

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
ESCUELA DE DERECHO
ACATLAN



FINES EXTRAFISCALES DE LOS IMPUESTOS

T E S I S
QUE PARA OBTENER
EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
LUIS BENJAMIN SILVA LOPEZ

M-0030139



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A mi Madre, a la que debo este trabajo, por haberme brindado en todo tiempo y lugar, el apoyo total de su esfuerzo y comprensión.

Con especial agradecimiento a mis hermanos, familiares y amigos por haberme dado su estimación y afecto en todo momento.

Con especial agradecimiento a mi novia, que me dió su apoyo y cariño.

Agradezco al Licenciado Sergio Hugo Chapital G., por su valiosa orientación que me brindó para la realización de este trabajo.

M-0030139

I N D I C E

FINES EXTRAFISCALES DE LOS IMPUESTOS

CAPITULO PRIMERO

INGRESOS DE LA FEDERACION

Introducción	1
1) Impuestos	23
2) Productos	43
3) Derechos	68
4) Aprovechamientos	86
5) Contribuciones Especiales	86

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

1) Antecedentes Históricos	97
2) Antecedentes Jurídicos	137
3) Naturaleza Jurídica de los Impuestos	168

CAPITULO TERCERO

CLASES DE LOS IMPUESTOS

1) Clasificación de los Impuestos	176
---	-----

2) Impuestos Directos	180
3) Impuestos Indirectos	183

CAPITULO CUARTO

FINES DE LOS IMPUESTOS

1) Introducción. (Facultad Tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas).....	187
2) Diversos fines de los Impuestos	201
a) Fines de la Política Económica.	
b) Fines de la Política Social.	
c) Fines de la Política Demográfica.	
d) Fines de la Política en sentido estricto, que pueden referirse a la Organización Tributaria puramente interior, o a la Política Exterior.	
e) Fines Higiénicos, Sanitarios, Morales, de Orden Público.	
3) Fines Extrafiscales de los Impuestos en el Sistema Constitucional Mexicano	210
 C O N C L U S I O N E S	 219
 B I B L I O G R A F I A	 222

I N T R O D U C C I O N

El estudio de la ciencia de las finanzas públicas podemos decir que comienza, ya constituida relativamente y estudiada, a partir de la Revolución Francesa; pero esto no es motivo para-- descartar la idea de que el fenómeno financiero en el Estado no se hubiese presentado años antes. Por esta razón diremos que -- este estudio surgió desde que el hombre vive en colectividad -- y sus necesidades lo han hecho reaccionar para procurarse indívidual y socialmente. Así pues tenemos que para atender necesídades de tipo colectivo y para satisfacerlas se requieren gastos que se deben cubrir no solo por un individuo, sino por la colectividad y en tanto sea mayor el desarrollo social, el fenómeno financiero general será más difícil, al extremo de llegar en muchas ocasiones a provocar desequilibrios financieros-- en el sistema económico de una sociedad. No es sino hasta el -- siglo pasado cuando la ciencias financiera logró su autonomía y fué objeto de estudios sistemáticos. Como en algunas obras

de Jenofonte y Aristóteles, que existen algunos comentarios de este tipo de fenómenos que ocupa nuestro estudio. También es el caso señalar que en el siglo XV el aumento de gastos públicos y las transformaciones económicas fueron motivo de atención de algunos escritores italianos sobre finanzas del Estado como lo es Carafa.

Actualmente la evolución de la ciencia de las finanzas públicas ha llegado al grado que se requeriría un libro dedicado especialmente a las citas bibliográficas para hacer mención de los tratadistas que se dedican a su estudio. Entre algunos antecedentes podemos señalar que el 12 de febrero de 1938 cuando se fundó la Asociación Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, bajo la presidencia del Dr. Mitchel B. Conols y honorarios de M.C.W. Bodenhausen de los países bajos; esta Asociación fundó una Oficina Internacional de Documentación Fiscal y celebró su primer Congreso en julio de 1939 en La Haya. Así mismo, del

11 al 13 de septiembre de 1947 su segundo Congreso. Dicha Asociación es importantísima por su labor desarrollada en favor del estudio y divulgación internacional de la Ciencia Financiera.

En el mes de noviembre de 1957 fué celebrada en Buenos Aires, la décima Conferencia Interamericana de Abogados, creando un Comité permanente de Derecho Fiscal y es un año antes, en el mes de octubre cuando se celebran las primeras jornadas de Derecho Tributario Latinoamericano, en la Ciudad de Montevideo, Uruguay. De las segundas jornadas celebradas en México, se constituyó el 4 de octubre de 1958 el Instituto Latinoamericano de Derecho Fiscal que pretende reunir a los especialistas en la materia de los países latinoamericanos. Dicho Instituto está integrado por personas físicas e instituciones, entre las cuales está el Instituto Mexicano de Derecho Fiscal, teniendo su sede en la Ciudad de Montevideo, Uruguay.

En el estudio de esta materia financiera es conveniente seña--

lar que el desligamiento de la Ciencia Financiera como una rama autónoma de la Economía Política, corresponde a una nueva forma de pensar, tanto en la organización como en la competencia del Estado. Diversos tratadistas de esta ciencia como Francisco Nitti, nos indican que las principales causas de transformación de esta materia son: el incremento de las necesidades financieras del Estado, motivadas del aumento de sus gastos, derivado de su organización creciente como consecuencia de las nuevas atribuciones que se le han asignado, principalmente en el campo económico, como por acrecentamiento de las deudas públicas, y de las guerras frecuentes.

Estas cuestiones y otras funciones importantes sólo pueden solucionarse a través del análisis del estudio sistemático del mencionado fenómeno financiero público, por lo que nos concretamos a decir que por muchos problemas con carácter agudo han hecho el reconocimiento de la existencia de las finanzas públi

cas como una ciencia económica totalmente independiente.

Este mismo tratadista define a la ciencia de las finanzas p^ublicas como "una rama autónoma del Derecho Administrativo, que tiene por objeto que el estado o cualquier otro poder p^ublico se procure las riquezas materiales necesarias para su subsistencia y buen funcionamiento, así como la forma en que éstas debe utilizarse". En nuestra opinión, nos parece buena porque la citada definición comprende dos partes fundamentales: La primera se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro poder p^ublico; y la segunda se refiere a la aplicación correcta por parte de los poderes p^ublicos de sus ingresos. En otros términos, la parte primera comprende las reglas que deben establecer los impuestos y los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero y los bienes que necesita; y la parte segunda, el procedimiento técnico a seguir para la obtención del mejor aprovechamiento de -

los recursos del Estado. Sin embargo existen algunas otras, -
que nos parecen incompletas y poco técnicas, como la que dice -
que las finanzas públicas para Harley Leitz Lutz, es "todo lo --
que tiene relación con la moneda o con transacciones con moneda--
agregando, "que es la ciencia del manejo de las finanzas gu--
bernamentales y que va de acuerdo con el uso general y coti--
diano de nuestro tiempo".

Para Schultz and Harris, dicen: "que se refiere a todas las -
categorías y forma de las transacciones monetarias" y que - -
aunque no tiene un significado especial, por más de cien años -
de uso se le ha dado una connotación precisa. Terminando por --
decir: "que es el estudio de los hechos, principios y de la --
técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos guberna -
mentales".

El Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal, es una rama --
autónoma e independiente del Derecho Administrativo y que ri--
gen las normas legales que continúan la actividad financiera-

del Estado o de otro poder público. El Lic. Gabino Fraga en su tratado de Derecho Administrativo nos señala el contenido de este derecho y comenta que comprende no sólo la estructura y organización del poder público encargado de realizar la función administrativa, sino también los medios patrimoniales y financieros de que la administración necesita para su subsistencia y garantizar la regularidad de su actuación. Así también tiene como función el ejercicio de las facultades del Estado que debe realizar para regular la situación de los particulares con respecto a la administración.

Concluiremos diciendo que este Derecho Financiero Público se refiere a las normas del segundo grupo, de las que integran el Derecho Administrativo, pero que tiene características propias que lo hacen distinguirse y ser independiente. Este puede ser internacional o nacional, el primero se refiere a las normas que rigen las relaciones financieras que existen entre dos o

más estados soberanos, o bien entre una persona con varios Estados soberanos; y el segundo a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero entre un Estado y los individuos que se encuentran sujetos a éste.

En base a lo anterior y tratando un poco más el tema, podemos decir que la principal fuente para el desarrollo de la ciencia de las finanzas públicas en el sistema económico de una sociedad, es la prestación de servicios públicos, no la única, pero sí la más importante para que cualquier poder público pueda tener una subsistencia basada en una economía pública y una privada.

La actividad del Estado en lo que respecta servicios públicos, ha tenido un incremento constante, debido al aumento del número de necesidades colectivas que se han suscitado; por el volumen de los núcleos de convivencia humana; por la importancia de éstas que ya existen haciéndose más graves por lo que-

requieren más atención; por el mayor número de necesidades colectivas que deben ser satisfechas; y el incremento de la intervencción del Estado en la actividad privada, como consecuencia de la transformación del pensamiento político de las sociedades modernas.

Las referidas causas explican no sólo la necesidad que tiene el Estado de bienes y de dinero, sino también el aumento continuo de tales necesidades, que se ven en las cifras elevadas de los presupuestos, que han seguido una línea ascendente y que corresponden a una maquinaria estatal cada vez más fuerte en todos los sentidos.

Así como lo hemos hecho notar el derecho financiero se ocupa de la actividad financiera del Estado, en cuyo desarrollo se distinguen tres momentos fundamentales: El primero que es la obtención de recursos; El segundo La Gestión o manejo de los recursos obtenidos; y el tercero que es el gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios públicos

y la realización de las funciones del Estado.

Existen diversas definiciones acerca de esta disciplina dentro de las cuales nos parece aceptable la del tratadista español Fernando Sainz Bujanda que la define como la "disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos".

Tradicionalmente los autores han dividido el Derecho Financiero en tres grupos de normas que guardan una cierta simetría con los tres momentos o fases en que los autores de finanzas públicas dividen la actividad financiera del Estado: que es la obtención, gestión y erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían el Derecho Tributario o Fiscal, Derecho Patrimonial del Estado y Derecho Presupuestario.

a) En cuanto a la primera división referente a los ingresos del Estado, diremos que no puede considerarse que el Derecho Tributario o Derecho Fiscal puede comprender todo el aspecto relativo a los ingresos del Estado, si bien se refiere a una muy importante parte de ellos.

El Derecho Tributario, ha sido definido por un número indefinido de tratadistas de mucha fama, como H. Rossy que dice, "es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al erario"

Es necesario especificar que en México, prevalece la expresión - Derecho Fiscal y en la mayor parte de América Latina es común denominarlo Derecho Tributario, teniendo en cuenta esta circunstancia, podemos decir que el Derecho Tributario indudablemente se refiere a un tipo de recursos del Estado que tienen como caracte

rísticas común la de derivar del poder del imperio estatal. -
Esos recursos que se denominan tributarios son: los impuestos,
los derechos y las contribuciones especiales y son de derecho-
público. Un grupo de naturaleza distinta a los ingresos tributa
rios, son aquellos que tienen origen en la explotación del pa-
trimonio permanente del Estado v.g., los ingresos derivados de
la explotación del dominio directo del Estado (subsuelo), de -
los bienes de propiedad originaria (aguas nacionales), del mar
territorial o del espacio aéreo, o de las demás propiedades -
inmuebles o muebles del Estado, todos estos se caracterizan -
por ser frutos o productos de un derecho de propiedad del Estado
o de un derecho real público.

Existen también los ingresos derivados de las empresas públi-
cas o de capital mixto, que son ganancias o dividendos en el -
derecho privado. Es por eso que algunos de estos ingresos per-
tenecen al derecho público, y otros pueden ser materia del De-
recho Privado.

Los empréstitos públicos son objeto de relaciones jurídicas de derecho público y de relaciones jurídicas de derecho privado y en casos excepcionales son objeto de Derecho Internacional, como cuando son de dos países los que negocian un empréstito, este tipo de ingresos, aunque son de naturaleza diferente a los mencionados anteriormente tampoco forman parte del derecho tributario, aunque sí constituyen recursos del Estado.

Es evidente que en esta división del derecho financiero se comprenden instituciones de diferentes naturalezas y estructuras. que de ninguna forma podrían formar parte del Derecho Tributario.

b) La segunda división es la referente al gasto público. Esta división del Derecho financiero está constituida por todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, a las normas sobre gestión de cada y las operaciones financieras en sentido lato, y a las normas sobre rendición de cuentas-

y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos por los daños que causen al Estado. En otros términos desde el punto de vista jurídico, los gastos públicos es el final fatal y normal de todo el conjunto de la actividad administrativa del Estado, y el procedimiento por el cual se aprueban, se ejecutan, verifican y controlan es inherente a una materia que, como el Derecho Tributario, está entre las materias contables y las propiamente jurídicas y que se llaman comúnmente Contabilidad pública, pero que a nuestro juicio tiene principios y normas de derecho constitucional y de derecho administrativo.

Al respecto hay mucha confusión, para establecer un criterio uniforme para denominar a esta división del derecho financiero. Los Juristas como Giannini la nombra "contabilidad del Estado" Pugliese la define "las normas técnicas" a las relativas a esas materias y a las normas no técnicas las llama "derecho Financiero del Estado" Rosy las identifica como "Derecho Fiscal" y agrega diciendo -

que Este "estudia las normas que regulan el cuidado y administración del erario público y la actividad administrativa aplicada - al cumplimiento de los fines del Estado de carácter económico y-financiero".

Nosotros lo identificamos como "Derecho Presupuestal", por la razón de que es el presupuesto el elemento común a todas esas normas"

c).- La Tercera y última división es la relacionada al patrimonio del Estado. Representada por aquellas normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado y de - las empresas públicas o privadas propiedad del Estado, al que puede denominarse "Derecho Patrimonial del Estado".

Como ya lo señalábamos antes, el deber de contribuir para los gastos públicos es una consecuencia inmediata de la convivencia social. Los impuestos, aún cuando tienen su origen en la Ley, son - prestaciones que tienen su razón, en la obligación que todos los-

ciudadanos tienen que cooperar para la subsistencia y progreso de la colectividad.

El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir los gastos públicos. En tal virtud se ha visto que ninguna razón de índole social, ha sido suficiente para que, los particulares, hagan una contribución espontánea para cubrir los gastos públicos, por eso ha sido necesario que el Estado por medio de la coacción logre una cooperación en pago de los servicios que da a la colectividad.

De ahí la necesidad de imponer a los individuos una obligación para que el Estado cubra las necesidades de la generalidad y fue necesario reglamentarlo en nuestra carta magna. Por esta razón el origen legal de los impuestos lo encontramos en el inciso IV del Artículo 31 de la Constitución Federal, que obliga a contribuir -

para los gastos públicos de una manera proporcional y equitativa de acuerdo como lo siapongan las leyes. En base a este ordenamiento, - el Congreso de la Unión impone y establece los gravámenes de acuerdo con la facultad que le conceden los incisos VII y XIII del Artículo 73 de la Constitución, después de que la Cámara las "discute" en los términos del Artículo 74 inciso IV.

El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado. -- implica necesariamente gastos que este debe atender procurándose - los recursos necesarios.

El estado puede obtener por dos medios diferentes los recursos - pecuniarios indispensables para su sostenimiento; ya sea por virtud de un acto de colaboración voluntario de los particulares, ó-- por un acto unilateral del poder público, obligatorio para los - particulares.

En el acto de colaboración voluntaria, el particular, por medio - de un contrato, proporciona al Estado los recursos que éste nece-

sita. Pero además de que este contacto impone al Estado obligaciones a favor del particular, de pagarle intereses, de reembolsarle el empréstito, etc., obligaciones que suponen otras fuentes de ingresos con que atenderlas, el Estado no puede estar atenido a la voluntad de los particulares para obtener los medios suficientes y poder subsistir, por lo que se encuentra obligado a recurrir a la colaboración forzosa que se hace mediante un acto unilateral que impone al particular una prestación pecuniaria.-- En otros términos podemos decir que el impuesto constituye la forma normal de que el Estado dispone para proveerse de los fondos que necesita. También el empréstito constituye la forma excepcional, ésta puede ser útil como un medio de anticipar los impuestos, ya que en último término, éstos tendrán que ser empleados para hacer frente a las contra prestaciones que al Estado fija el contrato respectivo.

También el Estado puede obtener ingresos, independientemente de las dos fuentes señaladas con anterioridad. Bien sea de la pres

tación de servicios públicos, bien de la explotación y aprovechamiento de los bienes de dominio público y privado del Estado, que sean susceptibles de producir un rendimiento, o bien de otros conceptos. Los ingresos señalados en el primer concepto se les ha denominado derechos; los originarios del segundo reciben el nombre de productos y los terceros el de aprovechamientos.

Por lo anterior, podremos decir que el impuesto es la parte de riqueza con que el particular debe contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos.

Como hemos mencionado anteriormente, el Derecho Financiero tiene una autonomía propia, pero esto no es motivo para decir que no tenga relaciones íntimas con otras disciplinas jurídicas.

Una de las relaciones que tiene el Derecho Financiero con otras materias, es la que existe con el Derecho Constitucional, puesto que en la Constitución General de la República se encuentran las bases fundamentales como son: la facultad exclusiva que tiene el

Poder Legislativo para expedir las Leyes financieras; la obligación de los habitantes de la República, de pagar las contribuciones para costear los gastos públicos; los principios elementales de distribución de competencias fiscales entre la Federación y los Estados; - las reglas fundamentales a las que debe sujetarse la preparación, - aprobación y ejercicio del presupuesto, etc.

Con el Derecho Administrativo, teniendo en cuenta que es la disciplina jurídica que estudia las normas jurídicas que rigen las relaciones entre el Poder Ejecutivo y los particulares, Este y el Derecho Financiero conservan íntimas relaciones, ya que el Derecho Financiero comprende las normas jurídicas que rigen las relaciones - entre el Poder Público y los particulares, algunos contribuyentes - y otros no, con motivo de la aplicación de las leyes financieras.

Existen también relaciones entre el Derecho financiero y el Derecho Procesal. Porque en el primero puede hacer tres clases distintas de procesos jurídicos públicos que son: el legislativo, el administrativo y el jurisdiccional.

a).- El proceso jurídico legislativo de naturaleza financiera es el que observa el Poder Legislativo para aprobar las leyes financieras y para expedir los presupuestos de ingresos y de egresos.

b).- El proceso jurídico administrativo financiero es el que se refiere a todos los actos que realiza la administración para recaudar los ingresos públicos y para erogarlos en gastos e inversiones.

c).- El tercero y último es el proceso jurisdiccional que existe dentro del Derecho Financiero y que tiene como finalidad resolver las controversias entre la Administración fiscal y los contribuyentes, y que en México se encuentra principalmente reglamentado en el Código Fiscal de la Federación.

Otra de las disciplinas jurídicas con las que el Derecho Financiero tiene relaciones es el Derecho Penal, pues dentro de las leyes financieras se encuentran normas jurídicas que sitúan en la categoría de delitos a determinados ilícitos cometidos en violación de las leyes financieras y disponen las sanciones correspondientes a los mismos.

También hay relación entre el Derecho Financiero y el Derecho Internacional, si se toma en cuenta la existencia de tratados internacionales cuyo contenido es financiero, tales como los tratados cuyo objeto es eliminar o reducir la doble tributación.

CAPITULO PRIMERO

INGRESOS DE LA FEDERACION

I Ingresos de la Federación.

1) Generalidades.

La actividad que han tenido los gobiernos de todos los países, durante los últimos cincuenta años, en la vida social y económica, ha traído como consecuencia un cambio profundo en la concepción de lo que es el presupuesto fiscal, en su estructura, en su manejo y en su influencia y desarrollo general de la economía de una nación.

En las épocas actuales, caracterizadas por una mayor participación del Estado en la economía general, el presupuesto tiene dos nuevas y fundamentales características que lo hacen diferente, las cuales son:

- a) El equilibrio y ajuste de la economía general por medio de intervenciones financieras de más o menos magnitud,
- b) La redistribución del ingreso nacional, tendiente a corregir desigualdades sociales, por medio de los gastos para la seguridad social, pensiones, etc.

Actualmente el presupuesto público, en su mas amplia acepción. - es definido como el cómputo de los ingresos y egresos gubernamentales y del movimiento de la deuda pública. Por eso se le considera la guía y expresión de la política económica del gobierno y es - uno de los competentes indispensables de la contabilidad gubernamental.

Al respecto dice Lawfenburger que "el presupuesto es un acto de - previsión de gastos y de ingresos de una colectividad para un periodo determinado, sancionado por el poder legislativo o cuando - se trata de una dictadura por el poder ejecutivo!"

En México, la Ley Orgánica del Presupuesto de la Federación, declara que "se entiende por Presupuesto de Egresos de la Federación la autorización expedida por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo, para expensar las actividades oficiales, - obras y servicios públicos, a cargo del Gobierno Federal, durante el período de un año, a partir del primero de enero" (Art.28)'

Por consecuencia, en nuestro país, a diferencia de otros países,

se hace una diferencia entre el presupuesto de ingresos y el presu
puesto de egresos, estando los dos, sujetos a normas constitucio--
nales y ordinarias diferentes y que revisten naturalezas jurídicas
distintas.

El fundamento jurídico legal que existe, para considerar que en la
actividad financiera estatal son de mayor prioridad los ingresos -
que los egresos, lo encontramos en el artículo 74 fracción IV de -
la Constitución, que dispone que la Cámara de Diputados debe discu--
tir primero las contribuciones que a su juicio sean necesarias pa-
ra cubrir el Presupuesto y luego proceder a la aprobación del pro-
pio presupuesto. También la Constitución dá facultades al Congreso
de la Unión para imponer (Art 73-VII) las contribuciones necesa--
rias a cubrir el presupuesto y por eso del artículo 72, incisp h,-
se desprende la conclusión, apoyada por la práctica, en el sentido
de que la iniciativa de la Ley de ingresos debe ser discutida pri-
meramente por la Cámara de Diputados y posteriormente por la Cáma-
ra de Senadores.

La Ley de Ingresos de la Federación, que así se llama el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, constituye por lo general, una mera lista de "conceptos" por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Estado, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos. Sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los que se causen y recauden de acuerdo con las leyes en vigor.

El tratadista Gabino Fraga, nos comenta que en materia de impuestos, existen dos clases de disposiciones que son: las que fijan el monto del impuesto, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse así como las que enumeran cuáles impuestos deben causarse. Es decir la Ley general que anualmente se expide con el nombre de Ley de Ingresos, no contiene sino un catálogo de los impuestos que han de cobrarse en el año fiscal y al lado de ella existen leyes especiales que regulan los propios impuestos y que no se --

reexpiden cada año cuando la primera conserva el mismo concepto - del impuesto. Por eso no debe existir duda respecto a que las leyes reguladoras de cada tipo de ingresos tiene el carácter de leyes, - tanto en su aspecto formal, por cuando que tienen su origen en un acto del Congreso, como en su aspecto material en cuando que son actos creadores de situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

Ahora bien, el precepto legal que establece la Constitución en el artículo 65 fracción II dispone que el Congreso se reunirá el día primero de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias en las cuales se ocupara de examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos ne cesarios para cubrirlo y en apoyo a lo referido, el artículo 73- fracción VII, también faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Es decir que si anualmente debe discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las Leyes tanto la general-

de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al término del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la Ley de ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la Ley Especial que sobre el particular haya regido. Esto en la práctica le evita al Congreso la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación sobre impuestos que ha regido en años anteriores, pues si se conserva el concepto que desarrollan las leyes especiales, éstas deben entenderse incorporadas a la Ley General de Ingresos. que nualmente les imprime su propia vigencia.

Como antecedentes jurídicos de esta Ley de Ingresos podemos comentar que en la Constitución Federal de 1857, concedía de manera expresa - en su artículo 69, al Ejecutivo Federal el derecho de iniciativa de la referida Ley de Ingresos, por considerar que el Poder Ejecutivo - estaba en condiciones mejores que el propio Legislativo para conocer las condiciones particulares económicas del país y por conse---

cuencia de determinar las posibilidades del mismo para contribuir a los fondos públicos.

Tal disposición desapareció en la Constitución de 1917 y sólo quedó la facultad general de iniciativa que reconoce al Presidente de la República la fracción I del artículo 71. Sin embargo, la práctica - que fundó el precepto legal de la Constitución de 1857 ha subsistido, y por eso en la realidad el Congreso, aunque no obligado legalmente, espera del Ejecutivo la remisión del proyecto correspondiente y por su parte este poder no ha dejado de presentar la iniciativa, considerando que de otra manera faltarían la previsión y los cálculos necesarios para mantener el equilibrio financiero del Estado.

Como lo señalábamos anteriormente, la discusión y aprobación de la Ley de Ingresos, a diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos cámaras, la Ley de Ingresos debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados, como lo señala el artículo 72 inciso h, y su discusión y aprobación de

be preceder a la discusión y aprobación de la iniciativa del Presupuesto de Egresos, por lo que esta Ley debe ser aprobada por ambas cámaras.

Ahora bien, existe y se ha planteado la problemática de qué consecuencia se producirían si al iniciarse un ejercicio fiscal no hubiere sido aprobada todavía la Ley de Ingresos, teniendo en cuenta que ésta tiene una vigencia anual, para un ejercicio fiscal.

Al respecto podemos decir que en México, no se ha previsto esta situación en comparación con otros países en los que, si al iniciarse el ejercicio fiscal no se hubiere aprobado el presupuesto general, regirá el que estuvo en vigencia en el anterior a los fines de la continuidad de los servicios por lo que demora no causa perturbación en cuando a los recursos, además por el carácter permanente de las disposiciones relativas a ellas. A este sistema se le ha denominado de la reconducción del presupuesto.

Insistimos que, en México no se ha previsto esta problemática, -

por la sencilla razón de que el período de sesiones del Congreso - concluye precisamente el día anterior a la iniciación del año fiscal, de tal manera que es de suponerse que para esta fecha ya la Ley de Ingresos está aprobada. En los supuestos, en los que a pesar del sistema, el Congreso no aprueba dicha Ley, la solución única que debe aceptarse, por aplicación de los preceptos constitucionales, es la de que no puede hacerse cobro de ningún impuesto mayor, conforme a la Ley anterior, por lo que es de lamentarse la existencia de esta laguna en nuestra Legislación Constitucional. Además de los ingresos tributarios que contiene la Ley de Ingresos, existen otros tipos de ingresos no tributarios, como los productos, que han sido definidos por el Código Fiscal de la Federación como los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público - o por la explotación de sus bienes patrimoniales. Los aprovechamientos, que son los de más ingresos ordinarios del erario Federal no clasificables como impuestos, derechos o produc

tos. Respecto a estos ingresos, el presupuesto en nuestra opinión, carece de significación, por no nacer del mismo autorizaciones -- creadoras o recaudatorias, pues respecto a estos no pueden extenderse la calificación de "contribuciones" a que se refieren los - Artículos Cconstitucionales 73, Fracción VII y 74 Fracción IV, y - en consecuencia, para que puedan percibirse estos tipos de ingresos, la Ley de Ingresos es totalmente inoperante.

En atención a lo que establece el Artículo 115 Fracción II de la Constitución, se concluye que las legislaturas de los Estados son, quienes expiden, tanto las leyes de ingresos al erario Local, como las Leyes de ingresos a los Municipios que lo integran. Y es - El Congreso de la Unión quien expide la Ley de Ingresos de la Federación.

Esta Ley de Ingresos de la Federación como ya todos lo sabemos, - es expedida cada año, y no contiene más que una enumeración de - los ingresos que puede percibir la misma federación dentro de cada ejercicio fiscal.

Por otra parte, en nuestro derecho positivo distinguimos diferentes clases de disposiciones ordinarias que son: la Ley de Ingresos, las Leyes y demás disposiciones reglamentarias y el Código Fiscal de la Federación. De estas disposiciones citadas, tenemos las leyes, reglamentos, circulares y los demás ordenamientos que las aclaran y precisan.

En las Leyes se establecen los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, cuota, forma de pago, época de pago, procedimiento para la determinación del crédito fiscal, sanciones, recursos, del causante contra las violaciones de la Ley, etc. Generalmente se expide un reglamento por el Ejecutivo, con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación, y además las circulares y demás disposiciones necesarias para su mejor cumplimiento.

El Código Fiscal de la Federación, merece especial mención porque contiene en normas de derecho positivo los más avanzados principios de las ciencias de las finanzas en materia tributaria, como más adelante lo analizaremos.

Actualmente existen diversos criterios que clasifican los ingresos públicos. Uno de estos son los ingresos originarios y los derivados. Los primeros son aquellos que tiene su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta. Los referidos ingresos coinciden con el tipo de ingreso denominado "producto" por el Código Fiscal de la Federación'

Los derivados, aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir; que no provienen de su propio patrimonio. A contrario sensu, son ingresos derivados todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios. Son ingresos derivados los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.

Otra clasificación de los ingresos públicos los divide en ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

Los ingresos ordinarios, han sido definidos como aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, en un presupuesto bien establecido debiendo cubrir enteramente los

gastos ordinarios. Los extraordinarios aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones que tienen el mismo carácter de extraordinarios, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofes, déficit, etc.

En la Ley de Hacienda del Distrito Federal esta legalmente establecida esta clasificación en el artículo tercero, que dispone que los ingresos de éste, se dividen en: ordinarios y extraordinarios. Definiendo a los ordinarios como los establecidos común y normalmente para cubrir los servicios públicos regulares del Distrito Federal. Y a los extraordinarios aquellos cuya percepción se autoriza excepcionalmente para proveer el pago de gastos accidentales o que tengan el carácter de extraordinarios del Distrito Federal.

En esta Ley se listan como ingresos ordinarios los derechos, los productos, los impuestos y los aprovechamientos y como extraordinarios los empréstitos, la emisión de bonos y obligaciones, las --- aportaciones del Gobierno Federal y "otros no especificados".

En la Ley de Ingresos de la Federación, se consideran como ingresos ordinarios los establecidos de la fracción I a la XVII y XX -- dentro de las cuales se contienen varias clases de impuestos; los derechos, los productos, los aprovechamientos y los enteros que hacen los organismos descentralizados como extraordinarios, los contenidos en las fracciones XVII y XIX, siendo entre éstos los ingresos derivados de ventas y recuperaciones de capital y colocación de empréstitos y financiamientos diversos.

También podemos hacer mención a una tercera clasificación jurídica de los ingresos públicos. La cual es la siguiente; Ingresos de Derecho Público y de Derecho Privado, esta clasificación es tradicional en el Derecho Financiero, y quedarían encuadrados dentro de los ingresos de derecho público los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los monopolios fiscales y la expropiación por causa de utilidad pública. Y los ingresos de derecho privado quedarían integrados todos aquellos otros ingresos en los que no entra en juego la soberanía del Estado.

A existido una objeción a esta clasificación porque se dice que engloba instituciones de carácter sumamente diferente, entre los llamados ingresos de derecho público. Como lo indica Cocivera --- dice "las diferencias estructurales y funcionales de las instituciones de la requisición, de la expropiación y de la imposición son tan profundas que no es posible hacerlas comunes a las unas y a las otras.

No es sólo el contenido material lo que es profundamente diverso en la requisición o en la expropiación, sino es profundamente diverso el fundamento jurídico, la estructura de la institución, la función. Los efectos exclusivamente obligatorios que derivan del ejercicio de la imposición, como se ha visto se contraponen a los estrechamente reales de todas las limitaciones. "Por tal circunstancia, se ha abierto paso la clasificación de ingresos del Estado en dos ramas: la de ingresos tributarios por una parte y de -- los ingresos no tributarios por la otra. En la primera quedan comprendidos exclusivamente los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. En la segunda los demás ingresos públicos, -

sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público, como la requisición, o de un acto de derecho privado, como puede ser la venta de bienes del Estado.

El fundamento del impuesto en las antiguas haciendas absolutistas. cuando no existía más fundamento para ejercer el poder de imposición que la fuerza del señor que lo exigía, el tributo aparecía como una exacción arbitraria, a la que el contribuyente debía someterse como el vencido se somete al vencedor.

Pero en la hacienda moderna el impuesto es un instrumento del Estado popular y por consiguiente sólo se justifica si es establecido por el pueblo, mediante sus representantes y para satisfacer necesidades del pueblo.

Toda obligación tiene una causa jurídica que la legitima. Indudablemente, la capacidad de pago de cada contribuyente no puede constituir la "causa" de la obligación, como lo sostienen algunos autores. Ello constituye sólo un indicio para graduar la carga que cada uno soportará.

El fundamento jurídico del impuesto se encuentra, en la propia naturaleza del fenómeno económico que determina; la satisfacción de las necesidades. Así el impuesto se justifica cuando es excoⁿcionado para satisfacer necesidades colectivas porque ellas benefician a toda la colectividad, sin que sea menester la demanda individual de cada administrado; más aún; nadie puede ser privado de la satisfacción de estas necesidades, ya que el individuo, observa en este caso una conducta pasiva. El impuesto se justifica de igual manera cuando se trata de satisfacer necesidades públicas, porque sin la existencia del Estado las otras necesidades no podrían ser satisfechas o lo serían en condiciones precarias.

Por lo tanto el impuesto no se justifica si se invierte en satisfacer necesidades individuales en un régimen basado en la propiedad privada, porque según este sistema, cada uno distribuye sus propios recursos en la forma que lo considera más conveniente. La utilización de los réditos individuales por el Estado para atender las necesidades individuales no se ajusta a los principios jurídicos funda-

mentales de la sociedad occidental. Pero el impuesto se justifica, - en cambio, cuando se destina a las necesidades sociales, aunque en último término estas son también individuales, pero que en un momento dado puede atribuírsele tal importancia para que el grupo social que el estado se considera obligado a satisfacerlas.

La naturaleza jurídica del impuesto consiste en una relación de obligatoriedad entre el sujeto pasivo y el sujeto activo y en virtud de la cual este último tiene el derecho de exigir la prestación pecuniaria que el primero tiene el deber de realizar.

Esto constituye la relación tributaria material o substancial, pero al lado o alrededor de la misma existen otras relaciones jurídicas - de carácter accesorio o de carácter formal.

La relación tributaria accesorio consiste en aquellas obligaciones - que la ley impone al sujeto pasivo de la obligación principal o a otros responsables, con el fin de asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria, *vr. gr.*, las multas, los intereses moratorios, etc. La relación tributaria formal comprende las obligaciones de -

*hacer a cargo del contribuyente y demás responsables que tienen -
por objeto poner en conocimiento de la administración fiscal los -
hechos, actos o situaciones que configuran una obligación tributa=
ria así como permitir la determinación del débito tributario, su -
percepción, etc.*

II Caracteres Jurídicos del Impuesto

Los caracteres jurídicos del impuesto en nuestro sistema tributario se desprenden del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, del Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación y de otros elementos consignados en las leyes fiscales.

Los autores del derecho fiscal coinciden en los rasgos salientes del impuesto en su aspecto jurídico y se esfuerzan por sistematizar esos elementos.

Se señalan como principios jurídicos y económicos del impuesto los siguientes:

- a) De legalidad
- b) De limitación
- c) De generalidad
- d) De proporcionalidad y equidad, y
- e) De certeza.

a) Principio de legalidad:

El impuesto es un acto de soberanía gobernado por disposición de derecho público. El Estado se creó para atender finalidades sociales que no pueden ser debidamente satisfechas por los particulares, por eso

el Estado actua en materia impositiva como autoridad revestida por un poder soberano y coactivo que ejerce sobre una comunidad social que tiene intereses y necesidades comunes y asume la obligación de atenderlas.

El principio de legalidad encuentra su fundamento constitucional en la fracción IV del artículo 31 que establece como requisito para que los mexicanos tengamos la obligación de "contribuir", a los gastos públicos del Estado que esa obligación esté establecida por una Ley. Ahora bien, para que se cumpla ese requisito constitucional es no sólo necesario que el acto creador del impuesto tenga su origen en el Poder Legislativo, con lo cual se satisfaría el requisito solamente en su aspecto formal, sino que también ese acto legislativo cree situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, que es la característica que se reconoce a las normas legislativas y por último que la voluntad del legislador se haya expresado sobre todos los elementos del hecho imponible y de la relación tributaria a que da origen, sin dejar a la Administración Fiscal ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos.

Sin embargo, el principio de legalidad no se circunscribe a la necesidad de que el hecho generador esté definido en la ley, sino también que en ella estén determinados, además, alicuota, la base y los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expuesto el principio de legalidad tributaria al sostener que: "para que la tributación con la que los habitantes de la República deben contribuir a los gastos públicos así de la Federación como del Estado o de los Municipios, sea proporcional y equitativa como lo previene el Artículo 31 fracción IV Constitucional, es preciso no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota o forma y términos de computarlo y pagarlo; de otro modo sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo quiere la constitución federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario"⁽¹⁾

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo constitucional invocado y está además minuciosamente reglamente

1.- Semanario Judicial de la Federación tomo LXXXI Pag. 6374, toca 7784/939, 2a.Sala.

tado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán durante el período que la misma abarca.

Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado esta encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consiguados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuesto imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la

forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

La arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente prescritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

b) Principio de limitación:

Los gastos del Estado son crecientes, apremiado por el incontenible desarrollo demográfico que trae aparejado nuevas y más complejas necesidades sociales, que es urgente atender.

La capacidad económica de los pueblos no es ilimitada, sino todo lo contrario, por lo que los entes públicos no pueden llevar la acción fiscal hasta convertirla en un elemento expropiatorio porque esto conduciría a la destrucción económica, por lo menos en el estado democrático federal.

Al respecto Rossy⁽²⁾ nos dice que en el principio jurídico de limita - -

2.- Rossy, H., Instituciones de Derecho Financiero.

ción del impuesto existe una justificación del ente público para "moderar la exigencia de un impuesto cuyas tarifas sean exageradamente altas" cuando en el curso de su ejercicio económico se manifieste un superávit que asegure la cobertura del presupuesto de gastos.'

c) Principio de generalidad:

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación al definir los impuestos señala la característica de generalidad de estos, que recaen en todas aquellas que la Ley Tributaria señala como sujetos pasivos de la obligación sin más excepciones que aquellas que la propia ley señala también con carácter general.

La generalidad de los tributos implica que estén obligados al pago to dos aquellos que perciban una remuneración por sus servicios, todos aquellos que ejerzan el comercio, a todos los que elaboren un producto gravado, a los que perciban un beneficio de sus inversiones de capital, y en fn, todos aquellos que ejecuten un acto o celebren un contrato objeto de un impuesto, o perciban un ingreso o una utilidad a -- consecuencia de una actividad considerada en una ley tributaria, de -- biendo corresponder una contribución igual para todos aquellos que se--

encuentren en situación idéntica.

También en el artículo 13 Constitucional, podemos fijar el principio de que las Leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. Los gravámenes se deben establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto. Se menciona en el citado artículo constitucional que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas", en este sentido la ley privativa no es, desde el punto de vista material, una verdadera ley porque no es general, abstracta, impersonal y permanente.

Las características de la Ley privativa en que es personal, concreta, porque se refiere a una persona o a varias personas individualmente determinadas, de manera que a cualquier otra que no sea de las señaladas, aún cuando se encuentren dentro de la misma situación prevista en la ley, no le será aplicable.

Por los términos del artículo 13, parece que, sólo prohíbe la aplicación de una ley privativa cuando alguien es juzgado y que no establece una prohibición general de que se expidan leyes privativas. Así lo en-

tendió en un principio la Suprema Corte de Justicia, cuando dijo "No - hay violación del artículo 13 cuando no se trata de juzgar a nadie"⁽⁴⁾ pero posteriormente cambio su interpretación sosteniendo que "dada su colocación entre los textos constitucionales, indudablemente entraña una prohibición de carácter general, de expedir leyes privativas y de que las autoridades judiciales las puedan aplicar. Además el artículo 12 se refiere a la igualdad natural de los hombres y el 13 a la igualdad ante la ley" ⁽⁵⁾

Precisando todavía más el sentido del artículo 13, la Suprema Corte dijo; " Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposicioón que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de esos caracteres, vá en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 constitucional y aún deja de ser una disposicioón legislati

4.- Tomo I, pág. 888. Prontuario, Tomo II, pág. 336

5.- Tomo XXVI, pág. 802 Prontuario, Tomo IX, pág. 204

tiva, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes, pueden ser, privativas tanto en el orden civil- como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas, protege el ya expresado artículo 13 constitucional".⁽⁶⁾ Este principio de generalidad que integra el de justicia no exige que todos los que tienen capacidad contributiva paguen todos los impuestos establecidos por el Estado, sino únicamente que pague cada quien algún impuesto, de manera que unas personas pagarán ciertos gravámenes y otras pagarán otros.

d) El principio de proporcionalidad y equidad:

El criterio de proporcionalidad del impuesto ha sido un tema ampliamente discutido y se han emitido distintos pareceres. El criterio liberal de proporcionalidad se enfrenta actualmente a los problemas de una justa distribución de la riqueza pública.

Cuando una ley ordena que un impuesto sea proporcional, con ello se alude a ciertos principios económicos básicos de la convivencia huma-

6.- Tomo XXVIII pág.1960, Prontuario, Tomo IX, pág. 205.

na, como el Estado no tiene recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los que integramos una comunidad y en la medida de nuestros propios recursos contribuyamos al sostenimiento de una institución a la que se le han asignado esos fines.

Desde este punto de vista el impuesto aparece como un deber, una obligación, un principio ineludible de la vida social. Y en un sistema impositivo debe esforzarse por distribuir proporcionalmente esas cargas sociales, tomando como base los criterios más generales posibles.

Todos podemos estar en los supuestos previstos por la Ley fiscal, si tenemos la oportunidad de realizar los hechos que ella considera. Y de no cumplir ese principio la ley es privativa y contraria a su verdadera naturaleza.

La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley. En un impuesto no es suficiente la proporcionalidad, es necesaria también la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social, que en sus términos precisos es de absoluta necesidad.

La proporcionalidad y equidad del impuesto en el régimen fiscal mexicano ha sido discutivo y desde la época de Vallarta, se aceptó su -- punto de vista de que "la proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta".

De acuerdo a lo que establece el artículo 31, inciso IV de la Constitución Federal, señala la obligación de contribuir "de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", esto es y debe haber -- una relación entre la carga fiscal y la posibilidad económica del -- contribuyente para cubrirla. En base al precepto señalado, a las -- Leyes tributarias corresponde señalar la proporcionalidad y equidad de los impuestos.

Si las leyes no tomaran en cuenta la situación económica del contribuyente, el impuesto dejaría de ser equitativo, porque no implicaría una aportación racional a cubrir los gastos públicos, sino un sacrificio y no sería proporcional si estuviera en desacuerdo con los recursos del obligado.

Ahora bien, para que las leyes tributarias cumplan los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad, es indispensable que fijen con exactitud las cuotas que correspondan a cada situación. De acuerdo a la disposición constitucional aludida anteriormente, es preciso, no sólo que la Ley establezca el impuesto, sino que también fije su cuantía, la cuota, forma y término de pagarlo. De lo contrario sería la autoridad la que fijaría la proporcionalidad del impuesto y no la ley; con lo que la tributación tendría un carácter arbitrario. En conclusión podemos decir que todos los individuos de México, señalados en las leyes fiscales y de acuerdo con su capacidad están obligados al pago de los impuestos. La suprema Corte de Justicia de la Nación no ha dado un criterio definido de lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad en los impuestos, sin embargo dice: "la proporción en el impuesto no se toma de la Universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta los economistas por esto no reputan desproporcional a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores". Esta tesis la ha repetido-

la Corte en diversos fallos, y es correcta en cuanto significa que no es indispensable que todos los impuestos graven a todos los sujetos impositivos, pero es incompleta. Sin embargo, en otro fallo la Corte dijo: "Los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte, si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto".⁽⁷⁾

Posteriormente la Suprema Corte ha establecido jurisprudencia diciendo: "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueron convenientes sino una facultad limitada por estos tres requisitos".⁽⁸⁾ La Corte separa así, en nuestra opinión incorrecta-

7.- Prontuario, Tomo VII, pág. 83

8.- Jurisprudencia. Apéndice al tomo LXXVI, pág. 794

mente, los conceptos de proporcional y equitativo que juntos quieren significar el principio de justicia en los impuestos, pero además, no señala lo que debe entenderse por cada uno de esos conceptos .

e) Principio de certeza:

Otro carácter del impuesto se refiere a su aplicación que debe ser estricta, en sus términos y sin que se aplique por analogía. El Artículo 11 del Código Fiscal, ordena que "las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta.

Este principio de certeza combate arbitrariedades, ensayos, indecisiones, malentendidos en materia fiscal.

El desarrollo de la técnica fiscal no sólo se extiende al campo de la acción económica del Estado, sino una protección eficaz del contribuyente.

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla

más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corrompidos.

Para cumplir con el principio mencionado, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos, el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha del pago, quién paga, a quién paga, las personas en caso de infracción, los recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración, etc.

Analizando este principio, debe ser desarrollado en la siguiente forma:

- 1).- Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambíguas o imprecisas.
- 2) Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.

3).- Debe precisarse si se trata de un impuesto Federal, Local o Municipal.

4).- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

5).- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

La relación de este principio debe procurarse en cada una de las Leyes de impuestos.

III Teorías y Principios del Impuesto.

a) Teoría de la equivalencia:

A esta teoría también se le ha conocido con el nombre de Teoría de los "Servicios Públicos", ó, teoría del "beneficio", ⁽⁹⁾ esta primera teoría, fué sostenida por Pufendorf de la escuela cameralista, esta escuela nació, a mediados del siglo XVII, como ciencia de la administración de la hacienda de los príncipes, para preparar a los funcionarios fiscales de la Cámara Príncipes con conocimientos generales de economía y administración.

9.- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas, pág. 48. Ed. P. S. S.

Principalmente esta teoría esta basada en el concepto de que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Dicho en otros términos, la teoría mencionada considera que el impuesto tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos.

Hasta fines del siglo pasado casi todos los países coincidían respecto a los servicios públicos que el Estado debía prestar a la sociedad, pero en la actualidad varía de una nación a otra, según sea la intervención estatal en las actividades particulares.

Pero no toda la actividad del Estado va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo que no todos los recursos se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza, cierto es también que el Estado eroga fuertes cantidades por esta clase de servicios, pero actualmente no es la única actividad del Estado, sino que también tiene a su cargo colmar necesidades de distinta naturaleza.

b) Teoría de la Necesidad Social:

Unó de los principales expositores de esta teoría es Andreozzi quien expresa que el fundamento esencial del Tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Explica la teoría de la necesidad social comparando las necesidades del hombre con las de la sociedad, las cuales las divide en dos clases; físicas y espirituales.

Argumenta que las necesidades físicas del hombre son: Alimentación, vestido, habitación y en general todas aquellas que necesita satisfacer para subsistir. Satisfechas estas necesidades, el hombre tiende a superarse, a adquirir mejor medio de vida, a colmar aquellas necesidades que lo elevarán espiritualmente y que le proporcionarán una mejora en su persona.

Agrega diciendo que la sociedad, al igual que el hombre, tiene necesidades que satisfacer, a fin de poder subsistir y elevarse en el campo de la cultura, lo que pueda lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

Para este autor las necesidades de la sociedad son similares a las del hombre, pero de carácter general, y no particular, Así tenemos que las

necesidades físicas de ella, son alimentación, vivienda, vestido, orden y seguridad, confort, servicios públicos, etc., y de las espirituales podemos citar: escuelas, universidades, museos, deportes, conciertos, etc.

Aplicando esta teoría a nuestra realidad, observamos como el Gobierno-Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad mexicana.

c).- Principios de Adam Smith: ⁽¹⁰⁾

Numerosos son los tratadistas que han elaborado principios teóricos, - que deben informar a toda ley impositiva, siendo los más conocidos, -- los que formuló Adam Smith, que aún son muy anticuados, pero generalmente son respetados y observados por el legislador, al elaborar una ley tributaria, pues de no tomarse en cuenta, podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Estos principios son: de - justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía; de estos cuatro principios, de los que, por un análisis o desarrollo posterior se han derivado otros.

10.- A Smith, libro V, Riqueza de las Naciones, Ed.F.C.E.pág. 726

I.- Según el principio de justicia, los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Complementando este principio, la doctrina conside
ra que un impuesto es justo o equitativo, cuando es general y unifor
me.

1.-) Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coindida con la que la ley señala como hecho - generador del crédito fiscal. Que, como excepción sólo deben eliminar
se aquellas que carezcan de capacidad contributiva. Entendiéndose - que se posee capacidad contributiva, cuando la persona perciba ingre
sos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cu
ando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

El tratadista E.Bielsa en su obra "Compendio de Derecho Público."⁽¹¹⁾ sostiene al respecto, que nadie debe estar exento del pago del impues
to, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de

11.- Bielsa, R. Compendio de Derecho Público, tomo III.

generalidad, además de que no es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima del voto en el gobierno de la cosa pública, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos.

En contra de estas ideas, Einaudi,⁽¹²⁾ sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciban siquiera lo mínimo para vivir es empobrecer más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso como tributo.

2.-) Que el impuesto sea uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al impuesto; nuestro criterio coincide con el que John Stuart Mill en su teoría del sacrificio, nos dice, el cual es el siguiente, "si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentren dentro de una misma situación, por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio -

12.- Einaudi, L. Principios de Hacienda Pública.

la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta".

11.- En el principio de Certidumbre nos señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública, para cumplir en el sujeto del impuesto, su objeto, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del causante, e introduzca la incertidumbre

La Ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el Congreso de la Unión, desoye este principio al establecer que queda facultado el Ejecutivo Federal para "suprimir, modificar, o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, contro, forma de pago y procedimientos; sin variar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravámen, infracciones o sanciones", porque la delegación que el poder Legislativo ha hecho a favor del Poder Ejecutivo en lo referente a "suprimir, modificar, o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la

administración, control y forma de pago de procedimientos", pueden contribuir a introducir la incertidumbre de la que la Hacienda Pública puede aprovecharse para crear nuevas obligaciones en contra del causante; Esta delegación pugna además, con la Constitución, por cuanto que el Poder Legislativo no puede delegar sus facultades, sino sólo en los casos expresamente previstos en nuestra Carta Magna, entre los que no se halla la que se comenta.

III.- Con respecto al Principio de Comodidad Adam Smith ⁽¹³⁾ comenta, que si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el Legislador debe hacer accesible el pago total de éste; por lo tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos, que en atención a la naturaleza del gravámen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

Que el Legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación, y por ende, una menor evasión por parte del causante.

Al respecto creemos que nuestra legislación federal respeta este

13.- A Smith, obra citada, Ed. Fondo de Cultura Económica.

principio; y por eso al tratarse de los causantes que tienen la obligación de pagar sus impuestos en cierto tiempo, se les hace en ocasiones una prorroga para que éstos cumplan con su obligación fiscal.

IV Principio de Economía.

Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento y tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

Adam Smith ⁽¹⁴⁾ señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto y son:

- 1.- Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo.
 - 2.- Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes;
 - 3.- Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren -
- 14.- A Smith, tomo V, Riqueza de las Naciones, Ed. Fom. Cul. Econ.

los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales; y

4.- Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al causante, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

1.- *Definición del impuesto.*

El concepto jurídico del impuesto y a pesar de que ciertos autores no conciben una teoría general del impuesto de alcance universal; algunas teorías como la doctrina alemana y la italiana han demostrado que sí es posible. Argumentando que la discrepancia radica en la diferente forma de apreciar la materia: aquellos al considerar los diversos sistemas impositivos nacionales y sus implicaciones políticas y económicas que, por supuesto, son limitadas en el tiempo y en el espacio; están aislando el sustrato jurídico común y elaborando conceptos generales, con prescindencia de sus aplicaciones prácticas, cuyo estudio pertenece a la ciencia de las finanzas y a otras disciplinas.

Creemos que ya nadie pone en duda el carácter publicístico del tributo, concebido genéricamente con una prestación obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. O bien en una definición de Blumenstein que a nuestro criterio es correcta que dice: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial,-

exige de sus sujetos económicos sometidos a la misma".

Consideramos necesario hacer mención de algunas definiciones que han dado justistas importantes en la materia y que servirán para realizar un análisis más completo y así llegar a una conclusión más certera. Uno de los tratadistas que define el impuesto es "Ehener y dice que "son prestaciones, hoy por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contra-prestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".⁽¹⁵⁾

Nitti dice⁽¹⁶⁾ "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible".

Gaston Jeze⁽¹⁷⁾ no da una definición del impuesto, sino que hace una enumeración de sus características que son:

15 - Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas pp:35

16 - Idem.

17 - Idem., pág. 36

"1a.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no de servicios personales".

"2a.- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado".

"3a.- El constreñimiento jurídico del impuesto es esencialmente un pago forzado".

"4a.- Se establece según reglas fijas".

"5a.- Se destina a gastos de interés personal".

"6a.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada".

Van Der Borth ⁽¹⁸⁾ dice: "impuestos son las exacciones que sin prestaciones recíprocas determinadas, se efectúan de modo coercitivo en los haberes de las entidades económicas privadas, y que están destinadas a la realización de finalidades colectivas".

Montesquieu ⁽¹⁹⁾ lo define como "la porción de bienes que cada ciudadano no entrega para tener la seguridad y el goce de los demás"

Marco de Viti ⁽²⁰⁾ indica que "Es una cuota, parte del rédito del Ciudadano"

18 - Harold M. Somers Finanzas Públicas e Ingreso Nacional F.C.E.

19 - Benedicto Caplán. Finanzas Públicas. Serie Textos Universitarios.

20 - Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.

dano que el Estado extrae para procurarse los medios necesarios a la producción de los servicios públicos generales".

Podríamos seguir dando infinidad de definiciones del impuesto, que divergen entre sí, en cuanto tratan de introducir conceptos ético-políticos, para justificar el derecho de establecerlos, pero en todas estas definiciones pueden encontrarse ciertos caracteres esenciales-comunes que delimitan perfectamente esta institución. De todas ellas surge inequívocamente el carácter obligatorio de esta prestación pecuniaria que deben soportar los particulares con el objeto de costear los servicios públicos indivisibles.

Los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, como reconocer toda la doctrina, que constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado, desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones, y según expresiones de la Suprema Corte ⁽²¹⁾ dice que - los impuestos no nacen de una relación contractual entre el fisco y sus habitantes, sino que se trata de una vinculación de derecho público y que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el estado y los-

21 -"Fallos.", 218-596 ("La Ley", 61-801): 218-694; 226-22. ("La Ley" 71, 151). (Flores Zavala apud op.cit., p-36)

individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones, ya que los impuestos no son obligaciones que emergen de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y potestad pública.

Conforme a lo expuesto precedentemente, otro de los primordiales elementos del impuesto es la coerción por parte del Estado, ya que es creado por la voluntad soberana de aquel con prescindencia de la voluntad individual, circunstancia que lo distingue de los ingresos de tipo patrimonial. ⁽²²⁾

La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de potestad tributaria (Berliti), de poder fiscal (Bielsa), de poder de imposición (Ingrosso; Blumenstein), de poder tributario concebido como "el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad esta

22 -Tesoro, Principii, pág. 51.

tal, la imposición "(Helsen),⁽²³⁾ pero son variantes de la idea expuesta.

Quienes se refieren al impuesto, lo hacen en consideración a que, indudablemente, es el tributo típico y la base fundamental del ordenamiento de todos los gravámenes⁽²⁴⁾ pues en verdad, tanto el impuesto como la tasa y las contribuciones especiales tienen análoga estructura jurídica, y reconocen el mismo origen (poder de imperio), diferenciándose por la naturaleza del presupuesto de hecho que se determina por circunstancias extrajurídicas o metajurídicas.⁽²⁵⁾

Ahora bien el Código Fiscal de la Federación, del 30 de Diciembre de 1938, en su artículo 20. define al impuesto de la siguiente manera --- "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

El Artículo 20. del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, que entró en vigor el primero de abril de 1967 dice "Son impuestos las pres

23 - Helsen, *Diritto tributario*, p.27.

24 - Ingrosso, *Diritto finanziario*, p.98.

25 - Granhini, *I concetti fondamentali*, p.103

taciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

En el Código Fiscal de la Federación de 1938, se hace una clasificación cuatripartita de los ingresos públicos en impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. El nuevo Código mantiene la misma titulación de ingresos del anterior, aún cuando cambian la definiciones de ellos y omite incluir como figura tributaria separada la de contribuciones especiales.

Los cambios en relación con la definición del anterior Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

a).- Mejora la redacción; b) Suprime como innecesaria la referencia al estado como entidad que establece el impuesto, ya que ésta imbibita en el hecho de que es la Ley la que los establece y la Ley que tiene su origen en el Estado; c) incluye el concepto de generalidad, que es más claro y sencillo que la referencia del Código anterior contenida en las palabras "A todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal; - -

d).- Tiene el mérito de reconocer que el destino de los impuestos es el de cubrir los gastos públicos, característica en que era omiso el Código anterior, no obstante la exigencia constitucional contenida en el artículo 31, Fracción IV de la Constitución Federal; e).- Cambia el vocablo "individuos" por el de "personas físicas o morales", lo cual es criticable, puesto que no incluyen a las unidades económicas, que como sujetos pasivos de la obligación tributaria son reconocidas en el propio Código Fiscal de la Federación y en otras, como la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Como consecuencia de la definición del Código de 1938, se menciona que el impuesto es una "prestación" dando a entender con esto, la Ley que por el pago que realice el individuo al Estado, éste no percibirá algo concreto; en otros términos, el particular debe hacer su aportación económica al Estado porque está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata.

Es verdad que la inversión que hace el Estado de los ingresos que recibe los destina a servicios públicos, pero no por esta razón existirá una relación directa y perceptible, inmediata, entre el pago del parti

cular y la actividad del Estado. Razón por la cual el individuo se resiste al pago del impuesto, porque paga sin tener compensación alguna; por eso la Ley la define "prestación".

Además se trata de un acto del poder público, que ejercita disposiciones del orden público encaminadas a obtener de los contribuyentes los elementos necesarios para el sostenimiento del Estado.

También se menciona en la Ley que esta prestación debe ser "en dinero o especie", por lo que se deduce que los servicios personales obligatorios que hace el individuo al Estado, no son considerados como impuestos.

Tanto en la Edad Media, como en la época Colonial era frecuente la aportación en especie; en la primera los tributos que tenía que pagar el individuo se podía determinar en cantidad de jornadas de trabajo y de productos naturales que fabricaba; en la segunda debido a la falta de moneda de uso, en gran proporción el pago de los tributos y se hacía en especie.

Actualmente por la evolución que han tenido los impuestos, la mayor parte de estos se pagan en efectivo, sin embargo, todavía subsisten al

gunos que se pagan en especie. El párrafo sexto del inciso B), del artículo 80. de la Ley de Impuestos y Derechos relativos a la minería, de 30 de agosto de 1934 decía: "El impuesto de producción, sobre el Oro y (10%) diez por ciento adicional, se pagarán en especie" y en el párrafo siguiente agrega: "Se faculta a la Secretaría de Hacienda para exigir el pago del Impuesto sobre producción de Plata y el adicional correspondiente en especie". La misma facultad se concede a la Secretaría de Hacienda para cobrar el Impuesto sobre Producción de Cobre y -- adicional correspondiente cuando se trata de Barras impuras (párrafo quinto, inciso E, artículo 80. de la Ley citada).

En la Ley del Impuesto y Fomento a la Minería de 30 de diciembre de -- 1955, el artículo 12 también establece que el impuesto de producción de oro se pagará en especie.

Dentro de la definición también se menciona que la prestación en dinero o en especie la "fija el Estado", aquí la obligación de pagar el impuesto tiene como fuente inmediata la voluntad del Estado, por lo que podemos decir que esta obligación no deriva de la existencia de un contrato social, ni tampoco de leyes naturales superiores al mismo Estado

do. Por lo que concluiríamos que el impuesto se deriva de la voluntad del Estado, expresada por medio de la Ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias ha dicho "El pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la Ley Civil"⁽²⁶⁾ "Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una -- Ley que lo establezca"⁽²⁷⁾ "Los impuestos no son tributos establecidos en virtud de un derecho superior, sino una contribución en las - cargas de la vida social".⁽²⁸⁾

Esta fijación el Estado la hace unilateralmente lo que indica que no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o aprobación, es decir el Estado las establece por medio de sus órganos constitucionalmente - facultados en virtud de su poder, de su autoridad, de su soberanía. - Este poder no es arbitrario, porque se encuentra limitado, por una parte, por las necesidades financieras del estado derivadas de las atribu ciones que se le han conferido y por otra parte, por la capacidad eco

26 - Tomo V, pág. 326, Semanario Oficial de la Federación.

27 - Tomo XXXIV, pág. 2035.

28 - Tomo XXXII, pág. 810.

nómica de los afectados por el impuesto.

El carácter obligatorio que se deriva de la definición implica que no queda a voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación; la Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: "Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos". (29)

Por eso como ya lo hacíamos notar anteriormente según el artículo 31 - fracción IV, establece la obligación que tienen todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos. De este precepto legal podemos deducir el porque en la definición se habla de que el impuesto se fija unilateralmente y "con carácter obligatorio".

Por esta razón el Estado puede obtener el pago del crédito fiscal por medio de la facultad económico-coactiva⁽³⁰⁾ o bien puede imponer sanciones al que no cumpla, ya sea reteniendo las cosas gravadas, perseguirlas, obligando a terceros a proporcionar los datos necesarios para el control

29 -Tomo VI, Pág. 501.

30 -Poder del Estado para iniciar el proceso de ejecución fiscal para el cobro del impuesto.

del impuesto, exigir la colaboración de los funcionarios públicos y de los que tengan fe pública, etc.

Todas estas medidas que toma el estado para hacer que se umpla con la obligación fiscal podemos decir que no es arbitraria, porque con esa coacción se persigue un fin justo, esto es que el particular dé cumplimiento a una obligación jurídica.

Concluye la definición diciendo "a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal!"

Entendiéndose que cada Ley de impuestos prevee la realización de una situación que dá nacimiento a un crédito fiscal; la percepción de ingresos o de utilidades cuando se realiza alguna de las actividades a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta ; el envasamiento de alcoholes o aguardientes para los efectos del Impuesto de Envasamiento de las Bebidas Alcohólicas, etc. Al coincidir la situación de un individuo con la prevista en la Ley Tributaria, automáticamente se genera el crédito fiscal.

El nacimiento de la obligación tributaria en el sistema del derecho Mexi

ano se establece en el Código Fiscal de la Federación en el Artículo -
17, que dispone que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las
situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Flores Zavala, en nuestra doctrina dice: "No es, pues, necesaria la -
resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito fiscal, -
este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolu-
ción que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarati
va de la existencia del crédito".⁽³¹⁾

odemos, pues, afirmar que el proceso genético de la obligación tributa-
ria como diría Sainz de Bujanda,⁽³²⁾ en el derecho mexicano se explica-
de la siguiente manera: la norma legal establece un presupuesto de he
cho (que refiriéndonos al de la relación tributaria sustantiva princi-
pal se ha llamado "hecho imponible") y dispone que cuantas veces ese -
hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del suje-
to o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un deter-
minado tributo o de cumplir un determinado deber formal.

Es sumamente importante analizar el momento del nacimiento de la obliga-

31- Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 35

32- Sainz de Bujanda, F., El nacimiento de la obligación tributaria, RDFHP, Vol. XV.

ción tributaria, porque, como lo ha señalado este autor, permite lo siguiente:

"10.- Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, v.gr., presentación de declaraciones, deber de prestar asistencia e informes a los órganos de inspección, y, en general, todos los encaminados a -- hacer posible a la administración la función pública de gestión tributaria;

"20.- 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 liquidatorio;

"30.- Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, - con referencia al momento en que el débito fiscal surja;

"40.- Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición;

"50.- Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes." (33)

"60.- Determinar la época en que la obligación tributaria es exigible-

y por tanto, de ahí fijar el momento inicial para el cómputo de plazos de prescripción, y

7o.- Determinar las sanciones aplicables.

En base a lo anterior nos atrevemos a decir que los créditos fiscales que tienen la naturaleza de impuestos nacen en el momento mismo en - que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que en el caso de los impuestos es siempre un acto de un particular.

En la definición del Código de 1938, a diferencia del Código de 1966, no se especifica para que fin se van a destinar los impuestos, quedan a criterio del Estado o poder público la aplicación o utilización - que le dá a éstos. Como ya lo hacíamos notar, en el anteproyecto que se hizo para el Código actual, se cambió como elemento esencial de -- los mismos que estén destinados a cubrir los gastos públicos en razón de que así lo prevenían los preceptos constitucionales.

Por eso el Código en vigor, dice que los impuestos se destinarán a las necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado, lo que podría ser falso, porque el producto de los impuesto, como todo ingreso público no sólo se destina a cubrir los gastos que exija la acti

vidad del estado, porque la actividad estatal no es la satisfacción de necesidades colectivas, aunque es la función más importante pero no la única, por lo que concluiríamos diciendo que la naturaleza del impuesto no es sólo la aplicación a la satisfacción de necesidades colectivas, ni tampoco que se destinan a los gastos generales del estado, porque aún cuando es esta la regla general, no es requisito indispensable, porque puede haber impuestos que se utilicen no a gastos generales, sino a ciertos fines especiales.

Sin embargo, creemos acertado del Legislador que en la definición del Código de 1938, al definir los impuestos no haga mención del destino que se dará al rendimiento que se obtenga.

Ahora bien, creemos también correcto, como lo menciona la definición del Código actual, que los impuestos se destinarán para cubrir "los gastos públicos considerando que los gastos que realice justificadamente el Estado, son gastos públicos.

Algunos autores, consideran que es un acierto del Código Fiscal aludir a los gastos públicos en su definición de impuestos, pero no debemos olvidar que este binomio económico, impuesto y gasto público, es una-

relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y -
justificación.

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación invoca este elemen
to en su definición, lo mismo que el artículo 31, Fracción IV. de la
Constitución, al señalar entre las obligaciones de los mexicanos, la-
de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados, y-
Municipios de la manera proporcional y equitativa que dispongan las-
Leyes. Para la Suprema Corte "por gasto público no deben entenderse-
todos los que pueda hacer el estado, sino aquellos destinados a satisu
facer la funciones y servicios públicos". (34)

Otra jurisprudencia de la Corte específica que "los impuestos deben-
tener por objeto inmediato cubrir los gastos públicos, y que es en -
esencia común a todos ellos, y otro objeto mediano consiste en la rea
lización de ciertos propósitos, como la protección a ciertas industrias,
de modo que el impuesto para que se considera como tal, no es forzoso
que deba tener como único objeto el inmediato de que se ha hablado." (35)

34 -Apéndice al Tomo LXXVI del Semanario Judicial, Primera parte, Vol. II, pág 768.

35 -Prontuario. Tomo VIII, pág. 83'

IV Clasificación de los impuestos.

Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar - las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es gravámen apropiado - para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la econo- mía del Estado o región en que se desee establecer. A fin de hacer - referencia solamente a las clasificaciones más importantes, que fre- cuentemente se citan en la práctica, se estudiarán brevemente las - siguientes:

a).- Impuestos directos e indirectos:

En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un indirecto. La corriente tradicional conside- ra que el tributo directo es aquel que no es repercutible⁽³⁶⁾ y el in directo el que sí lo es. La corriente moderna, esta respaldada por tra- tadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini y otros, estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues - todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; y - que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que -

36 - Repercusión.-Es el efecto económico que originan varias personas que no pagaron el impuesto, que produce la carga fiscal de- otra que sí lo pago.

que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos.

Los partidarios de la primera corriente ponen como ejemplos de impuestos directos, que encajan en nuestra legislación, los que a -- cargo de los profesionales y artistas establece la Ley del Impuesto sobre la renta. Sin embargo, la realidad es que los profesionales pueden, si lo desea, repercutir a sus clientes el impuesto que deben pagar por la prestación de sus servicios.

Los partidarios de la segunda oposición sostienen que lo correcto es hablar de que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad-fiscal, y, en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.

b) Impuestos reales e Impuestos Personales:

Se clasifican como impuestos reales aquellos en que se prescinde de

las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva; en cambio el impuesto personal, en principio, recae sobre el total de la capacidad tributaria del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de familia.

Los impuestos reales presentan mayores garantías al fisco, porque el objeto no puede librarse del impuesto. No gravan sino a los que tienen capital y se prestan a una fácil recaudación; pero adolecen de graves inconvenientes, tanto para el individuo como para el Estado, desde luego, no puede haber propiamente uniformidad en el impuesto por las siguientes razones:

- 1).- Porque todos pagan independientemente de su situación personal y solo teniendo en cuenta la situación o valor de la cosa gravada.
- 2).- Por la dificultad de determinar el valor de la base y objeto gravable en algunos casos.
- 3).- Por la imposibilidad de tener en cuenta todos los factores que influyen sobre la percepción de la renta.

4).- Porque no se tienen en cuenta las deudas o cargas reales del -
causante.

Por esta razón es conveniente mencionar que el efecto del impuesto
real puede ser de hacer variar el valor del objeto gravado, porque-
como aparece con una carga real, ésta hace disminuir el valor; sin-
embargo este fenómeno no siempre se realiza, por eso es poco impor-
tante.

Para el fisco tiene el inconveniente de que no es posible elevar mu-
cho las cuotas del impuesto, porque sería confiscatorio y causaría-
un gran malestar, de modo que esta clase de impuestos carece de elas-
ticidad, consideramos importante también hacer hincapié en las ven-
tajas que tiene el impuesto personal, una de ellas es la de hacer -
intervenir la personalidad económica del sujeto del crédito fis--
cal, y por lo mismo, permite una mayor justicia en el impuesto,-
porque se adapta a las condiciones particulares de cada causante.

Por eso son aconsejables en los países de gran desarrollo económico,
en los que existen grandes desigualdades, no sólo en relación con la

cuantía de las rentas y de los capitales, sino también en cuanto a los medios de adquisición de esas rentas oportunas. Esto nos indica también que esta clase de impuestos deben ser federales y no locales, porque dentro de una pequeña circunscripción territorial, hay menos diferencias entre las personas, desde el punto de vista económico, que es una gran circunscripción, aún cuando a veces en pequeños territorios - por el gran desarrollo de la población, se presentan diferencias notables como ocurre por ejemplo, en el Distrito Federal, pero la regla general es que existe mayor desigualdad económica entre los miembros de un Estado que entre los de la Federación, y, entonces conviene más que la Federación establezca los impuestos personales, y los estados impuestos reales. En nuestro sistema tributario, podemos mencionar entre los impuestos reales, el impuesto predial sobre la propiedad rústica y urbana como lo establece el Título segundo, Capítulo primero y segundo de la Ley de Hacienda del Distrito Federal entre los impuestos personales, tenemos, en primer lugar, el impuesto de los ingresos por salario y en general por la prestación de un servicio personal subordinado o independiente, que substituyó al impuesto sobre el produc

to del trabajo, como lo establece el Capítulo primero y segundo del Título cuarto de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

c).- Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem.

Otra clasificación de los impuestos, de la que a diario escuchamos, es la que los divide en impuestos específicos e impuestos ad valorem.

El primero de los mencionados es aquel que atiende al peso, medida, - calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad valorem, el que atiende al valor del producto, este es el más justo de todos los gravámenes directos, por cuanto que atiende al precio; pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro, y el ejemplo de nuestra legis-- lación federal lo encontramos en el impuesto al tabaco que se encuen-- tra recientemente regulado en la Ley del Impuesto Especial sobre -- producción y servicios, conforme a la cual, quien compra una cajetilla de cigarrillos de \$1.00 paga muchos menos que quien compra una cajetilla de \$3.00 y \$5.00 yá que es un gravámen que atiende al precio por eso-- consideramos que el Impuesto Ad Valorem es el más justo.

Esta clasificación la encontramos principalmente en la materia aduane-- ra, cuyas tarifas hablan de impuestos específicos y de impuestos Ad Va-

lorem.

d).- Impuestos Generales e Impuestos Especiales.

Otra clasificación muy conocida, es la que divide a los impuestos en generales y especiales. El general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tiene de común que son de la misma naturaleza; por ejemplo la Ley del Impuesto al valor Agregado que entró en vigor el primero de enero de 1980, que establece un impuesto general al comercio y a la industria; grava a los ingresos provenientes de operaciones que tienen naturaleza mercantil, en cambio, el impuesto especial es el que grava determinada actividad, como la Ley especial sobre producción y servicios, que abroga entre otras las siguientes Leyes especiales: del impuesto sobre la venta de gasolina, del impuesto sobre seguros, del impuesto sobre tabacos labrados, del impuesto sobre teléfonos.

e).- Impuestos Alcabalatorios.

Las prohibiciones que nuestra Constitución impone a los Estados y Municipios de la República para el establecimiento de Impuestos Alcabalatorios⁽³⁷⁾

37 - La palabra alcabala viene del árabe "al-gabala", del verbo gabbal, recibir, o sea el tanto por ciento del precio de la cosa vendida que debía pagar el vendedor, al fisco. parece que su precedente más antiguo está en la "centē cīma rerum venalium" de los romanos. Por injusto, fué abolido yá a mediados del siglo XIX en España. La alcabala era el tributo que se pagaba por trasladar de un estado a otro los géneros vendidos.

rios, se encuentran previstas en las fracciones IV, V, VI, y VII del artículo 117 Constitucional, estas prohibiciones se ven robustecidas por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el artículo 73-fracción IX Constitucional, para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones; de acuerdo con nuestros antecedentes, no siempre fueron considerados inconstitucionales los impuestos alcabalatorios ya que desde la Independencia hasta el año de 1895, la existencia de estos gravámenes se encontraba revestida con principios de legalidad.

En efecto el Constituyente de 1856 aprobó por mayoría de votos la prohibición para los estados de mantener en vigor impuestos alcabala torios, la cual se hizo consignar en el artículo 124 de la Constitu-
ción de 1857, precepto que debía entrar en vigor el 1o. de junio de 1858; sin embargo, por decretos expedidos con posterioridad, se fué posponiendo la vigencia de este precepto, hasta que José Ives Líman tour, Secretario de Hacienda en 1895, presentó una iniciativa de reformas a los artículos 111 y 124, que corresponden a los artículos -

117 y 131 de la Constitución vigente.

De acuerdo con el artículo 131 Constitucional, es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importe o exporten o - que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivo de seguridad o de policía, - la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, como se puede observar, para la federación no existe prohibición semejante a la que a los Estados - señala en el artículo 117, en sus fracciones IV y VII además el Go--- bierno Federal puede combatir los gravámenes que establezcan los Estados. en contra de la libre circulación territorial de mercancías, en los términos del artículo 73, fracción IX de nuestra Carta Magna.

En atención a lo anterior, y aunque los mencionados impuestos alcabatorios no tengan cavidad en nuestro sistema tributario creemos conveniente citar la clasificación de dichos impuestos, que es la siguiente: Los impuestos que gravan la circulación territorial de las mercancías se dividen en Impuestos al Tránsito, Impuestos de Circulación, -

Impuestos de Extracción, Impuestos de Introducción e Impuestos Diferenciales.

1.- Los Impuestos al Tránsito son gravámenes que afectan al simple -- paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinada a otra tercera.

2.- Los Impuestos de Circulación son aquellos que como su nombre lo indica, gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.

3.- Los denominados Impuestos de Extracción, conocidos también con el nombre de Impuestos de Exportación, gravan la salida de un producto de una Entidad, con destino a otra o al extranjero.

4.- Los citados en cuarto término son los de introducción e importación, los que gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.

5.- Los últimos, son aquellos que gravan la entrada o salida de productos con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

Como ya se dijo en un principio, esta clasificación de los impuestos no pudo, ni podría tener cavidad en nuestro sistema fiscal mexicano, porque consideramos que además de ir en contra de nuestros principios constitucionales establecidos, también traería como consecuencia fuertes crisis económicas y de desarrollo general, tanto internas como externas.

Por último nos resta decir que uno de los problemas considerados como insolubles, tanto por los países de economía poco desarrollada, como por los países cuya economía es buena, es la existencia de gravámenes conocidos como alcabalas; sin embargo en estos últimos, sus Estados, Municipios, Departamentos o Provincias los establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de sus industrias, o el consumo local, provocando con ellos continuos conflictos y represalias entre unas y otras.

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

PRIMERA PARTE

II Antecedentes de los Impuestos.

A) Antecedentes históricos.

Los tributos en el tiempo de los aztecas o mexicanos se dividían en dos grandes grupos que son:

- 1) Los tributos impuestos a los pueblos sometidos a los mexicanos, y
- 2) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos.

En la primer categoría existían dos maneras diferentes de organización tributaria, la primera que era la de los pueblos que se daban en paz, que solamente entregaban su tributo, conservando su completa autonomía; y la segunda que era la de los pueblos sometidos por la fuerza de las armas. En este segundo caso se señalaban los tributos, los que se cobraban con la intervención de calpixquis (mayordomos o cobradores de tributos) que eran nombrados por los mexicanos, también se les permitía a los pueblos vecinos, elegir libremente a su Tecuhtli (Gobernador), conservando su completa independencia en su régimen propio, o por el contrario recibían Señor o Tecuhtli por nombramiento de quien los había conquistado.

Como es sabido, existía una alianza entre México, Texcoco y Tlacopan, esta alianza era más bien ofensiva y defensiva, además de la confirmación electoral que estos tres reinos hacían de la elección del Rey en los otros y en los casos de guerra, el mundo de las fuerzas correspondía a los señores de México, pero en los demás asuntos del régimen interior de cada reino eran verdaderamente independientes.

Como resultado de esta alianza y de la ayuda que prestaban en la guerra, había pueblos que tributaban a los tres señores, conjuntamente - de México, Texcoco y Tlacopan, dividiéndose el producto del tributo - en cinco partes iguales de las que dos tocaban al señor de México, - dos al de Texcoco y una al de Tlacopan; había sin embargo, pueblos - que sólo tributaban a alguno de estos señores, sea porque al verifi--carse la alianza ya los tuvieran de tributarios individuales, o más - bien porque la guerra se hubiera hecho por uno solo de los pueblos, - sin pedir auxilio de los demás.

Así pues, los tributos a los que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos clases.

- 1).- Tributos en especie o mercancía; y
- 2) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar - los vecinos de los pueblos sometidos.

Los tributos en especies y mercancías era señalados según los productos de cada provincia, su población, riqueza e industria, todos los historiadores se refieren en esta materia a jeroglíficos y documentos que la comprueban, especialmente al Código Mendocino y a la Matrícula de tributos, en estos documentos se precisan en caracteres y jeroglíficos los pueblos tributarios con la especie de tributo y las formas de pago.

Para dar una idea de estos tributos, se señalan algunos de los mencionados por el Profesor don Jesús Galindo y Villa en sus comentarios al Código Mendocino: Los Pueblos tributaban según se encontraban en las tierras frías, templadas o calientes; deberían entregar en especies - sus tributos; casi todos ellos tenían la obligación de contribuir con diversas cargas de mantas, unas labradas, no pocas adornadas, en general, hechas de algodón, mantillas, mastales, huipiles, enaguas; igualmente armas, rodela (escudo chimalli) con vistosas plumas y flechas -

para la guerra; frijoles, chíá, huautli o semilla de bledos, maíz, cántaros de miel; papel (amatl o amate) en enormes cantidades hechos de fibra de maguey; pieles de venado; jícaras, petates o esteras; cal, leña, vigas, tablones, águilas vivas, oro etc., casi todo había que proveerlos abundantemente; la carga era enorme y terrible.

Según la opinión de Orozco y Berra el monto total del tributo señalado lo repartía el señor del país por ciudades y pueblos, y éstos por indíviduos o gremios, aunque por lo general era por barrios; en los pueblos donde se nombraba calpixquis o recaudadores, éstos funcionarios llegado el plazo exigían el monto de lo señalado.

Los pueblos recogían su cuota llevándola por su cuenta a la capital de la provincia, donde se almacenaban en edificios al efecto destinados, de lo almacenado disponía el Rey en cada lugar o bien era traído por los mismos sábditos a la capital que correspondía el tributo según fuera México, Texcoco o Tlacopan, donde respectivamente se guardaba a cargo de mayordomos principales, quienes por pintura llevaban cuenta exacta de las entradas y salidas según orden de Monarca, la falta de probidad de estos empleados era castigada con pena de muerte.

Alonso Zurita, expresa que al efectuarse la conquista de una provincia, los mexicanos se señalaban algunas tierras en que todo el común labraba y hacía sementeras conforme lo que en cada parte se daba y que aquello era lo que se le había de dar por tributo; no parece ser esta la opinión de la mayor parte de los historiadores, como Orozco y Berra, Chavero y el padre Clavijeto, pues cuando menos coexistían las dos formas. Lo que parece más probable es que independientemente de los tributos que se señalaban se hacían adjudicación del producto de las tierras a los principales caudillos vencedores, los cuales tenían derecho al servicio personal de los vencidos, y esto parece confirmarse cuando Clavijeto al hablar de la guerra entre los Tapanecas y los Mexicanos, expresa que el Rey Itzcóatl dió a Moctezuma Ilhuicamina y a los otros que se habían señalado en la guerra, una parte de las tierras conquistadas y otras a los sacerdotes para su subsistencia. Las épocas señaladas y otras a los sacerdotes para su subsistencia. Las épocas señaladas para el pago de los tributos variaban según la naturaleza de éstos, generalmente se pagaban cada ochenta días, o sea cuatro meses mexicanos, o ya sólo dos veces al año o tres o cuatro veces, dividiéndose en este último caso los dieciocho meses del año azteca.

Los servicios personales consistían tanto en la obligación de labrar las tierras, bastimentos y armas a costas y aún prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.

2) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos - eran de 3 clases; el que pagaban a sus señores naturales, el tributo religioso y el de tiempo de guerra. La tierra de los aztecas se encontraba dividida en las siguientes categorías:

- 1) Teotlalpan, tierra de los dioses
- 2) Tlaticalli, tierra del rey.
- 3) Pillali, tierra de los nobles
- 4) Altepetlalli, tierra de los pueblos
- 5) Miltchinalli, tierra para la guerra.
- 6) Calpullalli, tierra de los barrios.

La tierra de los dioses era explotada en beneficio de la clase sacerdotal que se distinguía, pero no podían disponer de ellas en absoluto, solamente la usufructuaban y transmitían por herencia a sus descendientes constituyendo una especie de mayorazgo. Las tierras eran laboradas por los macehuales o peones de campo, además existían los mayeques, es-

pecie de aparceros, que habían sido los posesionarios sojuzgados a quienes se exigía el pago de su censo o alquiler de la tierra, pues los mexicanos no desalojaban a los pueblos a quienes conquistaban, -- exigiéndoles solamente vasallaje, tributo y ayuda en caso de conflictos.

Los pueblos se encontraban divididos en secciones o "Calpulli" a los que correspondían las tierras denominadas "Calpullali", estas las usufructuaban familias conocidas y el usufructo era transmisible de padres a hijos, su posesión era condicional porque debían de cultivarlas sin interrupción, si no lo hacían durante dos años se les reconocía, si duraban más tiempo sin trabajarlas las perdían, el dominio pleno correspondía al "Calpulli".

Los pueblos o "Itepetl" tenían sus tierras de cultivo común, una parte de estas tierras se destinaba para el pago de los gastos públicos y tributos, se cultivaban en horas determinadas por los habitantes -- del pueblo, también existía una numerosa clase miserable, la de los "macegualli" o plebeyos que no usufructuaban ninguna tierra y a quienes les estaba prohibido adquirirla, por lo que vivían dedicados al -

pequeño comercio o desempeñando oficios mecánicos pésimamente retribuidos.

En general podemos decir que los indios mexicanos no conocieron la propiedad en su concepción clásica, la organización de ésta correspondía a la clasificación social, pues entre ellos también, la posesión de la tierra era la base de la preeminencia social.

Los Tributos religiosos.

Estando tan arraigado entre los aztecas el culto religioso a sus diferentes dioses, era natural que existieran también gran número de ministros. Según los cálculos de los historiadores Orozco y Berra, Clavijero y Torquemada, existían en la República 40,000 teocalis con un millón de ministros, basándose para este cálculo en que solamente en el templo mayor había 5000 ministros.

Para su sostenimiento y gastos de reparación de los templos tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, las que denominaban Teototapan o tierras de los dioses, y tres clases de tributos:

I.- El de las primicias de los frutos del campo.

II.- Mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copally, vestidos.

∴

III.- Tributos de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos. Había pueblos enteros dedicados a esto, como por ejemplo, en Texcoco cada seis meses quince pueblos suministraban mantenimiento al rey y al templo y en el año compuesto de 18 meses eran distintos los pueblos sucediéndose los unos a los otros.

Los reyes cuidaban de aumentar estas rentas, y de los pueblos conquistados, una parte quedaba tributaria del templo y la otra del Rey.

Inmediatos a los teocalli había trojes y graneros donde se guardaban aquellos productos; sacado lo que era menester, el sobrante se repartía a los pueblos, para lo cual había en las grandes ciudades como México, Tlaxcala, Texcoco, Cholollan y otras, hospitales donde se curaba a los enfermos y acudían los necesitados para la distribución de los residuos.

Tributos en caso de guerra.

Los pueblos sometidos a los mexicanos tenían la obligación de seguirlos en la guerra a cuyo efecto se les señalaba la genta con que deberían contribuir.

En los Calpulli de México, cerca de ellos y con la obligación a los veci

nos de labrarlas, había tierras destinadas al cultivo cuyos productos-
estaban exclusivamente dedicados al mantenimiento del ejército en tiem-
po de guerra. El servicio en caso de guerra consistía también en lle-
var las armas y equipaje de los guerreros; a algunos pueblos se les im-
ponía, además del tributo respectivo, la obligación de cultivar para -
suministrar víveres el ejército real, unos campos determinados.

La Época Virreinal.

En esta época del Virreinato, los ingresos que existían estaban dividi-
dos en tres ramos: la masa común de real hacienda, los ramos destina--
dos a España y los ramos ajenos, que no perteneciendo al gobierno eran
administrados por éste, o bajo su inspección.

Los ramos de ingresos bajo la dominación española se consideraban gene-
ralmente divididos en cuatro clases:

I.- Los primeros se llamaban comunes y servían para cubrir los gastos-
del Virreinato.

II.- Los segundos se denominaban remisibles, porque sus productos lí-
quidos se remitían a la Metrópoli.

III.- Los terceros, se conocían con el nombre de particulares por es--

tar destinados a objetos especiales.

Los últimos se llamaban ajenos, por no pertenecer al erario, teniendo el Gobierno sólo el encargo de cuidar que fueran bien administrados.

En México, el gobierno español al efectuar la conquista implantó las contribuciones existentes en España, en su mayor parte, al lado de instituciones peculiares del país, como lo eran los tributos, al fundarse los primeros municipios contaron fundamentalmente para su subsistencia con los llamados "propios", o bien municipales, con cuyos productos debían cubrir sus gastos necesarios e indispensables, cuando estos fueron suficientes, nacieron los "arbitrios" o contribuciones municipales principalmente llamadas "sisas".

Analizando la historia General de Real de Hacienda de Urrutia y Fonseca, ⁽¹⁾ nos encontramos los siguientes conceptos "Siendo una verdad más que constante, el que todas las sociedades, como tienen atenciones comunes, necesitan de gongos del mismo carácter para subvenir a ellas, parece superfluo, que nos empeñemos en la persuasión y con-

1.- Historia-General de Real de Hacienda de Urrutia y Fonseca.
Tomo V, Pags. 243 y siguientes.

vencimiento de un principio fundado en los de la recta razón. Llámense propios de las ciudades, villas y lugares en aquellas tierras, terrenos o derechos, concedidos por la potestad suprema, en cuyos productos libres al público el desahogo de sus ciudades, y cuando es tos no le alcanzan, se echa mano de los que se conocen con nombre = de arbitrios⁽²⁾, adquiriendo unos y otros la privilegiada naturaleza de no poder invertirse en diversos destinos, ni dejar de llevarse una cuenta y razón clara de su distribución, a cuyo fin los desvelos soberanos se han esmerado en crear oficinas a cuyo cargo corran asuntos tan interesantes".

En decreto de 30 de julio de 1760, el Rey Carlos III hace notar la falta de "propios"⁽³⁾ que generalmente tienen las ciudades, villas y lugares de sus dominios para sus dotaciones más precisas, que los obligaba a solicitar urgentemente facultad para imponer sobre los abastos y otros géneros comerciales, llegándose hasta hipotecar los censos de que disfrutaban en gravísimo perjuicio de los pueblos con

2 - Arbitrios. contribuciones que se imponen para gastos públicos.

3 - Propios-Hacienda que tiene una población para satisfacer los gastos públicos.

pretexto de las necesidades públicas, por cuyo motivo ordenó que los "propios y arbitrios" quedaran bajo la dirección del Consejo de Castilla, creándose una contaduría general.

En las instrucciones del mismo Rey, se ordenaba hacer una investigación del verdadero valor de los "propios", de las obligaciones y cargas a que estaban afectos a fin de regular y dotar los que había de tener cada pueblo, señalándose la cantidad a que debían ceñirse tanto en los gastos de administración, de justicia, como en las fiestas votivas, salarios de médicos, cirujanos, maestros de primeras letras y demás obligaciones que tuvieran.

En los pueblos donde los "propios" no alcanzaron a cubrir sus obligaciones, debía procurar el consejo, con el sobrante de arbitrios comprarle algún propio equivalente a sus productos a la dotación que necesitare.

Estos mismos conceptos figuraban en la instrucción de 7 de abril de 1768, de José de Galvez, Marquez de Sonora, en la visita y reconocimiento de los propios arbitrios y bienes de comunidad de las ciudades, villas y lugares de Nueva España y Distrito de la Real Audiencia de México, especialmente la regla 3a. en que recomienda investigar si los Municipios -

tenían arbitrios y opinar en que cosa podía haberlos, sin perjuicio de los pueblos para aumentar el fondo de sus "propios" o hacer éstos suficientes a sus necesidades y urgencias públicas.

Tratándose de pueblos de indios, se debería informar de los bienes de su comunidad, en qué consistían, cuál era su producto anual, si tenían en su favor censos y cuáles sus hipotecas, sin omitir hacer cargo de las tierras destinadas para sus atenciones comunes, sus cultivos y trabajo por los mismos indios, y los frutos que darían, informando si los pueblos, cabildos o repúblicas de indios no tenían bienes de comunidad o propios, o éstos eran escasos, o menos de los que debían tener. Con esta noticia que debería ser completa, exacta, pronta y cierta, se regularían y dotarían los que habían de tener cada pueblo, esto es, señalando la cantidad a que debía ceñirse para todos los gastos que necesitare.

El mismo visistador en 1771, formó otro reglamento aprobado por el Virrey Marqués de Croix , sobre los propios y arbitrios de la Ciudad de México, entre los que listaba las fincas de cajones, tiendas de comercio, casas y accesorias en las calles y callejuelas de Monterilla y --

San Bernardo, las pensiones que pagaba el obligado al abasto de carne, arrendamiento de las tablas de rastro, oficios de fiel contraste, de pesas y medidas; los productos de la renta de sisa ⁽⁴⁾ de cada barril de vino y aguardiente, y del vinagra, y además de la sisa de las miste las y demás licores; la renta de cuartillos consistente en los tres cuartillos que se cobraban de cada carga de harina y cebada a la entrada de esta capital con destino al pósito de maíz para abasto público; la alhoñ diga en la que se cobraba medio real de cada carga de maíz que se vendía en ella.

En la novísima ordenanza de intendentes, en los artículos 28 a 53 inclusive, se dieron las disposiciones sobre el manejo del ramo de "propios" y "arbitrios".

En el informe que rindió la Contaduría de propios y arbitrios al Virrey don Antonio de Bucareli en el año de 1778, se encuentra el Estado que manifestaba los productos que vendían los prios de las ciudades y villas de españoles de este reino, a excepción de la Ciudad de México, que en realidad puede juzgarse que era satisfactorio, pues los productos por lo general eran superiores a los gastos ordinarios y extraordinarios.

4- Sisa.- Impuesto que se cobraba sobre géneros, comestibles, menguando las medidas.

Debe tomarse en cuenta, que en esa época se empleaban continuamente y de una manera gratuita los servicios de los indios y de los llamados "forzados", que eran los presos de las cárceles públicas, Los indios tenían en sus pueblos una caja de comunidad, cuyos fondos se formaban de la contribución de real y medio de cada individuo en algunos pueblos, y en otros de la siembra que hacían entre todos los vecinos de las tierras comunales, a razón de diez brazadas de tierra cada indio tributario conforme a la Ley 31, Título 4o., Libro 6o., de la Recopilación.

Por regla general, la Ciudad de México, era de las más auxiliadas. Por Real Cédula de 17 de febrero de 1716, se dispuso que en las corridas de toros, corriera la plaza a cargo de los comisarios del cabildo y que el residuo quedara a beneficio de la Ciudad; y a esta protección obedecen las "sisas" que se establecieron inicialmente sobre la carne y posteriormente sobre el aguardiente, vinos y mistelas para las obras de agua potable que se traían de Chapultepec, y para el real desagüe de Huehuetoca, llegándose a echar un repartimiento de Tomén y medio por ciento sobre las posesiones, mercaderías y otros bienes muebles de los vecinos de esta capital.

ara el empedrado y limpia de la Ciudad de México, con fecha 14 de -
Octubre de 1783, se acordó exigir dos gramos a cada arroba de pulque
por el término de diez años y el Virrey Guemes Conde de Revillagigedo
ordenó que los propietarios pagarán a razón de medio real por cada va-
ra cuadrada que comprendía el frente de las casas.

Para el alumbrado público, el 16 de noviembre de 1790, se estableció -
el arbitrio de tres reales de cada carga de harina de las que entra--
ran a la Ciudad. No se tiene noticias de otras ciudades, aunque pare-
ce ser que el mismo sistema se seguía.

La Guerra de Independencia.

El nacimiento de la Confederación Americana, el reconocimiento de su -
independencia, el tratado de Paris de 3 de diciembre de 1783, y la Re-
volución Francesa, habían conmovido profundamente los espíritus y alen-
taban el deseo de independencia de las Colonias Españolas. Por otra -
parte, la memoria secreta del Conde de Aranda a Carlos III, sugirien-
do la independencia de las posesiones españolas y el nombramiento de un
infante de España en los tronos de México, del Perú y de la Costa fir-
me. La invasión de España por los franceses, la abdicación de Carlos -

IV, la elevación al trono de Fernando VII y su secuestro por Napoleón - (que habían producido en México tanta agitación y habían dado fuerza-- a la idea de contar, en este virreynato con un soberano propio), las -- gestiones de los cabildos de México, la destitución y prisión de Iturri-- garay y los trastornos subsecuentes que originaron la prisión y muerte-- del licenciado Verdad, habían convencido a los dirigentes españoles de-- la necesidad de conceder algunas libertades y derechos a los residentes de las colonias Españolas en América. Estos fueron sin duda alguna los antecedentes de la Real Orden espedita en Sevilla, por la Junta Suprema Central Gubernativa del Reino a nombre de Fernando VII, que fué publica-- da en México, en Bando de 14 de abril de 1809.

El movimiento de independencia iniciado por D. Miguel Hidalgo en Septiem-- bre de 1810, apresuró al Gobierno Español a conceder más libertades y -- franquicias a sus dominios y a reconocer la igualdad de derechos entre-- los españoles europeos y los ultramarinos, a esto tiende el decreto de-- 15 de octubre del mismo año, en que se establece:

"Las cortes generales y extraordinarias confirman y sancionan el incon-- curso concepto de que los dominios españoles en ambos hemisferios for--

man una sola y misma monarquía, una misma y sola nación, y una sola familia, y que por lo mismo los naturales que sean originarios de dichos dominios europeo o ultramarinos, son iguales en derechos a los de esta península, quedando a cargo de las cortes tratar con oportunidad, y -- con un particular interés de todo cuando pueda contribuir a la felicidad de los de ultramar, como también sobre el número y forma que deba tener para lo sucesivo la representación nacional en ambos hemisferios. Ordenan así mismo las cortes que desde el momento en que los países de ultramar en donde se hayan manifestado conmociones, hagan el debido reconocimiento a la legítima autoridad soberana que se halla establecida en la Madre Patria, haya un general olvido de cuando hubiese ocurrido indebidamente en ellos, dejando, sin embargo, a salvo el derecho de -- tercero. Lo tendrá así entendido el Consejo de Regencia para hacerlo -- imprimir, publicar y circular, y para disponer de todo lo necesario a su cumplimiento."

Por su parte los insurgentes habían expedido el bando de 6 de diciembre de 1810, dado en Guadalajara, que decía así: "Don Miguel Hidalgo y Costilla generalísimo de América, desde el feliz momento en que la valero

sa nación americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo que por espacio de tres siglos la tenía oprimida, uno de los principales objetos fué extinguir tantas gabelas con que no podía adelantar su fortuna; más como en las críticas circunstancias del día, no se puedan dictar las providencias adecuadas a aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el reino para los costos de la guerra, se atiende por ahora a poner el remedio de los más urgentes por las declaraciones siguientes: Primera: que todos los dueños de esclavos deberán darles la libertad dentro del término de diez días, so pena de muerte, que se les aplicará por transgresión de este artículo. Segunda: Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija. Tercera: Que en todos los negocios judiciales, documentos, escrituras y actuaciones, se haga uso de papel común quedando abolido el del sellado. Cuarta: Que todo aquel que tenga instrucción en el beneficio de la pólvora, pueda labrarla sin más pensión que la de preferir al gobierno en las ventas para el uso de sus ejércitos, quedando igualmente libres de todos los simples de que se compone. Y para que llegue a noticia de todos, y tenga su debido cumpli

miento, mando se publique por bando en esta capital, y demas ciudades, - villas y lugares conquistados, remitiéndose el competente número de ejemplares a los tribunales, jueces y demás personas a quienes corresponda - su inteligencia y observancia."

El Gobierno Español por su parte, buscaba cuando medio le era posible para atraerse a los habitantes de los dominios y destruir las causas de todo malestar, expidiento una serie de decretos que se enumeran a continuación:

"Decreto de 9 de febrero de 1811 en el que se declaran algunos de los de rechos de los americanos."

"Decreto de 13 de marzo de 1811 en el que se extiende a los indios y castas de toda la america la exención del tributo concedida a los de Nueva España: se excluye a las castas del repartimiento de tierras concedido a los indios: se prohíbe a las justicias el abuso de comercial con el título de repartimientos."

"El Decreto de 16 de abril de 1811, que establece la libertad del buceo - de la perla, y de la pesca de la ballena, nutria y lobo marino en todos - los dominios de indias."

El decreto de 6 de agosto de 1811, que dispone la incorporación de los señorios jurisdiccionales a la nación. Abolición de privilegios: que nadie puede llamarse señor de vasallos, ni ejercer jurisdicción".

El decreto de 17 de enero de 1812 que establece la extinción de los estancos menores de cordobanes, alumbre, etc., en Nueva España".

Respecto a la situación general del erario que imperaba durante este período, el señor Joaquín D. Casasús en su "Historia de la deuda contraída en Londres", expresa que con el grito de Dolores y los progresos que hizo la insurrección, las rentas vinieron a una decadencia inesperada. Los muchedumbres corrieron abandonando los campos y todos los trabajadores y artesanos dieron reposo a sus cotidianas tareas, la inseguridad comenzó a reinar por todas partes y puertos, pueblos, ciudades y provincias se vieron ocupados por los insurgentes. Faltaron brazos a la agricultura, seguridad al comercio, protección a la industria naciente, y haciendas, fábricas y minas se vieron paralizadas en sus productos y en sus rendimientos, y los mismos esfuerzos que hacían los particulares para traficar del mejor modo posible, en sí mismos resultaron perjudiciales, pues se enseñaron a extraer los metales en pasta por Tampico, San Blas, etc. de-

fraudando los cuantiosos derechos que causaban en su monedación. Aprenderon a no recibir los efectos de Europa directamente de España, sino del extranjero, por Panamá, Portavelo y San Blas, a introducir furtivamente por las costas del Norte y Sur con detrimento de las alcabalas y demás impuestos directos, creándose vicios difícilmente corregibles y males inexplicables. A este detrimento de los ingresos se unió el aumento de los gastos motivados por las dotaciones del ejército para ponerlo en pie de guerra, costo de pertrechos y demás materiales, teniendo que recurrir el gobierno virreinal a consumir todos sus recursos y a levantar empréstitos, pedir donativos y aumentar los impuestos.

A estos gastos tenemos que agregar nosotros, las continuas demandas de dinero que hacia la metrópoli por medio de sus distintas juntas para los gastos de la campaña en contra de Napoleón que había invadido España.

Las rentas más productivas que eran el derecho de alcabalas, los impuestos del oro y la plata, y el estanco de tabaco, fueron las primeras en resentir los trastornos revolucionarios, dejándose de trabajar las minas cuyos minerales eran de poca ley, respecto al estanco de tabaco padeció enormes quebrantos en sus valores y en su crédito, pues no se pudieron -

satisfacer las libranzas giradas por los cosecheros, aflojando el cultivo, y el poco que se cosechaba se expedía de contrabando. Las alcabalas no obstante que se les aumentaba en un dos por ciento que las hizo ascender a un ocho por ciento en su cuota, bajaron en su producto, por lo que en 1816 se aumentó otro tanto a los efectos de aforo y un seis por ciento a los del viento. El sistema rentístico quedó por completo desquiciado complicándose con la inmoralidad por la corrupción de los empleados con los defraudadores, substituyéndose a la prosperidad de la minería, el comercio y la agricultura, con el abandono de la primera, la paralización del

~~segundo y la destrucción de la tercera.~~

Se llegó a recurrir a medidas extremas, intentando restablecer los tributos como sucedió en Jalisco en el año de 1812 por el General Cruz, que a pesar de haber amenazado a los indios con que correría la sangre de los desobedientes, éstos dijeron: "que corra el sangre" originándose la guerra que tuvo por escena la Laguna de Chapala y la Isla de Mezcala, y que terminó hasta 1817. La escasez de erario era tan grande que dió origen al Bando de 30 de enero de 1812 del Virrey Venegas, por el cual se mandó convocar a una junta extraordinaria compuesta de las primeras autoridades con el objeto de encontrar los medios para la conservación y defensa de

la Nueva España, repartiéndose la suma de dos millones de pesos con que debían contribuir el estado eclesiástico de México, el de Puebla, el tribunal de la Inquisición, el de Veracruz, y las demás personas pudientes nombrándose una comisión que propuso se pidiese en calidad de préstamos forzosos el oro y la plata labrados para convertirlos en moneda, reconociendo su valor por el término de un año al cinco por ciento.

En bando de 24 de febrero de 1912, se reglamentó la contribución sobre las casas en forma de que los que habitaren sus casas propias pagaban el diez por ciento como si estuvieran arrendadas; los propietarios que percibieran rentas pagaban el cinco por ciento sobre el producto íntegro de sus alquileres por espacio de un año, y el cinco por ciento los inqulinos sobre el propio alquiler, incluyéndose en esta contribución el parián y todas las casas de cualquier clase que fueren, inclusive accesorias, cajones de todas las plazuelas, etc., sin que pudieran aumentarse los alquileres por este motivo. Para exigir la contribución se ordenó hacer una tasación en la que intervenían los propietarios, los arquitectos de la ciudad y el comisionado de la recaudación.

La continuada penuria del erario dió origen al nombramiento de la "Comi--

sión de Arbitrios de 1813" en la cual se planteó un impuesto sobre coches de alquiler, coches particulares, mesa de truco o de billar, por los domés ticos que tuvieron los particulares, fondas, cafés, casas de sociedad, mo distas, peluqueros y demás actividades de lujo; aunque no existen antecedentes sobre el cobro de estas últimas contribuciones.

El 30 de junio de 1821, Don Agustín de Iturbide en su carácter de primer jefe del Ejército Imperial Mexicano de las tres garantías, expidió un ban do en Querétaro en el cual después de increpar al gobierno por la cruel y desastrosa guerra para cuyo sostenimiento había apurado él, hasta el últi mo extremo todos los medios para aumentar su erario declaraba: "que habiendo separado ya de tan funesta dependencia casi todo el suelo a que aquél extendía su administración, era ya tiempo de que los habitantes comenzasen a experimentar la diferencia que hay entre el estado de un pueblo que dís fruta de su libertad, y el de aquel que está sujeto a un yugo extranjero". Por tanto, y mientras las cortes nacionales establecían el sistema perma nente de hacienda, quedaban abolidos los derechos de subvención temporal y contribución directa de guerra, el convoy, el de diez por ciento sobre alquileres de casas, el de sisa y todas las contribuciones extraordinarias

establecidas en los últimos diez años, quedando reducida la alcabala al seis por ciento que se cobraba antes de la revolución verificándose el pago por aforo y no por tarifa. El aguardiente de caña y mezcla se sujetó a la misma alcabala, aboliendo las pensiones de cuatro pesos y dos y medio reales impuestos sobre estos artículos para beneficiar los aguardientes españoles. En cuanto a la franquicia de alcabalas que disfrutaban los indios, considerándola como una gracia imaginaria e incompatible con la igualdad establecida por la constitución que tan gravosa había sido para ellos, se mando cesase, igualándolos en el pago con todos los demás ciudadanos, y se dispuso que pagasen el seis por ciento de los artículos destinados a la minería que gozaban antes de igual exención.

Para reemplazar estas contribuciones y proveer a los gastos del ejército, se formuló un reglamento de una contribución general espontánea, - prometiéndose Iturbide, que en atención a la inversión que había de dársele, queera para el final éxito de la empresa de que dependía la felicidad pública, nadie desconocería la obligación de pagarla, más sin embargo, estuvo muy lejos de producir lo que aquél esperaba.

De acuerdo con el tratado celebrado en la Villa de Córdoba el 24 de -

agosto de 1821, entre los señores don Juan O'Donojú y don Agustín Iturbide, América se reconocía por nación soberana e independiente llamándose en lo sucesivo Imperio Mexicano (Artículo 1o.) El Gobierno debería ser monárquico y constitucional moderado, debiendo reinar en primer lugar don Fernando VII, Rey Católico de España, o diversas personas de su dinastía, o de otra reinante.

En el Plan de Iguala se establecía en el artículo 5o. que mientras se reunían las cortes, habría una junta que hiciera efectivo dicho Plan, y que la junta o regencia gobernaría a nombre de la Nación mientras se resolvía la testa que debía coronarse en caso de no aceptar don Fernando VII.

La Regencia del Imperio, gobernadora interina por falta de Emperador, integrada por Don Agustín de Iturbide como Presidente; Manuel de la Bárcena; Isidro Yañez; Manuel Velazquez de León, y Antonio, Obispo de Puebla, con fecha 8 de Noviembre de 1821 acordó el Reglamento para el Gobierno Interior de las Secretarías del Estado y del Despacho Universal en la forma siguiente:

Artículo primero.- "De la denominación y número de empleados" Cuatro son los ministros que se titulan Secretarios de Estado y del Despacho Univer

sal, con la adición, uno de Relaciones Exteriores e Interiores, otro de la Justicia y Negocios Eclesiásticos, otro de Hacienda Pública, y otro de Guerra con encargo de lo perteneciente a Marina"

a).- A la Secretaría de Estado y del Despacho Universal de Hacienda corresponde todos los negocios pertenecientes a la Hacienda Pública en sus diversas rentas.

b) La provisión inmediata o aprobación en su caso de todos los empleados de rentas"

En materia de impuestos, la Soberana Junta Provisional Gubernativa del Imperio Mexicano, expidió una serie de decretos tendientes a mejorar la situación económica imperante reduciendo y cambiando los impuestos establecidos en aquella época.

En realidad muchos ramos de ingresos fueron suprimidos por las mismas cortes españolas (tributos, estanco de cordobanes, alumbres, plomo y estañó) y ni siquiera era posible pensar en restituirlos, por la experiencia que se tuvo al tratar de restituir los tributos por el General Cruz en Jalisco. Por otro lado tampoco era posible pensar en sostener los impuestos extraordinarios decretados por el Gobierno Español durante la -

guerra de independencia, como era el aumento de la alcabala y la contribución sobre rentas de casas que no habían producido los ingresos que de ellas se esperaban, aparte de haber sido recibida con general disgusto, y debemos recordar que cuando en 1765 se numeraron las casas de las ciudades por comodidad de nomenclatura, en Puebla pensándose que se trataba de imponer una nueva contribución, hubo murmuraciones, protestas y hasta tumultos.*

Debemos recordar además que el Gobierno independiente tenía como principales enemigos a todos los terratenientes, y que por otra parte las fincas rústicas habían resentido sensibles pérdidas con motivo de la revolución. Debe recordarse que el estado de la minería era verdaderamente desastroso, por lo que era imprescindible rebajar las contribuciones y dar los mayores alicientes para su recuperación, y finalmente, que ingresos como los de medio real de ministros, medio real de hospital y uno y medio reales de cajas de comunidad, en realidad no aportaban ingresos al erario. El déficit era consecuencia necesaria de la tremenda revolución, y era im posible, dado el estado de agitación del país, pensar en el establecimien

* Los tres siglos de México, Adrés Cavo, pág. 145.

to de nuevos arbitrios.

Con la salida de Iturbide del país, se reinstaló el Congreso disuelto - en Octubre de 1822, lo cual tuvo lugar el 29 de marzo de 1823, expidiéndose varios decretos de 31 del mismo mes declarándose que había cesado el Poder Ejecutivo de México, y nombrándose uno nuevo compuesto de tres miembros, integrado por don Nicolás Bravo, Don Guadalupe Victoria y don Pedro Celestino Negrete.

El 8 de abril se declaró la nulidad de la coronación de Don Agustín de Iturbide, declarando revisables los actos del gobierno pasado, la insubsistencia del Plan de Iguala, los tratados de Córdoba, y el decreto de 24 de febrero de 1822 en que se adoptó para el gobierno la Monarquía moderada constitucional. El 21 de mayo el mismo congreso convocó a nuevo congreso constituyente, declarando que, entre tanto, se ocuparía el actual congreso de la organización de Hacienda.

Este Congreso Constituyente con fecha 4 de octubre de 1824 expidió la - Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, y desde esta fecha vive el país una tremenda época de inquietud provocada por las continuas sublevaciones, cuartelazos y golpes de Estado, acontecimientos que fue--

ron poco propicios para la consolidación y perfeccionamiento de un sistema fiscal.

El Acta constitutiva de la federación de 31 de enero de 1824 sigue el sistema de la Constitución Americana que se abstiene de hacer una delimitación de competencia entre la Federación y los Estados. De acuerdo con la fracción IX del Artículo 13 se otorgan facultades al Congreso General para establecer contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República, determinar su inversión y tomar cuenta de ello al Poder Ejecutivo, además en los artículos 27 y 28 se dispone que ningún Estado establecerá sin consentimiento del Congreso General derecho alguno de tonelaje y que no podrán imponer contribuciones o derechos sobre exportaciones o importaciones mientras la Ley no regule la forma en que deben hacerlo.

El 4 de agosto de 1824 se expide la Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, de la cual nos comenta Yáñez Ruíz* que esta Ley "desatiende las razones de los Constituyentes americanos para establecer ampliamente las facultades impositivas de la federación y de los Estados. En esta Ley aunque reserva a la federación el establecimiento de

*Yáñez Ruíz, M., El problema Fiscal Mexicano, Tomo V, pp151-152.

los derechos de importación y exportación; los derechos de internación del 15% además de aplicarle al Gobierno Federal la renta de tabaco, de las salinas y de la lotería, y la alcabala que debería pagar el tabaco en los países en su cosecha, en el artículo II establece que las rentas que no están señaladas en los preceptos respectivos a la federación, pertenecerían a los Estados. En la misma Ley se establece un sistema contrario al de la Constitución Americana al prevenir que los Estados debían contribuir a cubrir el faltante de los gastos generales estimados, repartiendo el importe en forma contingente que deberían cubrir los Estados según su población, y que debería ser pagada cada 15 días o cada mes a partir de la fecha en que recibieran sus rentas cuya fecha de entrega se precisó para el primero de septiembre de 1824.

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos expedida el 4 de Octubre de 1824 dispone, en su artículo 50 fracción VIII, la facultad exclusiva del Congreso Federal para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirse, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar igualmente cuentas al Gobierno. Los Estados tienen la obligación de contribuir para consolidar e impulsar las

deudas reconocidas por el Congreso General (Artículo 161, fracción VII), Se prohíbe a los Estados establecer sin el consentimiento del Congreso General derecho alguno de tonelaje, ni otro alguno de puerto e imponer sin consentimiento del Congreso General, contribuciones y derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regule como deben hacerlo.

El Congreso expidió diferentes disposiciones que tuvieron como efecto acentuar aún más la debilidad de la Hacienda Pública Federal, ya lesionada por la Ley de Clasificación de Rentas que continuó en vigor.

Por Decreto de 11 de febrero de 1832 se ordenó que los Estados pagarán un "contingente" a los Estados del 30% de sus rentas públicas, a excepción del derecho de consumo sobre efectos extranjeros, para auxiliar los gastos de la federación, pero se les redujeron los adeudos al 25% a los Estados que no habían pagado. El período comprendido de 1824 a 1853 se caracteriza por una acentuada debilitación de la Hacienda Pública.

*Situación de la Administración Pública en la
Etapa Centralista.*

El 3 de Octubre de 1835 se expidió una ley por la que se estableció el sistema centralista, sustituyéndose las legislaturas locales por juntas departamentales y se expidieron instrucciones para que los Jefes de las Oficinas de Rentas rindieran informes a los Gobernadores y éstos al Secretario de Hacienda con quien debían entender los asuntos de la hacienda pública y se les instruyó a los jefes de Departamentos para que pusieran a disposición del Gobierno Centra los sobrantes que tuvieran en sus tesorerías.

De acuerdo con las Leyes Constitucionales de 1836 las juntas departamentales tenían la iniciativa de las leyes hacendarias municipales y los Gobernadores y Juntas Departamentales sólo se les facultaba para establecer contribuciones de acuerdo con la Ley Constitucional. El Decreto de abril 17 de 1837 dispuso que continuarán a favor del Gobierno Central las rentas de que éste había venido disponiendo y se daban facultades al Congreso General para determinar las rentas que en lo sucesivo integrara la Hacienda Pública del gobierno general.

Las Bases de Organización de la República Mexicana, de 13 de junio - de 1843, contienen una cierta delimitación de competencias entre la hacienda pública "general" y la "departamental".

La Ley de 6 de agosto de 1845, expedida en el gobierno de Don José - Joaquín Herrera, consigna el sistema opuesto al de la Constitución - Federal de 1824, ya que asigna a los departamentos todas las contribuciones directas y además un porcentaje en el rendimiento de los ingresos del gobierno general.

El 22 de agosto de 1846 se restauró provisionalmente la Constitución de 1824. El 17 de septiembre de 1846 se expidió un decreto de Clasificacion de Rentas, asignándose a la Federación los derechos de exportacion, el derecho de consumo impuesto a las mercancías extranjeras, el impuesto del 4% sobre moneda, los productos de las rentas del tabaco, correos, lotería nacional, el del papel sellado, y los de la casa de moneda, así como las rentas que se percibían en el Distrito Federal y en los territorios.

A los Estados se les concedían todas las rentas, impuestos y contribuciones establecidas por disposiciones generales que no se encontraban con-

tenidas en las específicamente asignadas al Gobierno Federal, con la obligación de cubrir un contingente y con la sanción de la intervención de sus rentas en caso de no cubrirlo.

Restaurada definitivamente la Constitución de 1824 con las reformas del Decreto de 21 de diciembre de 1846, y al encontrarse el Erario Federal en extrema penuria, el Presidente Anaya decretó quitar a los Estados determinadas ramas impositivas, tales como la contribución de 3 al millar sobre fincas rústicas y urbanas y las señaladas a los establecimientos industriales sobre sueldos y salarios, sobre objetos de lujo y sobre profesiones y ejercicios lucrativos. Después se agregó a las rentas de la Federación por Decreto de 30 de abril de 1847 un impuesto del 3% que se cobraba sobre pastas de plata y oro. El Congreso extraordinario constituyente reunido de acuerdo con el Plan de la Ciudadela por Decreto del 18 de mayo de 1847, procedió a redactar un "acta" de reformas constitucionales la cual no contiene ningunas modificaciones con el aspecto impositivo.

El 6 de Octubre de 1848 el Presidente Don José Joaquín Herrera expidió una Ley de clasificación de Rentas en la cual se agrupaban los arbitrios municipales exclusivos.

CAPITULO SEGUNDO

ANTECEDENTES DE LOS IMPUESTOS

SEGUNDA PARTE

En 1851 el Presidente Arista provocó iniciativas al Congreso de la Unión para hacer una distribución de rentas entre la Federación y los Estados, las cuales no fueron aprobadas por el Congreso y el 17 de agosto de 1851 se inició una reunión con los gobernadores de los Estados para ponerse de acuerdo sobre el problema, la cual fracasó rotundamente.

En el "Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana" que expidió Don Ignacio Comonfort el 15 de mayo de 1856 se disponía que "Los bienes de la Nación, las contribuciones y las rentas establecidas o que se establecieran se dividen en tres partes:

I.- Bienes, rentas y contribuciones generales.

II.- Bienes, rentas y contribuciones de los Estados y territorios.

III.- Bienes, rentas y contribuciones comunales y municipales. (Art. 102).

Las rentas de los Estados y Territorios, deberían ser percibidas y administradas directamente por los gobernadores y jefes políticos o invertidas conforme a los presupuestos que se publicarían, los cuales serían aprobados por el Gobernador General (Art.107). El estatuto precisaba que por Ley especial de clasificación de rentas se fijarían las que correspondían al gobierno general, a los Estados y Territorios y a las Municipalidades - -

(Art. 112), y ésto fué el origen de la Ley de Clasificación de rentas de 12 de septiembre de 1847. En el artículo 117, como atribuciones de los gobernadores se fijaban las de establecer arbitrios para completar sus gastos ordinarios y extraordinarios; aprobar los planes de arbitrios Municipales y los presupuestos de los gastos de las municipalidades cuidando de la buena administración o inversión de los fondos de los ayuntamientos y de los "propios y arbitrios" de los pueblos.

En el proyecto de la Constitución que se presentó a la consideración del Congreso Constituyente que se reunió el año de 1856 se establecía la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipios en que residieran de la manera proporcional y equitativa que fijan las leyes (artículo 36); se daban facultades al Congreso de la Unión para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debía presentarle al Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo (artículo 65 fracción V), y se le facultaba para expedir aranceles sobre el comercio extranjero y para impedir, por medio de bases generales, que en el comercio de Estado a Estado se establecieran restricciones (Art. 65 fracción VII; se prohibía a los Esta--

dos establecer sin el consentimiento del Congreso de la Unión, derechos de tonelaje ni algún otro de puerto, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (Art.112); y por último se establecía que "Los Estados para formar su Hacienda particular sólo podían establecer contribuciones directas. La Federación sólo podría establecer impuestos - indirectos". La fracción VIII del Art. 65 del proyecto facultaba al Congreso de la Unión para impedir por medio de bases generales que en el comercio de Estado a Estado se establecieran restricciones. El Artículo, sin embargo no fué aprobado, y de la exposición que Don Francisco Zarco hace en su obra "Historia del Congreso Extraordinario Constituyente de 1856-57", - aparece que el pensamiento del autor del proyecto no era dividir los campos impositivos de la federación y de los Estados sino que su finalidad era lograr que las alcabalas, impuesto típico indirecto, pasaran a ser exclusiva mente de la competencia federal y así en esta forma terminar con el problema. En las discusiones del Congreso Constituyente prevaleció la idea de que la clasificación de rentas entre la federación y los Estados debía ser competencia, no del contituyente, sino del primer Congreso Constitucional. No obstante haberse promulgado la Constitución el 5 de febrero y publicado el 12-

del mismo mes, el artículo primero transitorio disponía que empezaría su vigencia hasta el 16 de septiembre de 1857, por lo que Don Ignacio Comonfort continuó gobernando conforme al plan de Ayutla y dictando diversas disposiciones legislativas, entre las que figuró la "Ley de Clasificación de Rentas" del 12 de septiembre de 1857, con la intención de que continuara en vigor después de haber entrado en vigencia la Constitución.

El 6 de diciembre de 1861, por circular de la Secretaría de Hacienda, creó la contribución federal, la cual fue ratificada por la Ley de 16 de diciembre de 1861 que fija la contribución a razón de un 25% adicional sobre todo entero que debiera hacerse por cualquier título o motivo en las oficinas federales, en las del Distrito y Territorios y en las particulares de los Estados, incluyendo las municipalidades, quedando únicamente exceptuados de este pago los enteros que no llegaran a 4 reales, las contribuciones de plazas en los mercados, la alcabala de los efectos de primera necesidad que las personas introdujeron en hombros a las poblaciones para venderlas, los peajes, los portes de correos y la compra de papel sellado.

El 30 de mayo de 1868 se expidió una nueva Ley de Clasificación de Rentas en la que se señalan algunos derechos de la federación. Esta ley derogó el

contingente de 20% de los ingresos de los gobiernos Locales para el Erario Federal que se había venido percibiendo conforme la anterior Ley, lo que prohibió la total emancipación del gobierno respecto a los gobiernos de los Estados y en octubre de 1867 el gobierno del Sr. Juárez, dispuso que del derecho de contraregistro en las aduanas marítimas y fronterizas se separara la mitad del impuesto para aplicarlo a cada uno de los Estados, en que respectivamente se hiciera el consumo de las mercancías con lo que se inició el sistema de la participación de los actos en los impuestos federales

Aunque el Artículo 124 de la constitución de 1857 declaró que para el 1o. de junio de 1858 quedarían abolidas las alcabalas y aduanas anteriores en toda la República, la situación del país no permitió que se lograra tal cosa, por lo que el 30 de mayo de 1895 se reformaron los artículos 111 y 124 de la Constitución quedando prohibido para los Estados acuñar moneda emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado, gravar el tránsito de personas o cosas que atravesasen su territorio; prohibir o gravar directa o indirectamente la entrada a su territorio, o a la salida de el, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación ni el consumo -

de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos por derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía, expedir o mantener en vigor, o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos, por razón de la procedencia de las mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia" Y además se dispuso ser facultad privativa de los Poderes de la Unión gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio Nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la Federación pudiera establecer ni dic-tar en el Distrito y Territorios Federales las leyes alcabatorias que se prohíben a los Estados.

La Ley sobre protección a la Industria Minera del 6 de junio de 1887 contiene limitaciones impositivas a los Estados y la Ley de Renta Federal de timbre de 25 de abril de 1893, en su artículo 2o., estableció que la emi

sión de estampillas era facultad exclusiva del Poder Federal, y que ningún Estado, autoridad ni corporación podría emitir las ni cobrar por medio de ellas impuestos o prestaciones. Esta prohibición a los estados quedó consagrada constitucionalmente en la fracción III del artículo 111 por la reforma del primero de mayo 1896.

Durante la época revolucionaria se dictaron algunas disposiciones que afectaron el sistema de rentas de los Estados. El decreto del primero de junio de 1914 establece un impuesto predial federal sobre toda finca rústica de propiedad particular; el acuerdo de 10. de noviembre de 1915, del Sr. Carranza, prohibió a los gobiernos de los Estados el otorgamiento de concepciones que impartieron privilegios o exenciones de impuestos aún a título de protección a la industria nueva así como decretar impuestos que gravarían el libre tránsito de las mercancías; el 3 de febrero de 1915 el Sr. Carranza previno a los estados que en ningún caso ni por ningún motivo podían establecer más contribuciones que las que expresamente les permitían la Constitución General y las particulares de sus respectivos Estados.

La Constitución de 1917.

Salvo en lo relativo a la hacienda municipal, cuya régimen consagrado en la

fracción II del artículo 115, el constituyente de 1917 mantuvo en materia de facultades impositivas de la federación y de los Estados el mismo sistema que estableció la Constitución de 1857. El artículo 73, fracción VII autoriza al Congreso de la Unión para decretar las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, para expedir aranceles sobre el comercio Extranjero y la fracción IX para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones. El artículo 74, dispone en su fracción IV, que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados aprobar el presupuesto anual de gastos discutiendo, primero las contribuciones - que a su juicio deben decretarse para cubrir aquel.

El artículo 118 dispone que los Estados no pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o - exportaciones (fracción I).

Salvo los decretos de mayo y de 13 de diciembre de 1922, en materia de petróleo, que concedió una participación de un 5% en el rendimiento del impuesto a la producción del petróleo crudo y sus derivados, tomando en cuenta la ubicación de los pozos cuando se tratara de petróleo crudo y de las-

refinerías si se trataba de derivados; del decreto de 24 de enero de 1923 que adicionó la Ley de Impuestos a la minería y concedió participaciones a los municipios en el rendimiento del impuesto con sus sucesivas reformas, del decreto de 18 de octubre de 1924 que concedió participación a los Estados de Yucatán y convirtiéndose en el impuesto único sobre la industria henequenera y de la Ley sobre sueldos, salarios y emolumentos de 1924 que estableció una participación del 10% a los Estados y Municipios del problema de repartición de facultades impositivas no se volvió a tratar sino hasta la primera convención nacional fiscal a que se convocó el año 1925.

Primera Convención Nacional Fiscal.

Por acuerdo del entonces Presidente de la República, General Plutarco Elías Calles, el Ministro de Hacienda Ing. Alberto J. Pani, expidió el 22 de julio de 1925 la convocatoria para la Primera Convención Nacional Fiscal. En tal convocatoria se menciona, entre otras cosas las siguientes:

"Uno de los mayores obstáculos que se ponen en la República al establecimiento de un nuevo régimen económico mejor y más de acuerdo con los postulados contemporáneos, a la creación de la unidad económica nacional cuya -

existencia es necesaria, y a la estabilización y desarrollo de un sistema eficaz para el aprovechamiento de nuestras riquezas naturales, es el régimen fiscal vigente en la actualidad...

Si existen impuestos indirectos, éstos lo son sólo en apariencia, y así, el impuesto indirecto, cuya conservación es todavía indispensable, por las necesidades pecuniarias de los Estados y de la Federación, no tiene correctivo alguno que pueda enmendar sus defectos o remediar los males considerables que causa. Pero a este defecto de principio, se suman otros inconvenientes producidos por la falta de un criterio técnico en la legislación fiscal, por la complejidad de las leyes de impuestos, por la inestabilidad y la multiplicidad de gravámenes que recaen sobre unas cuantas fuentes de riqueza.

Sin considerar las diferencias de cuota, de reglamentación, de plazos y épocas de pago, y sin considerar tampoco los impuestos municipales, existen en la República más de cien impuestos diferentes. Cada estado establece su propio sistema de tributación, el Gobierno Federal mantiene el suyo, y como los objetos del impuesto son los mismos, como no hay un plan concreto y definido de limitación entre la competencia federal y las competencias

locales para crear impuestos, como a menudo los estados rivalizan unos -
co otros haciéndose verdaderas guerras económicas, y creando a título -
de impuesto de compraventa, verbigracia, verdaderos derechos locales de
importación, a fin de sostener los impuestos interiores de producción --
que indebidamente establecen, el impuesto se hace cada vez más oneroso -
por la multiplicidad de cuotas, multas y recargos, creciendo la complejidad del sistema y aumentando en forma desproporcionada o injustificable los gastos muertos, de recaudación, inspección y administración de las -
rentas públicas. Como no hay acuerdo entre los estados y la federación a menudo acontece que las leyes de impuestos son contradictorias, concurren sobre una misma fuente recargándola extraordinariamente y dejan libre de gravámenes otras fuentes. No hay, en suma ningún elemento técnico ni moral que oriente o coordine las legislaciones de impuestos en la República; la concurrencia entre los poderes locales y el poder federal aumenta la carga de las obligaciones fiscales sobre el contribuyente, y hace crecer también la carga improductiva para el fisco; la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicación constante de los gravámenes, la complejidad, la jerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la Re-

pública, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico.

Es indispensable, por tanto, proceder desde luego a delimitar las competen cias locales y la competencia federal en materia de impuestos, así como a determinar un plan nacional de arbitrios para unificar el sistema fiscal - en toda la República, disminuyendo los gastos de recaudación y administración, ampliando el producto del impuesto y haciéndolo recaer más equitativamente sobre los causantes. Es necesario por último, proveer a la creación de un órgano permanente, que se ocupe de estudiar las necesidades y las circun stancias siempre cambiantes de la economía nacional y de proponer las me didas que deban adoptarse en materia fiscal en la República toda, así como de vigilar el cumplimiento del plan único de impuestos que se establezca"

Al término de la Convención, en materia de concurrencia de impuestos, se adoptaran entre otras, las conclusiones siguientes:

1.- La adición del artículo 131 de la Constitución General de la República en los términos siguientes:

Cada cuatro años, o cuando lo crea necesario la mayoría de los Estados, o el Ejecutivo de la Unión, se reunirá en la Capital de la República una Convención integrada por un representante de cada uno de los Ejecutivos de los

Estados y por un representante del Ejecutivo de la Unión. Esta Convención se ocupará de proponer los impuestos que deben causarse en toda la República de uniformar los sistemas de impuestos y de establecer la competencia de las distintas autoridades fiscales".

Las decisiones tomadas en la Convención serán obligatorias para los poderes locales y federales, cuando hayan sido aprobadas por el Congreso de la Unión y por la mayoría de las legislaturas de los Estados. Cuando el Congreso de la Unión o alguna de las Legislaturas de los Estados no resuelva sobre las decisiones de la Convención y el período de sesiones siguientes a la celebración de dicha Convención, se considerará que da su voto aprobatorio a tales decisiones.

II.- La adición de la fracción III del artículo 117 de la Constitución General de la República en los términos siguientes: "El Gobierno Federal, sin embargo proporcionará a los Gobiernos Locales y Municipales, es tampillas reselladas con el nombre de cada Estado o Municipio para que tales estampillas, con la contraseña local que corresponda, se empleen en el cobro de la participación que dichas entidades tengan en los impuestos federales.

fiscal que se encargue de: a) facilitar la ejecución de los acuerdos tomados en esta Convención Nacional Fiscal, sugiriendo a los Gobiernos Locales los medios más expeditos para realizar las reformas fiscales aprobadas por esta Primera Convención Nacional Fiscal, que deberá servir de base a nuevas Convenciones. b) Estudiar el curso de la aplicación de estos acuerdos reuniendo y comunicando a las autoridades Locales las leyes, disposiciones y datos estadísticos conducentes. c) Preparar los trabajos de las futuras convenciones d) Investigar nuestros recursos naturales o inexplorados, con el objeto de que los futuros planes hacendarios se finquen sobre la base de aumentar la riqueza pública.

IV.- La distribución de los impuestos cuya existencia ha aceptado la Convención para toda la República se hará en los siguientes términos:

- a).- Es facultad privativa de las autoridades locales establecer y percibir impuestos sobre la propiedad territorial;
- b). Es facultad privativa de las autoridades locales, establecer impuestos sobre los actos no comerciales cuya realización se limite a su jurisdicción, o sobre las concesiones que esas mismas autoridades otorguen y sobre los servicios locales;

c).- Es facultad privativa de la federación establecer impuestos generales sobre el comercio y la industria. Las autoridades locales participarán en la fijación del coeficiente y de tasas y en la determinación del monto del impuesto individual para cada causante. Las autoridades locales participarán, además, conforme a un tanto por ciento que mediante un acuerdo entre los Estados y la Federación se señale uniformemente para todos los Estados en el producto que estos impuestos rindan en cada localidad. El cobro de la parte que en el producto de estos impuestos corresponda a las autoridades locales, se hará por dichas autoridades, con separación de las autoridades federales, mediante el uso de las estampillas reselladas a que se refiere la segunda proposición, y de manera que el pago no se repunte hecho mientras en el comprobante respectivo no se cancelen las estampillas reselladas relativas;

d).- El impuesto sobre sucesiones o donaciones será establecido por las autoridades locales, La autoridad federal participará en la fijación de cuotas y en la determinación del monte del impuesto en cada caso. Igualmente participará la federación en un por ciento uniforme para todos los Estados, del producto de este impuesto. Para el cobro de este impuesto, se hará uso

de las estampillas en los términos de la fracción anterior;

e) La uniformidad recomendada por la Convención para los impuestos especiales, deberá obtenerse mediante acuerdos tomados en Convenciones también especiales, a que concurrirán representantes de la federación y de los Estados interesados y que se reunirán a petición de cualquiera de los mismos interesados;

f).- Cuando un impuesto especial deba ser establecido por la Federación o por alguno o algunos de los Estados, la administración de ese impuesto que dará confiada a juntas mixtas formadas por la autoridad fiscal relativa y por el representante local de la federación;

g).- En los impuestos especiales de cuyo producto participe la federación, el cobro se efectuará mediante el uso de las estampillas reselladas a que se refieren las fracciones anteriores;

h) SE recomienda al gobierno federal que amplie la Ley del Impuesto sobre la renta, estableciendo una cédula sobre la propiedad edificada para substituir al gravámen que sobre el capital invertido en construcciones y mejoras, quedará excluido del impuesto sobre la propiedad territorial;

i) Debe corresponder a las autoridades locales el producto que rinda el im-

puesto sobre la renta por concepto de la cédula de "propiedad edificada"

V.- La Federación no podrá distraer sus ingresos en subvenciones a Estados o en atención de servicios exclusivamente locales.

VI.- Los ingresos municipales deben destinarse exclusivamente al servicio de la municipalidad.

VII.- Los acuerdos tomados por la Convención deberán ponerse en vigor a la mayor brevedad y el proyecto de distribución antes recomendado, deberá empezar a surtir sus efectos el día primero de Enero de 1927.

VIII.- Indíquese al Gobierno Federal que es para los Estados de capital interés que se les entreguen las participaciones que les correspondan por inpuestos en vigor.

IX.- Pídase a los Estados que envíen al Departamento Técnico fiscal de la Secretaría de Hacienda todas las leyes fiscales que vayan expidiendo para que éste, a su vez, las haga del conocimiento de los demás Estados.

El año siguiente, la Secretaría de Hacienda formuló un proyecto de refomas constitucionales para cumplir con las recomendaciones de la Convención Nacional Fiscal, pero las reformas nunca fueron aprobadas por el Congreso de la Unión.

La Segunda Convención Nacional Fiscal.

En mayo de 1932 se reunió la Segunda Convención Nacional Fiscal, siendo -
Presidente de la República el Ing. Pascual Ortiz Rubio y siendo Secreta--
rio de Hacienda y Crédito Público el Ing. Alberto J. Pani.

En materia de Legislación se aprobó la siguiente conclusión:

"Reconózcase como principio fundamental la necesidad de que ninguna fuente de riqueza, actividad, acto, contrato, documento, operación o servicio debe estar gravada por dos o más impuestos, tasas o derechos, tiéndase, en consecuencia, a que cada fuente de imposición reporte un sólo gravámen, es establecido por la autoridad a quien sea más conveniente atribuir esa facultad de acuerdo con la delimitación de jurisdicciones establecida en la conclusión tercera.

"En los casos en que sea preciso reconocer la facultad de intervención en el establecimiento de un impuesto, o dos o más entidades, establézcase como procedimiento forzoso para la expedición de esas leyes el acuerdo previo entre tales entidades".

En materia de determinación, administración y recaudación se adoptó la siguiente conclusión:

"Establezcase como principio que la determinación, administración y recaudación de cada impuesto debe recomendarse a una sola autoridad que sea la misma a quien corresponde el aprovechamiento del gravámen.

"En los casos en que haya necesidad de que dos entidades impositivas deriven ingresos de la misma fuente, encomiéndose la determinación del gravámen a una sola de ellas, reconózcase a las otras una participación conveniente en el rendimiento y establézcase una colaboración estrecha entre todas - - ellas en la administración y recaudación del impuesto".

En la materia de delimitación de competencias en materia de legislación, - recaudación y aprovechamiento de los impuestos se concluyó, que debía proyectarse tal delimitación conforme a las siguientes bases:

"I.- Reconózcase como base de la tributación local la imposición territorial, en todos sus aspectos, y establezcase, en consecuencia, que la Federación no podrá establecer ni percibir gravámenes sobre esa fuente, ni en forma de impuestos directos ni como tantos adicionales sobre los tributos locales.

"II.- Conságrese el principio de que los Estados tienen derecho de gravar - con el impuesto a la propiedad territorial, todos los bienes inmuebles ubicados dentro de su jurisdicción, con las solas excepciones que a continúa-

ción se indican:

"a) Los bienes del dominio público o de uso común y los destinados a servicios públicos que, conforme a las leyes, pertenecen a la federación o a los municipios.

"b) Los terrenos comprendidos dentro del derecho de vía de las vías generales de comunicación que indispensablemente lo requieren (siempre que esos terrenos no sean materia de explotación agrícola o comercial, diversas de la propia y natural, de la empresa de que se trate).

"c) Las propiedades de la Beneficencia Pública o privada, en los casos en que las autoridades locales así lo acuerden.

"III Establézcase el impuesto predial rústico sobre la tierra desnuda de mejoras, y reconózcase el derecho de los Estados a cobrar impuestos predial sobre las tierras en donde se encuentren o exploten las substancias a que se refiere el párrafo 4o. del Artículo 27 Constitucional; en la inteligencia de que para los efectos del gravámen sólo deberá tenerse en cuenta el valor o la rentabilidad de tales bienes, atendiendo a su aprovechamiento superficial.

"IV. Atribúyase privativamente a las entidades locales de imposición y el -

aprovechamiento de los gravámenes sobre contratos o actos jurídicos no -
comerciales cuya realización se limite a su jurisdicción, en los casos -
en que esa imposición sea justificable de acuerdo con las resoluciones -
aprobadas por la Asamblea.

"V.- Conságrese el derecho exclusivo de las propias entidades locales pa
ra establecer y percibir tasas y derechos sobre servicios locales o muni-
cipales y sobre las concesiones que otorguen dentro de su competencia.

"VI.- Confiérase facultad privativa a la Federación para el establecimien
to de los siguientes impuestos, tasas y derechos:

"a) Sobre el Comercio Exterior.

"b) Sobre la renta.

"c) Sobre la producción o explotación de los recursos naturales cuyo domi-
nio directo corresponde a la Nación, de acuerdo con el artículo 27 Consti
tucional.

"d) Sobre la industria, cuando esta requiera formas especiales de imposi-
ción, de conformidad con las conclusiones relativas aprobadas por esta -
Asamblea.

"e) Sobre servicios públicos y concesiones federales.

"VII Dése facultad a los Estados para legislar de común acuerdo en mate -

ria de herencias, legados y donaciones, reconociendo la intervención de la Federación en la determinación de las tarifas y bases generales de la legislación y precítese que la participación que a la federación corresponde en el rendimiento del impuesto deberá ser uniforme, en cuanto a su cuota en toda la República, y que deberá recaudarse directamente de los causantes o por conducto de las entidades locales, tomando, en todo caso, como base, las liquidaciones practicadas por las propias autoridades locales.

"VII Sométase la imposición al comercio y a la industria a las bases siguientes:

"a) La legislación se expedirá y modificará por el H. Congreso de la Unión a iniciativa que presentarán de común acuerdo la federación y la mayoría de los Estados.

"b) La determinación del impuesto se hará por Juntas Mixtas en las que ambas autoridades (Federación y Estados), estén representadas.

"c) La recaudación corresponderá a los Estados.

"d) El rendimiento se repartirá entre la Federación, los Estados y Municipios, en la proporción que las autoridades Federales y locales acuerden, y en relación con el rendimiento de los impuestos que actualmente tienen

establecidos cada uno de ellos por estas actividades.

"IX Conságrese el derecho de los Estados y Municipios a participar en el rendimiento de los impuestos que la Federación establezca de acuerdo con los puntos b), c) y d) de la cláusula VI.

"X Salvo el caso excepcional del Estado de Yucatán, y con el carácter - transitorio que al mismo debe reconocerse, proscribábase absolutamente, - por parte de la Federación y de los Estados, la imposición sobre productos agropecuarios".

También recomendó la Segunda Convención Nacional Fiscal, en su cuarta - conclusión, la desaparición de la contribución Federal.

El año de 1936 el Presidente Lázaro Cárdenas envió al Congreso de la - Unión un proyecto de reformas a la Constitución General de la República que aunque no fué aprobado revista importancia tanto por las soluciones que propone al problema de la concurrencia impositiva de la federación y los Estados como porque contiene críticas al sistema de concurrencia- establecido desde el siglo pasado.

En 1940 el Presidente de la República envió una iniciativa al Congreso de la Unión para reformar los artículos 73, fracciones IX, X XXIX y XXX

artículo 117 fracción VIII y IX y el Proyecto de Decreto aprobado por la Primera Comisión de Puntos Constitucionales, que resultó aprobado.

Resulta del dictámen de la Comisión de la Cámara de Diputados que se tuvo el propósito de limitar de una manera expresa las facultades impositivas de los estados en determinadas materias que por el desarrollo alcanzado por las industrias, su ramificación en varios Estados, o la importancia de los capitales invertidos ameritaban uniformidad en la legislación, por lo cual se reservaron dichas materias en forma exclusiva al Congreso de la Unión y se dispuso que las entidades federativas tendrán una participación en el rendimiento de tales tributos. Por otra parte respecto a todas las materias tributarias no concedidas en la nueva fracción XXIX del artículo 73, se mantuvo el sistema de concurrencia impositiva tanto de la federación como de los Estados.

En el dictamen de la Comisión se exteriorizó el criterio de los legisladores para hacer exclusivamente federales todos los impuestos a la industria y al comercio, pero por prudencia se optó por el momento por limitar esa pretensión a las diversas materias contenidas en la fracción XXIX reformada del artículo 73.

A iniciativa del Ejecutivo el 30 de Diciembre de 1940 se expidió la Ley sobre el pago de participaciones en Ingresos Federales, a efecto de hacer -- operante en forma eficaz el sistema de participaciones establecido en la reciente reformada fracción XXIX del artículo 73.

Tercera Convención Nacional Fiscal.

En el año de 1947 fué convocada por el Ejecutivo Federal la tercera Convención Nacional fiscal cuyas finalidades, según expresa la convocatoria fueron las siguientes:

a) Trazar el esquema de un Plan Nacional de Arbitrios, es decir, de un verdadero sistema nacional de distribución de todos los gastos públicos entre los contribuyentes.

b) Planear la forma en que las entidades económicas obligatorias que existen en el país (Federación, Estados y Municipios) deban distribuirse, en relación con el costo de los servicios públicos a cada una encomendados y en relación también con su capacidad de control sobre los causantes respectivos, la facultad de establecer y administrar los impuestos dejando definitivamente establecido el principio de que el reconocimiento de la facultad o capacidad de legislación o administración en materia tributaria

no implique, en forma alguna, el derecho de aprovechar privativamente los rendimientos de los gravámenes que se establezcan o recauden por cada autoridad.

c) Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales y formular aseguibles de entendimiento entre ellas y los particulares que permitan reducir al mínimo los gastos de recaudación y control de los impuestos para lograr, en esta forma, que su rendimiento se aproveche hasta el máximo en la satisfacción de las necesidades colectivas.

En la exposición que la Representación de la Secretaría de Hacienda hizo a la Convención se dijo lo siguiente:

"Existen defectos de nuestro sistema tributario que en cuanto derivan de la consagración en la Constitución Política del país del régimen de facultades concurrentes de la Federación, de los Estados y de los Municipios en materia impositiva, exigen que abordemos el estudio de un problema de máxima entidad jurídica y política: el de la necesidad de una reforma Constitucional.

Si el defecto fundamental del régimen Fiscal en vigor consiste y no podemos negarlo, en la multiplicidad y diversidad de impuestos; en la plurali-

dad de las autoridades capacitadas para establecerlos, cobrarlos y aprovecharlos; en la diferencia de sus cuotas, que ocasiona que la misma actividad resulte diversamente gravada, no en razón de su potencialidad económica sino en razón de la localidad en que se desarrolla, y ese defecto es grave porque estorba el progreso económico de la Nación y porque conduce frecuentemente a desviar e invariablemente a entorpecer la producción y circulación de la riqueza; y si la corrección del defecto apuntado no puede consistir sino en crear una estructura fiscal de toda la nación fincada en su unidad económica y esto sólo puede existir sobre la base del desarrollo general y armónico de todas las actividades que la integran o contribuyen a su desenvolvimiento; y la existencia de un verdadero sistema tributario nacional requiere indispensablemente que en unos casos la multiplicidad de impuestos se transforme en unidad, que en otros la diversidad de conceptos, formas y cuotas ceda el pago a la uniformidad; y que la acción independiente de cada autoridad se subordine a una conveniente colaboración con otras autoridades; si, por último, ese régimen de uniformidad, de coordinación y colaboración difiere del que nuestra Constitución establece, no cabe duda de que, en la misma medida en que estamos seguros

de que ese nuevo régimen fiscal es necesario y conveniente para el desarrollo de la economía general del país e indispensable para que la nación pueda cumplir sus fines esenciales, debemos admitir, en principio, la necesidad de la Reforma Constitucional.

"En 1926, se pensó que la reforma a los artículos 117 y 118 de nuestra Magna Carta debía consistir básicamente en la determinación concreta de las fuentes de las que cada entidad (Federación, Estados y Municipios) debían derivar sus ingresos. Se pensó entonces que la solución de fondo del problema de la variedad y multiplicidad de impuestos, de la diversidad de autoridades fiscales y de la complejidad de las reglas de recaudación, debía buscarse en la atribución a cada entidad de determinadas fuentes exclusivas de imposición. Sólo subsidiariamente reconocía la Iniciativa de 1926 la necesidad de crear un régimen de participaciones que permitiera a las diversas entidades derivar ingresos de una misma fuente.

"En aquella época se creyó posible y conveniente que el texto constitucional consagrara las reglas concretas de delimitación de esferas de acción de la federación de los Estados y de los Municipios en materia fiscal; ahora se piensa que es preferible teniendo en cuenta la naturaleza esencialmente-

variable de los factores económicos que deben gobernar todo sistema de tributación y dejar consignadas en la Constitución exclusivamente las bases jurídicas que permitan el establecimiento de un régimen fiscal adaptable a las necesidades cambiantes de la federación, de los Estados y de los municipios y dejar a una ley que periódicamente ha de revisarse, la tarea de estructurar, de tiempo en tiempo, el régimen fiscal. El nuevo sistema que en esa forma atiende a las necesidades variables de la economía pública no implica violación ninguna al concepto de la soberanía de los Estados. porque prevé que la Ley Nacional de Arbitrios a pesar de su carácter de revisable periódicamente, se sujete, tanto para su expedición como para su modificación, al mismo régimen previsto por la Constitución para la reforma de la Carta Magna. Se dá así, a la Ley Nacional de Arbitrios, el carácter de norma constitucional de tipo rígido por cuanto que no podrá ser reformada sin el concenso de los poderes legislativos de los Estados Miembros, circunstancia que es garantía y evidencia del mantenimiento del carácter federal de la Unión.

"Estructurando en la forma que se indica el nuevo régimen fiscal, podrá ya abordarse con firmeza y decisión el problema concreto de la organización -

de los impuestos de mayor rendimiento y en los que los efectos de la concurrencia son más sensibles en la actualidad"

Otro punto concreto y de gran importancia que se trató en la tercera Convención Nacional Fiscal es el siguiente:

"Considera el Gobierno Federal que existe posibilidad real de substituir los múltiples impuestos que la federación, los Estados y los Municipios mantienen sobre el comercio y la industria por un impuesto general sobre ventas al consumo que, desde el punto de vista del progreso de las técnicas impositivas, tiene inmejorables posibilidades, la primera que puede llegar a liberar a la industria de un gravamen que necesariamente forma parte del costo de producción con lo cual a la vez que se tiende a reducir dicho costo, se evita, a lo menos en su fase primaria, la piramidización del impuesto; la segunda que el impuesto sobre ventas al consumo es suficiente y elástico y una tercera, que deja la puerta abierta a la posibilidad de que, cuando su aplicación haya permitido obtener datos concretos sobre las actividades sujetas a él, podrán irse desgravando las adquisiciones que suponen la reventa o transformación de materias primas elaboradas o semielaboradas.

"Adicionalmente, como los rendimientos del impuesto general sobre ventas se medirán por los consumos y éstos podrán precisarse dentro de cada localidad, será fácil determinar en cada caso la proporción correcta del impuesto que corresponde a cada localidad, asegurando así, que mientras mayor sea la potencialidad económica de los individuos de cada demarcación mayores serán para la entidad respectiva los rendimientos del impuesto.

"Existen indudablemente dificultades técnicas y prácticas para la implantación inmediata de un impuesto de esta naturaleza, pero la federación se propone trazar el camino expidiendo desde luego una legislación sobre las bases generales antes expresadas en substitución de sus impuestos vigentes sobre compra-venta al por mayor, los del timbre sobre actos, documentos y contratos de carácter mercantil y, quizás también las cuotas que dentro del impuesto sobre la renta actualmente cobran a los causantes con ingresos menores de cien mil pesos. La expedición de una Ley sobre las mismas bases con carácter local para el Distrito Federal, o bien un sistema de cuotas adicionales o de participaciones que aseguren la uniformidad de la legislación federal con la local, permitirá observar en la práctica las ventajas e inconvenientes de este nuevo sistema.

"En materia de impuestos especiales a la industria, la Delegación Federal -
propondrá consagrar con el carácter de norma general el principio que ya -
se consigna en algunas leyes, de que los Estados y los Municipios deben -
participar en el rendimiento de estos tributos".

En la ponencia que presentó la Secretaría de Hacienda se expresó que "des-
de el punto de vista de la suficiencia de los ingresos fiscales, el problema
ma, en el fondo, no es primariamente un problema de delimitación de fuen-
tes impositivas, sino uno más amplio como es el de la Delimitación de Con-
ceptos de Ingreso entre los cuales, claro está, cuentan de modo principal-
las fuentes que originan los ingresos por concepto de impuestos. El hecho
de que se cambie el acento de la importancia de una delimitación de fuentes
impositivas a una delimitación de concepto de ingreso conduce, desde luego,
a la posibilidad de hacer del sistema nacional de arbitrios un sistema su-
mamente flexible desde los siguientes puntos de vista:

"A.- Obliga a la determinación de los rendimientos reales o potenciales de
los impuestos y demás arbitrios fiscales para establecer el principio de -
la suficiencia de los ingresos de las entidades locales.

"B.- La determinación de si un impuesto corresponde con carácter definiti-

vo y exclusivo a una entidad local, deja de tener una importancia primaria si a un cambio de adscripción de impuestos, aconsejado por la técnica o por la práctica, se siguen medidas adecuadas cuyos resultados inmediatos sean los de cubrir el hueco dejado en los ingresos de la entidad local afectada, con otras fuentes de ingreso de igual o mayor importancia.

C.- Si los ingresos de las entidades locales quedan en cierto modo protegidos contra los cambios de adscripción de impuestos, se tendrá una mayor libertad, entonces, para establecer el sistema de acuerdo con las técnicas impositivas y administrativas más aconsejables, sobre todo en lo que se refiere al propósito ineludible de hacer recaer la carga fiscal esencialmente en los momentos en que los individuos obtienen y disfrutan ingresos derivados de la renta nacional y no en los momentos en que el aparato productivo nacional está operando en sus etapas intermedias. Por tanto, a grandes trazos, se permite la posibilidad de fijar metas en las que, quizás, la federación por un lado, grave a los individuos en los momentos en que obtienen un ingreso, y por el otro, las Entidades Locales de modo principal graven, a su vez, los momentos en los cuales los individuos gasten dichos ingresos con el objeto de que la concurrencia fiscal quede circunscrita a--

a los aspectos en los que se gravan los capitales o los ingresos ocasionales de los individuos en los que, por razones determinadas, se gravan específicamente ciertas actividades económicas. Pero aún en estos casos, dicha concurrencia se realizará dentro de planes unitarios y uniformes".

La ponencia continúa expresando que "una vez establecidos los principios fundamentales relativos a un mecanismo que a la vez diera suficiencia en los ingresos de las entidades nacionales permitirá una gran flexibilidad en la aplicación del sistema impositivo, el segundo paso debe consistir en abordar ciertos aspectos peculiares al sistema con la mira a perfilar orientaciones menos generales. En lo que se refiere a los conceptos de ingreso fiscal no parece aún prudente establecer delimitaciones o atribuciones definidas sino que más bien se ha creído útil y conveniente proponer mecanismos o establecer criterios que más tarde sirvan para orientar en la estructuración definitiva del plan de arbitrios. Es por ello que en el primer caso se ha cuidado de no definir cuáles son los ingresos privados y cuáles son los ingresos de participación sino que, simplemente, se dice que los ingresos privados son los que se administran, recaudan y disfrutan conjuntamente por dos o más entidades. Pero como fué menester -

ir un poco más lejos, se ha pretendido fijar un criterio que más o menos se aproxime a las finalidades generales.

Naturaleza Jurídica del Impuesto.

Desde el punto de vista jurídico, el impuesto es una obligación del sujeto-pasivo hacia el Estado (sujeto activo), en su condición de persona soberana. Históricamente, en época de las finanzas patrimoniales, el impuesto estuvo asimilado a un cano o alquiler o a la concesión del soberano al súbdito de gozar de la propiedad de la tierra (jure vectigale y jure perpetuo), derecho que se extendió luego al ejercicio de cualquier profesión u oficio.

Pero desaparecidas las finanzas patrimoniales, la obligación del tributo se planteó a la escuela liberal, dentro de la concepción atomista e individualista del Estado, como un proceso económico medido por relaciones de cambio.

El Impuesto fué identificado con el precio de un seguro, por el goce y uso de los derechos privados, asegurados por el Estado, mediante los órganos de protección y que supone todo orden legal, y por las ventajas generales e individuales que la administración proporcionaba en su normal funcionamiento.⁽¹⁾

(1) Adam Smith, y la escuela manchesteriana, Sismondi, Bastiat y, entre los más-modernos, Leroy-Beaulieu, pensaron que la obligación del tributo, tanto para servicios especiales como para los generales, estaba regulada por una relación de cambio.

Teoría Contractualista.

Una generalización de esta Teoría del derecho público la encontramos en el aspecto contractualista que atribuyen otros a la relación tributaria, así-- milándola al régimen de las obligaciones del derecho privado, como si el -- pago del impuesto estuviese subordinado a un *do ut des* y a una relación -- cuantitativa entre ventajas y sacrificios.

Concepción de la Escuela Alemana.

Los escritores alemanes inspirándose en el desarrollo moderno de las ideas-- del derecho público, llegaron a negar como Schmoller,⁽²⁾ toda la construc -- ción de la escuela liberal afirmando. "que el impuesto no se funda sobre -- el goce o las ventajas del individuo ni en el seguro que el Estado mantiene sobre las riquezas, sino como dice stahl,⁽³⁾ en la subordinación, o como -- quiere Bluntschli,⁽⁴⁾ en el deber del ciudadano como tal", declarando como -- falsa la teoría que funda el impuesto sobre la utilidad o sobre las venta-- jas que obtiene el individuo del Estado.⁽⁵⁾

(2) G. Schmoller, (*lineamenti di economia nazionale generale*). (Traducción Italiana) en la *B. degli Economisti*. S. IV, T 10.

(3) Stahl (*Filosofía del diritto*) T. II

(4) Bluntschli, "*Diritto pubblico universale*" (Traducción italiana, milano)

(5) Schaeffli, "*Struttura e vita del corpo sociale*" en *B. de Economisti* Vol. VII.

El derecho de imponer descansaría en el derecho a la obediencia, que es potencialmente ilimitado sobre los súbditos, y en la obligación que éstos tienen de someterse a la autoridad, descansando tal obligación, según las propias palabras de Helferich, en una relación de soberanía y subordinación. Para los extranjeros, el deber de pagar el impuesto se fundaría en la Ley, en la potestad pública para establecer impuestos, en la contraprestación debida por la tutela de las personas y de los bienes y en el goce de las instituciones públicas. Tal principio, como muy bien lo destaca Tangorra,⁽⁶⁾ nos lleva irremisiblemente a una tiranía financiera, con olvido de la persona del contribuyente y los deberes del Estado.

Pues bien, la naturaleza y la función del impuesto, en verdad, se confunden con su procedimiento de aplicación (imposición), por cuyo intermedio se obtiene el recurso: dirigir al contribuyente la orden de entregar una suma en el tiempo y el lugar establecido por el Estado. Por lo tanto, el verdadero impuesto, que tiene la función fiscal de procurar recursos al Estado (o a otro ente público), no se distingue del instrumento tributario de política económica, cuya función es extrafiscal, esto es, alcanzar directamente los fines del Estado (por ejemplo, de protección aduanera, a través de los derechos

(6) Tangorra "trattato".

de consumo).

El término "impuesto" para el tributo con funciones fiscales, es destinado - a procurar recursos al Estado o a otros entes públicos, obligando a los ciu dadanos a "participar en los gastos públicos en razón de su capacidad contri butiva", por lo que el Estado provee de varias maneras a cubrir los gastos - públicos:

- 1) Mediante retribuciones y tasas, cuando la naturaleza y la función de los servicios públicos permiten una conmutación entre las prestaciones del ente público y la contraprestación de aquellos ciudadanos que tienen interés en - solicitar individualmente esos servicios;
- 2) Mediante contribuciones e impuesto especiales, cualquiera que sea la acti vidad desarrollada por el Estado, pero de la cual deriven beneficios especí- ficos o genéricos a cosas o a personas, por lo que el Estado les impone que - concurren, aunque sea en parte, en los gastos sostenidos;
- 3) En el caso de los impuestos, el Estado emplea un tercer método para cubrir el residuo de gastos indivisibles, realizado para sus propios fines (defensa interior y exterior, justicia, higiene, comunicaciones, etc.) y lo emplea - considerando una u otra de las circunstancias siguientes:

a) Los gastos arriba mencionados pueden beneficiar a la colectividad y a cada individuo si son aptos para promover las condiciones generales favorables a la producción, tutela y consumo de la riqueza. En este caso, los servicios públicos que se obtienen de tales gastos tienen el efecto de reducir los costos de producción y aumentar sus propios beneficios (por ejemplo: - transitando por los caminos públicos, un agricultor puede abastecerse con facilidad y a precios más bajos en mercados aún lejanos, comprando simientes, abono e instrumentos de labranza, y después de la cosecha vender sus productos en los mismos mercados con ganancias mayores. Los gastos públicos, por tanto, han aumentado su capacidad contributiva que se grava con el impuesto). Puede decirse entonces, que la capacidad contributiva es la causa del impuesto, en este sentido: los gastos públicos producen servicios que aumentan la capacidad contributiva del ciudadano, éste es gravado con impuestos en relación con esa capacidad contributiva, la recaudación del impuesto alimenta en el nuevo año los gastos públicos. La cadena se cierra así en un círculo en que cada anillo es causa del que lo sigue y depende del que lo precede; su punto de partida es el gasto público que origina los servicios públicos, por lo que aumenta la capacidad contributiva, de la cual deriva el impuesto, desti-

nado a alimentar nuevos gastos.

La primera hipótesis acerca de la naturaleza productiva de los gastos públi
cos origina la teoría causal de la capacidad contributiva.

El contribuyente en un primer momento obtiene un beneficio y en un segundo-
momento es gravado con el impuesto, etc.

b) La otra hipótesis alternativa, que es igualmente posible por una parte -
de los gastos o en determinadas circunstancias se refiere al impuesto como-
un deber del contribuyente por solidaridad.

La solidaridad entre los ciudadanos es una exigencia de la cohesión social,
y de la coexistencia política en el Estado en razón de la Ley de la mutuali
dad.

Por solidaridad, entonces, se puede estar sometidos al poder financiero:

a) mediante cuota proporcional o progresiva y en cantidad que permita la -
exención tributaria de quienes, aun resultando beneficiados por los gastos-
públicos, disponen de una renta mínima que no admite la reducción que signí-
fica el impuesto; o

b) para participar en los gastos de una guerra perdida. El deber de la solí
daridad lleva al contribuyente a sostener su cuota de pérdida, por la misma

razón que en los años precedentes obtuvo beneficios y los obtendrá en los - años siguientes: por su pertenencia económica y social al Estado.

En el primer caso y en el segundo la solidaridad es el fundamento del deber del impuesto.

CAPITULO TERCERO

CLASES DE LOS IMPUESTOS

III Clases de los Impuestos.

La ciencia fiscal ha producido, al través de los años, diversas clasificaciones de los impuestos, con el objeto de dar una sistematización de todos los fenómenos financieros, Si recordamos, en el primer capítulo nos referimos a diversas clasificaciones del impuesto, que consideramos mas importantes para nuestro estudio.

Por lo que, en este capítulo creemos necesario también hacer referencia a otras clasificaciones desde otros puntos de vista.

A) Impuestos sobre el capital, la renta y el consumo.

Esta primer clasificación tiene como criterios los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases: impuestos sobre la renta, impuestos sobre el capital e impuestos sobre el gasto o el consumo.

1) El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital, o de la combinación de ambos.

Los autores distinguen varias clase de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. Es el caso, por ejemplo, el impuesto sobre la renta que deben pagar los causantes menores del impuesto al ingreso

global de las empresas o el impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema rentario mecánico.

La renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta. A este tipo de renta se aproxima el ingreso "gravable" el impuesto al ingreso global de las empresas, de acuerdo con la Ley Mexicana del impuesto sobre la renta de 1964.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas las clases que puedan recaer sobre ella. A esta renta se aproxima el ingreso gravable por el impuesto al ingreso global de las personas físicas en el Derecho Mexicano.

La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la Ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, a la renta neta o a renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador. En realidad, siempre hay una renta que se determina por las reglas legales, porque el legislador no deja al contribuyente en libertad para determinar a su arbitrio el ingreso gravable.

También se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas, con objeto de realizar un postulado de la política fiscal que consiste en gravar más fuertemente aquéllas que éstas. Son rentas fundadas las que provienen del capital y no fundadas las que proceden del trabajo. Sin embargo, aunque a veces los sistemas legales parecen acoger esta clasificación, como sucedió en la Ley del Impuesto sobre la renta de 1953, el postulado no sólo se practicó sino que, por otras razones, resultaban más gravadas las rentas no fundadas que las fundadas.

2) Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes.

Es conveniente distinguir entre el capital como materia imponible, el capital como base del impuesto y el capital como fuente del impuesto.

El capital puede ser la materia imponible de muchos impuestos. Por ejemplo, - el general property tax norteamericano es un impuesto cuya materia imponible es el capital de las personas, representado por todos sus elementos muebles - e inmuebles. En nuestro derecho, entre otros, tienen como materia imponible - representada por capital el impuesto predial, el impuesto sucesorio y el impuesto federal sobre uso y tenencia de vehículos.

El capital puede ser la base de un impuesto, que puede tener como fuente - el propio capital o la renta que produce ese capital. El impuesto predial del Distrito Federal que grava los inmuebles arrendados tiene como base y como fuente la renta que producen muchos inmuebles' en cambio, el mismo im puesto predial del Distrito Federal, cuando grava inmuebles no arrendados, tiene como base el capital (valor catastral), y como fuente el capital general o las rentas del contribuyente.

Por tanto esta clasificación y la distinción correlativa entre impuestos - sobre la renta e impuesto sobre el capital requiere un estudio concreto -- de cada caso y no basta la denominación del impuesto para saber si realmente es un impuesto de una u otra clase.

La mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes. Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o de calamidad pública.

3) La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indí rectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios.

Ejemplos de impuestos al consumo o al gasto son el impuesto federal al valor agregado, el impuesto al consumo de energía eléctrica, el impuesto a la producción de cemento, etc. Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuesto a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.

B) Impuestos Directos e Impuestos Indirectos.

Los impuestos, al decir Morselli⁽¹⁾ gravitan sobre la riqueza de las economías privadas. Pero los hombres poseen la riqueza en forma variada. - Las circunstancias en que se la procuran, el modo más o menos cierto como la administran y la estabilidad mayor o menor de las formas mismas de la riqueza, y otras situaciones semejantes, no permiten en la práctica, - un modo uniforme de imposición.

Vemos entonces que el impuesto se puede aplicar:

- a) sobre la riqueza y en cuanto ésta se produce simplemente o bien existe, y
- b) sobre la riqueza en cuanto se dirige a una función dada: por ejemplo, un empleo, un consumo, un gasto, etc.

En el primer caso se tiene un impuesto directo, el cual por lo tanto es el

(1) Morselli, Manuel "Compendio de ciencias de las finanzas", Bs. As: 1947 P:69.

que grava la riqueza independientemente del uso que se haga de ella o se quiera hacer. Por ejemplo: se ha conseguido una renta o existe un patrimonio, entonces el impuesto los grava por la sólo circunstancia de existir.

Llamaremos pues impuesto directo, al que se aplica por la simple condición de aparecer una manifestación inmediata de la riqueza. Por ejemplo el impuesto sobre la renta o sobre el producto de un capital.

A su vez, impuesto indirecto, es el que grava la riqueza no por la mera razón de existir, sino por haberse cumplido alguna de las otras circunstancias que la Ley impositiva ha previsto, vale decir, como una manifestación mediata de aquella, por ejemplo un consumo, una inversión patrimonial, etc.

Existen tres criterios para diferenciar los impuestos directos de los indirectos y son los siguientes:

- a) El criterio económico
- b) El criterio financiero.
- c) El criterio técnico-administrativo.

Directo: Es aquel en el que hay identidad entre el sujeto contri-
buyente de hecho y de derecho, pues no se opera el fenó-
meno de la traslación, por ejemplo: Impuesto a la renta.

Criterio económico

(adoptado por Stuart Mill, Wagner), y otros economistas.

Indirecto: La carga tributaria pasa a una persona distinta del con-
tribuyente que fija la Ley. Esa persona que es la que -
recibe la carga por traslación constituye el contribu-
yente de facto, por haberse operado el fenómeno de tras-
lación. Por ejemplo: así ocurre con los impuestos al --
consumo.

Directo: Es el que grava una manifestación inmediata de la rique-
za: capital o renta.

Criterio Financie-
ro (adoptado por -
Flora, Nitti, Gra-
ziani).

Indirecto: Grava una manifestación mediata de la capacidad contri-
butiva, por ejemplo: cuando se impone un consumo o un -
acto de trasmisión o circulación.

Directo: Se tributa sobre la base del hechos estables que pueden registrarse en catastros, libros, registros, por Ejemplo: Impuesto Predial.

Criterio Técnico -
administrativo.

Indirecto: Es el que grava hechos contingentes que no pueden pre-
verse ni preestablecerse también se les llama tarifas, -
como por Ejemplo: el impuesto aduanero, a los consumos,
etc.

Como norma general la mejor forma de discriminar a nuestro juicio cuando -
un impuesto es directo o indirecto será la de advertir si afecta a una ma-
nifestación inmediata o mediata de la riqueza, y si al respecto se produce
el fenómeno de traslación.

La discriminación tiene importancia y no traduce sólo una inquietud teórica.

Por ejemplo se han atacado los impuestos indirectos al consumo, porque suelen ser los más injustos con la aptitud tributaria de las personas, ya que estas pueden trasladarlos, y al final de cuentas resulta que los paga quien posee menor capacidad contributiva, pues con ese consumo atiende a sus necesidades más perentorias.

Impuestos ordinarios e Impuestos Extraordinarios.

La clasificación entre impuestos ordinarios y extraordinarios se hacía antiguamente para diferenciar a aquellos impuestos que se percibían para satisfacer necesidades habituales de la colectividad y, por el contrario, aquellos otros que se aplicaban en casos de emergencia. Actualmente, esta clasificación se refiere no tanto al tipo de necesidades a solventar, sino al carácter de permanencia o transitoriedad del impuesto. En tal sentido se dice que los impuestos ordinarios son aquellos que tienen vigencia permanente, es decir, sin límite de tiempo en cuanto a su duración. En cambio, serían impuestos extraordinarios aquellos transitorios o de emergencia, que tienen un lapso determinado de duración.

Por último diremos, que esta clasificación de impuestos ordinarios y extraordinarios puede efectuarse desde el punto de vista económico o financiero.

Criterio Económico.	Impuesto Ordinario: Es el que se detrae de la renta y es por lo <u>tan</u> <u>to periódico.</u>
	Impuesto Extraordi- nario. Se detrae del capital.
Criterio Financiero	Impuestos Ordinarios: Son los que afluyen en forma periódica a las <u>ar</u> <u>cas fiscales, sin agotar las fuentes de la eco-</u> <u>nomía nacional.</u>
	Impuestos Extraordi- narios. No pueden afluir periódicamente a las arcas - del Estado.

V Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos.

Conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los ele
mentos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo:
la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situacio
nes como las cargas de familia, el origen de la renta, etc.

Los impuestos reales, en cambio, consideran en forma exclusiva la riqueza-
gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así-
por ejemplo podemos señalar los impuestos a los consumos.

Giuliani Fonrouge⁽²⁾ critica esta distinción sosteniendo que modernamente -
ha perdido gran parte de su vigencia. Dice por ejemplo: que el impuesto --

(2) Derecho Financiero, Giuliani fonrouge Carlos, M.

personal a los réditos contempla situaciones totalmente objetivas al establecer imposiciones a las sociedades, y por otra parte impuestos tradicionalmente reales, como el impuesto inmobiliario, incorporan elementos subjetivos.

Para distinguir los impuestos reales de los personales partiremos de un triple criterio:

- a) Desde el punto de vista del objeto.
- b) Desde el punto de vista de la determinación.
- c) Desde el punto de vista de la garantía.

Desde el Objeto.

Real: No tiene en cuenta la situación patrimonial total, sino aisladamente una manifestación de riqueza.

Personal. Toma en cuenta la capacidad contributiva total del contribuyente.

Desde la determinación

Real: Cuando el fisco investiga y cobra directamente sin que colabore el contribuyente.

Personal: Cuenta con la colaboración del contribuyente que presenta sus declaraciones juradas y hace su propia determinación.

De la garantía.

Real: Cuando el Estado garantiza la obligación tributaria afectando a su cumplimiento bienes especiales.

Personal: No hay garantía especial sino que responde todo el patrimonio del contribuyente.

CAPITULO CUARTO

FINES DE LOS IMPUESTOS

a) *Introducción.*

La facultad tributaria de la federación y de las entidades federativas.

De una manera muy especial nos referimos brevemente a la división de la facultad tributaria entre la federación y las entidades federativas, ya que ella encierra el problema económico del Estado Federal, que es la columna vertebral del mismo.

De conformidad con el artículo 124 de la Constitución Federal, las entidades federativas tienen competencia para imponer y cobrar toda clase de contribuciones, salvo aquellas que están expresamente atribuidas a la federación y que se encuentran contenidas en el artículo 73 y aquellas que les están prohibidas en los artículos 117 y 118 del citado ordenamiento.- Sin embargo la jurisprudencia y la teoría mexicana son contrarias al postulado enunciado.

Sergio Francisco de la Garza,⁽¹⁾ autor que sigue la tesis en su parte general más aceptada, opina que el poder fiscal se ejercita de acuerdo con las normas siguientes:

1) Facultades ilimitadas concurrentes. El Congreso de la Unión (Federal)-

(1) De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. edit. Porrúa.

puede imponer cualquier tributo sobre cualquier materia y sin ninguna lími-
tación. Esta facultad proviene de la fracción VII del Artículo 73 que seña-
la que el Congreso de la Unión tiene competencia para imponer las contribu-
ciones necesarias para cubrir el presupuesto.

2) Facultades exclusivas otorgadas en forma positiva. Las citadas en la frac-
ción XXIX del artículo 73 constitucional. El objeto de esta fracción no es
limitar a la federación sino a los estados, puesto que ellos no pueden impo-
ner contribuciones sobre esas materias

3) Facultades exclusivas por razón de prohibición a los estados. Son las es-
tablecidas en el Artículo 117 fracciones III, IV, V, VI y VII.

4) La fracción X del artículo 73 constitucional no otorga facultades de legis-
lación tributaria. Esta fracción tiene como finalidad otorgar facultad legis-
lativa en su aspecto sustantivo, al Congreso Federal, pero no en materia fis-
cal; por tanto las entidades federativas tienen abierto este campo tributario.
 Este autor basa su afirmación en hechos históricos y en que la exclusividad-
 fiscal federal sólo se encuentra en la fracción XXIX del artículo 73.

5) Delegación por la federación de sus facultades, exclusivas: si es posible
opina el autor antes citado.

6) Inconstitucionalidad de limitaciones tributarias impuestas a los estados por el legislador federal ordinario.

A su vez, el poder fiscal de las entidades federativas (local) según De la Garza, responde a los siguientes lineamientos:

- 1) Principio General, tiene facultad tributaria ilimitada.
- 2) Limitaciones de carácter negativo. Establecidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.
- 3) Limitaciones de carácter positivo. Son las prohibiciones contenidas en el artículo 117 fracciones III, IV, V, VI y VII.
- 4) Subordinación de los estados al poder legislativo federal ordinario. Sería la fracción I del artículo 118 la que en su opinión debe derogarse.

El tratadista Ernesto Flores Zavala,⁽²⁾ después de un interesante estudio sobre si la federación puede prohibir a los estados el establecimiento de determinados impuestos, llega a las siguientes conclusiones:

I.- El principio constitucional es que son concurrentes las facultades de la federación y de las entidades federativas en el establecimiento de impuestos para cubrir sus respectivos presupuestos, con las únicas excepciones que la propia Constitución ha establecido.

(2) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas Públicas Mexicanas. edit. Porrúa.

II.- Hay impuestos que pertenecen exclusivamente a la federación.

La Constitución determina cuales son los impuestos que corresponden establecer en forma exclusiva al Gobierno Federal, en tres formas:

1a.- Expresamente enumerando los impuestos respectivos (Artículo 73, fracción XXIX)

2a.- Concediendo facultad exclusiva para legislar sobre determinada materia, dentro de la que va incluida la facultad de imponer, porque ésta sólo puede realizarse a través de la función legislativa (Artículo 73, fracción III)

3a.- Prohibiendo a los estados ciertas formas de procurarse arbitrios (Artículo 117, fracción III).

III.- Hay impuestos reservados por la Constitución a los estados. (Artículo 117, fracción IX).

IV.- Hay impuestos que los Estados pueden establecer sólo con autorización del Congreso de la Unión (Artículo 118, fracción I).

V.- La federación no puede prohibir a los estados el establecimiento de aquellos impuestos que corresponden a materias sobre las que la Constitución no ha establecido limitación alguna.

VI.- La federación no puede facultar a los estados para establecer impuestos

sobre materias que la Constitución ha reservado exclusivamente a la propia federación.

Como se ve de lo expuesto por los dos autores, ambos están de acuerdo en -- que la facultad tributaria de la federación y de los estados es concurrente, nosotros diríamos coincidentes, es decir, que tanto la legislatura federal-- como la local tienen competencia tributaria ilimitada, con la excepción res-- pecto a los locales que no pueden incursionar en el campo expresamente reser vado a la federación ni en las prohibiciones que la Carta Magna les impone, -- como ya lo hemos visto.

Tanto la jurisprudencia del máximo tribunal como las opiniones de los trata-- distas más connotados, concuerdan. Sin embargo, resulta necesario examinar -- con detenimiento el problema y contemplar las soluciones que la práctica le-- ha dado.

Las constituciones anteriores a la de 1857, no establecieron un principio pa ra delimitar el campo impositivo entre federación y los estados, aunque si -- existieron varias leyes de clasificación de rentas.

En el Congreso Constituyente de 1856, el artículo 120 del citado Proyecto -- Constitucional se expresó: "Los Estados, para formar su hacienda particular,

sólo podrán establecer contribuciones directas. La Federación sólo podrá - establecer Impuestos Indirectos", No obstante la redacción de este precepto, la misma comisión que lo formuló manifestó que no se pretendía hacer una de limitación de los campos impositivos, sino sentar bases generales al respec to, sin entrar en los pormenores de una clasificación de rentas, y abolir - las alcabalas.

El artículo 120 fué suprimido. La Constitución de 1857 tuvo un Artículo simi- lar al actual 124 y muy parecido al 73, fracción VII. Habiéndose suprimido - el artículo 120 surgían las siguientes cuestiones:

1a.- ¿Podía la federación establecer libremente los impuestos que estimara ne cesario para cubrir su presupuesto, cualquiera que fuera su naturaleza? "Para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debe - presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para abrirlo".

2a.- ¿O la federación sólo podía establecer derechos sobre las exportaciones e importaciones y, acuñar moneda o emitir papel sellado en los términos de - las fracciones IX y XXIII del Artículo 72?

3a.- ¿O la federación sólo podía establecer impuestos indirectos tomando los- señalados en el párrafo anterior como un ejemplo de esos gravámenes?.

El primer párrafo de la sección octava de la Constitución Norteamericana - dice: "El Congreso estará facultado para imponer y percibir contribuciones, derechos, impuestos y sisas con el fin de pagar las deudas y proveer a la-- defensa común y el bienestar general de los Estados Unidos". Con todo propó-- sito no se quiso delimitar la facultad tributaria entre federación y esta-- dos miembros.

Alejandro Hamilton en El Federalista, refiriéndose a los preceptos de esta-- Constitución dice que: "La necesidad de una jurisdicción concurrente, tiene ciertos gastos resultado de la división del poder soberano" y agrega en -- otra parte que "las facultades concurrentes dan lugar a un impuesto sea ino-- portuno en cuanto que concurriría con uno ya establecido, y no habría imposi-- bilidad constitucional de establecerlo".

Hamilton defendió tal principio contra las críticas de quienes pensaban que-- que debió de haberse hecho la delimitación y entre sus argumentos sostuvo - que: "Si la facultad tributaria federal se limitara sólo sobre las importa-- ciones, el gobierno federal podría caer en la tentación de subirlos a tal - grado que podría ser perjudicial; que todo gobierno debe tener el poder nece-- sario para la realización de las finalidades que debe cumplir, y que la sola

restricción que al respecto tiene es el bien público y los deseos del pueblo; el gobierno tiene que satisfacer las exigencias nacionales, luego debe tener los recursos para hacerlo; pero como los estados miembros tienen que satisfacer sus necesidades, también puede imponer contribuciones en la forma más amplia, con la excepción de los impuestos de exportación e importación".

En México, Ignacio L. Vallarta,⁽³⁾ quien fuera prestigiado Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y uno de los grandes intérpretes de la Constitución de 1857, aceptó la tesis de Hamilton y la hizo suya. En un famoso voto declaró que "las facultades del Congreso federal y de las legislaturas de los Estados en materia de impuesto, son concurrentes y no exclusivas; es decir, aquél puede decretar una contribución que recaiga sobre el mismo ramo de la riqueza pública, ya gravado por el Estado".

La Tesis de Vallarta implantó en México la anarquía fiscal, pues si en los Estados Unidos la prudencia legislativa, dirigida por los electores en los comicios, podía servir para no extenuar las fuentes gravadas por ambas jurisdicciones, en México la codicia de la federación y la pobreza de los Estados iban a competir en la exacción de los impuestos dobles.

(3) Vallarta, Ignacio. Votos. México, 1894. t II. p. 27.

Poco a poco la Suprema Corte hizo a un lado la interpretación norteamericana que había adoptado Vallarta, para admitir en su lugar que los estados no pueden gravar una materia que, aunque no expresamente privativa de la federación desde el punto de vista fiscal, sin embargo es materia fiscal.

La Constitución de 1917 reservó expresamente a la federación pocas facultades tributarias; según el Artículo 130 de la federación puede gravar las -- mercancías de importación y exportación, así como las que pasen de tránsito por el territorio Nacional y según la fracción III del 117, a contrario - sensu, el Impuesto del timbre.

El problema fiscal proveniente de la Constitución de 1857 continuó en la de 1917. Después de promulgada la actual constitución y hasta 1925, en pocas - ocasiones, es decir, en 1922, 1923 y 1924 se trató el grave problema de la división de las facultades impositivas en el Estado Federal Mexicano. Sin - embargo, desde la promulgación de la Ley fundamental de 1917, existió un -- acuerdo tácito para que el Congreso Federal gravara las industrias extractivas, fijando la "base de los impuestos y derechos y las cuotas que podrían - cobrar los Estados"

Ante la anarquía fiscal, el Ministro de Hacienda, Alberto J. Pani, por indí-

caciones del Presidente Plutarco Elías Calles, convocó el 22 de julio de 1925 a la Primera Convención Nacional Fiscal, como lo hicimos ver en el capítulo segundo, uno de sus fines fué estudiar el problema de la división de competencia tributaria.

En noviembre de 1932, se convocó a la Segunda Convención Nacional Fiscal, como también ya nos referimos en el segundo capitulado y en la que entre sus recomendaciones sostuvo que una serie de materiales fueran de la exclusiva competencia tributaria federal.

En enero de 1934, se reformó la fracción X del Artículo 73 constitucional, misma que duró hasta 1940, y en la que se instituyó la participación de las entidades federativas y los municipios en los impuestos federales sobre energía eléctrica. Ese mismo año, el Presidente envió al Congreso de la Unión una iniciativa de reforma constitucional a la fracción X del Artículo 73.

La primera comisión de puntos constitucionales de la Cámara de Diputados presentó un dictámen de la mayor trascendencia y el que influyó determinantemente en el problema en exámen' Entre los párrafos sobresalientes del citado dictámen se encuentran los siguientes: "Creemos conveniente que la modificación que el Ejecutivo de la Nación propone para la industria tabaquera, se haga extensiva, igualmente, a los impuestos sobre gasolina, explotación fo-

restal, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación"

"En tratándose de estos últimos impuestos, existen análogas condiciones a las que sirven de apoyo a la iniciativa que se comenta: convenios entre la federación y los Estados, a virtud de los cuales ha renunciado estos últimos a decretar impuestos locales sobre los productos que antes se enumeran, a cambio de la participación que el Gobierno del Centro les otorgue en sus impuestos".

En octubre de 1942, el artículo 73 fué adicionado con la fracción XXIX, con la que se otorgaron a la federación una serie de materias sobre las que posee competencia tributaria exclusiva.

El 11 de noviembre de 1947, se reunió la tercera Convención Fiscal. La idea primordial de esta convención fué la abolición de la exclusividad de los impuestos por la de coordinación entre la federación y las entidades federativas que la integran.

El gobierno Federal, el 28 de diciembre de 1953, expidió la Ley que dispone que las entidades federativas que realicen convenios de coordinación sobre la aplicación del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles con el Gobierno Federal, recibirán un aumento del 10% de sus participaciones en impuestos federales.

La Ley de Coordinación fiscal entre la federación y los Estados de la fecha mencionada, creó la Comisión Nacional de Arbitrios, para reforzar el sistema de participaciones, según el cual el Gobierno Federal recauda el impuesto y participa a las entidades federativas y a los municipios, de acuerdo con las disposiciones constitucionales o a través de los convenios celebrados.

A pesar de las reformas constitucionales apuntadas, de las Convenciones Nacionales Fiscales y del Sistema de participaciones, el problema fundamental subsiste: hay coincidencia de facultad tributaria entre la federación y las entidades federativas, con excepción de las materias fiscales exclusivas de la primera, o a contrario sensu de acuerdo con el artículo 124 Constitucional, las entidades federativas pueden legislar sobre todas aquellas materias fiscales que no estén expresamente atribuidas a la federación y ésta tiene circunscrito su campo tributario exclusivamente a aquellas materias que la Carta Magna le atribuye.

En 1957, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia opinó que la federación sólo puede establecer impuestos sobre las materias enumeradas en la fracción XXIX del artículo 73, por lo que no existe coincidencia de la mate-

ría fiscal entre la conclusión; el máximo tribunal relegó un dato que hasta aquel entonces había jugado un papel primordial: la fracción VII del artículo 73, que faculta al Congreso, al imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

La tesis anterior alarmó al Gobierno Federal ya que le haría perder más o menos el 40% de sus ingresos ordinarios.

El Gobierno Federal reaccionó ante la tesis expuesta, proponiendo un proyecto de reformas a la Ley Orgánica de los tribunales federales, para que los amparos en revisión por leyes impugnadas por anticonstitucionales fueran de competencia del pleno de la Suprema Corte y no de una sala, ya que la opinión de tres personas (Ministros) podía destruir todo el sistema fiscal y lograr que la federación no pudiera cubrir los gastos de su presupuesto, según lo ordena la fracción VII del artículo 73, y según la cual el congreso federal establece las contribuciones.⁽⁴⁾

La Suprema Corte varió su criterio respecto a 1957, y volvió a la tesis tradicional de coincidencia de facultades fiscales. De esta manera en el amparo en revisión No. 9521/65, nuestro máximo tribunal expresó:

(4) Yañez Ruíz, Manuel El problema fiscal y la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Primera parte, Mayo Ediciones, México, 1970, pp. 358-359.

"Los artículos 73, fracción VII y 74 fracción IV, de la Carta fundamental-facultan respectivamente al Congreso y a la Cámara de Diputados para imponer en general las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, - de lo que se sigue que tales facultades son ilimitadas en cuanto a las materias que puedan gravarse y que se extienden tanto a las que están reservadas expresa y privativamente al Congreso, como aquellas en que pueden -- coincidir (concurrir) con las entidades federativas. El que hayan materias reservadas exclusivamente a la federación, conforme a las fracciones X y - XXIX del artículo 73, ello significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los estados están excluidos de ellos."⁽⁵⁾

En conclusión, diremos que de acuerdo con el artículo 124 Constitucional, la división de competencia entre la federación y las entidades federativas responde al pensamiento de facultades expresas a la federación y al poder de - origen a las entidades federativas.

Sin embargo, respecto a la facultad fiscal, la jurisprudencia de la Suprema-Corte es determinante: existe coincidencia ilimitada de la facultad tributaria entre la federación y los estados miembros, con la excepción para éstos-

(5) Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación por su Presidente al terminar el año de 1968. Antigua Imprensa Murguía, S.A. México, 1968, - Tesis del pleno. pp. 174-175.

Altimos que no pueden imponer contribuciones sobre las materias fiscales-exclusivas de la federación, ni sobre las prohibiciones que la propia Ley fundamental les impone.

b) Diversos fines de los Impuestos.

El tratadista Luis Martínez López,⁽⁶⁾ nos comenta que "El estado es el órgano político encargado de ministrar a la Nación lo que ha de menester para satisfacer sus necesidades de existencia, desarrollo y afán de perfección, pero esas necesidades nacionales no pueden estar sujetas a un cartabón o catálogo porque las modalidades de la vida y las actividades de los hombres constantemente varían; sin embargo, tampoco podrían ser fijadas caprichosamente"

Esta es, a nuestra manera de ver, la razón por la cual el estado ha tenido que intervenir de manera cada vez más acentuada en todos los órdenes de la vida económica nacional haciéndose también mayor el número de las atribuciones que debe llevar a cabo y que habrá de cubrir con la recaudación de las contribuciones públicas establecidas a cargo de sus súbditos.

El estado necesita dinero para cumplir con todas aquellas actividades propias

(6) Luis Martínez López. Ensayo de Derecho Fiscal Mexicano. México, Enero 1973.

del mismo, pero tiene una forma especial para obtener recursos, no puede - hacerlo de cualquier manera; esa forma especial se opera mediante el esta blecimiento de las contribuciones. Así pues los impuestos se crean en princi pío para poder cubrir el gasto público, que es todo aquel que se realiza en el cumplimiento de las funciones de la administración pública.

Se sabe que los impuestos fueron, primero, exacciones destinadas a un fin determinado utilizándose para cubrir los gastos de la guerra, las deudas - nacionales, etc., concediéndose únicamente a petición del soberano y que= sólo andando el tiempo llegaron a convertirse en contribuciones regulares- destinadas a alimentar la Hacienda Pública, aún cuando encontremos todavía en algunos casos, impuestos con finalidades determinadas.

En los tiempos modernos el impuesto no sólo se establece con el fin de arbi trar fondos para que el estado cuente con los recursos indispensables para- atender las necesidades de los servicios públicos, sino que trata también - de perseguir otros fines que influyan en todas las actividades del conglomera do social y regulen la formación de los precios en los mercados de producci ón y de consumo. Tales fines pueden ser de política económica, de políti ca social, de polític a demográfica, de política exterior y de política huma

nitaria.

Surge aquí, entonces, el problema objeto de nuestro estudio: ¿Pueden los impuestos tener un fin diverso que el de procurar recursos al Estado, para el cumplimiento de sus funciones?

Encausaremos nuestro esfuerzo en el exámen de cuestión tan delicada, adelantando desde ahora que el objeto del presente trabajo es analizar aquellos impuestos que se establecen con fines diversos del meramente fiscal, para relacionarlos con el criterio que sigue nuestra Constitución Federal; sólo que, para conseguir nuestro propósito, es preciso que primero atendamos en una forma general a los diversos fines con que los impuestos pueden ser fijados y a las diferentes corrientes que a este respecto han prevalecido en el campo de las finanzas públicas.

Teóricamente el problema ha sido resuelto en dos sentidos diametralmente opuestos, de acuerdo con los pensamientos políticos imperantes.

El pensamiento clásico financiero negaba al sistema impositivo la posibilidad o conveniencia de ser usado con fines extratributarios o extrafiscales; de acuerdo con esta concepción, los impuestos debían establecerse únicamente en consideración a la necesidad de recursos del estado para poder sol-

ventar sus erogaciones. Era la escuela liberal Manchesteriana que tuvo su principal desarrollo a principio del siglo XIX; dicha corriente se basa - en la doctrina liberal individualista, según la cual el Estado debe abstenerse de intervenir en la actividad de los particulares.

En la segunda mitad del Siglo XIX, comienzan a adquirir fuerza ideas sobre justicia social trasladadas al terreno de la actividad financiera del estado, y las tésis sostenidas por Adolf Wagner y sus seguidores, afirman que - el impuesto no debe tener sólo un fin fiscal, sino que su fuerza puede ser aprovechada en diversos propósitos. De esta suerte, la aseveración de que - el sistema impositivo debe ser usado únicamente con fines fiscales, comienza a perder autoridad, y se robustece, en cambio, la convicción de que el sistema tributario es un medio orientado hacia distintos fines.

A este respecto, el tratadista Manuel Matus Benavente,⁽⁷⁾ nos proporciona - su comentario, al decir: "En la actualidad se observa una coincidencia en la doctrina, en el sentido de que el sistema tributario no puede ser establecido, ni mantenido, ni usado con el propósito pura y exclusivamente fiscal de proporcionar ingresos al estado, porque éste tiene la obligación -

(7) Manuel Matus Benavente. "Finanzas Públicas" Editorial Jurídica de Chile, -- Santiago. Pag. 138.

de relacionar su sistema impositivo con las condiciones en que se vá desarrollando la economía nacional, influyendo directamente en ella, orientando sus actividades y obteniendo de ella el mejor aprovechamiento de sus recursos en beneficio de las condiciones de existencia de los grupos sociales"

Y es que las nuevas concepciones han determinado una orientación totalmente diversa del sistema impositivo, reclamando de él una mayor equidad y, destacando al mismo tiempo la necesidad de que se emplee como un verdadero instrumento de política fiscal, con el fin de producir resultados decisivos en la acción económica del país.

1).- Fines de Política Económica.

Los Impuestos con fines de política económica son aquellos por los cuáles el Estado interviene en el desarrollo industrial, comercial, y en el sistema de producción de un país, con el objeto de prestar protección y ayuda y también de defenderlo contra la concurrencia extranjera. Los fines económicos del impuesto encuentran su fundamento en principios de economía nacional.

El estado, a través de su Legislación tributaria, puede fomentar el estable

cimiento o la prosperidad de determinada industria o negocio, por medio de exenciones o dándole un tratamiento especial que influya en el ánimo de los contribuyentes a dedicarse a ese género de actividad, tal como sucede con la industria del hierro y la ganadería; o a la vez, puede perseguir la eliminación de determinada industria gravándola fuertemente para desplazar hacia otra actividad más productiva ese capital que no estaba produciendo resultados satisfactorios para la comunidad. Estas medidas tratan de encausar la producción hacia sectores convenientes que propicien el desarrollo armónico de la economía nacional.

2).- Fines de Política Social.

Los Impuestos con fines sociales son aquellos con que el Estado procura obtener un bien colectivo, como el de modificar la repartición desigual de las riquezas, por ejemplo.

La Política Social del Estado, a través de los Impuestos se manifiesta cuando éstos recaen en cabeza de las clases pudientes en beneficio de las menos favorecidas por la fortuna, ya sea concediendo exenciones personales para los contribuyentes y para las personas a cargo de éstos o gravando los artículos de lujo en vez de los artículos de primera necesi-

dad. En algunos países, el impuesto adicional de exceso de utilidades per sigue fines sociales, pues por medio de éste gravámen se trata de evitar que se obtengan sobre-utilidades por el pago de bajos salarios en perjuicio de las clases trabajadoras o se especule con el precio de las mercancías para la venta, en menoscabo de los intereses de los consumidores. Esta política hace menos gravosa la situación de las clases pobres del país y desplaza el gravámen hacia los sectores capitalistas, que por su solvencia económica no sienten con la misma intensidad de los humildes los efectos de la presión tributaria.

3).- Fines de política Demográfica.

El estado mediante su política fiscal, puede estimular el desarrollo demográfico del país, gravando con impuestos especiales a los célibes o solteros como sucedió en algunos países como en Colombia, con el impuesto de soltería, por medio del cual se estableció un sobreimpuesto especial para los colombianos varones mayores de 35 años que permanecieran célibes por razones distintas a su estado religioso.

El aumento de las excensiones por personas a cargo, a veces, también tiene la finalidad de estimular el desarrollo demográfico. Así mismo, el sobreimpuesto de ausentimo tiende a evitar que los individuos permanezcan en el ex

terior. La primera finalidad es la de evitar un descenso demográfico; y - la segunda proteger la economía nacional obstaculizando la fuga de divisas del país o de parte de su capital.

Con excensiones y reducciones de impuestos a las familias con prole, con gravámenes mayores sobre los ingresos de los célibes, etc., los poderes p^ublicos a veces se proponen alentar el desarrollo demográfico del país. A veces, tales excensiones, reducciones o gravámenes querrian ser, en el proposito del legislador, una aplicación genérica del principio de la capacidad contributiva; otras veces son deliberados particularmente con propósitos de política demográfica.

4).- Fines de Política en sentido estricto, que pueden referirse a la organización tributaria, puramente interior, o a la política exterior.

Algunas veces el estado puede gravar con fuertes tarifas los artículos procedentes de determinado país, con el cual esta en conflicto. Esta represalia puede ser de orden político o como defensa de la economía del país, -- cuando en la otra nación también se gravan fuertemente los productos de origen nacional. Otras veces se pone en práctica la política de trueque o de intercambio de mercancías de las naciones contratantes, de modo que si-

una nación determinada no compra los productos de otra nación, ésta a su vez, tampoco compra los que produce la otra. Una de las últimas medidas del estado de algún país es la de comprar exclusivamente productos de las naciones que a su vez consumen sus productos, con el objeto de mantener el equilibrio en la balanza de pagos.

5).- Fines Higiénicos, Sanitarios, Morales y de Orden Público.

Los impuestos hechos expresamente pesados, o leves, pueden perseguir el fin de limitar, o bien de favorecer, ciertos consumos y ciertas relaciones que se consideran dañosos, o beneficiosos para la higiene, para la salud o para las buenas costumbres de la población; es decir, los impuestos morales que tienen esta finalidad, son aquellos que persiguen la represión de los vicios, gravando la internación de bebidas alcohólicas, o imponiendo fuertes contribuciones a las cantinas, garitos y casa de expedio de bebidas nocivas a la salud de los asociados.

El impuesto puede tener la finalidad específica de combatir d eterminadas enfermedades como la tuberculosis, la lepra, la parálisis infantil, etc. A través del impuesto también se puede reducir el uso de determinados artículos cuyo consumo aumenta el número de pacientes de determinadas enfermedades

como el abuso del cigarrillo, que produce cáncer, reducir el consumo de licores, para evitar la degeneración de la raza, o cuando se grava fuertemente los establecimientos públicos de lenocinio para contener la propagación de la sífilis o cualquier clase de enfermedades venereas.

Finalmente, como dice Manuel Morselli, los gravámenes pueden tener fines higiénicos, sanitarios, morales y de orden público. Los impuestos hechos expresamente pesados o leves pueden perseguir el fin de limitar, o bien, de favorecer ciertos consumos y ciertas relaciones que se consideran dañosos o beneficiosos para la higiene, para la salud, para las buenas costumbres de la población.

c) Fines Extrafiscales de los Impuestos en el Sistema Constitucional Mexicano.

El maestro Ernesto Flores Zavala,⁽⁸⁾ nos dice que, con referencia a los fines de los impuestos, pueden distinguirse cuatro casos:

1o.- Impuestos con fines exclusivamente fiscales, es decir, que no tienen otra misión, que la obtención de los recursos necesarios para cubrir los gastos generales del Estado.

2o.- Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su esta-

(8) Obra citada. Pag. 254.

blecimiento, pero cuyo rendimiento se aplicará a fines especiales. Es decir, no es el tributo en sí el que persigue un fin extrafiscal sino que el fin se va a realizar con el rendimiento del tributo.

3o.- Impuestos que sólo persiguen fines fiscales y extra-fiscales al mismo tiempo.

4o.- Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales.

La finalidad del impuesto en términos generales, consiste en procurar un ingreso al estado y éste fin constituye uno de sus caracteres distintos diferenciándolo de otros ingresos que acarrear ventajas económicas al estado pero que no están dispuestos para ese fin, como ocurre con las multas cuyo propósito fundamental es el de infringir un castigo al trasgresor de una norma.

Sin embargo, no debemos perder de vista que la finalidad de cubrir las necesidades financieras del estado, no es privativa del impuesto, y por lo mismo dicho fin no constituye siempre el único motivo de la imposición.

A.D. Giannini con su claro pensamiento nos brinda su ayuda en el problema que nos ocupa y piensa que el estado tiene necesidades financieras pero:--
Primeramente.- No todas se cubren única y exclusivamente por los impuestos ya -

que existen otros recursos; las rentas patrimoniales, las contribuciones - especiales y las tasas, y;

Segundo.- El impuesto no siempre está destinado a cubrir las necesidades financieras del estado. El impuesto es, en efecto un medio que se presta a ser manejado para la consecución de objetivos no fiscales.⁽⁹⁾

Hay casos, como nos dice el Maestro Flores Zavala, en que los impuestos - persiguen al mismo tiempo fines fiscales y fines extrafiscales, así como también algunos otros en que el fin es fiscal aunque la recaudación vaya a ser aplicada a propósitos diversos.

Pero nuestro verdadero objeto es llevar a cabo un estudio de los impuestos que se establecen con fines exclusivamente extra-tributarios, en relación con nuestro sistema constitucional. De acuerdo con lo dispuesto por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, el fin de los impuestos no puede ser otro que cubrir los gastos públicos. Pero como ya nos habíamos planteado la interrogante que si ese era el único fin que podía tener el impuesto, la pregunta corresponde al problema motivo de nuestro trabajo que - ahora nos proponemos enfocar desde el punto de vista de nuestro sistema cons

(9) A.D.Giannini."Instituciones de derecho tributario" Traducción de Fernando - Sáinz de Bujanda. Editorial de Derecho Financiero. Pag. 64.

titucional. Esto es, nuestro propósito esencial es indagar si de acuerdo con nuestra constitución es posible establecer impuestos que persigan fines extra-tributarios.

Sabemos que las contribuciones son cargas económicas que de un modo general el estado fija a los particulares para poder sufragar los gastos públicos. Nuestra Constitución Federal se refiere en diversas ocasiones a las contribuciones. Así podemos observar:

"Artículo 31, son obligaciones de los mexicanos:

IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la federación, como del estado y municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 73, el Congreso tiene facultad:

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Artículo 74, son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Aprobar el Presupuesto anual de gastos discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deban decretarse para cubrir aquel".

Vemos pues que la Constitución misma faculta al Estado para imponer los gravámenes a sus súbditos, estableciendo además la obligación, a cargo de

la administración pública, de destinar la recaudación de los impuestos para los gastos públicos, es decir cualquier Ley que pudiera dar distinta aplicación a los impuestos, sería anticonstitucional.

Así pues los impuestos, por su naturaleza, tienen un objeto económico. No obstante el estado, en muchos casos, usa de ellos para otros propósitos; políticos, por ejemplo, cuando por medio de dichos gravámenes busca determinada orientación a sus funciones; sociales, si con un aumento de los impuestos tiende a restringir la producción o el consumo de ciertos artículos. Sin embargo, en todos estos casos no se altera la finalidad de los impuestos, porque su recaudación, en caso de haberla, tiene por fin cubrir los gastos públicos.

En otras palabras, el estado puede usar, para lograr sus fines, los medios que tiene a su alcance; uno de ellos es el impuesto y lo establece sin pretender recaudar fondos cuando persigue objetivos políticos, sociales, económicos, etc. Si su objetivo fracasa y se opera alguna recaudación la disposición constitucional se cumplirá porque lo recaudado será destinado a cubrir el gasto público. En caso de no haber exacción los fondos no pueden ser aplicados al gasto público porque no existen pero se llevará a cabo el fin

que el estado se propuso al establecer la carga tributaria.

El hecho de que la Constitución disponga de manera expresa que los Mexicanos están obligados a contribuir los gastos públicos concede al estado el derecho de establecer los impuestos y cuanto obtenga por tal concepto debe ser destinado a solventar sus egresos pero ello no veda a la administración la facultad de utilizar ese poderoso instrumento con fines diversos - de los meramente fiscales.

Sin embargo, la constitucionalidad de los impuestos que en nuestro medio - se establecen con fines extrafiscales no ha quedado aún plenamente demonstrada, pues como dice Rafael Bielsa,⁽¹⁰⁾ "El impuesto siempre ha tenido una causa o un fin social, económico, jurídico, pero fundado en un interés general - que ha apreciado la autoridad que lo ha instituido y se ha llamado por eso, - contribución o carga pública".

"El motivo económico político continúa diciéndonos el mencionado autor, o -- bien económico social, es materia de política financiera, pero la causa jurídica del impuesto es institución de Derecho Financiero y de Derecho Fiscal.

De ahí pues que no tanto el motivo económico político (Político financiero).

(10) Rafael Bielsa "Compendio de derecho público: Constitucional, Administrativo y Fiscal". Buenos Aires, Tomo III. Pag. 46 .

como la causa jurídica del impuesto deben tener su base Constitucional, - directa o indirectamente".

Se hace pues necesario encontrar una base positiva en nuestro ordenamiento constitucional que justifique el establecimiento de impuestos con fines - extrafiscales.

En nuestra opinión, tal fundamento constitucional lo proporciona el párrafo segundo del artículo 131 de nuestra Carta fundamental al disponer:

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio congreso y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente a fin de regular - el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El - propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto fiscal de cada año, - someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

La disposición transcrita concede a la administración pública la facultad de emplear el impuesto como instrumento de impulsión, como un medio llama-

do a despertar las fuentes nacionales de producción y a proteger las ya -
 existentes. Por eso vemos que, en algunos gravámenes aduaneros, el objeto -
 extraoficial prevalece resueltamente sobre la finalidad tributaria; a pe-
 sar de ello, dichas cargas conservan su carácter originario de impuesto y
 no se distinguen jurídicamente de los otros gravámenes debido a que su re-
 gulación legal, no ha sufrido modificaciones esenciales a ca usa de su nue
 va finalidad y continúa, por ende, imprimiendo al gravámen protector la mis-
 ma estructura que a los demás impuestos.

Nos encontramos ya en posibilidad de apuntar una resolución al problema ob
 jeto de nuestro ensayo. En nuestra modesta opinión, podemos ya contestar -
 a la pregunta planteada desde nuestro punto de vista de nuestro sistema --
 constitucional: Los impuestos sí pueden tener un fin diverso al de procu--
 rar recursos al estado para el cumplimiento de sus atribuciones sin contra-
 venir las disposiciones de nuestro Código Político, desde el momento en que
 existe un precepto en él de cuya interpretación se desprende tal afirmación.
 El artículo 131 en su párrafo segundo que hemos transcrito faculta al Ejecu
 tivo de la Unión, para restringir o prohibir las importaciones y las expor--
 taciones; para influir directamente en la economía y en el desarrollo indus-

trial del país y para llevar a cabo cualquier proyecto que redunde en beneficio del mismo.

La Administración Pública cuenta entonces con el poderosísimo instrumento del impuesto para realizar sus fines, pues le basta con establecer cuotas que hagan inconstables las operaciones de importación o exportación, por ejemplo, para fomentar o restringir la entrada y salida de mercancías al territorio Nacional, lo cual también se encuentra estatuido en el precepto constitucional en cuestión.

Damos así por concluido nuestro estudio, en el cual comenzamos por enfocar el problema desde un punto de vista general, sin referirlo a un orden jurídico determinado; proseguimos con el análisis de las diversas soluciones -- que las corrientes políticas habían dado y al final lo colocamos en nuestro campo constitucional con el objeto de responder a la interrogante planteada en el terreno positivo de nuestra Carta Magna.

CONCLUSIONES

- PRIMERA.- El presupuesto público, en su más amplia acepción, es el cómputo de los ingresos y egresos gubernamentales y del movimiento de la deuda pública.
- SEGUNDA.- En México se hace una diferencia del presupuesto de ingresos y del presupuesto de egresos, en estricto sentido, el primero es el acto legislativo que determina los ingresos que el gobierno federal está autorizado para recaudar en un año determinado y; el segundo, como la autorización expedida por la Cámara de Diputados, a iniciativa del Ejecutivo para expensar las actividades oficiales, obras y servicios públicos, a cargo del gobierno federal - durante un año a partir del primero de enero.
- TERCERO.- Una de las clasificaciones de los ingresos de la Federación es la de los ingresos ordinarios y de los extraordinarios. Los ordinarios son los establecidos común y normalmente para cubrir los servicios públicos regulares. Y los extraordinarios aquellos cuya percepción se autoriza excepcionalmente para proveer el pago de gastos accidentales o que tengan el carácter de extraordinarios.
- Dentro de los Ingresos ordinarios se encuentran los derechos los productos, los impuestos y los aprovechamientos. Y dentro de los extraordinarios tenemos los empréstitos, la emisión de bonos y obligaciones, las aportaciones del gobierno federal y otros no especificados.
- CUARTA.- El fundamento del impuesto se encuentra en la propia naturaleza del fenómeno económico que determina, la satisfacción de las necesidades del individuo. Por lo que también se justifica cuando es exacionado para satisfacer necesidades colectivas, porque ellas benefician a toda la colectividad -- sin que sea necesaria la demanda individual de cada persona; asimismo cuando se trata de satisfacer necesidades públicas, porque sin la existencia del Estado las otras necesidades no podrían ser satisfechas o lo serían en cond:

cíones precarias.

- QUINTA.- Los caracteres jurídicos del impuesto en nuestro sistema tributario se desprenden del artículo 31 Fracción IV de la Constitución, del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación y otros elementos consignados en las Leyes Fiscales, y son los siguientes principios jurídicos y económicos: el de legalidad, el de limitación, el de generalidad, el de certeza y el de proporcionalidad y equidad.
- SEXTA.- El concepto jurídico del impuesto y a pesar de que algunos autores no conciben una teoría general del impuesto de alcance universal, algunas teorías como la doctrina Alemana y la Italiana, han demostrado que sí es posible, argumentando que la discrepancia radica en la diferente forma de apreciar la materia. Por eso el carácter publicístico del tributo es concebido genéricamente como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado, en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.
- SEPTIMA.- En nuestra opinión las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado para el conocimiento del impuesto, y que son de suma utilidad para saber cual es el gravámen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del estado o región en que se desea establecer, consideramos son las siguientes:
- a).-Impuestos directos e indirectos.
 - b).-Impuestos reales y personales.
 - c).-Impuestos específicos y ad-valorem
 - d).-Impuestos generales y especiales.
- OCTAVA.- El conocimiento de la evolución por la que han atravesado los tributos desde el tiempo de los aztecas hasta nuestra época en su aspecto histórico y jurídico apoya la existencia actual de éstos y nos ayuda a reflexionar sobre el avance tan importante que han tenido. Por eso consideramos que el marco his

tórico-jurídico sobre el cual giran actualmente todos los impuestos, tienen una base sólida para la imposición que se hace a todos los individuos, para su existencia y justificación, y que van de acuerdo a la economía y a las necesidades tan complejas que se nos presentan.

NOVENA.- Lo complejo y extenso que se ha presentado actualmente el estudio de los impuestos, ha hecho que existan varios criterios para diferenciarlos, pero dentro de esa gran lista de criterios seleccionamos tres que consideramos son los que más nos ayudarían, los cuales son; el criterio económico, el criterio financiero y el técnico administrativo. Pero como norma general la mejor forma de diferenciar a nuestro juicio un impuesto de otro es, advertir si afecta a una manifestación inmediata o mediata de la riqueza, y si al respecto se produce el fenómeno de traslación.

DECIMA.- Actualmente el impuesto no sólo se establece con el fin de arbitrar fondos para que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender las necesidades de los servicios públicos, sino que trata también de perseguir otros fines que influyan en todas las actividades del conglomerado social y regulen la formación de los precios en los mercados de producción y consumo. Tales fines son de política económica, de política social, de política demográfica, de política exterior e interior y fines higiénicos, sanitarios, morales y de orden público. Estos fines podemos afirmar son extrafiscales, los llamamos así porque parece rebazar el límite fijado por la ley pero existe una justificación positiva y real que los hace necesarios y que esa apariencia desaparece cuando analizamos nuestra legislación constitucional, donde encontramos los fundamentos jurídicos que le dan vida a estos fines.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- Beliri Dott A. Guifre.- Principi Di Diritto Tributario, Vol. I. Milano 1952.
- 2.- Bielsa Rafael.- Compendio de Derecho Público, Constitucional, - Administrativo y Fiscal, Tomo III.- Buenos Aires, 1952.
- 3.- Caplán Benedicto.- Finanzas Públicas.- Ediciones Oresme.- Buenos Aires-Argentina, 1955.
- 4.- Cavo Adrés.- Los Tres Siglos de México.- Editora e Impresora - México, 1959.
- 5.- Einaudi Luigi.- Principios de Hacienda Pública.- Aguilar, S.A.- Ediciones Madrid.- 5a. Edición, 1958.
- 6.- Flores Zavala Ernestò.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Edit. Porrúa, S.A.- México, 1978.
- 7.- Garza Sergio Francisco, de la.- Derecho Financiero Mexicano.- - Editorial Porrúa, S. A.- México 1978.
- 8.- Guilliani Fonrouge Carlos M.- Derecho Financiero.- Editora e Impresora Buenos Aires-Argentina, Junio 1971.
- 9.- Helsen Albert.- Diritto Tributario.- Edit. Dott A. Giufre.- Milano, 1956.
- 10.- Ingrosso Gustavo.- Diritto Financiero.- Casa Editrici Dott Eugenio Jovene.- Napoli, 1956.
- 11.- Margain Manatau Emilio.- Derecho Tributario Mexicano.- Edit. - Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.
- 12.- Martínez López Luis.- Ensayo de Derecho Fiscal Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A., 1959.
- 13.- Matus Benavente Manuel.- Finanzas Públicas.- Edit. Jurídica.- - 2a. Edición.- Chile 1956.
- 14.- Morselli Emanuele.- Compendio de la Ciencia de la Finanzas.- - Editrici, Cedam-Padova, Italia, 1967.
- 15.- Pugliese Mario.- Instituciones de Derecho Financiero.- Edit. - Porrúa, S.A.- México, 1976.
- 16.- Sáinz de Bujanda, Fernando, Traducción de.- Instituciones de Derecho Tributario.- Universidad de Buenos Aires, 1968.