Un Estado que pueda promover, orientar, estimular y actuar efectivamente en la promoción de la economía, el bienestar social y la distribución más equitativa los beneficios del crecimiento de la economía. Los países con más alto desarrollo económico y bienestar social, presentan, en común, la característica de altos niveles de recaudación tributaria”.(Tello, C y Hernández D. 2010: 38).

“Según estadísticas proporcionadas por la OCDE los países recaudan, en promedio, 25% del PIB por concepto de ingresos tributarios. Aunque el rango es bastante amplio. Por ejemplo, para 2007, Dinamarca recaudó 46% del PIB; Suecia, Francia, España y Nueva Zelanda alrededor de 34%. México, por su parte, tan sólo 10%, también muy por debajo de Brasil (que recauda más de 30% del PIB), Chile (22%) y Argentina (20%), economías con similar nivel de desarrollo” (Tello, C y Hernández D. 2010: 38).

La recaudación tributaria como proporción del PIB en México está muy por debajo de la de todos los países de la OCDE, a pesar de que algunas de sus tasas impositivas son relativamente similares. Esto indica que, al combinar una base impositiva más amplia con una mejor administración tributaria, México podría aumentar la recaudación.

La OCDE menciona que la construcción en México de un sistema tributario eficaz, eficiente, equitativo, justo, acorde a las necesidades de una economía con profundos rezagos económicos y sociales y, por supuesto, competitiva en el entorno económico de la globalidad de los mercados, implica profundas reformas en los instrumentos tributarios, en la gestión tributaria, en el diseño de la política tributaria y, sobre todo, su articulación con las políticas de gasto público y crecimiento económico.

Al ampliar la base tributaria, México podría simplificar el régimen tributario, reduciendo así tanto los costos de cumplimiento como la evasión y la elusión fiscal. También aumentaría la equidad (real y aparente) del régimen, lo que debería generar mayor ánimo y confianza, y ayudar así a incrementar el número de contribuyentes.

En México, el régimen de impuesto sobre la renta (ISR) a las empresas les ofrece exenciones y exclusiones importantes que reducen la base tributaria; ejemplo de ello son la deducción de prestaciones y la exención fiscal de las maquiladoras. Estos gastos fiscales disminuyen la recaudación no sólo de manera directa, sino también indirecta, pues permiten que se realice una planificación fiscal estratégica agresiva para evadir impuestos.

Tello, C. y Hernández, D. (2010: 42) atribuye que “la baja productividad de los impuestos en México se explica en buena medida por la inadecuada administración de los tributos, los grandes niveles de evasión y elusión, así como la creciente economía informal alentada por las bajas tasas de crecimiento económico de los últimos años”.

La relación jurídico- tributaria de los sujetos activos y pasivos en México.

Kuznets citado por Arrioja (2009: 35) sostiene que: “El valor de los servicios que el Gobierno presta a los individuos es equivalente al importe de los impuestos que pagan”. Arrioja afirma que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, y que las principales causas de la evasión impositiva deben localizarse en la indebida atención de los servicios públicos. A nadie le gusta ser víctima de estafas, y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia en ciudadanos promedio ante los problemas y trastornos que la ineficiencia del aparato gubernamental les ocasiona.

Con datos del *Centro de Estudios de las Finanzas Públicas* citados por (Tello, C y Hernández D. 2010: 43) “se nota que la tasa de evasión fiscal en México es una de las más altas entre las economías con semejante nivel de desarrollo, y limita sustancialmente la productividad de los impuestos. Las personas físicas evaden impuestos al no declarar totalmente sus ingresos por sueldos y salarios, actividad profesional, arrendamiento y otros ingresos. En el caso de arrendamiento, la evasión llega a representar hasta 70% de la recaudación potencial por esta actividad”.

“Otro de los factores que explican la baja productividad de los impuestos, y estrechamente relacionada con la evasión, es el tamaño de la economía informal, que reduce considerablemente la base gravable. En 2009, la población ocupada en el sector informal fue de poco más de 12 millones de personas, representando 28.2% de la población ocupada”. (Tello, C y Hernández D. 2010: 43-44)

Por ello resulta factible analizar las razones y circunstancias que se han dado en todos estos años y pese a diversas modificaciones fiscales, no se ha logrado fortalecer los ingresos tributarios.

Tello, C y Hernández D. (2010: 44) continúa su análisis y señala que “Gran parte de la explicación se encuentra en los siguientes cuatro ámbitos:

- a) la poco eficaz y eficiente administración tributaria: a pesar de las reformas y su profesionalización, ésta presenta muy bajos niveles de productividad y eficiencia.
- b) el gasto fiscal: los recursos que se dejan de captar por el fisco como resultado de las exenciones, tratamientos especiales, estímulos, privilegios que las leyes establecen son muy elevados.
- c) la **percepción negativa que los causantes tiene sobre la forma en que se comporta el gobierno** en materia de gasto y manejo honesto y eficaz de la cosa pública.
- d) la constante incertidumbre en materia hacendaria. Año con año la autoridad define un esquema en materia hacendaria en el que se incluyen, invariablemente, nuevas y distintas disposiciones en materia tributaria”.

De acuerdo con el diagnóstico fiscal mexicano, México sigue estando en un nivel de facilidad administrativa para el cumplimiento de obligaciones fiscales muy bajo en comparación con otros países. De un total de 181 países, México ocupa el lugar 106 en facilidad para pagar impuestos, por debajo de Argentina, Brasil, Colombia, Chile y la totalidad de los países de la OCDE.

Percepción del contribuyente frente a la administración de los tributos.

Tello, C y Hernández D. (2010: 47) citando datos de la OCDE, “Un factor crecientemente valorado en la literatura económica para explicar la capacidad recaudatoria es la percepción que tiene el contribuyente sobre los actores y estructura del sistema tributario. La percepción del contribuyente de la existencia de un sistema tributario corrupto, ineficiente y sesgado al interés de ciertos grupos, implica una disposición muy baja de aquellos para pagar sus impuestos. Por tanto, para incrementar la recaudación, el gobierno, a la par de eficientar sus instrumentos de recaudación tributaria, **debe mejorar su reputación ante los contribuyentes**”. La sociedad es la que evalúa la actuación y el resultado es que su percepción en las últimas décadas va en una caída permanente.

La sociedad debe mantener una comunicación constante con quienes la gobiernan y específicamente con quienes toman decisiones que pueden afectarla, sin embargo, ésta se rompe o distorsiona con cierta frecuencia ya que las políticas, leyes y acuerdos los llevan a cabo unos cuantos sin considerarla cultura, que “es el conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes de un determinado grupo social, la cultura tributaria se refiere al conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de conciencia respecto de los

deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación tributaria". (Valero, M. Ramírez, T. y Moreno, F. 2012: 59). La sociedad debe mantener la confianza en sus representantes y autoridades, cuidar su imagen esto es, que sus acciones vayan de acuerdo con lo pronunciado ante la sociedad y en los tiempos que se establecen.

Según Tello, C. (2012: 37) "El sistema tributario en México descansa -como en muchas otras partes del mundo-, en el cumplimiento voluntario. Basta con que un causante presente su declaración de impuestos para que la autoridad se la tome en buena fe. Pero si los ciudadanos piensan que la estructura de los tributos no es justa y equitativa, difícilmente se dará el cumplimiento voluntario". Tello atribuye que "otro tipo de institución informal prevaleciente en el sistema tributario mexicano, consistente en la percepción generalizada, por parte del pequeño y mediano contribuyente, de que los grandes contribuyentes pagan una proporción relativamente más pequeña de impuestos como proporción de sus beneficios obtenidos, y ello haciendo uso de su conocimiento privilegiado de las inconsistencias jurídicas del sistema tributario y de sus relaciones con el poder".

Tello, C y Hernández D. (2010: 48) "El profundo arraigo en el sistema tributario mexicano de unas instituciones y cultura altamente propensas a la evasión y elusión fiscales, producto, a su vez, de la percepción negativa que tienen los contribuyentes del desempeño gubernamental y la persistencia en Obligaciones fiscales de los contribuyentes".

Por su parte Arrioja, V, A (2009: 334-335) "cuando se observan en la actuación de un gobierno problemas de corrupción por parte de los funcionarios públicos y una deficiente e incompleta atención de las necesidades colectivas de interés general, no solamente no se explica ni se justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria, sino que **se debilita enormemente la autoridad moral del gobernante frente al pueblo** y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos. No es posible, desde un punto de vista tanto político como social y económico, para no seguir mencionando el aspecto moral, exigir en forma insistente de la ciudadanía que cumpla con todos sus deberes impositivos, si al mismo tiempo se le ofrecen continuos ejemplos de corrupción y deshonestidad de parte de quienes manejan los fondos públicos y de insatisfacción permanente de las grandes carencias colectivas". Y se ven debilitados por que lo que informan no se entiende o esta opaco no puede comprenderse adecuadamente.

Tello, C y Hernández D. (2010: 49) mencionan que "Esta situación ha devenido en la incapacidad de los órganos públicos y privados para generar acuerdos en materia de política tributaria, dado que las partes involucradas carecen de los incentivos necesarios para moverse a un escenario económico de mayor nivel de recaudación. Ningún actor quiere dar el primer paso sin garantía de que el otro también lo hará".

Entonces se debe prestar una especial atención en la reputación de las autoridades fiscales y la credibilidad de la política fiscal como elementos identificables y cuantificables a través de indicadores de gobernabilidad por ejemplo, en la elaboración de las políticas tributarias ya que no se han considerado y esto acarrea una limitada e ineficaz recaudación tributaria, todo esto para medir el impacto que tiene el entorno cultural e institucional de los contribuyentes en la recaudación tributaria, como lo expone Tello.

“De igual forma, cada día adquiere mayor reconocimiento que la percepción de la equidad y confiabilidad del sistema tributario es fundamental para garantizar su efectividad”. Tello, C y Hernández D. (2010: 50)

Tello en este tenor continua señalando que “la política tributaria, a la par de atender el objetivo primario de incrementar la recaudación tributaria haciendo uso de los instrumentos tributarios convencionales (tasas marginales, base tributaria, tramos de recaudación, entre otros), debe integrar acciones que favorezcan el desarrollo de nuevas instituciones y entornos culturales que lleven a una nueva interacción entre el recaudador y el contribuyente favorable a la recaudación” (Tello, C y Hernández D. 2010: 49) .

Se trata de romper los comportamientos iniciales de desconfianza mutua existentes en el sistema tributario. Por el lado del contribuyente deben llevarse a cabo acciones tendientes a romper la idea –y no sólo la idea– de la existencia de una economía excluyente, ineficiente y corrupta. Por el lado del recaudador, la política tributaria debe concebirse de manera integral a la política de gasto público y los determinantes del crecimiento económico”. (Tello, C. y Hernández D. 2010: 50)

Programas como el presupuesto ciudadano y presupuesto basado en resultados son algunas medidas que buscan encontrar ese vínculo del estado con dinero que es de los contribuyentes en gasto de inversión que realmente otorgue un bienestar común.

“Lo poca consistencia de la política tributaria predispone a los causantes a no cumplir –o sólo cumplir parcialmente– con sus obligaciones. Una política de mediano y largo plazos, con objetivos e instrumentos bien definidos, favorece la planeación financiera de las empresas y personas físicas y coadyuva a un sistema tributario más eficiente y eficaz”.(Tello, C. y Hernández D 2010: 51)

“Los ingresos fiscales, en particular los tributarios. Las posibilidades de recaudar mayores ingresos fiscales en buena medida están determinadas por la eficiencia, eficacia, honestidad y transparencia de la acción pública. Por la forma con que se ejecuta el gasto público. Por la calidad de los bienes y de los servicios que el gobierno proporciona a la sociedad. Por el destino que se le quiere dar a los mayores recursos recaudados”. (Tello, C. y Hernández D. 2010: 53)

Como está establecido en la constitución política en el artículo 134. “*Los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados*”.(...)

Es por ello que se deben apegar a la normatividad que los regula, no se les pide algo extraordinario ni fuera de sus funciones si no que acaten a cabalidad las normas constitucionales que regulan el ejercicio de sus funciones como servidores públicos.

Ejemplo de inequidad en la aplicación de las normas fiscales.

Como anteriormente se menciona son muchos los factores que deben considerarse a la hora de establecer las políticas fiscales, que deben enfocarse en no solo y exclusivamente en sus fines recaudatorios sino en la percepción ciudadana y el cómo esto repercute en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el caso específico del decreto del 5 diciembre de 2008 el entonces presidente de la república, Felipe calderón publicó el denominado “*DECRETO por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos*” en el cual se condonaban adeudos que tenían los municipios y estados a la secretaría de hacienda y crédito público. Son notables las carencias financieras que atraviesan la mayoría de los municipios y estados al dejar sus potestades tributarias a la federación, pero de eso a premiar la inoperancia y falta de desempeño fiscal es distinta, y más aun no enterar un recurso proveniente de una retención de su personal subordinado.

Una persona moral que retenga a sus trabajadores el impuesto sobre la renta, deberá enterarlo como lo menciona el artículo 86 de la ley del ISR de no hacerlo podría ser acusado de defraudación fiscal pero en este caso de los estados y los municipios resulta que no tiene repercusiones ni sanciones, sino por el contrario se le condonan los recursos que debió enterar e informar en tiempo y forma y no lo hizo dicho ente público.

Artículo 86. *Las personas morales a que se refiere este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes (...)*

V. Expedir las constancias y el comprobante fiscal y proporcionar la información a que se refiere la fracción III del artículo 76 de esta Ley; retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir el comprobante respectivo, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de esta Ley. Deberán cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 94 de la misma Ley,

cuando hagan pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV del presente ordenamiento.

El mismo artículo en el 5º párrafo señala: "La Federación, las entidades federativas, los municipios y las instituciones que por Ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su remanente de operación, sólo tendrán las obligaciones de retener y enterar el impuesto y exigir comprobantes fiscales cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ellos en términos de ley".

El Artículo 96 en su 6º párrafo señala de forma expresa : "Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán las retenciones a que se refiere este artículo a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas".

El Artículo 153de la misma ley en su 4º párrafo puntuiza "Cuando en los términos del presente Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero".

En cuanto al código fiscal se refiere también está señalada la obligación en materia de retención en el artículo 6º señala en su fracción primera "I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente."

Y continua señalando "En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido".

Como es notable la normatividad señala que es una obligación enterar todas las retenciones que en materia de ISR al personal subordinado que fueron retenidas, pero en el caso de los municipios y entidades federativas con la adhesión al convenio que establece el decreto de 2008, se les condona los adeudos al 100 % de los años 2005 y anteriores y descuentos para los ejercicios posteriores con la finalidad de que se regularizaran en su pago de estos impuestos federales.

La medida no resultó ya que la ley de ingresos de la federación para el año 2013 contempla la condonación nuevamente y presenta un descuento del 30 % para el año de 2014 por concepto de dichas retenciones. Lo cual expone que no es una

medida definitiva ni que solucione el problema financiero de los municipios y estados sino simplemente un trato discriminatorio hacia los contribuyentes.

A lo que la opinión pública y diversos medios de comunicación y personalidades de la vida pública expresaron su inconformidad con este tipo de medidas inequitativas que en un principio el ejecutivo decretó y que ahora la cámara de diputados aprobó en la ley de ingresos de 2013 para lo cual presentaron un amparo en el que se reclama la inconstitucionalidad de la norma.

En este orden de ideas Zuckermann L. (2014) menciona “En diciembre de 2012, el Congreso aprobó el programa Borrón y Cuenta Nueva .Los legisladores le perdonaron a los gobiernos de los estados y municipios hasta 100% de los adeudos del ejercicio 2012 y anteriores que tenían por pagos de Impuesto Sobre la Renta (ISR), más una condonación equivalente a 60% para 2013 y a 30% para 2014. Varios contribuyentes pensamos que esto es un vil abuso. Si una empresa no paga al fisco los impuestos retenidos a sus trabajadores, no sólo está sujeta a multas y actualizaciones, sino que sus representantes legales pueden ir a la cárcel por fraude. Y es que el ISR retenido le pertenece al trabajador, no a la empresa”.

Así mismo se expresa inconforme Dresser D. (2013) en el artículo escrito para reforma, “El Congreso le perdona la deuda a algunos, mientras exige el pago de impuestos completos a otros. El Congreso otorga beneficios fiscales a políticos estatales que han mal administrado sus recursos, mientras les cobra puntualmente a los demás. La Ley de Ingresos de la Federación hace posible esta farsa, permitiendo un beneficio fiscal sobre el cargo del ISR a sus trabajadores, equivalente al 60 por ciento para 2013 y 30 por ciento para 2014. Así, el gobierno se otorga beneficios a sí mismo mientras exprime al ciudadano de a pie”.

En el portal de noticias CNN Mayoral J, I (2013) señala “Además, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013 -aprobada por senadores y diputados en diciembre pasado- establece en el Artículo 9 que en el caso del ejercicio 2013 los gobiernos sub nacionales podrán aplicar el 60% a los adeudos y 30% para 2014, medidas que a juicio de los expertos equivalen a un rescate financiero. En el último trimestre de 2012, la deuda de estados y municipios de México creció 27,996.6 millones de pesos, con lo que su saldo al cierre de ese año se ubicó en 434,761.2 millones de pesos, de acuerdo con cifras que dio a conocer el 18 de febrero pasado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). El endeudamiento de los gobiernos sub nacionales aumentó 11.25%, o 43,983.7 millones de pesos, desde los 390,777.5 millones en que se ubicaba a diciembre de 2011, lo que significa que creció 120.5 millones de pesos por día, revelan los datos de la dependencia.

Conclusiones.

A través de este análisis documental se nota que la estructura del sistema tributario mexicano presenta diversos puntos a fortalecer, después de considerar

cifras de la OCDE y diversos organismos, se conocen los retos y problemas que deben trabajarse en las políticas públicas y en específico la fiscal.

Como es de esperarse un sistema tributario que base su actuar en principios que rijan tanto los derechos como obligaciones, debe ser transparente y respetuoso a su normatividad fiscal vigente con la finalidad de encontrar esa cultura de corresponsabilidad fiscal.

Uno de los puntos importantes que deben considerarse a la hora de reformar el pago de contribuciones, es sin duda el fortalecimiento de la imagen que proyectan los servidores públicos a la hora de manejar los recursos públicos y el darle apego a la normativa que los regula.

En el caso específico de la condonación a los estados y municipios contemplada en la ley de ingresos de la federación en el año de 2013, es un claro ejemplo de inequidad y trato desigual a los contribuyentes, no es factible presentar a los contribuyentes mensajes de trato inequitativo al aplicar las leyes fiscales, y que no es una acción nueva por parte de las autoridades ya que en el año de 2008 con un decreto se aplicó una similar medida, la cual en su momento se dijo era estructural y definitiva.

La percepción del contribuyente es sin duda un campo el cual debe fortalecerse y estructurarse de tal manera de que se note una confianza y seguridad de que los impuestos son tratados como la constitución lo establece y que son utilizados en concordancia al bienestar de la sociedad.

Las autoridades y representantes en las cámaras deben apegarse a la constitución política y respetar la igualdad en materia tributaria con la finalidad de mejorar la cultura contributiva en el país con el objeto de forjar cimientos fuertes del sistema impositivo mexicano.

Esta situación debe servir para que los órganos públicos en relación con los contribuyentes generen acuerdos en materia tributaria que incentiven el pago del impuesto con la seguridad de que se respeta la igualdad, el trato equitativo y sobretodo la imparcialidad a la hora de hacerlos exigibles.

Por parte de los contribuyentes el trabajo radica en involucrarse en el ejercicio del gasto y vigilar el cumplimiento y manejo de recursos públicos, así como cumplir con sus obligaciones fiscales, con la finalidad de dar los pasos hacia un escenario económico de mayor captación y transparencia de recursos tributarios.

Referencias bibliográficas:

Arrijoa V, A. (2009). Derecho Fiscal., Ed. Themis. México

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2013). Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos. México.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2014). Código Fiscal de la Federación. México.

Diagnóstico del Sistema Fiscal Mexicano, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas (CEFP), México, 2010, sección II, Política de Ingresos. México.

Dresser D. (2013) "Yo, contribuyente". Reforma. México. Nota recuperada el día 15 de mayo de 2014 de la página http://agendapoliticanacional.infp.prd.org.mx/resumen.php?articulo_id=233039

Mayoral J, I (2013)" Un 'regalo' de Hacienda a los estados". Cnnexpansión . Nota recuperada el 14 de mayo de 2014 de la página <http://www.cnnexpansion.com/economia/2013/02/24/el-regalo-de-hacienda-a-los-estados>.

Rodríguez, L. R. (1998). *Derecho fiscal*. Segunda edición. México. Oxford .

Tello, C y Hernández D. (2010). "Sobre la Reforma Tributaria en México". Vol. 7, No 21. UNAM. México.

Tello M, C. (2013) "Reforma hacendaria para el bienestar social" Vol. 10, No 30. UNAM. México.

Valero, M., Ramírez, T. y Moreno, F. (2012) Ética y Cultura Tributaria en el Contribuyente, Editorial. Daena: International Journal of GoodConscience Volumen 7. Número 3. Recuperado de <http://www.spentamexico.org/v5-n1/5%281%2958-73.pdf>

Zuckermann L. (2014). "Para que los gobiernos paguen sus impuestos en México". Excelsior. México. Nota periodística Recuperada el día 16 de mayo de 2014 de la página <http://www.excelsior.com.mx/opinion/leo-zuckermann/2014/01/23/939856>

Dra. Eira López Fernández: Académica Investigadora del Instituto de la Contaduría Pública de la Universidad Veracruzana y Coordinadora del Doctorado en Gestión y Control. Universidad Veracruzana.

José de Jesús Fernández Guzmán: Estudiante del tercer semestre de la Maestría en Administración Fiscal del Instituto de la Contaduría Pública de la Universidad Veracruzana.