

EL PAPEL DEL ABOGADO EN LA PLANEACION FISCAL*

Por: LIC. JUAN MANUEL TERAN CONTRERAS

SUMARIO

Introducción. I. Posibles Funciones del Abogado en Materia Fiscal. II. La Planeación de Políticas Tributarias. III. La Planeación de la Administración Tributaria. IV. La Planeación Tributaria de Actividades Individuales y Empresariales.

INTRODUCCION

El propósito de este trabajo es contribuir a aclarar la noción de la planeación en el campo de los impuestos o tributos y estimular la reconsideración, o al menos la meditación, sobre la función de los abogados en esas tareas de planeación.

Se trata de un tema de interés actual si tenemos presente el proceso de reformas fiscales y de administración tributaria que vive México. Este proceso determina un impacto cada vez más difundido y más importante de los impuestos en nuestra economía y sociedad, y sin duda sugiere la necesidad de inquirir sobre sus consecuencias para los profesionales del Derecho y la concepción tradicional de su quehacer social. En este contexto, el tema de la planeación fiscal puede ser objeto del inicio y fin de un curso de Derecho Fiscal, para orientar los esfuerzos del alumno y proveer una mejor conciencia de su función en el futuro abogado.

Por otra parte, la clarificación de las tareas de planeación fiscal en que es útil la participación de los abogados, ha de servir para evaluar las fórmulas de preparación de nuestros profesionales del Derecho.

* Nota del Consejo Editorial: Este trabajo fue entregado para su publicación antes de la promulgación de diversas disposiciones vigentes.

Este trabajo trata por separado la planeación de políticas tributarias, la planeación de la administración tributaria y la planeación tributaria privada, que comprenden lo que aquí se designa como planeación fiscal, para encontrar en cuáles de las tareas que incluyen esas funciones de planeación es útil la intervención de los abogados y que, al propio tiempo, son tareas que no se reconocen como "típicas" de estos profesionales. Después se propone un acercamiento a los factores que determinan el escaso reconocimiento de la utilidad de la participación de los abogados en esas tareas, para concluir con un apunte sobre la acción que amerita este diagnóstico. A lo largo del trabajo se distingue la planeación de las tácticas en el terreno de lo fiscal, sin pretender concentrarnos en el problema de la evitación y la evasión fiscales que corresponde a otras preocupaciones doctrinales.¹

I. POSIBLES FUNCIONES DEL ABOGADO EN MATERIA FISCAL

Existe un área de actividad en materia fiscal en que se reconoce con bastante amplitud la intervención del profesional del Derecho. Esta área comprende las diversas funciones jurisdiccionales² que resuelven controversias fiscales, en el seno de la administración activa³ o pasiva,⁴ y de los poderes judiciales tanto Federal⁵ como locales. Según el caso, dichas funciones pueden referirse a recursos

¹ A este respecto véase: ALBIÑANA GARCIA Q., César. "La Evasión Legal Impositiva". *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*. No. 5, extraordinario, 1971, pp. 19-57, y Report of the Royal Commission on Taxation (Canadá), Vol. 3 (Excerpts), en: KELLEY, Patrick L., y OLDMAN, Oliver. *Readings on Income Tax Administration*. Mineola, New York, 1973, pp. 558-577.

² La expresión "Funciones Jurisdiccionales" se utiliza aquí en sentido *material* (véase, vgr: FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1973, pp. 42-48).

³ A estas funciones se refiere el Código Fiscal de la Federación (en adelante citado como CFF), arts. 158-165, D. O. 19-I-67.

⁴ A estas funciones se refiere el CFF, arts. 169-241, 245 y 246, *Op. cit.*, y la *Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación*, art. 22, D. O. 19-I-67.

⁵ Véase: *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, arts. 103-107 y CFF, arts. 242-244, *Op. cit.*

administrativos, a procedimientos contencioso-administrativos, a juicios de amparo o, eventualmente, a juicios penales. El reconocimiento de la intervención de los licenciados en Derecho en las funciones formal y materialmente jurisdiccionales, inclusive se encuentra prescrita por la legislación en nuestro medio.⁶

De modo paralelo, esta área también comprende la representación de las partes en los procedimientos o juicios correspondientes,⁷ aunque con frecuencia la representación de particulares ante órganos administrativos jurisdiccionales recae de hecho en otros profesionales, particularmente contadores.

Por último, el área en que se reconoce la función profesional del abogado, en menor grado también incluye la representación no litigiosa en instancias petitorias ante los órganos de administración fiscal.⁸

⁶ "Para ser electo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se necesita: . . . III. Poseer el día de la elección, con antigüedad mínima de cinco años, título profesional de abogado, expedido por la autoridad o corporación legalmente facultada para ello". (*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, art. 95, frac. III).

"Para ser Magistrado de Circuito, se requiere: ser mexicano . . . con título de Licenciado en Derecho expedido legalmente . . ." (*Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación*, art. 31).

"Para ser Juez de Distrito, se requiere: ser mexicano . . . con título de Licenciado en Derecho expedido legalmente . . ." (*Op. cit.*, art. 38).

Los requisitos para los secretarios y actuarios de los tribunales arriba indicados, así como para otros funcionarios en el caso de la Suprema Corte de Justicia, también incluyen el título de Licenciado en Derecho (*Op. cit.*, arts. 6o., 31, 2o. bis y 38).

"Para ser magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación, se requiere: ser . . . Licenciado en Derecho con título debidamente registrado en la Secretaría de Educación Pública . . ." (*Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación*, art. 4o., *Op. cit.*).

Los requisitos para los secretarios y actuarios del Tribunal Fiscal de la Federación también incluyen el título de Licenciado en Derecho (*Op. cit.*, art. 12).

⁷ *Ley Reglamentaria de los Artículos 4o. y 5o. Constitucionales, Relativos al Ejercicio de las Profesiones en el Distrito y Territorios Federales*, art. 26, D.O. 26-V-45.

⁸ Estas "instancias petitorias" incluyen, entre otras, las consultas (*CFF*, art. 91, *Op. cit.*), y las solicitudes para que se autorice determinado tratamiento o conducta (vgr. *Ley del Impuesto sobre la Renta*, art. 5o., frac. IV y art. 21, frac. IV, D.O. 31-XII-64, pp. 14 y 18); no incluyen la simple presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos en cumplimiento de obligaciones fiscales (*CFF*, art. 96, *Op. cit.*).

Es común a las funciones jurisdiccionales y de representación así comprendidas, que operan en procedimientos ante órganos del Estado que requieren de alegación y prueba en condiciones y fases más o menos rigurosas; de ahí que se reconozcan fácilmente como funciones "típicas" del profesional del Derecho.

En contraste con el área de funciones jurisdiccionales y de representación en procedimientos jurisdiccionales e instancias petitórias, que se refiere a actividades de implementación de normas fiscales, hay otra área de funciones relativas a la materia fiscal que no son "típicas" del abogado pero que requieren de alguna manera la intervención de profesionales del Derecho. Esta área comprende la planeación de políticas tributarias, la planeación de la administración tributaria y la planeación tributaria de actividades individuales o empresariales. Hay una tendencia a percibir la planeación de políticas tributarias como función "típica" del economista, en razón del carácter de la información y decisiones que aparentemente predominan en el proceso de definición de estas políticas. De modo paralelo, cuando se pretende planear la administración tributaria con un sentido profesional, se tiende a pensar en esta tarea como "típica" de los técnicos en administración o, al menos, de individuos con experiencia directa en la administración pública o privada con independencia de su preparación profesional. Y cuando se trata de la planeación tributaria de actividades privadas, es lo más común que se piense en esta función como algo "típico" de los contadores.

¿Hasta qué grado es correcta la visión imperante sobre la intervención profesional "típica" en las diversas funciones de planeación fiscal? ¿Acaso hay aspectos de estas funciones de planeación en que los abogados tienen un papel a desempeñar? Para responder a estas preguntas, es necesario explorar en qué consisten esas funciones de planeación fiscal.

La palabra "planeación" puede evocar distintas ideas para distintos sujetos y de hecho se aplica en materia fiscal con diversos significados.⁹ Sin pretender enfrascarnos en una discusión lingüís-

⁹ Véase: ROWEN, Henry S. "Planning for Efficiency in Tax Administration", en: Inter-American Center of Tax Administrators, *Documents and Proceedings of the Second General Assembly*, 1969, p. 1; PAVESI, Pedro F. J., "Planificación de la Administración Tributaria", en: Centro Inter-

tica, en este trabajo proponemos utilizar el término "planeación" como un proceso analítico y decisional para precisar objetivos y cursos de acción para lograrlos.¹⁰ Es un proceso que implica la selección entre objetivos y cursos de acción alternativos, planteados a partir del análisis sistemático de información sobre el campo en que han de desarrollarse aquellos objetivos y cursos de acción.¹¹

Conforme a la amplitud de la idea de planeación anotada, en nuestro tratamiento de las funciones de "planeación fiscal" nos limitamos a las características genéricas de esos procesos, en la medida en que son suficientes para responder a las cuestiones que aquí nos interesan sobre el papel de los abogados.

Excluimos así la consideración detallada sobre las diversas modalidades institucionales y técnicas que pueden adoptarse en la planeación de políticas tributarias y de su administración,¹² así como en la planeación tributaria privada. Si bien esas modalidades pueden implicar variantes en la organización y énfasis que se dé a la intervención de los abogados en la "planeación fiscal", poco inciden sobre las cuestiones más amplias que aquí se plantean.

II. LA PLANEACION DE POLITICAS TRIBUTARIAS

La planeación de políticas tributarias es un proceso para de-

americano de Administradores Tributarios, *Documentos e Informes de la VI Asamblea General*, 1971, pp. 33-34, y OLDMAN, Oliver y Michael J. MCINTYRE, "Aspectos Institucionales de la Planificación de la Reforma Tributaria", en: Organización de los Estados Americanos, *III Conferencia Interamericana sobre Tributación*, OEA/Ser. K/XX.3 Tax/8, 28 de julio de 1972, p. 2.

¹⁰ La noción se deriva fundamentalmente de ROWEN, Henry S., *Op. cit.*, ("...una actividad analítica, de indagación, investigación, recopilación de datos, examen de diferentes objetivos y de medios alternativos para lograrlos"), y de OLDMAN, Oliver *et. al.*, *Op. cit.*, ("... 'la planificación de la reforma tributaria' incluye todos los tipos de planificación necesarios para modificar las leyes tributarias de un país... incluye tanto las modificaciones meramente técnicas de ley como las reestructuraciones totales del sistema tributario, y tanto las cuestiones de política tributaria como las de administración tributaria"), pero ampliada para comprender explícitamente las decisiones en que desemboca la actividad analítica y sin constreñirla a la "reforma tributaria".

¹¹ *Ibid.* Véanse trabajos citados nota 9.

¹² Véase vgr. OLDMAN, Oliver., *et. al.*, *Op. cit.*, pp. 22-30 y Centro Interamericano de Administradores Tributarios, *Op. cit.*, pp. 27-242.

terminar el nivel y la estructura de la carga tributaria en determinado período, atento un plan de gobierno, en el contexto de la economía y la sociedad.¹³ En este sentido, la planeación de políticas tributarias se dirige a definir el volumen y estructura de recaudación, que asigne los recursos económicos y distribuya los gravámenes respectivos de la manera óptima factible, en función de un plan de gobierno para el período respectivo.¹⁴

Así concebida la planeación de políticas tributarias, la misma excluye lo que se puede denominar “tácticas fiscales del sector público”, como las “tácticas de recaudación”. Estas últimas comprenden todo el frecuente género de decisiones *ad hoc*, cuyo propósito predominante es la recaudación sin referencia consistente a un plan de gobierno en el contexto de la realidad económica y social. Por ejemplo, si el plan de gobierno contempla como propósito prioritario la generación de fuentes de trabajo para una creciente oferta de mano de obra poco calificada, como puede ser nuestro caso en México,¹⁵ la planeación de políticas tributarias establecerá gravámenes que incidan¹⁶ sobre los costos de esa mano de obra

¹³ OLDMAN, Oliver, *et. al.*, *Op. cit.*, p. 2: “La planificación de la reforma tributaria se considera como un empeño sistemático de adaptar el sistema tributario a los cambios económicos, políticos y sociales de la sociedad”.

¹⁴ Con este concepto se vincula la planeación de políticas tributarias a toda la planeación del sector público, a través del plan de gobierno, y en particular a la planeación del presupuesto público en sentido amplio (ingresos y egresos), hacia la optimización de las funciones clásicas de este último: asignación de recursos, distribución del ingreso y la riqueza y estabilización interna y externa; véase: MUSGRAVE, Richard A., *The Theory of Public Finance*, New York, 1959, pp. 3-27 y MUSGRAVE, Richard A., y Peggy B. MUSGRAVE. *Public Finance in Theory and Practice*, New York, 1973, pp. 3-21.

¹⁵ “Cifras aproximadas, pero muy claras, nos hacen ver que sólo para mantener el llamado nivel de reposición del empleo, es necesario crear aproximadamente medio millón de empleos más cada año”. “...de... 15 millones de población económicamente activa, en realidad sólo tienen trabajo, ocupación o subocupación alrededor de 10”. “De los 7 y medio millones de campesinos, sabemos que por lo menos dos y medio millones no tiene empleo o están subempleados...” (*Comparecencia* del C. Lic. Mario MOYA PALENCIA, Secretario de Gobernación, ante la Cámara de Diputados, el 17 de Octubre de 1973, en: Fundación para Estudios de la Población, *La Revolución Demográfica*, México, 1973, pp. 40-41).

¹⁶ Para el concepto de incidencia véase: MUSGRAVE, Richard A. *et. al.*, *Op. cit.*, pp. 354-362.

cuando la consecuente recaudación sirva para generar más fuentes de trabajo poco calificado que las fuentes de trabajo semejantes "sacrificadas" por la incidencia de aquellos gravámenes.¹⁷ En cambio, una "táctica de recaudación" establecerá dichos gravámenes como medio expedito de generación de fondos públicos, no obstante que así se "sacrifiquen" más fuentes de trabajo actuales y/o potenciales que las que pueda generar la aplicación de esos fondos públicos.

La distinción apuntada, entre la planeación de políticas tributarias y las tácticas fiscales del sector público, es importante para denotar el elemento de consistencia con un plan de acción de marco más amplio dentro de un contexto de realidades socio-económicas, elemento que es común a la planeación fiscal en general. Sobre todo es indispensable tal distinción, para evaluar la calidad de la planeación de políticas tributarias. Sin duda, los indicios de tácticas fiscales, como las de recaudación, en las decisiones de política tributaria, sugieren deficiencias serias en la pretendida planeación de dichas políticas. Expresado en otra forma, las tácticas fiscales indican ausencia de planeación o, en el mejor de los casos, deterioro en la planeación de políticas tributarias.¹⁸

La planeación de políticas tributarias comprende fases de acopio de información, de procesamiento de ésta para generar alternativas de decisión sobre objetivos y cursos de acción y de adopción de decisiones. En este caso, las decisiones adoptadas han de traducirse en normas legislativas y reglamentarias que constitu-

¹⁷ Véase: *Op. cit.*, pp. 390-395; LENT, George E., "Política Tributaria para la Utilización del Trabajo y del Capital en América Latina", en *Organización de Estados Americanos, Op. cit.*, OEA/Ser. K/XX.3 Tax/6, 18 de agosto de 1972, y MUSGRAVE, Richard A., "Política Tributaria para la Utilización del Trabajo y del Capital", en *Op. cit.*, OEA/Ser. K/XX.3 Tax/38, 5 de septiembre de 1972.

¹⁸ Un indicio infalible de tácticas de recaudación es la multiplicidad de impuestos (véase: CROCKETT, Joseph P., "Common Obstacles to Effective Tax Administration in Latin America", "Joint Tax Program" OAS/IDB/ECLA, *Problems of Tax Administration in Latin America*, Baltimore, 1965, pp. 2-3); en relación con los riesgos de estas tácticas véase también SURREY, Stanley S., "Tax Administration in Underdeveloped Countries", en: BIRD, Richard MUSGRAVE y Oliver OLDMAN, *Readings on Taxation in Developing Countries*, Baltimore, 1967, p. 498 (Revised Edition).

yen la expresión final de dicha planeación.¹⁹ Todas estas fases implican aspectos técnicos y aspectos políticos, pero estos últimos se acentúan a medida que el proceso se acerca a la adopción de decisiones.

La fase de acopio de información, en que predominan los aspectos de carácter técnico, comprende la recopilación y formulación de datos de naturaleza estadística relativos a la carga tributaria, su estructura, distribución e impacto; sobre el curso de la economía, y sobre los recursos actuales y potenciales para la administración tributaria; también incluye la asimilación de datos de otro tipo relativos a la experiencia en la implementación de las políticas tributarias vigentes, a las actitudes de los diversos sectores de contribuyentes sobre decisiones en vigor o propuestas²⁰ y a las tendencias socioeconómicas esperadas.

En esta fase de acopio de información, la función de los abogados es palpable por lo menos en lo que se refiere a la aportación de datos sobre la experiencia en la implementación de las políticas vigentes y sobre las actitudes de los contribuyentes frente a decisiones actuales o futuras. Las políticas vigentes están expresadas en normas legales en cuya implementación jurisdiccional

¹⁹ Ver nota 10 *Supra*. Si bien es facultad del Congreso "imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto" (*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, art. 73, frac. VII), la facultad del Ejecutivo "para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación... y para crear otras", *Op. cit.*, art. 131 y *Ley Reglamentaria del Párrafo Segundo del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, D.O. 5-I-61, pp. 1-2), así como la facultad reglamentaria del Ejecutivo (*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, art. 89, frac. I) y los "Convenios de Coordinación" previstos por algunas leyes tributarias federales (*Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles*, arts. 15 y 77, y *Ley del Impuesto sobre la Renta*, art. 45 bis, D.O. 30-XII-72, p. 41), dan lugar a que algunos aspectos de política tributaria se definan por actos del Poder Ejecutivo. Un conspicuo y reciente ejemplo de esto último lo constituye el Decreto que Concede Estímulos a las Sociedades y Unidades Económicas que Fomentan el Desarrollo Industrial y Turístico del País, D.O. 20-VI-73, pp. 8-13.

²⁰ Un ensayo para recabar experiencias y actitudes sobre decisiones de política tributaria propuestas en nuestro medio, se relata en *Investigación Fiscal*, Núm. 36, dic. 1968, pp. 43-49 y Núm. 38, feb. 1969, pp. 113-117. Un ensayo actual de esta naturaleza lo constituye la difusión y discusión entre diversos grupos de contribuyentes y profesionales del *Anteproyecto de Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, en 1974.

intervienen típicamente los profesionales del Derecho según ya se apuntó, y lo mismo ocurre, aunque en menor grado, en lo que toca a la implementación de esas normas en instancias petitorias. De ahí que los abogados que con alguna frecuencia participan en esos procedimientos pueden proporcionar valiosa información de experiencia en la implementación de las políticas tributarias vigentes. En este sentido, la intervención del abogado en el acopio de datos sobre dicha experiencia parece aproximarse al rango de sus funciones "típicas".

Por lo que toca a las actitudes de los contribuyentes sobre decisiones vigentes o propuestas, el contacto del abogado postulante con su clientela y del abogado administrador de procedimientos de implementación con los particulares promoventes, permite a dichos profesionales la aportación de datos útiles relativos a aquellas actitudes.

Al respecto, cabe aclarar que las cuestiones legales y éticas que en este contexto pueden surgir para el abogado postulante,²¹ y las cuestiones legales que limitan la información sobre contribuyentes por los empleados del fisco,²² en general no son insalvables dentro de los linderos de la información genérica.

En las tareas de acopio de información estadística sobre la carga tributaria, así como su estructura, distribución e impacto, desde luego los técnicos en estadística y los economistas desempeñan el principal trabajo; sin embargo, para estar bien apoyadas, estas tareas exigen precisiones de datos derivadas de los conceptos jurídicos positivos que definen los hechos imposables y las bases gravables.²³ En esto último resulta obvia la indispensable función auxiliar de los abogados que conocen tales conceptos.

En síntesis, la fase de acopio de información para la planeación

²¹ *Ley Reglamentaria de los Artículos 4o. y 5o. Constitucionales*, Relativos al Ejercicio de las Profesiones en el Distrito y Territorios Federales, art. 36. *Op. cit.*, *Código Penal para el Distrito y Territorios Federales en Materia de Fuero Común, y para toda la República en Materia de Fuero Federal*, arts. 210, 211, 232 y frac. I, D.O. 30-VIII-31.

²² *Op. cit.*, art. 211, *CFE*, arts. 40, frac. XI y 90, *Op. cit.*

²³ Para los efectos señalados la precisión de los sujetos pasivos y responsables solidarios es secundaria, en cuanto lo que interesa es la incidencia económica de la carga tributaria (véase: MUSGRAVE, Richard A. *et. al.*, *Op. cit.*, pp. 354-355).

de políticas tributarias, encontramos que la intervención de profesionales del Derecho es de indudable utilidad para aportar datos sobre la experiencia en la implementación de las políticas vigentes y sobre las actitudes de los contribuyentes respecto de decisiones actuales o propuestas de política tributaria, así como para apoyar la definición de datos estadísticos relativos a la carga tributaria.

La fase de procesamiento analítico de la información recopilada para generar alternativas de decisión sobre objetivos y cursos de acción presenta desde luego un contenido técnico importante, pero aquí se incorporan ya con más énfasis que en el acopio de información los aspectos de tipo político. Esto se debe a que, en sentido estricto, las alternativas a generar han de tener algún grado de factibilidad política y administrativa, además de su factibilidad jurídica y económica; de otro modo no serán propiamente alternativas de decisión sino meras proposiciones teóricas.²⁴ La necesaria factibilidad jurídica, económica, política y administrativa establece límites a la generación de alternativas de decisión, y otros límites a dicha generación de alternativas derivan del plan de gobierno en que se enmarca todo el proceso de la planeación de políticas tributarias.²⁵ Por ello es ocioso, en la *planeación*, tanto el proponer decisiones carentes de factibilidad²⁶ en alguno de los aspectos señalados, como proponer decisiones inconsistentes con el plan de gobierno; en el primer caso se substituye la planeación por la teoría,²⁷ y en el segundo se substituye la planeación por las tácticas

²⁴ La necesaria factibilidad de las alternativas de planeación no implica que las proposiciones teóricas sean "inútiles", sino que estas últimas no pueden integrarse en el proceso de planeación; sin desconocer que con frecuencia las proposiciones teóricas fundadas y articuladas son indispensables para evaluar a fondo la *racionalidad, congruencia y valor* de las políticas tributarias y así promover la eventual factibilidad de mejores decisiones en este campo.

²⁵ Ver nota 14 *Supra*.

²⁶ Ver nota 24 *Supra*. El caso más notable en nuestro medio que ejemplifica este tipo de proposiciones es el estudio realizado en 1963 por Nicholas KALDOR, "Las Reformas al Sistema Fiscal en México", *Comercio Exterior*, Vol. XIV, Núm. 4, abril, 1964, pp. 265-267.

²⁷ La legislación de la teoría no es necesariamente un fenómeno raro en materia tributaria: Véase: HUNRICHS, Harley H., "Reforming Tax Reform: A Survey of Systems, Theories and Washington Political Opinion", en: National Tax Association, *Proceedings of the Sixty-Third Annual Conference on Taxation*, Columbus, 1971, pp. 12-13.

fiscales del sector público a que pertenecen las tácticas de recaudación antes descritas.

En atención a los límites consubstanciales señalados, la fase de generación de alternativas comprende el planteamiento de propuestas de decisión sobre el nivel de la carga tributaria y su estructura para el período que se considere, así como una evaluación sistemática de la factibilidad (jurídica, económica, política y administrativa) de esas propuestas y de su vinculación consistente con el plan de gobierno respectivo.

Esto implica que el planteamiento de esas propuestas ha de ser lo suficientemente concreto para permitir la evaluación sistemática de su factibilidad y de su consistencia con el plan de gobierno. De otra manera, no pueden precisarse tales propuestas como alternativas de decisión, a diferencia de las proposiciones teóricas y de las tácticas fiscales del sector público.

La necesaria participación de los abogados en la evaluación de la factibilidad jurídica de las alternativas es obvia, por más que con frecuencia no se reconozca como una función "típica" de esos profesionales. Nótese que se trata de una evaluación previa a la adopción de decisiones, y se refiere a una función distinta de la que sí se reconoce "típica" de los abogados para que traten de hacer legalmente posible las decisiones de política ya adoptadas, y, por tanto, no susceptibles ya de evaluación respecto de su factibilidad jurídica.

En lo relativo a la evaluación de la factibilidad política de alternativas, desde luego la experiencia y sensibilidad sobre las demandas y actitudes de los diversos sectores de contribuyentes actuales y potenciales son determinantes. Se trata de aptitudes de captación del ambiente político-social que aún no parecen relacionarse estrechamente con alguna preparación profesional específica, no obstante las posibilidades del sondeo técnico de opinión y otros medios de captación sistemática de actitudes sociales. En este sentido, la evaluación de la factibilidad política de alternativas parece ser una tarea para sujetos de experiencia y sensibilidad sobre el ambiente político-social, independientemente de su calificación profesional.

Sin embargo, la tarea de evaluación de factibilidad política, y también administrativa, se encuentra relacionada con el acopio de

datos sobre las actitudes de los contribuyentes y sobre la experiencia en la implementación de las políticas vigentes en la fase de recopilación de información, por lo que las razones ya apuntadas sobre el papel de los abogados en aquellos trabajos²⁸ también valen para proponer la utilidad de la participación de los profesionales del Derecho en la evaluación de la factibilidad política y administrativa de alternativas de decisión; en particular de quienes, además de su contacto con clientes o administrados, cuentan con experiencia y sensibilidad en la captación del ambiente político-social.

La fase de adopción de decisiones, está sin duda dominada por aspectos de carácter político. Comprende un proceso de selección entre las diversas alternativas de decisión generadas, en función no sólo de la evaluación de la factibilidad (económica, jurídica, política y administrativa) de dichas alternativas, sino de la necesaria negociación que la selección de alternativas implica. En efecto, es esto último lo que distingue a esta fase de la generación de alternativas; lo que fuera evaluación de factibilidad en aquella fase previa para precisar alternativas de decisión se transforma en factibilidad real y esta transformación conlleva una negociación para seleccionar la alternativa de política tributaria *realmente* factible.

Se trata de una negociación entre los sectores potencialmente afectados y/o beneficiados, de distinto modo y en distintos grados, por las diversas alternativas generadas. Sectores que incluyen grupos de contribuyentes con intereses diferentes y/o grupos de políticos y burócratas con intereses no siempre homogéneos.²⁹

En el proceso de selección de alternativas, como proceso de negociación es evidente que los abogados tienen una tarea central a desempeñar, sea a título de representantes o asesores de grupos de contribuyentes,³⁰ o como funcionarios de instituciones políticas o administrativas del sector público. La evidencia de la función

²⁸ Ver pp. 7-8 *Supra*.

²⁹ Las características y amplitud de los grupos participantes en este proceso y el grado de negociación posible dependen de las instituciones políticas y administrativas de cada país. Véase: HINRICHS, Harley H., *Op. cit.*, pp. 12-20.

³⁰ Véase: CFF, art. 81, *Op. cit.*

que en esta fase corresponde a los profesionales del Derecho, deriva de la naturaleza de la negociación de opciones en un contexto de intereses divergentes. La negociación es en esencia la conciliación compatible de esos intereses, misma que requiere el desarrollo del planteamiento y percepción recíproca de cada interés y de las divergencias entre los intereses que difieren para lograr su conciliación mediante concesiones compatibles.³¹ Esta clase de proceso, de definición y percepción de intereses y de sus divergencias, así como de su conciliación, corresponde a la experiencia "típica" del ejercicio profesional del Derecho.

En la última fase de la planeación de políticas tributarias, que comprende la incorporación de las decisiones adoptadas en disposiciones legales, la función del abogado no amerita mayor comentario. Se trata sin duda de una labor "típica" del profesional del Derecho, así reconocida, por más que con mucha frecuencia no se desempeña en las mejores condiciones si hay deficiencias en el proceso de decisión de políticas tributarias.³²

III. LA PLANEACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

La planeación de la administración tributaria es un proceso para definir la organización y funcionamiento de las unidades encargadas de administrar impuestos. La labor de esas unidades, a cuyo desempeño eficiente se dirige la planeación de la administración tributaria comprende cuatro funciones centrales: la recepción de pagos y documentos de los contribuyentes relativos a sus obligaciones tributarias; la verificación del cumplimiento de los contribuyentes con esas obligaciones; el cobro coactivo de tales obligaciones en caso de incumplimiento, incluyendo la imposición

³¹ "Las verdaderas negociaciones... son una mezcla de un juego competitivo con una jornada conjunta de descubrimiento y con una campaña mutua de educación hacia la apreciación y ajuste mutuos de las percepciones y preferencias de varias o todas las partes implicadas". (DEUTSCH, Karl W., *The Analysis of International Relations*, Englewood Cliffs, 1968, p. 131).

³² Sobre la importancia y características óptimas de la fase de redacción legal de las políticas tributarias, véase: SURREY, Stanley S., *Op. cit.*, p. 503 y OLDMAN, Oliver *et. al.*, *Op. cit.*, pp. 11 y 23.

de las sanciones administrativas conducentes, y la resolución administrativa de controversias entre los contribuyentes y el fisco.³³

Así, la planeación de la administración tributaria se orienta a determinar las responsabilidades (objetivos, metas y procedimientos) y facultades de las unidades encargadas de las diversas funciones de administración, las obligaciones de los contribuyentes en relación con las mencionadas funciones de administración, y los recursos humanos y financieros disponibles para el desempeño de dichas funciones en un período determinado. Desde luego, esta planeación ha de ser en función de los objetivos de política tributaria planeados y, de manera análoga a ésta última, excluye las "tácticas fiscales del sector público" antes aludidas.³⁴ Esto se debe a que la planeación de la administración tributaria está destinada a implementar las políticas tributarias;³⁵ es decir, por definición exige consistencia con la planeación de políticas tributarias.

Al igual que la planeación de políticas tributarias, la planeación de su administración comprende fases de acopio de información, de procesamiento de ésta para generar alternativas de decisión sobre objetivos y cursos de acción y de adopción de decisiones. Algunas de estas decisiones han de traducirse en normas legislativas y reglamentarias,³⁶ pero otras pueden plasmarse en meras circulares,³⁷ instructivos o programas. Las decisiones relativas a los cursos humanos y financieros disponibles, además implican previsiones presupuestales.³⁸

³³ Véase: KELLEY, Patrick L. *et. al.*, *Op. cit.*, pp. 1-578.

³⁴ Ver pp. 5-6 *Supra*.

³⁵ Véase: FARIOLETTI, Marius. "Statistical Records for the Management and Control of Tax Administration", en: *Joint Tax Program OAS/IDB/ECLA*, *Op. cit.*, p. 112.

³⁶ Véase: YUDKIN, León. *A Legal Structure for Effective Income Tax Administration*. Cambridge, 1971, 110 pp.

³⁷ *Idem*. CFF, art. 82, *Op. cit.*

³⁸ El sistema conocido como "planificación-programación-presupuesto" integra la definición de objetivos concretos de la administración, con la especificación de metas y actividades y de los recursos financieros y personal necesario, para un período determinado, en función de la evaluación costo-beneficio de la administración tributaria. Se trata de una modalidad técnica e institucional de planeación de la administración tributaria, pero no incluye la determinación de las facultades de las unidades de administración ni de las obligaciones de los contribuyentes con respecto a las funciones de aquellas

La fase de acopio de información incluye la recopilación y formulación de estadísticas sobre el número, localización y características de los contribuyentes actuales y potenciales,³⁹ así como del número y características del personal actual y del personal necesario para la administración tributaria. Al mismo tiempo, comprende la asimilación de otra clase de datos semejantes a los requeridos para la planeación de políticas tributarias, sobre la experiencia en la implementación de las normas tributarias y las actitudes de los diversos sectores de contribuyentes frente al fisco.

En la medida en que esta fase incorpora información sobre la experiencia en la implementación de normas y las actitudes de los contribuyentes, valen aquí los comentarios relativos a la función de los abogados en las tareas análogas que abarca la fase de acopio de información en la planeación de políticas tributarias.⁴⁰ Por lo que toca a las tareas de acopio de estadísticas en la planeación de la administración tributaria, la intervención de los profesionales del Derecho es evidente para precisar los conceptos que definen no sólo los hechos imposables y las bases gravables sino a los contribuyentes actuales y potenciales. Estos conceptos derivan de normas legislativas cuyo análisis e interpretación es una función "típica" del abogado.⁴¹

La fase de procesamiento de la información recopilada para generar alternativas de decisión sobre objetivos y cursos de acción requiere, al igual que en la planeación de políticas, la evaluación relativa a la factibilidad jurídica, económica, política y administrativa de las diversas alternativas. Esta factibilidad establece límites a la generación de alternativas de planeación administrativa como sucede en la planeación de políticas. Otros límites derivan de las normas tributarias substantivas cuya implementación es precisamente el objetivo último de la administración.⁴²

Las alternativas a generar, dentro de los límites señalados,

unidades. Para una descripción general de este sistema, véase: MUSGRAVE, Richard A. *et. al.*, *Op. cit.*, pp. 179-184. Para una descripción de su aplicación en la administración tributaria, véase: Centro Interamericano de Administradores Tributarios. *Op. cit.*, pp. 129-162.

³⁹ Véase: FARIOLETTI, Marius. *Op. cit.*, pp. 112-173.

⁴⁰ Ver pp. 7-8 *Supra*.

⁴¹ Ver p. 8 *Supra*.

⁴² Véase trabajo citado nota 35 *Supra*.

consisten en propuestas de decisión sobre las responsabilidades (objetivos, metas y procedimientos) y facultades de las unidades encargadas de las distintas funciones de administración de tributos, sobre las obligaciones de los contribuyentes en relación con dichas funciones y sobre el número, características y destino del personal y recursos financieros disponibles para la administración en el período respectivo. Dichas propuestas, además han de evaluarse sistemáticamente desde el punto de vista de su factibilidad jurídica, económica, política y administrativa, por lo que son aplicables los comentarios ya hechos sobre la función de los abogados en relación con la evaluación de la factibilidad jurídica, política y administrativa de alternativas de política tributaria.⁴³

La fase de adopción de decisiones, como selección entre las alternativas generadas en función de su factibilidad y negociación, es semejante a la adopción de decisiones en la planeación de políticas tributarias, por más que varíe el contenido de las decisiones. En este sentido, también aquí es aplicable lo ya apuntado sobre el papel de los abogados en la fase de adopción de decisiones en la planeación de políticas tributarias.⁴⁴ Sin embargo, cabe aclarar que en el caso de la planeación de la administración tributaria, la negociación para la selección entre alternativas tiene lugar esencialmente entre grupos burocráticos de la Administración Pública sobre cuyas responsabilidades y facultades versa la parte principal de aquella planeación.

La última fase de la planeación de la administración tributaria, consistente en la incorporación de las decisiones adoptadas en normas legislativas y reglamentarias, en circulares, instructivos y programas, y en previsiones presupuestales, sin duda implica una importante participación de los profesionales del Derecho entre cuyas "típicas" funciones se encuentra el diseño normativo.

Como se ha visto, la planeación de políticas tributarias y la planeación de su administración tienen notorias semejanzas en sus diversas fases y en ambas hay varias tareas en que resulta de utilidad la intervención de los abogados más allá de lo que se consideran como funciones "típicas" de éstos.

⁴³ Ver pp. 10-11 *Supra*.

⁴⁴ Ver. p. 12 *Supra*.

Ahora, hemos de observar la planeación fiscal de actividades individuales y empresariales, que difiere en varios aspectos de la planeación de políticas tributarias y su administración, para determinar qué tareas existen ahí para los abogados.

IV. LA PLANEACION TRIBUTARIA DE ACTIVIDADES INDIVIDUALES Y EMPRESARIALES

La planeación tributaria privada es un proceso para definir las obligaciones *probables* del contribuyente en materia de tributos, atento un plan de actividades personales o empresariales, en el contexto de la situación económico-social del propio contribuyente. Esta planeación es la contrapartida inevitable de la política y la administración tributarias; debido a los efectos ingreso y sustitución de todo tributo,⁴⁵ lo que es probable recaudación para el fisco, es probable pago por un contribuyente, sea como sujeto pasivo⁴⁶ o como responsable solidario.⁴⁷

Así como la planeación de políticas tributarias y de su administración excluye las “tácticas fiscales del sector público”,⁴⁸ la planeación tributaria privada excluye lo que se designa como “tácticas fiscales de los particulares”; es decir, las decisiones *ad hoc* cuyo propósito predominante es evitar el pago de tributos sin referencia consistente a un plan de actividades individuales o empresariales en el contexto de la realidad económico-social del contribuyente.⁴⁹ Esto no significa que las “tácticas fiscales de los

⁴⁵ Véase: DUE, John F. *Government Finance*. Homewood, 1963, pp. 461-463.

⁴⁶ CFF, art. 13, *Op. cit.*

⁴⁷ *Op. cit.*, art. 14.

⁴⁸ Ver pp. 5-6 *Supra*.

⁴⁹ Las doctrinas desarrolladas para distinguir las fórmulas de evasión tributaria de situaciones legítimas que implican a la vez un “beneficio tributario” (ausencia de gravámenes o gravámenes reducidos, en comparación a otras situaciones semejantes), siempre recurren a la ausencia o presencia de elementos de realidad económico-social que expliquen la situación; véase: LAPIDOTH, Arye, *Evasion and Avoidance of Income Tax (excerpts)*, en: *International Tax Program, Tax Administration Materials*, Ch. 12 (mimeo) y *Report of the Royal Commission on Taxation (Canadá)*, Vol. 3 (excerpts), en: KELLEY, Patrick L. *et al.*, *Op. cit.*, pp. 558-577.

particulares” sean siempre ilegales, como tampoco son siempre ilegales las “tácticas fiscales del sector público”. La distinción entre planeación tributaria privada y “táctica fiscal” difiere de la distinción entre la legalidad y la ilegalidad de la conducta como contribuyente. La primera depende de la consistencia de decisiones con un plan de actividades en el contexto de la situación real del contribuyente; la segunda depende de la calificación *jurídica*⁵⁰ de la conducta del contribuyente.

Sin embargo, conviene precisar que la planeación tributaria privada, como definición de las obligaciones probables del contribuyente en materia tributaria atento un plan de sus actividades individuales o empresariales, no puede razonablemente incurrir en ilegalidad a menos que se acepte que las obligaciones punitivas consecuentes⁵¹ puedan ser consistentes con el plan de actividades. En cuanto a esto último choca con la noción de la planeación de actividades de cualquier contribuyente en su sano juicio, la conducta ilegal ha de excluirse por completo de la planeación tributaria privada.

Por otra parte, también es necesario tener presente que las “tácticas fiscales de los particulares” como decisiones *ad hoc* con el propósito predominante de evitar el pago de tributos sin referencia consistente a un plan de actividades en el contexto de la situación real del contribuyente, incrementan el riesgo de calificación jurídica de conducta simulada, casi siempre ilegal.⁵²

⁵⁰ Véase: KELSEN, Hans. “Sobre los Límites entre el Método Sociológico y el Jurídico”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Tomo XIX, Núms. 75-76, julio-diciembre, 1969, pp. 561-593 (Trad. por Leandro Azuara).

⁵¹ CFF, arts. 38, 41, 42 y 46-79, *Op. cit.*, *Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal*, D.O. 31-XII-47.

⁵² CFF, arts. 38, frac. XXVI, 41, frac. VII, y 71, *Op. cit.* *Ley de Defraudación Impositiva en Materia Federal*, art. 1, frac. I, *Op. cit.* “Interpretación de Normas Fiscales que Impongan Cargas a los Particulares”. En el artículo 11 del Código Fiscal vigente que dispone la aplicación estricta de las normas tributarias que señalan cargas a los particulares, se abandonó el principio de aplicación “restrictiva” del precepto relativo del Código anterior y actualmente el intérprete debe buscar un equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas” (Suprema Corte de Justicia de la Nación,

Por lo anterior, puede decirse que mientras la planeación tributaria privada no puede incluir conducta ilegal,⁵³ las tácticas fiscales de los particulares siempre corren el riesgo de ser ilegales.⁵⁴

La planeación tributaria privada comprende fases de acopio de información, de procesamiento de ésta para generar alternativas de decisión sobre objetivos y cursos de acción, y de adopción de decisiones que han de traducirse en actos jurídicos unilaterales y contractuales, así como en instancias petitorias ante autoridades administrativas.

La fase de acopio de información incluye la recopilación de datos sobre: la situación financiera del contribuyente; las características de sus actividades y de su contexto económico-social; las actitudes de sus clientes, proveedores y trabajadores, socios y miembros de su familia; el régimen legal a que está sujeto, y sus derechos y obligaciones contractuales. En lo que se refiere a la recopilación de información sobre el régimen legal a que está sujeto el contribuyente y sobre sus derechos y obligaciones contractuales, se trata de una función "típica" del abogado que no amerita comentario especial; y lo mismo puede decirse de aquellos aspectos de la situación financiera del contribuyente que requieren precisión de sus obligaciones y derechos frente a sus diversos acreedores y deudores.

El acopio de información sobre las características de las actividades del contribuyente y sobre su contexto económico-social requiere de intervención profesional cuando se trata de actividades empresariales, o bien de actividades individuales complejas como ocurre con frecuencia en el caso de individuos de ingresos relativamente altos o con propiedades importantes. De otro modo, el contribuyente sólo puede proveer toda la información relevante sobre sus actividades y contexto económico-social. Cuando es necesaria la intervención profesional, desde luego el auxilio más útil lo proporcionan los profesionales familiarizados con las actividades y situación económico-social de la empresa o individuo, y el tipo

Segunda Sala, Revisión Fiscal 5/71, Parafinas Nacionales, S. A., 9 de septiembre de 1971, unanimidad de cinco votos).

⁵³ Véase: RANDOLF, Paul. "The Lawyer as a Tax Adviser" *Rocky Mountain Law Review*, Vol. 25, 1953, pp. 412 y 55.

⁵⁴ *Ibid.*

de profesionales de que se trate dependerá principalmente de cuáles sean las actividades del contribuyente. Las observaciones anteriores también son aplicables a la información sobre las actitudes de los clientes, proveedores, trabajadores, socios y miembros de la familia del contribuyente. Así, la intervención del abogado en la recopilación de toda esta información será útil cuando ese tipo de profesional esté incluido entre los familiarizados con las actividades, contexto y actitudes pertinentes. Además, desde luego, en la medida en que él o los abogados del contribuyente participen en su planeación tributaria, será más útil aún su intervención posterior en futuros procesos de dicha planeación.

La subsecuente fase de procesamiento de la información recopilada para generar alternativas de decisión sobre objetivos y cursos de acción, en función del plan empresarial o individual de actividades del contribuyente, comprende el planteamiento de propuestas que implican diferentes obligaciones probables del contribuyente en materia de tributos y la evaluación sistemática de la factibilidad jurídica, financiera y social de cada propuesta. Sin embargo, a diferencia de la planeación de políticas tributarias y de su administración, para el contribuyente las opciones de planeación tributaria están limitadas de modo más rígido por disposiciones legales y de manera menos drástica por su plan de actividades. En este sentido, las alternativas de planeación tributaria privada pueden incluir la modificación del plan de actividades del contribuyente dentro del contexto de su realidad económico-social. Las alternativas pueden implicar desde la solicitud de una exención u otro tratamiento tributario favorable hasta la cancelación de alguna actividad empresarial o personal del contribuyente. Dentro de estos extremos se encuentra una gama muy amplia de posibles propuestas, como la substitución de un factor de producción por otro en la empresa, la movilización de la planta y equipo a otra región, la generación de nuevas fórmulas de distribución, la asociación con otras empresas, la substitución de un seguro por una inversión o viceversa, etc.

Como en la planeación de políticas tributarias y de su administración, resulta obvia la necesidad de la intervención del abogado en la evaluación de la factibilidad legal de las alternativas de planeación tributaria privada. Pero además, en la generación mis-

ma de estas alternativas los abogados tienen un papel central a desempeñar. La proposición de alternativas de planeación tributaria privada es una tarea que se refiere al planteamiento de objetivos y cursos de acción con determinadas consecuencias probables tanto en las finanzas y las relaciones económicas y sociales del contribuyente, como en su *situación jurídica* desde el punto de vista de diversas ramas del Derecho. La proposición de objetivos y cursos de acción en el contexto de sus probables consecuencias legales requiere del análisis interpretativo de normas jurídicas⁵⁵ en que se adiestra al profesional del Derecho; y esto también es cierto de las *normas jurídicas* que definen obligaciones tributarias. Si con frecuencia la generación de alternativas de planeación tributaria privada se considera tarea "típica" de otros profesionales, ello se debe a la difundida reticencia de los abogados y juristas en nuestro medio a incursionar en la legislación, reglamentación y otros instrumentos legales tributarios,⁵⁶ por más que se trate de normas jurídicas cuya hermeneútica responde a los mismos procesos de análisis aplicables en las diversas ramas del Derecho.⁵⁷

En la fase de adopción de decisiones de planeación tributaria privada, como selección evaluada y negociada entre diversas alternativas generadas, la función del abogado deriva de las características de la negociación de opciones, igual que en el caso de la planeación de políticas tributarias y de su administración.⁵⁸ La intervención del abogado aquí es aún más perceptible, en la medida en que la selección de alternativas implique negociaciones entre el contribuyente y sus proveedores, clientes, trabajadores, miembros de su familia, socios, etc.

⁵⁵ Sobre las infinitas complejidades de la interpretación jurídica, véase: RECASENS SICHES, Luis. *Nueva Filosofía de la Interpretación del Derecho*, Porrúa, México, 1973, 320 pp.

⁵⁶ Ver pp. 26-27 *Infra*. Vgr. Véase: RECASENS SICHES, Luis. *Prefacio* a FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los Impuestos*. Porrúa, México, 1972, p. xi.

⁵⁷ "...la elaboración de las leyes fiscales requiere los más profundos conocimientos económicos y jurídicos; pero su interpretación no es campo sustraído a la actividad del jurista no especializado si supera mediante pequeño esfuerzo su repugnancia hacia "lo fiscal". (AZUELA JR., Mariano. *Prólogo* a FLORES ZAVALA, Ernesto. *Op. cit.*, p. xviii).

⁵⁸ Ver pp. 12 y 16 *Supra*.

Para incorporar las decisiones de planeación tributaria privada adoptadas en los necesarios actos jurídicos y promover las instancias petitorias requeridas, en su caso, es evidente que los profesionales del Derecho tienen una función esencial a desempeñar en el diseño de los instrumentos jurídicos relativos y en la representación del contribuyente en instancias petitorias. Se trata de funciones reconocidas como "típicas" de los abogados.

En resumen también en la planeación tributaria privada, hay diversas tareas en que los abogados tienen funciones importantes a desarrollar más allá de lo que se consideran labores "típicas" de estos profesionales, en las fases de acopio de información, de generación de alternativas y de adopción de decisiones.

A pesar de resultar lógico el papel de los profesionales del Derecho en las tareas de planeación fiscal a que nos hemos referido, según apuntamos al principio ese papel con frecuencia no se reconoce, y aquí cabe inquirir sobre los factores que tienden a determinar el escaso reconocimiento, en nuestro medio, de la función de los abogados en la planeación fiscal. Al respecto, parecen operar dos tipos de factores principales: unos se refieren a deficiencias en las etapas formativas de nuestros abogados; otros, se vinculan a ciertas actitudes presentes en nuestro ambiente sobre la planeación fiscal, algunas de las cuales quizá tienen su origen en aquellas deficiencias formativas.

Las tareas de planeación fiscal en que es útil la participación de los abogados desde el punto de vista lógico, implica algunos conocimientos que trascienden lo que hoy forma parte integral de los planes de estudios de la carrera de leyes; la presencia o ausencia de estos conocimientos no incide sobre la utilidad lógica de la intervención del abogado en esas tareas de planeación fiscal pero si afecta la *eficiencia* de tal intervención. Estos conocimientos incluyen las nociones de contabilidad indispensables para comprender las funciones e integración de los principales estados financieros; los elementos básicos de la teoría de la organización y la administración pública y privada, y la información mínima necesaria para comprender las técnicas estadísticas y sus limitaciones.

También influyen en la eficiencia del abogado en aquellas tareas, sus conocimientos de economía,⁵⁹ en especial la aplicación

⁵⁹ Véase: AZUELA JR., Mariano. *Op. cit.*, pp. xv-xvi.

de la teoría económica al análisis de los tributos. Sin embargo, por más que el plan de estudios de Derecho incluye esa materia, parece que los programas respectivos y su implementación didáctica aún dejan mucho que desear en la mayoría de los casos. En definitiva, lo que se requiere saber por los abogados sobre contabilidad, administración, estadística y economía, se refiere a la aportación de esos conocimientos al análisis jurídico y viceversa. Las fórmulas de estudio interdisciplinario que esto significa están ausentes en los programas de teoría económica que se imparten a los estudiantes de Derecho.

Otras deficiencias formativas se refieren de modo específico a la enseñanza del Derecho Fiscal. Tiende a predominar en esta materia la instrucción dirigida a la teoría jurídica del fenómeno impositivo en abstracto y al Derecho procesal tributario, y son escasos o nulos los esfuerzos de confrontación con la normación tributaria sustantiva. Si a esto se agrega que muchas de las normas tributarias sustantivas de aplicación más extensa incorporan terminología poco frecuente en otros campos del Derecho, es comprensible la reticencia de los abogados a confrontar esos instrumentos.

Así, las deficiencias en las etapas formativas apuntadas, engendran lagunas informativas y reticencias que obstaculizan la intervención de los abogados en tareas de planeación fiscal y que provocan ineficiencia en estos profesionales cuando participan en esa planeación. De manera circular, ello da lugar a que se pierda de vista el papel del abogado en esas tareas y a que éste se sienta ajeno a ellas, y se refuerza la visión que no reconoce el papel de los profesionales del Derecho en la planeación fiscal.

Lo anterior tiende a propiciar una actitud "defensiva" de los abogados hacia la planeación fiscal, que consiste en atribuir ésta tarea, con sentido peyorativo, a economistas, administradores o contadores, según se trate de la planeación de políticas tributarias, de la planeación de la administración tributaria o de la planeación tributaria privada; con lo que los propios abogados contribuyen a preservar la noción simplista que prevalece respecto de la planeación fiscal y la "típica" intervención profesional que requiere.

Otros factores vinculados con las actitudes de los abogados en nuestro medio hacia la planeación fiscal, residen en la percepción

maniquea de la relación fisco-contribuyente. Desde el punto de vista del fisco, el contribuyente es un ser de mala fe contra cuyas maquinaciones y artificios ha de estarse en permanente actitud de ataque.⁶⁰ Desde el punto de vista del contribuyente, el fisco es un ente de mala fe contra cuyos excesos y trampas ha de estarse en permanente actitud de defensa.⁶¹ Estas actitudes se alimentan recíprocamente sin solución de continuidad, a través de las “tácticas de recaudación”, como fórmulas de ataque por parte del fisco, y de las “tácticas fiscales de los particulares”, como fórmulas de defensa por parte del contribuyente. Ante esa dinámica, muchos de nuestros mejores abogados prefieren salvaguardar una ética al margen de las maquinaciones, artificios, excesos y trampas que se tienden a esgrimir en semejante relación.

Por más que esa percepción maniquea de la relación fisco-contribuyente domine aún buena parte de nuestro ambiente y realidad tributaria, proponemos como más generosa la ética de participación eficiente y responsable de los abogados en la planeación fiscal. Se necesita para ello confrontar las deficiencias formativas señaladas para mejorar los planes de estudios de la carrera de leyes, y la mejor comprensión de la planeación fiscal por el fisco y por los contribuyentes. Lo primero es un reto para nuestras escuelas y facultades de Derecho, lo segundo para los abogados de los sectores público y privado preocupados porque en nuestro país los impuestos, como “precio de la civilización”, se determinen y paguen también en forma civilizada.

APENDICE

Se hace a continuación un inventario de la temática que sobre Finanzas Públicas y Contabilidad requiere incluir el Plan de Estudios de la carrera de Licenciado en Derecho para coadyuvar a

⁶⁰ Véase: *Op. cit.*, pp. xvi-xvii.

⁶¹ *Idem.* Para una exposición de los puntos de vista del contribuyente mexicano, véase: FARIAS HERNANDEZ, Urbano. “Las Motivaciones y las Perspectivas del Mexicano frente a las Contribuciones”, *Investigación Fiscal*, Núm. 68, agosto, 1971, pp. 13-100.

la eficiencia de estos profesionales en la planeación fiscal. En el caso de las Finanzas Públicas se parte del supuesto de que como materia antecedente se haya cursado Teoría Económica de modo *satisfactorio*; no se hace un inventario de la temática de ésta última, en cuanto esa materia ya se incluye en el Plan de Estudios de la carrera de abogado, y como se apunta en el estudio de que este Apéndice forma parte, el problema a este respecto reside en las deficiencias con que se imparte el curso en la mayoría de los casos.

FINANZAS PUBLICAS

1. Las Funciones Fiscales del Presupuesto Público: Asignación, Distribución y Estabilización.
2. Los Bienes y Servicios Públicos y Socialmente Valiosos.
3. La Estructura del Presupuesto Público: Ingresos y Gasto Públicos.
4. La Estructura de la Carga Impositiva.
5. La Estructura de Cada Impuesto y su Incidencia: Impuestos Directos e Indirectos.
6. Los Aspectos Internacionales de la Imposición: Coordinación de Impuestos Directos y de Impuestos Indirectos.
7. El Proceso y las Instituciones de Formulación de la Política Fiscal.

CONTABILIDAD

1. El Balance: Función y Estructura General.
2. El Estado de Pérdidas y Ganancias: Función, Estructura General y Relación con el Balance.
3. Los Ingresos y Gastos Diferidos y Devengados.
4. Los Inventarios: Funciones y Métodos.
5. Los Activos Fijos: Tangibles e Intangibles y su Depreciación o Amortización.
6. El Pasivo Fijo y el Pasivo Circulante.
7. El Capital Contable y el Capital Social.
8. La Consolidación de Resultados.