



Universidad Nacional Autónoma de México

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
" A R A G O N "

La Inconstitucionalidad de la Exención de Impuestos Fiscales en México

D-62

T E S I S

Que para obtener el Título de:

NO SA
DE LA BIBLIOTECA

Licenciado en Derecho

P r e s e n t a :

Armando Vázquez Nava



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DER 816

A MI PADRE
DON GREGORIO VAZQUEZ GARCIA

IN MEMORIAM

Como muestra de cariño y respeto para quien fué para mi ejemplo de tezon y constancia en la consecución de sus ideales y supo influir en mi vida, el empeño de ver realizados todos los propositos que me imponia por dificiles que estos fueran.

Porque de él recibí la enseñanza teórica y practica, que me capacitó para la lucha en la consecución de los objetivos que se me fueron presentando.

A MI MADRE

Doña MARGARITA NAVA R.

En agradecimiento a su esfuerzo y sacrificio para darme los cimientos de una educación elemental, pero a la vez la inquietud de llegar a ser alguien en la vida, que culmina con esta tesis, preámbulo del ejercicio de una profesión.

A MI ESPOSA

ELISA

Como homenaje a su sacrificio como esposa, para permitirme realizar los estudios profesionales que hoy se ven coronados con la elaboración de esta tesis.

A su aliento, estímulo y confianza que me ha brindado a través de todo este tiempo.

A MIS HIJAS

GABRIELA y VIRGINIA

A quienes espero que la presente tesis, les sirva como un estímulo en los estudios que realizan, así como en su vida particular. Pero a la vez un reto como meta a lograr en el futuro, para dejar constancia de su valía en la vida

AL LIC. RENE MONTESANO VILLAMIL

Como amigo y asesor, a quien quiero hacer patente a través de estas líneas, mi agradecimiento, por su dirección y confianza en la presente empresa.

Respaldo que ha tenido un valor inapreciable en el nuevo camino que he trazado.

A MIS MAESTROS

Mi mas sincero agradecimiento porque de ellos obtuve el conocimiento y la adecuada orientación durante mi transito por las aulas universitarias, para lograr uno de mis más caros anhelos: una profesión.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS

A quienes agradezco la posibilidad que me brindaron de desahogar mis inquietudes y dudas a traves del dialogo y la polemica sin dobleces.

A Todas aquellas personas que, en en una ú otra forma contribuyeron con su estímulo a lograr la realización de ésta tesis; a ellos agradezco el valor de su amistad y el desinterés de su impulso.

INDICE

PROLOGO	I
CAPITULO I.	
El Impuesto a través de la Historia	
a). GRECIA	6
b). ROMA	10
c). Los Impuestos en el Siglo Pasado	16
CAPITULO II.	
El Sistema Impositivo en México	
a). Epoca Precolombina.	19
b). Epoca de la Conquista hasta la Independencia.	26
c). De la Independencia hasta nuestros días.	31
CAPITULO III.	
Legislación Mexicana en Materia de Impuestos.	51
a).- Artículo 23 Constitucional.	54
b).- Artículo 31 Constitucional.	59
c).- Código Fiscal, Ley del ISR. Ley del IVA.	64

CAPITULO IV.

La Exención de Impuestos Fiscales según la Constitución y las Leyes Reglamentarias.	72
a).- Desde el Punto de vista Político.	84
b).- Desde el Punto de vista Economico y Social.	86
c).- Sus Consecuencias.	92
CONCLUSIONES.	97
BIBLIOGRAFIA.	100

A MANERA DE PROLOGO

La finalidad del presente estudio, es poder demostrar a través del análisis Jurídico-comparativo de las disposiciones actuales, con los antecedentes históricos del pasado que determinaron entre otras cosas; las disposiciones contenidas en las leyes secundarias reguladoras de los impuestos en nuestro país y la relación con lo previsto por la Constitución. Existe entre ésta y aquellas, una contradicción tan grande, que motiva el hecho de ocuparnos en forma especial de esa cuestión de manera profesional y seria.

Para esto es fundamental analizar los alcances positivos y negativos de dichos preceptos en la medida de afectar con sus disposiciones, las diversas esferas del Estado, como son: La Economía, la Política, la Cultura y la Social.

Como se ha podido apreciar, dentro del panorama historico de nuestro país, y en especial en cuanto a la actividad Financiera del Estado, "con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines".
(I)

Asi es como encontramos:

a).- Desde la antigüedad se han establecido contribuciones, que permiten a un conglomerado

(I) Ortega Joaquin B. Apuntes de Derecho Fiscal Mex.
1943, p. I

social, poder subsistir y es de esta forma como nuestra Federación de acuerdo al Art. 73, fr. VII, via impuestos, derechos y aprovechamientos, recauda el 75% del ingreso - anual establecido en la ley de ingresos de la Federación.

b).- Y el 25% restante, lo obtiene via productos, concentrando el total de la recaudación en la Tesoreria de la Federación (2), correspondiendo a la Secretaria de Hacienda, a través de sus oficinas federales y de algunas oficinas auxiliares, la recaudación del ingreso público.(3)

c).- Todos y cada uno de los conceptos anteriores, se encuentran regulados por una ley en especial, la cual gravará una o más actividades, estableciendo como lo hará, y especificando las excepciones a la misma: que son entre otras cosas, el punto central de nuestro estudio.

Tambien se observa una evolución en el Derecho Fiscal en general, tendiente a lograr; un mejor y más sencillo manejo en la aplicación de la ley, - asi como una fácil interpretación y entedimiento por parte de los particulares, con la finalidad de lograr una alta recaudación en las arcas nacionales.

(2) Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano
Ed. Porrúa Méx. 1979, p. II5

(3) Sergio F de la Garza. Op. cit., p. 7I

Sin embargo el esfuerzo realizado no ha logrado los efectos deseados, bien, por el abuso que de las "exenciones, reducciones, deducciones" u otras disposiciones similares establecidas en éstos ordenamientos, han hecho los particulares, generando conflictos con la Se cretaria de Hacienda o bien; porque dichas disposiciones están concedidas en exceso.

d).- Y que estos tratamientos han tenido la intención de impulsar a las diversas actividades económicas, y a la creación de empleos, tan necesarios en nuestro país y a nuestra clase trabajadora, que es la fuerza generadora de la riqueza de cualquier Nación.

Estimulantes también, de la inversión de capitales tanto de nacionales como de extranjeros, en industrias ya establecidas (ampliación), o creando nuevas (**expansión**).

e).- Trayendo como consecuencia una afectación inmediata sobre los recursos del Estado, - pues podría considerarse como una inversión a largo plazo, considerando que "el Estado contrae el compromiso de mantener la exención, mientras subsistan las condiciones en que fue otorgada y por el tiempo señalado al efecto, todo ello en consideración a los beneficios que a la postre obtendrá el propio Estado, una vez consolidada la situación de dichas industrias a cuyo favor concede las franquicias" (4)

(4) Sergio F. de la Garza, op. cit. , p.293. Revisión Fiscal I7I-50 Informe del Pte. de la SCJN., S. Auvillier. 1955, ponente Felipe Tena Ramirez. p. 68

f).- Pero lo que tambien es cierto y conocido mundialmente, es, que contamos con recursos materiales y humanos suficientes, y lo que es mas importante; una estabilidad política, que nos permite asegurar la inversión de cualquier persona con la solidez que resulta envidiable para otras naciones.

Lo anterior hace de nuestro país un paraíso de la inversión; por lo bajo del costo de mano de obra y de la materia prima; por lo que considero que no habría que agregar más a lo ya apuntado, como para ser un atractivo en cualquier campo de la inversión.

g).- Ahora bien, el contar con lo anteriormente descrito, aunado a una técnica Jurídico-Impositiva, dinamica y adecuada, puede hacer de nuestro país, una Nación próspera, tanto en lo Económico como en lo Político y lo cultural, sin necesidad de lesionar los recursos de que puede disponer el Estado, otorgando concesiones respecto de los impuestos, como lo dispone el artículo 6o. del Código Fiscal, y que de acuerdo a la Constitución deben emplearse al gasto público.

Esto es siguiendo el principio del Derecho presupuestario llamado "de unidad de caja", ó de "no afectación de recursos". (5)

Por ésto se hace incapié en que nos anima el principio de justicia al querer demostrar que existen graves anormalidades en nuestra legislación, que lesionan los recursos del Erario, y por lo tanto de nuestra sociedad, en la que recae el soporte del desarrollo del país, con detrimento de la suya propia, en todos sus niveles.

(5) Sergio F. de la Garza, op. cit., p.314

Por ello me gustaria dejar presente las palabras y pensamiento del General Lazaro Cardenas, ex-presidente de México que expresara en carta dirigida al Lic. Alejandro Carrillo Castro:

"Por cuantiosos que sean los recursos materiales, no se puede olvidar que el factor humano constituye la principal riqueza de las naciones, cuya riqueza debe encausarse en servicio de la felicidad común, ya que por loable que sea la prosperidad económica de un país y por alta que sea tambien su técnica industrial, no podrá lograrse una estabilidad básica sin la justa distribución de los bienes materiales y morales, ya que libertad la igualdad y la justicia, seran utopías y normas ficticias si no estan enraizadas en el bienestar del pueblo". (6)

Como podemos ver de estas lineas se desprende que la preocupación de buscar formulas económicas que perjudiquen lo menos posible a nuestro pueblo, es bastante añeja.

Y que las que aqui comentamos, no estan muy apegadas al principio establecido, ¿ aunque realmente debiera ser asi?.

(6) Selecciones del Reader's Digest. Nov. de 1980
Méx. p.43 Revista Mensual.

CAPITULO I

El impuesto a Traves de la Historia.

a).- GRECIA.

Los primeros pobladores de Grecia, fueron pueblos cazadores y pastores. Hacia -3000 se situa la llegada a esta isla y a la Argólida de una nueva oleada, posiblemente la de los pelasgos, quienes practicaron el comercio con Asia y E ipto, más tarde la llegada de los aque os, jonios y eolios, venidos del centro de Europa quienes entraron en conflicto con los pelasgos y tras sufrir un periodo de perturbaciones, consiguieron inaugurar la época de mayor esplendor de la civilización cretence (-2000 a -1500), que culmina con la construcción de los palacios de Gnosos, Festos Hagia Triada, testimonio de sus activas relaciones comerciales con Egipto y las Cícladas.

Entre los XI y IX a.c. empezaron a construirse las primeras ciudades-estado griegas, al frente de las cuales habia un rey con poder militar y religioso que gobernaba asesorado por un consejo de ancianos. No obstante del seno de la sociedad griega de entonces, típica-mente rural, surgieron los grandes terratenientes, descendientes de los más fuertes en la guerra, mismos que se impusieron a los pequeños propietarios sustituyendo la monar quia por el Estado aristocrático, donde los consejeros y ministros eran nombrados de entre la alta nobleza.

En el s.VIII a.c. la pobreza del suelo y el aumento demografico, los obligo a fundar colo-nias en todo el ambito del Mediterraneo; esto determinó, de inmediato el nacimiento de un activo comercio y también

el desarrollo de una próspera industria en la metrópoli.

A partir del s. VII a.c. estas dos actividades dieron lugar a la formación de una clase media, deseosa de tomar parte en el gobierno de la ciudad.

En tales circunstancias la situación del pequeño campesino se vió doblemente agravada; por un lado, le resultaba imposible competir con los productos agrícolas traídos de otros países por los comerciantes y, por otro, sus apuros económicos le hacían caer cada vez más en la dependencia de la nobleza.

Con el surgimiento de los tiranos en las principales ciudades, salidos generalmente de la aristocracia, gobernaron a aquellas con el apoyo de la burguesía y el pueblo que veía en ellos a los esperados reformadores sociales.

No obstante, los tiranos no correspondieron a las esperanzas que el pueblo les había depositado, limitándose a actuar y gobernar moderadamente, sin atreverse a cambiar las leyes vigentes, aunque procuraron dar algún remedio a los males más aparentes. El programa de reparto de tierras y la abolición de las deudas, que los pequeños campesinos exigían, no se llevó a cabo, esto no satisfizo ni a unos ni a otros, el intento de la aristocracia en Atenas por controlar el poder, fracasó por la oposición del pueblo y la clase media, implantando la democracia, como todos los ciudadanos adquirieron el derecho a votar y ser electos, el Demos pudo dedicarse a los asuntos del Estado, porque cargó todas las actividades produc-

tivas sobre los hombros de los esclavos y los semilibres, privados de derechos políticos.

Más tarde fue Atenas quien logró la hegemonía política, por la supremacía militar y en 499 a 429 a.c. Pericles modificó las leyes en sentido más democrático, estableciendo la retribución de los cargos públicos, éstas reformas constitucionales fueron consecuencia de la transformación de la estructura social.

Sin embargo las frecuentes guerras que sufría, con los años, debilitó la política de los antiguos Estados griegos y trajo como consecuencia la decadencia del comercio y la industria y, en consecuencia de la agricultura; el encarecimiento de la vida afectó gravemente a las clases bajas, en especial a los campesinos, que iniciaron un movimiento revolucionario, secundado por las clases populares e incluso por los esclavos. Esta crisis en Esparta fue muy grave por las condiciones de su régimen social que permitió la formación de una aristocracia reducida en número que reunía en sus manos la riqueza del país.

Para evitar el triunfo de ésta revolución, la aristocracia pidió ayuda a Macedonia primero y luego a Roma, la que reestableció el orden conservador. Sin embargo el error en que incurrieron lo valoraron demasiado tarde y en esta forma, Grecia se convirtió en protectorado romano, desde mediados del s. II a.c. y la mayoría de las ciudades pagaron tributo a Roma. (7)

(7) Enciclopedia Salvat Tomo 6. Salvat Editores S.A.
1971. Barcelona España.

Como hemos podido observar, desde sus inicios Grecia ha sido un país sometido, en el que han variado los conquistadores y con ellos los tributos unos mas leves que otros, pero que siempre trajeron como resultado la afectación de las clases mas bajas.

Otro reflejo de este despotismo fueron los movimientos revolucionarios y la emigración hacia otras naciones en síntesis, una nación como Grecia ha sabido hasta hace poco, lo que es una contribución justa y en beneficio de su sociedad, y no como en la antigüedad; injustos y en favor de un conquistador.

Aunque la cultura se desarrollo en gran medida, el sufrimiento causado a sus habitantes, por las necesidades de satisfactores, hacen de este país un ejemplo de lo que puede causar un despotismo financiero y la mala distribución de la riqueza de una nación.

b).- ROMA

Historicamente, despues de Romulo se citaba a los siguientes reyes: Numa Pompilio, Tulo Hostilio, Anco Marcio, Tarquino Prisco, Servio Tulio y Tarquino el Soberbio. Actualmente parece confirmarse que en la Roma primitiva existió un período monarquico, donde el rey gobernaba asistido por un Senado formado por los jefes de las principales familias.

El pueblo se reunia en asambleas para aprobar por aclamación las propuestas del rey, durante éste primer período la actividad económica de los romanos se basó esencialmente en la agricultura y el pastoreo. Bajo los reyes etruscos Roma ganó en importancia, y el proceso de urbanización fue acelerado, acrecentando la ciudad.

En la República, los ciudadanos estaban estructurados en dos clases: patricios y plebeyos. Los plebeyos estaban relegados a una condición inferior y emprendieron una lucha para superar esa inferioridad.

En cambio, el poder pertenecia a los patricios, que monopolizaban los cargos públicos y la administración de justicia. Para desenvolverse libremente y mejorar su situación económica los plebeyos necesitaban de una previa igualdad política y social con los patricios, consiguieron sus propósitos con sus amenazas de secesión.

Una serie de leyes fueron marcando la mejora social y el acceso de los plebeyos a todas las magistraturas, a principios del s.III a.c. la equiparación

jurídica entre ambas clases estaba conseguida. Al mismo tiempo las distribuciones de tierras y las fundaciones de colonias que acompañaron las conquistas de Roma contribuyeron a mejorar también las condiciones económicas de los plebeyos.

La ciudad de Roma se regía por un Senado, por una serie de magistrados electivos que habían heredado las atribuciones de los antiguos reyes (cuestores, ediles, pretores, censores, cónsules) y por un sistema de asambleas de ciudadanos romanos (comicios). Sin embargo el pueblo no tenía más que una apariencia de poder. El gobierno de Roma era en realidad una Oligarquía senatorial.

Durante este período de conquistas y expansión ultramarina, se produjeron importantes cambios en la vida económica y social de Roma e Italia.

El botín y los tributos conseguidos por sus victorias enriquecieron a Roma, la conquista de tan extensos territorios permitió la formación de una clase de acaudalados hombres de negocios (equites), que reclamaban una mayor intervención en los asuntos públicos.

En muchas partes se desarrolló una agricultura de tipo latifundista, apoyada en la esclavitud, que competía con ventaja con el campesino humilde. Aumentó en gran manera el número de esclavos, y con ello creció la impotencia del trabajo servil.

La estructura político-social de la ciudad-estado, había de adaptarse a las necesidades de

un gran estado de categoría mundial. Ello produjo una serie de crisis político-sociales que caracterizaron la evolución de la historia romana. A partir de -133 Tiberio y Cayo Graco consiguieron una legislación agraria que resolvió parcialmente los problemas económicos, dentro de la crisis de la República.

El Imperio: Octavio tuvo el mérito de haber asegurado la paz y crear un sistema político estable. Surgió una monarquía con aspecto constitucional (El Principado), en cuanto compartía sus funciones con el Senado, pero de hecho el poder del príncipe era completo.

En los siglos siguientes el imperio romano evolucionó hacia la monarquía absoluta, sufriendo siempre, sin embargo, la falta de un claro principio sucesorio. En éste período inicial se fueron exteriorizando ya las tendencias autocráticas latentes en el Principado.

Los cinco primeros Antoninos proporcionaron al imperio romano un largo período de estabilidad que puede ser considerado como su siglo de oro. Estos emperadores mantuvieron buenas relaciones con el Senado, atendieron a las necesidades provinciales y dieron a sus leyes (constituciones) un sentido humanitario y equitativo.

El anterior, es de los pocos antecedentes de normas que beneficiaran a las clases bajas, y de esta forma llegamos a la declinación del imperio y logramos establecer en definitiva: (8)

(3) Enciclopedia Salvat Tomo II. Salvat Editores S.A. 1971
Barcelona España.

"La situación financiera en Roma"

Contemplando el panorama de la declinación de Roma en que, por regla general, se ejerció el poder en forma absoluta y despotica por los emperadores; escribió Serrigny "El imperio romano no sucumbió al golpe de los bárbaros, sino que fué consumido por la rapacidad del fisco imperial". (9)

Esta afirmación de Serrigny, nos fuerza a meditar un instante en la situación tributaria de la Roma imperial.

La principal fuente del Erario Romano era el tributo establecido sobre las provincias que habian sido sometidas por el derecho de la guerra; pero el impuesto que gravitaba sobre las provincias nos obliga a recordar la societas-vectigalis constituida por individuos que se reunían, poniendo en común su patrimonio para adquirir en subasta el impuesto que se habia establecido sobre una provincia, en un ejercicio.

Para reconstruir el panorama, laboraremos más con inferencias lógicas que con datos del Corpus Juris, que con respecto a la societas vectigalis son escasos; pero podemos establecer que por esta adquisición, que se hacia en pública subasta, operaba una especie de transmisión, de "delegación" a los miembros de la sociedad, los publicanos, el derecho de hacer efectivos los impuestos lo que ahora llamaríamos la facultad económica-coactiva.

(9) Servando J. Garza Las Garantías en el Derecho Tributario. Ed. Cultura Mex. 1949. p.II

También podemos determinar que la utilidad podía obtenerse de las operaciones que realizaba la sociedad vectigal, y se constituía por la diferencia entre el precio de adquisición del impuesto en la subasta y el rendimiento que se obtuviera del cobro efectivo sobre los subditos de la provincia, lo que permite presumir la espontánea tendencia al exceso, de los publicanos, que les creó ese ambiente negativo, con el que, por abundantes pruebas históricas, han llegado hasta nosotros.

Del ejercicio despótico del poder Roma dió ejemplos importantes. En la sucesión de sus emperadores, alternan con irregularidad principes ecuanimes y despatas. Con éstos, los impuestos alcanzaban alturas inusitadas; a veces, al ascender al poder un emperador honesto y justo rebajaba los tributos a la trigésima parte porque con ello bastaba para satisfacer las necesidades o exigencias del Estado. Así, si en el poder se encontraba un emperador como Nerva, Trajano, Marco Aurelio o Alejandro Severo Roma respiraba; si por el contrario era un Heliogabalo, un Nerón, un Caligula, etc., Roma temblaba.

Salviano colabora a precisar este panorama histórico, al afirmar que los súbditos de Roma consideraban a los bárbaros, enemigos más leves o menores que los exactores, y en lugar de huir a Roma, lo hacían hacia los bárbaros (*Leviores his hostes sunt... Quam exactores... fugiunt ad barbaros*).

Roma nos ha legado un lema a todos los pueblos: el despotismo tributario es generatriz de la disolución del Estado.

"De aquí que, los esfuerzos para controlar al despotismo tributario constituyen un aspecto, que puede subrayarse, de la lucha en que la humanidad se ha debatido por la libertad". (10)

Y éste ejemplo no reza solamente para Roma, sino para todas las naciones del mundo.

Y así podremos decir, que cuantas veces se trate de imponer un nuevo despotismo tributario, las mismas se levantará el pueblo para terminar con el peso que lo ahoga.

(10) Servando J. Garza. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Ed. Cultura T.G.S.A. México 1949. pp. 11 a 13

c).--Los impuestos en el Siglo Pasado.

Como dejamos asentado en paginas anteriores, el despotismo tributario que imperaba en varios paises del mundo, trajeron como consecuencia diversos movimientos armados, con la finalidad de sacudirse el yugo impositivo que los regia.

Es asi como encontramos movimientos armados en Francia, España y en otros paises aunque no pertenecen al siglo pasado; los Estados Unidos de América, - tienen características similares a las mencionadas.

En cuanto a nuestro país se refiere, el movimiento de independencia, tuvo varios motivos pero de los fundamentales aparte de la abolición de la esclavitud, lo fué el sistema impositivo existente.

Asi hablamos de leyes españolas que estuvieron vigentes en nuestro país, como son: La ley de Indias, la Constitución de Cadiz; las cuales no fueron de aplicación estricta, y si al criterio del virrey, o de los gobernadores en el poder, haciendo más desesperante la situación de los naturales.

De la de Cadiz, nuestra Constitución actual, muestra vestigios de su influencia en los artículos 23 y 31 respectivamente. (II)

Asi tenemos que en el Reglamento

(II) Platica del Lic. Jose Rivera Perez Campos. Octubre de 1969. Revista de Investigación Fiscal. SHCP. No 51 pp.75, 76.

Provisional Político del Imperio Mexicano, del 10 de enero de 1822, se dijo lo siguiente como obligación de los mexicanos: "Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del - Estado". (artículo 15).

Similar disposición se lee en la Constitución de Cádiz en su artículo 309: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno". (12)

En la Constitución de 1824 se estableció otra disposición fiscal, al facultar al Congreso para "Fijar los gastos generales, establecer contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno". (13)

Otra disposición fiscal se contempla en las leyes constitucionales de 1836 y es la que estableció como obligación del mexicano "Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan". Y en la tercera ley constitucional: "La facultad al Congreso para decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año y las contribuciones con que deben cubrirse". (14)

(12) Jose Rivera F. Campos. op. cit. p. 75

(13) Jose Rivera F. Campos. op. cit. p. 75

(14) Jose Rivera F. Campos. op. cit. p. 75

Más tarde en le proyecto de Reformas de 1840, se establece la atribución al Congreso de la "facultad de dictar leyes y decretos con que debe arreglarse la administración pública en todos sus ramos: ..., y de decretar en el segundo período de Sesiones de cada año, los gastos que se han de hacer en el siguiente, y las contribuciones con que han de cubrirse, sin perjuicio de que en cualquier otro período decrete lo que estime conveniente, en esta materia". (15)

La Constitución de 1857 estableció lo que revite la de 1917 como obligación de los mexicanos en su artículo 31, fr.IV., "Es obligación de todo mexicano contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". (16)

(15) Jose Rivera Perez Campos, op. cit. p.75

(16) Jose Rivera Perez Campos, op. cit. p.75

CAPITULO II

El sistema impositivo en México

a).- Epoca Precolombina.

En Mesoamérica se desarrollaron grandes culturas; una de ellas, la mexicana o azteca, llegó a dominar gran parte de la región.

Según las tradiciones, los mexicanos vivían en un lugar llamado Aztlán al norte de la actual República mexicana, y empezaron a peregrinar rumbo al sur obedeciendo al mandato de su dios Huitzilopochtli, "colibrí zurdo".

Al llegar al valle de México, encontraron los mejores lugares ocupados por otras tribus, y por eso se establecieron en Chapultepec. Allí vivieron en paz un tiempo; pero después otros pueblos del valle les hicieron la guerra y los arrojaron del lugar.

Los mexicanos pidieron permiso a sus vecinos poderosos para establecerse en Tizapán, región árida y pedregosa, llena de sabandijas; pero los recién llegados eran trabajadores y convirtieron aquel páramo en tierra cultivable.

Los mexicanos eran un pueblo muy especial; aprovechaban habilmente sus recursos pero además les gustaba la guerra; de ahí que los otros pueblos los miraran con temor, y los obligaran a cambiar constantemente

de residencia. Por fin, en un islote del lago de Texcoco, encontraron la señal de su dios: "Un águila sobre un nopal devorando a una serpiente". Los mexicas obedeciendo a su dios se quedaron en el islote donde fundaron Tenochtitlán, en el año de 1325 de nuestro calendario. Como el islote pertenecía a los tecpanecas de Atzacapotzalco, los mexicas tuvieron que pagar tributo al exigente rey tecpaneca.

Estos tributos, en algunos casos eran exóticos y en otros, rayaban en lo ridículo, según las leyendas, llegó a pedirseles patos y garzas que estuvieran empollando, cuyos polluelos rompieran el cascarón en el preciso momento de la entrega.

Los mexicas eran muy ingeniosos; construyeron chinampas para acrecentar el terreno del islote y recoger dos o tres cosechas al año; pero no eran dueños del territorio que habitaban y tenían que obedecer a las autoridades de Atzacapotzalco. Para ganar su independencia, se unieron con sus vecinos de Tlacopan y Texcoco y formaron la Triple Alianza, de ésta manera, vencieron a los tecpanecas y destruyeron Atzacapotzalco.

Así los mexicas adquirieron la soberanía se hicieron dueños del territorio que ocupaban y obedecieron únicamente a sus propias autoridades. A partir de entonces existió un Estado, con su territorio propio, su población y su gobierno. El primer rey del joven Estado mexica fue Itzcóatl.

Después de la independencia, Tenochtitlán, que llegó a ser la gran ciudad mexicana, siguió formando parte de la Triple Alianza. En ese entonces Texcoco era el reino más importante de estos tres pueblos guerreros; pero para 1500 los mexicanos habían conquistado muchos pueblos, y esto les permitió dominar la Triple Alianza. Empezaron a exigir que los tributos de los otros reinos se entregaran en Tenochtitlán, que así creció en importancia y poderio.

Los mexicanos continuaron aumentando sus conquistas por medio de la guerra. Los pueblos vencidos tenían que pagarles tributo; pero los mexicanos les permitían conservar su idioma, sus costumbres y sus propias autoridades.

Fue de esta manera como lograron formar un gran imperio con sus conquistas, y dominaron a casi todos los pueblos mesoamericanos y, como el territorio y la población aumentaron, se fortaleció el Estado mexicano.

Tenochtitlán recibía variados y numerosos tributos. Cada año por ejemplo, se recogían dos millones de mantas de algodón y 300,000 mantas de fibra de maguey. La forma de distribuir los tributos recibidos era la siguiente:

Una pequeña parte se repartía entre la población, el resto se ocupaba para embellecer la ciudad y para comprar objetos lujosos para el rey.

También mencionan los historiadores que los comerciantes eran personajes hábiles y valientes: recorrían todos los rincones del imperio comprando y vendiendo, y llegaban aún más allá de las fronteras; también eran observadores y espiaban a sus clientes, así, mantenían informado al gobierno de lo que pasaba en todas partes.

Los mexicas fundaron varios puestos militares a lo largo de sus rutas comerciales, con la finalidad de proteger a los comerciantes y sus mercancías.

El aspecto antes mencionado nos hace meditar, y formular la siguiente cuestión: ¿No es éste un antecedente remoto de la fiscalización o control fiscal que actualmente lleva a cabo la Secretaría de Hacienda, y que da lugar a la Auditoría Fiscal a través del departamento respectivo, cuando se hace de su conocimiento alguna anomalía en los ingresos de algún causante?

El pueblo mexica estaba dividido en calpullis o barrios, grupos de familias emparentadas que tenían la misma actividad. Habían calpullis de agricultores, artesanos o comerciantes.

Cada calpulli entregaba su tributo al Estado y enviaba guerreros para el ejército, también tenían su templo, su jefe y sus tierras. (17)

(17) Texto gratuito de Ciencias Sociales 5o. Grado
pp. 42 a 45 México 1979.

Han quedado grabados en el "Códice Azteca" (recopilación de historiadores), en tres partes la Historia de México; la primera contiene los anales del señorío de México desde la fundación de la ciudad (hasta el fin de la partida primera de esta historia) concluyen con el reinado de Moctezuma pero no abrazan la conquista.

La segunda parte es el libro de tributos y tiene treinta y nueve láminas. Esta es muy interesante no sólo porque representa la gran extensión del poderío de México y la multitud de pueblos a donde llevó sus armas victoriosas y a las cuales sujetó al pago de tributos, sino que están expresados éstos claramente en su cantidad y calidad; formando estadísticas completas de los productos e industrias de aquellos pueblos y aquellos tiempos, poniendo de manifiesto el riquísimo contingente que traían las ciudades tributarias; ya en maíz, frijoles y bledos, ya en lujosas mantas, vestimentas y armas de guerra, en águilas vivas y plumas de Quetzal, en turquesas y oro en barras ó en polvo, y en cuanto el trabajo del hombre o la prodigalidad de la naturaleza que producían en estas vastas regiones. (18)

Bajo este aspecto nuestra historia antigua es más digna de fé, que la de la mayor parte de los pueblos primitivos del viejo mundo. En éstos, la leyenda es la única guía de los primeros tiempos; ya sea porque; con mucha imaginación, multiplicaron sus fabulas de manera Exagerada, sea porque, buscando en su orgullo orígenes muy

(18) Vicente Riva Palacio. México a Través de los Siglos
Ed. Cumbre S.A. México 1962. p.IX

remotos, sustituyeron á la realidad, con la ficción, y l
cierto es que tenemos datos más precisos de nuestros anti-
guos pueblos, y no es exageración decir que en ésto es su-
perior nuestra historia á la misma historia de Grecia. (I9)

Como hemos podido ver, fueron
dos fuentes de ingresos las que hicieron de esta Nación un
pueblo prospero y dominante, pero la hegemonía y dominio
que tuvo sobre las demás tribus, generaron la envidia y el
recelo entre los pueblos conquistados, quienes aprovechando
la llegada de otro pueblo conquistador (el Español), se
unieron a este último, para lograr la derrota del pueblo
mexica.

Y de esta forma se abre un nuevo
capítulo de sumisión de un pueblo a otro, y de una nueva
forma de tributo, desconocida hasta entonces.

Otro aspecto que se puede contem-
plar en éste capítulo, es aquel referente a los diversos
impuestos que a su llegada a éste valle de Anahuac, paga-
ban los aztecas; solo la habilidad de éste pueblo para
aprovechar los recursos; tan escasos de que podian dispo-
ner, logró que pudieran cumplir con sus objetivos tanto so-
ciales como económicas para con su pueblo, y con los seño-
res a quienes rentaban las tierras que habitaban pagando
los altos tributos que los grandes reyes tecpanecas impo-
nian, y como dejamos asentado, éstos impuestos eran injustos
y arbitrarios y asi deciamos que eran en algunas oca-
siones ridiculos e imponian un sobre esfuerzo al contri-

(I9) Vicente Riva Palacio. op. cit. p.IV

buyente.

Tal parece que en la mayoría de los pueblos del mundo antiguo, las coincidencias del despotismo tributario y el establecimiento arbitrario de los mismos, hace de ellos una réplica de situaciones históricas-económicas que motivaron revueltas y guerras internas en algunos de ellos, tal es el caso de México, Inglaterra, por citar algunos.

Y tal parece que la historia pretende repetirse en nuestros días, por la gran cantidad de tratamientos especiales a los industriales, comerciantes e inversionistas, sin tratar de nivelar la situación de la sociedad trabajadora, no quisieramos hacer un pronóstico sobre la posible perspectiva futura del sistema impositivo pues se podría predecir la paciencia y la resistencia económica de las clases más desvalidas.

Pareciera que se trata de hacer más ricos a los ricos y más pobres a los pobres, pues la concentración de la riqueza en pocas manos, es cada día más notoria.

Estos antecedentes históricos debieran tenerse presentes, para tratar de no caer en los errores de nuestros antepasados, y salvar la parte de la historia que nos tocó en suerte vivir.

b).- Epoca de la Conquista hasta la Independencia.

Con la llegada de los españoles a conquistar las tierras recién descubiertas, se provocó en los naturales, un gran temor nada infundado ya que los conquistadores eran gente sedienta de poder y riqueza, y que no le importaba como conseguirla.

Dice Vicente Riva Palacio "tal vez pensóse por entonces en el poder que daba la conquista que en el estudio de los misterios del espíritu humano";... como dijera con poética frase un venerado fraile y cronista que "no hubo choza á que no llegara su parte de dolor y llanto". (20)

Fué a través de pinturas, ya en la época colonial, donde se consignaron; ya el nombramiento de autoridades, como el gobernador, alcaldes y regidores; ya los tributos que entonces se pagaban; ya el proceso de las visitas de los delegados españoles. (21)

Una vez establecidas las primeras colonias españolas, los capitanes que comandaban los ejercitos, empezaron a repartirse las tierras conquistadas así como los pueblos y sus habitantes, naciendo de esta forma; la esclavitud (extraña forma de tributo; por seguir vivo); de la cual nos han hablado todas las tradiciones, e historiadores que vienen con los conquistadores.

(20) Vicente Riva Palacio. op. cit. pp.III, IV

(21) Vicente Riva Palacio. op. cit. p. IX

Para estas fechas el rey de España estaba perfectamente enterado de la situación a través de "las cartas de relación de Hernan Cortes", a su vez el rey mando disposiciones sobre el trato que habia que dar a los nativos de la Nueva España, éstas fueron entre otras, "La ley de Indias, y las recopilaciones de Castilla, asi como posteriormente, la Constitución de Cadiz", que estuvieron vigentes en nuestro país en diversas épocas, como puede verse en las siguientes en materia fiscal, que preceptuan para los españoles y originales de éstas tierras de la Nueva España.

Y asi citaban éstas leyes. "No hay Estado que pueda florecer, y lo que es más ni conservarse sin unos fondos que, sufriendo los cargos indispensables a su constitución, le sirvan de sosten". (22)

Esta es una verdad que sube al grado de evidencia, tanto como la de que, para que haya aquellas, se necesita de la imposición de derechos cuyos rendimientos formen la masa en que consisten. (23)

De acuerdo con los antecedentes jurídicos, sabemos que en ese entonces, los impuestos se dividian en tres grupos a saber:

Io.- De los pechos, tributos al-

(22),(23). Ley Ia. Título 8o. Libro IX de la recopilación de Castilla. p.I

cabalas, y demás impuestos perpétuos, ya sean personales, ya reales, ya mixtos.

2o.- De las confiscaciones, decomisos y otras penas aplicadas a la real cámara y al fisco, en ciertos casos y tiempos.

3o.- De los productos de los fondos raíces y otros depositos permanentemente adheridos a algunos territorios que la legislación nacional, de concierto con las gentes, ha destinado en dote a la monarquía y cuales son los numerales de toda especie, salinas, criaderos de efectos preciosos, y demás de ésta naturaleza.

Eran tantos los tributos que se obtenían de la Nueva España que desde el reinado de Don Felipe II, se ordenó: que en todas las cajas reales de las indias, islas y tierra firme; se forme y hubiera un libro titulado "de la razón general de la real hacienda" donde constara la aplicación y destino de cada ramo y monto total del erario. Para resguardar y arreglar la recaudación y distribución de la real hacienda.

Eran treinta y cinco conceptos los que regulaban las disposiciones fiscales de las leyes que comentamos, englobados por generalidades, siendo los siguientes:

Derechos de ensaye; derechos de oro; derechos de plata; derechos de vajilla; derechos de amonedación de oro y plata; derechos de alumbre; derechos de cobre; derechos de estaño y plomo; tributos; armas; oficios

vendibles y renunciables; oficios de chancillería; papel sellado; media anata; servicio de lanzas; derechos de licencias, ventas, composiciones, confirmaciones de tierras; de derechos de pulperías; donativo; comisos; grana; añil y vainilla; vino, aguardiente y vinagre; nieve; cordobanes y juego de gallos; pólvora; latería; alcabalas; pulques; armada y avería; almojorifazgo; y otros derechos de mar, sal y salinas; aprovechamientos; alcances de cuentas; bienes mostrencos; anclaje y estancos de lastre.

Existían otros impuestos separados por disposición especial y eran los referentes a: Tabacos y naipes, azoques; aplicados para los gastos del erario de Europa. Y los aplicados a un fin especial De penas de cámara; bulas de la santa cruzada; diezmos eclesiásticos; vacantes mayores y menores; medias anatas y mesadas eclesiásticas; para emplearse en éstos o aquellos reinos. (24)

Como puede verse en éstos antecedentes históricos en materia de impuestos, podemos apreciar similitudes con nuestra actual Constitución a nivel de prohibición, como son: El papel sellado, alcabalas y estancos.

También podemos observar que la iglesia intervenía en la recaudación de los impuestos a través de los diezmos. Así vemos que eran pocos los conceptos, y tal vez ninguno, los que pudieren escapar al control del erario español.

(24) Dn Fabian de Fonseca y Dn Carlos de Urrutia.
Historia General de la Real Hacienda. México 1845
pp. I a IX. Ed. Vicente G. Torres.

Aunque no se menciona con amplitud la forma como se afectaban los ingresos de iglesia, si se menciona un impuesto; aspecto que hasta la fecha ha descuidado la Secretaría de Hacienda y la legislación fiscal.

Nótese también la gran similitud de conceptos sujetos a impuesto en las anteriores disposiciones y los que regula actualmente el sistema impositivo mexicano.

Estas leyes con algunas reformas, estuvieron vigentes hasta la independencia, así como las disposiciones que dictaron los numerosos Virreyes que gobernaron la Nueva España, muchas de las cuales no fueron lo justas que debieran haber sido.

Tal pareciera que de los conceptos reseñados en párrafos anteriores, nuestros legisladores sólo hicieran una depuración de ellos, para encuadrarlos a las necesidades del momento, sin profundizar en si eran los adecuados, o los más idóneos para procurar los recursos necesarios de nuestra sufrida Nación.

Como dijera el Lic. Pérez Campos - "Si ha habido lucha, si ha habido polémica y ardor, el sentido admonitorio de los preceptos nos obliga ética y políticamente a que se desentrañe con claridad, que se intente al menos desentrañar, el bueno y fecundo sentido jurídico de los preceptos: para hacer honor a quienes lucharon por su consagración y traernos a nosotros mismos, herederos de largas luchas, la convicción de ser merecedores de la herencia consagrada en un principio jurídico" (25).

(25) José Rivera Pérez Campos. op. cit. p. 74

c).- De la Independencia hasta nuestros días.

Resumeindo la reseña historica de_ nuestro país, y siguiendo los lineamientos que marca el --- Maestro e historiador michoacano Jesus Romero Flores, encontramos que:

El movimiento de Independencia lo inició Don Miguel Hidalgo y Costilla en 1810, la organizó - Don José Ma. Morelos y Pavón convocando al primer Congreso en Chilpancingo en el año de 1813, y la consumó Don Vicente Guerrero en el año de 1821 y más tarde surge la primer disposición fiscal mexicana en 1822, que ya citamos.

El segundo movimiento lo inició en Ayutla el General Don Juan Alvarez, en 1854 y la sustuvo y consumó el Lic. Benito Juárez, y que tuvo como finalidad, _ dar a México una Constitución moderna y una legislación reformista, consecuente con sus grandes aspiraciones de progreso y también para defendernos de la agresión de países - extranjeros.

La tercera etapa de movimientos y_ la última de nuestra integración como Estado, y por sus antecedentes; la más importante para nuestro estudio, es la - iniciada por Don Francisco I. Madero en 1910.

Esta revolución ha tenido y tiene_ por objeto cimentar un régimen democrático, dar leyes adecuadas al progreso del país y, fundamentalmente, resolver - los problemas económicos y culturales de los mexicanos, do-

tando de tierras y elementos de trabajo a los campesinos -- otorgando garantías y prestaciones a los trabajadores asalariados, creando escuelas, centros de enseñanza técnica y científica y elevando el nivel de vida, intelectual y social de los habitantes de nuestro país para que éste obtenga su pleno desarrollo, colocándose al nivel de los pueblos más elevados del mundo.

Por eso, para ubicar en el sentido histórico las condiciones que se dieron para la creación de la nueva Constitución que nos rige, habremos de analizar el período en que se gestó el movimiento; llamado el Porfiriato

A grandes rasgos, la situación de México al iniciarse el porfiriato, era la siguiente:

La agricultura atravesaba por una situación muy difícil debida a la pésima distribución de la tierra; y también por la falta de estímulos para abrir nuevas tierras al cultivo. Las leyes de Reforma y la Constitución del 57, favorecieron el desarrollo industrial, pero -- los capitalistas no se animaban a invertir en forma importante, por la inestabilidad política, debida a las luchas civiles y la desorganización de la administración pública.

El comercio se encontraba casi paralizado por las agitaciones y la baja capacidad económica de la población.

La situación de la administra-

ción pública era caótica, el presupuesto del Estado era su-
manente bajo y los compromisos interiores y con el extran-
jero eran muy elevados. La tributación fiscal no descansaba
en bases firmes ni equilibradas. Seguía predominando el
caciquismo regional.

Jurídicamente, se habían sentado
ya las bases, con la Constitución de 1857 y las Leyes de
Reforma, pero se tropezaba todavía con las dificultades pa-
ra hacer que los caciques cumplieran las leyes. Algunas
leyes aprobadas antes de que subiera al poder el general
Díaz, concedían excesivos derechos a quienes realizaran in-
versiones de capital, lo que fué aprovechado por capitalis-
tas extranjeros, provocando posteriormente problemas de
grave magnitud.

El desarrollo industrial de Méxi-
co, se inició en los últimos 30 años del siglo pasado. Pero
durante el Porfiriato, el capitalismo alcanzó un desarrollo
inusitado, como consecuencia de:

a).- Del desarrollo que el capi-
talismo industrial tenía en todo el mundo.

b).- De las leyes excepcional-
mente protectoras que la Reforma liberal primero y el Por-
firiato después concedieron a las empresas privadas para
la explotación fabril.

c).- A la paz dictatorial, de
represión, de negación de derechos a los trabajadores mexi-
canos.

Y aquí es necesario asentar; que una cosa es la formación de un capitalismo nacional, con recursos propios y cuyas ganancias, aunque basadas en el lucro, se quedan aquí mismo, y otra cosa es la penetración del capitalismo extranjero, que solo aprovecha los recursos (materias primas y mano de obra barata) de las naciones débiles, para llevarse las utilidades a sus países de origen y enriquecerlos.

Pero no fué solamente la inversión industrial la favorecida, sino también otros campos como son: el comercio, la minería en la que no solo gozaba de lo antes descrito, sino que se cometió el "error" de otorgar la propiedad del subsuelo a quienes eran dueños del suelo en las grandes explotaciones mineras y petroleras.

Esto incrementó ciertamente la producción, pero trajo posteriormente, graves problemas internacionales al país. Otras industrias que prosperaron fueron la henequenera, la de hilados y tejidos, la harinera y la azucarera.

Como resultado de la organización administrativa del Gobierno, del desarrollo de las finanzas, la industria y las comunicaciones, así como de la paz impuesta, los ingresos fiscales ascendieron a fines del régimen a..., \$ 106' 238, 845. 10, y los egresos a \$ 95' 023, 650.57, de tal manera que había un superávit que prestigia a nuestra economía y le abre crédito en el extranjero.

Sin embargo esto fue aprovechado indebidamente, pues la deuda exterior en vez de disminuir, aumentó de 63.3 millones de pesos, cuando empezó Díaz, a 1000 millones de pesos aproximadamente, para 1910.

En síntesis, el Porfiriato sólo sirvió para enriquecer a un reducido grupo de familias, y a pesar de que hizo ostentación de poseer una auténtica independencia política, nuestro país cayó en una deplorable dependencia económica hacia los países inversionistas.

La inversión de fuertes capitales extranjeros en nuestro país se hizo a costa de explotar todas nuestras riquezas naturales, además de "La Mayor Riqueza que posee Nuestra Nación; El Hombre". (26) Agregando de nuestra parte, que fué una dependencia, de la cual, hasta la fecha no nos podido sacudir.

Nuestra evolución histórica Constitucional en materia tributaria, se remonta al acta constitucional del 31 de enero de 1824, que sigue el sistema de la Constitución Americana en cuanto que no dispone una distribución de poderes tributarios, entre la Federación y los gobiernos de los Estados.

El artículo 13, fr. IX, daba poderes

(26) Ciro E. Gonzalez Blakaller Y Luis Guevara Ramirez.
El Siglo XX. pp. 147 a 155. Ed. Herrero S.A.
8ava. Ed. México. 1971.

al "Congreso para establecer los impuestos que sean necesarios para proveer los gastos generales de la República así como para determinar su inversión y para hacer al Poder Ejecutivo, responsable de ella".

Además disponía en los artículos 27 y 28 que ningún Estado podía establecer ningunos derechos de tonelaje sin el consentimiento del Congreso General y que no tenían poder para establecer **impuestos o derechos sobre comercio exterior** antes de que **se aprobara una ley por el Congreso General reglamentando la manera de hacerlo.**

El 4 de agosto de 1824, el Congreso Federal aprobó una Ley sobre Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual intenta hacer una distribución de poderes tributarios.

En efecto, esta ley reserva al **gobierno Federal los derechos de importación y de exportación, los derechos del 15% de internación, las rentas sobre tabacos, salinas y minas, la lotería y dispone además que todas las otras rentas pertenecen a los Estados. Además disponía que los Estados debían pagar una contribución al Gobierno Federal a fin de subsanar el déficit de las rentas federales necesarias para hacer frente a los gastos federales, distribuyéndose tal contribución sobre la base de derrama de acuerdo con la población de los Estados. (27)**

(27) Sergio F. de la Garza. op. cit. p. 201

El 4 de octubre de ese año, fué aprobada la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, la cual repitió las disposiciones de la anterior -- Acta constitucional, pero incluyó la obligación de los Estados para pagar contribuciones al Gobierno Federal a fin de pagar la deuda federal reconocida por el Congreso de la Unión. En 1832 el 11 de febrero, una ley estableció tal contribución en una cuantía del 30% de las rentas públicas de los Estados.

El sistema federal prevaleció de 1824 a 1835 mostrando una débil posición del Gobierno Federal, siendo substituido por el sistema centralista en 1836 en que se adoptaron las Leyes Constitucionales como ley suprema. No habia Estados, sino Departamentos, y por tanto existió unicamente un Congreso Central.

De esta manera no existieron los conflictos entre poderes tributarios, ya que los gobernadores solo podían establecer las contribuciones que eran autorizadas por las leyes que expedía el Congreso Central.

En agosto 22 de 1846 se restauró la Constitución Federal de 1824, aprobando el Congreso una nueva ley de Clasificación de Rentas. Atribuyendo al Gobierno Federal los impuestos y derechos sobre el comercio exterior, el consumo de artículos extranjeros, la acuñación de moneda, tabaco, el correo, la loteria, y el ingreso, pero se obligó a los Estados a pagar una contribución al Gobierno Federal sobre la base de un contingente basado en la población. (28)

(28) Sergio F. de la Garza. op. cit. p.202

En 1856 convocado un Congreso Constituyente por el Presidente Comonfort, y despues de las deliberaciones respectivas, se aprobó la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857, en la que por primera vez se estableció, era obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residieran, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, (Art. 36) por su parte el Congreso Federal tenía poderes para aprobar el presupuesto de gastos de la federación que cada año debia proponerle el Ejecutivo, asi como para establecer todas las contribuciones necesarias para producir las rentas federales (Art. 65, fr.V) de manera similar se le otorgaron facultades para evitar las alcabalas, y los derechos de tonelaje u otros similares sobre puertos, asi como los de importación y exportación, aprobados todos los anteriores por el Congreso Constituyente.

Por el contrario, fue rechazado el Art. 120 del Proyecto, en que limitaba a los Estados a establecer impuestos indirectos. Comenta Don Francisco Zarco que la idea de los redactores del proyecto, era terminar con las alcabalas, y no repartir, las materias gravables entre los Estados y la Federación, no llegando a ningún acuerdo.

Por lo tanto, la Constitución de 1857, siguió el camino de la anterior, restableciendo la concurrencia impositiva de los Estados y la Federación, sobre la mayor parte de las fuentes posibles de rentas.

Es en 1895, el 30 de mayo, -- cuando se reformaron los artículos III y 124 de la Constitución con el fin de prohibir a los Estados, acuñar moneda, - imprimir billetes, estampillas o papel sellado, gravar el - tránsito de personas o mercancías que cruzaran sus territorios o la salida de ellos de cualquier mercancía nacional - o extranjera; gravar la circulación o el consumo productos nacionales o extranjeros con impuestos o derechos cuya recaudación se hiciera a través de aduanas locales requiriera inspección o registros de bultos o documentación que acompañara la mercancía; establecer impuestos que importarán diferencias en impuestos o requisitos por razón del origen nacional o extranjero de las mercancías; estableciendo además que era un poder federal exclusivo el establecer el impuesto sobre mercancías que fueran importadas o expurgadas, o - que simplemente cruzaran el territorio nacional. (29).

De esta forma llegamos a 1916 en que Dnn. Venustiano Caranza convocó a un Congreso Constituyente que reunido en Querétaro se dió a la tarea de estudiar el proyecto de una nueva Constitución.

Aun cuando en muchos aspectos el proyecto difería sustancialmente de la Constitución de 1857 el proyecto presentado a la Convención y el texto finalmente adoptado en relación a los poderes tributarios de la - Federación y de los Estados, contenían el mismo sistema de -

(29) Sergio F. de la Garza op. cit. p. 202

concurrentia tributaria, con sólo unas materias reservadas a favor del Gobierno Federal.

Otro de los intentos por lograr una mejor distribución de los poderes tributarios y de mejorar los sistemas fiscales, lo fue la Primera Convención Nacional Fiscal de 1925, convocada por el Presidente Plutarco Elías Calles, aconsejado por el entonces Secretario de Hacienda, Ing. Alberto J. Pani, reuniendo en la Ciudad de México a delegados del Gobierno Federal y de los gobiernos de los Estados, del D.F. y de los Territorios Federales.

Mencionaba el Secretario de Hacienda en la convocatoria; **entre otras cosas:**

" El actual sistema fiscal representa 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 cuya existencia es necesaria y a la estabilización y desarrollo de un sistema eficaz para el aprovechamiento de nuestras riquezas naturales ".

Seguía mencionando la convocatoria "que como cada Estado establece su propio sistema fiscal, y como no hay un plan concreto y definido de delimitación entre la competencia federal y las locales, puesto que los objetos de los impuestos son los mismos, éstos se hacen cada vez más onerosos dada la multiplicidad de cuotas, multas

y recargos, etc., aumentando en forma desproporcionada e injustificable, diversos gastos de administración".

"Existen, mencionaba, otros aspectos negativos, como son: La falta de acuerdo entre los Estados y la Federación, la contradicción que suele darse entre las leyes impositivas, recargando algunas materias y dejando libres a otras ésta concurrencia de poderes; la multiplicidad y la inestabilidad de las leyes fiscales, la duplicidad constante de los gravámenes, la complejidad y la jerarquía fiscal, rompen la unidad económica de la República, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico".

Se proponía la Convención citada, delimitar la competencia local y federal en materia de impuestos, así como 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 haciendolo recaer más equitativamente sobre los causantes.

La convención duro dos semanas, y de las conclusiones a que se llegaron, el Presidente envió al Congreso el proyecto del año siguiente con el fin de ejecutar algunas de las conclusiones; pero el proyecto no fué aprobado. (30)

(30) Sergio F. de la Garza. op. cit. p.203

Siguieron otros intentos con la misma finalidad aunque con algunas variantes, tal es el caso de la Segunda Convención Fiscal de 1932, convocada cuando era Don Pascual Ortiz Rubio, Presidente de la República y Secretario de Hacienda el Ing. Alberto J. Pani, está convención se reunió en febrero de 1933, con la siguiente orden del día: I.- Revisión de las conclusiones de la Primera Convención Fiscal; II.- Consideración del problema de delimitación de las jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los municipios; III.- Determinación de las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de coordinación de estos con el sistema federal; IV.- Estudio y determinación de los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea y constitución del organo más capacitado para encargarse de ello

Como podemos ver, la innovación de ésta convención es la de incluir en el estudio la situación del Municipio, aunque las materias que se manejaron, eran las mismas de la vez anterior, pero en esta ocasión se propuso que en proporción fueran mayores para los Estados que para la federación, aunque se establecía participación para este último.

Lo sobresaliente de ésta convención fue que las conclusiones tomadas en ella, no fueron llevadas como en la vez anterior a través de un proyecto, al Congreso de la Unión para su aprobación. (31)

(31) Sergio F. de la Garza. op. cit. p. 204

Fué hasta 1936 cuando el Presidente Isidro Cárdenas, sin expresar la intención de ejecutar alguna de las conclusiones de la Convención Fiscal de 1933 envió un proyecto al Congreso de la Unión para reforzar los artículos 73 Fr. 1, 131 de la Constitución de 1917.

Aunque el proyecto presentado al Congreso no fue aprobado, la importancia del mismo consiste no solamente en el planteamiento de la distribución de los recursos impositivos de los Estados y la Federación, sino en la perspectiva económica que plantea el General Cárdenas en su exposición de motivos del citado proyecto, que dice:

"En nuestro régimen constitucional, salvo en aquellas materias en las que el Congreso de la Unión puede legislar privativamente, se encuentra una absoluta concurrencia de la Federación y de los Estados para imponer contribuciones, lo que ocasiona frecuentemente la coexistencia de gravámenes sobre la misma fuente de imposición".

"Además... las leyes de los Estados y la Federación, se fundan en distintos principios y se exigen con diversos propósitos; y lo que es más grave aún, de Estado a Estado, la legislación hacendaria varía, provocan los lamentablemente verdaderas guerras económicas entre uno y otro, destructoras del desarrollo de la Nación, en vez de legislarse con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República".

Nos recuerdan estas palabras el caso del Estado de México hace 17 años, en que para atraer a las industrias nuevas, y otras que por decreto presidencial deberían salir del Distrito federal en razón de una mejor distribución las fuentes de trabajo, otorgaba: a) Terrenos industriales a bajo costo, b) exención de impuestos por 5 años, c) facilidad de transacciones y permisos o autorizaciones, etc.

Este tratamiento especial trajo como consecuencia la industrialización de una gran zona de esta entidad federativa, pero con el paso del tiempo, se volvió lesiva para su hacienda, pues había concedido tal número de exenciones que casi no tenía a quien cobrar y si muchos gastos por infraestructura que realizar.

Expresaba el jefe del Ejecutivo, "Tengo la firme creencia, de que ha llegado el momento de que, sin destruir las facultades emanadas de la soberanía local para la organización financiera de los Estados, se modifiquen las bases de la libre imposición; adortales por conia inaptable a México, de la Constitución norteamericana..., el problema que debió plantearse y que ha sido el origen de muchas tragedias de la historia mexicana, fue el inyectar vitalidad a la descentralizaciones estatales, del territorio patrio, adquirian soberanía interior después de un rudo centralismo colonial prolongado por cerca de tres siglos".

"Por fortalecer a los estados es necesario entregarles ingresos propios; participaciones y contribuciones exclusivas que les aseguren rendimientos regulares y bastantes a cambio de restringir la concurrencia tributaria, que es el efecto inmediato de la libre imposición y que provocan la inefectividad de los gravámenes fiscales". (32)

Nuevamente, en 1940 el Presidente Cardenas envió un nuevo proyecto al Congreso proponiendo referirse a los artículos 73, frs. IX, X y XXIX, y 117, frs. VII y I, los cuales fueron aprobadas, y después de su ratificación por la mayoría de los Estados, fueron promulgadas por el Ejecutivo Federal en octubre de 1942, entrando en vigor el 1o. de enero de 1943, de acuerdo con estas reformas, se establecieron:

Facultades exclusivas al Congreso para expedir leyes que restringieran a los Estados en el comercio de uno al otro, para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería etc., y para establecer contribuciones sobre: comercio exterior; aprovechamiento y explotación de los recursos naturales propiedad de la Nación etc., y especialidades sobre energía eléctrica, gasolina y otros productos derivados del **petroleo** etc.

De la misma manera se establecieron derechos a los Estados a participar en el rendimiento de dichos impuestos especiales, en la proporción que la ley

(32) Sergio F. de la Garza. op. cit. p. 205

secundaria federal determinara y las legislaturas locales fijarían el porcentaje correspondiente a los Municipios...

No existe duda de que la filosofía del proyecto de 1936 fue adontada en su mayor parte a través de la reforma constitucional de 1940 - 1943 y que ella constituye el cambio más importante hasta la fecha en el sistema de distribución de poderes tributarios entre la Federación y los Estados.

Otro movimiento importante en el mismo sentido a los anteriores, lo constituye la tercera Convención Nacional Fiscal de 1947 que convocara poco después de la toma de posesión de su cargo el Presidente Miguel Alemán en octubre del mismo año.

Aquí se plantea la situación que al término de la segunda guerra mundial y a la conclusión de hostilidades el Gobierno Federal se encontraba frente al antiguo problema fiscal: el mismo que se presentaba en 1925 estableciendo como objetivos mínimos:

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 todos los contribuyentes.

b).- Planear la forma en que las entidades económicas obligatorias que existen en el país, deben distribuirse en relación con el costo de los servicios

públicos a cada una encomendados..., 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 recaudan por cada autoridad.

c).- Determinar bases ciertas de colaboración entre las diversas autoridades fiscales y formulas asequibles, que permitan reducir al mínimo los gastos, para lograr, en ésta forma, que su rendimiento se aproveche hasta el máximo posible en la satisfacción de las necesidades colectivas de la población.

Como consecuencia y en ejecución de los acuerdos de la Tercera Convención Nacional Fiscal, en 1949 se aprobó una nueva reforma a la fr. XXIX del artículo 73 constitucional, en virtud de la cual se agregó una nueva fuente de tributación exclusiva para el Gobierno Federal: la producción y consumo de cerveza. En el producto de este impuesto los Estados y Municipios, recibirían una participación del 40%.

También se aprobó, en 1947, una ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles que sustituyó el antiguo impuesto del timbre sobre las ventas, estableciendo también una participación de los Estados, mediante convenios con el Gobierno Federal pudiendo hacer llegar a este impuesto hasta el 3% con la libertad de administrar este impuesto; los Estados o el Gobierno Federal. (33)

(33) Sergio F. de la Garza. op. cit. p. 203

Como se desprende del panorama anteriormente desarrollado, la búsqueda de una solución que tenga como meta el lograr la integración de los poderes tributarios en una sola entidad y la desaparición de la múltiple tributación así como una mayor efectividad de la aplicación de los tributos reduciendo los gastos y agilizando la economía del país; ha sido un reto planteado por la misma dinámica del desarrollo del país, y este ha sido tomado por diferentes regímenes en la historia de México.

Las técnicas planteadas han tenido el propósito de lograrlo, pero parece que es hasta la fecha cuando se presenta la realización de ésta filosofía, a través de la actual Ley de Coordinación Fiscal, en la cual se han compilado las experiencias anteriores, para lograr la finalidad que se planteara desde el inicio de ésta evolución; aunque en algún momento se ha considerado a la Ley de Coordinación como inconstitucional, pues se afirma que restringe a los Estados su autonomía, a cambio de una participación en la recaudación del total que obtenga la Federación, pero creo que es la mejor solución que se ha encontrado al problema de la múltiple tributación.

Considero que cualquiera de los esfuerzos que se realicen para lograr el bienestar común es digno de encomio, pero se debe tener cuidado en los términos en que se redacten, para cumplir los requisitos constitucionales.

Desde la Independencia, funcionó

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público como órgano de la actividad financiera federal. Hasta hace pocas décadas era la que concentraba toda esa actividad.

En 1947 se creó la Secretaría de Bienes Nacionales e Inspección Administrativa, con funciones para el manejo del patrimonio permanente del Estado y la inspección de las demás Secretarías de Estado.

Más tarde cambio su nombre por el de Secretaría del Patrimonio Nacional y con una reforma que sufrió en 1976, la nueva ley Organica de la Administración Pública, le atribuyó funciones de administración del patrimonio permanente del Estado y la promoción y fomento de la industria nacional.

En Diciembre de 1957, se creó la Secretaría de la presidencia como un órgano de planeación y coordinación de la inversión del sector público, y que en la Ley Organica de la Administración Pública recibe el nombre de Secretaría de Programación y Presupuesto. Son estas tres Secretarías de Estado, las que realizan la actividad financiera del Gobierno Federal.

Dejando por último a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las funciones de gestionar el ingreso público y manejar el crédito público.

De ésta manera se establece la trilogía de las Secretarías, una planea, otra que invierte

y otra que obtiene recursos..(34)

De las atribuciones que corresponden a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo al Art.3I de la L.O.A.F., son el despacho de los siguientes asuntos entre otros:

I.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingreso federal y del Departamento del D. F.

II.- Cobrar los impuestos, derechos, impuestos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

III.- Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.

IV.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación, y con la excepción de lo previsto en la fr. VI del Art. 34, resolver en los casos concretos su aplicación, así como vigilar y evaluar sus resultados. Para ello escuchará a las dependencias responsables de los sectores correspondientes.

VI.- Proyectar y calcular los ingresos tanto de la Federación, como del Depto. del D. F.

(34) Sergio P. de la Garza. op. cit. pp.70,71

CAPITULO III

Legislación Mexicana en Materia de Impuestos.

Analizando nuestro sistema impositivo, encontramos que nuestra Ley Suprema establece las disposiciones generales de ésta materia en los artículos siguientes:

Art. 14 Este artículo establece la irretroactividad de las leyes, en perjuicio de alguna persona; así como una garantía de audiencia en la que se puedan dirimir los conflictos de intereses, de acuerdo a las formalidades del procedimiento, de las diversas situaciones que se den en el ámbito jurídico.

Art. 16 En éste precepto se establece la facultad de las autoridades Administrativas para realizar visitas domiciliarias con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los particulares.

Art. 22 En éste artículo se exceptúa de considerar como confiscación; la aplicación total o parcial de bienes, para el pago de impuestos; logrando de ésta forma quedar fuera de las prohibiciones que establece el párrafo 1o. de ésta disposición. (35)

Art. 27 En materia agraria, la fr. XV de éste artículo, preceptúa la inafectabilidad de la pequeña propiedad; es decir es una exención a los mínimos de existencia.

Art. 28 El más interesante de los artículos que citaremos, es éste ya que establece en (35) Margain Manatou E. La Constitución y algunos aspectos del Derecho tributario mexicano UASLP. México 1967.

su redacción, la prohibición de las EXENCIONES de IMPUESTO en nuestro país, que es en éste caso el tema central de nuestro estudio, pero además, establece excepciones a la regla; comprendiendo también otras prohibiciones análogas.

Art.- 29 Como caso excepcional, este precepto contempla la suspensión de las garantías contenidas en el capítulo respectivo de la Constitución, en casos de fuerza mayor, o caso fortuito, afectando desde luego al artículo anterior.

Art.- 31 Hemos de hacer resaltar este precepto, toda vez que aún cuando no se encuentra incluido en el capítulo de garantías, la Suprema Corte lo ha considerado; como una más de ellas. (36)

Así establece en su fr.IV; que los impuestos que pagarán todos los mexicanos, bien sea para el Estado, Municipio o Federación; serán en forma proporcional y equitativa, y que deberán estar regulados por una ley en especial.

Art.- 72, h). Que establece la particularidad de iniciar la formación de leyes o decretos en forma exclusiva a la Cámara de Diputados; cuando se trate de: Empréstitos; contribuciones o impuestos, etc. etc. Todos los cuales deberán discutirse primero en esta Cámara.

Art.- 73 fr.VII, que faculta al

(36) Ejecutoria Aurelio Maldonado, SJF, V Época Tomo XVII, p.1013, y Apéndice al SJF, 1965, Ia.parte Pleno, tesis II, p. 42

Congreso, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto; y la fr. XXIX, que establece la facultad para imponer contribuciones en ramas determinadas, y especiales en algunas otras ramas de la industria.

Art.- 74 De las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados; fr. IV, Para examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del D. F., así como las contribuciones que consideren necesarias para cubrirlos.

Art.- 89 Que establece la facultad concurrente del Presidente: fr. XV, para otorgar privilegios en materia impositiva, y por tiempo determinado, en casos especiales, de acuerdo a las leyes respectivas.

Art.- II5 Que establece la facultad concurrente de los Estados en materia impositiva, y la libertad de los Municipios a administrar su hacienda.

Art.- II7 En éste artículo se imponen prohibiciones a los Estados; en materia de impuestos, con el fin de evitar la doble o múltiple tributación. Regulando lo anterior en las frs. IV a VII y IX, 2o. párrafo.

Art.- II8 Por su parte éste precepto complementa las anteriores prohibiciones con su fr. I, respecto a puertos, y sobre importación o exportación, salvo que los autorice el Congreso de la Unión.

Art.- I23, fr. VIII Que exceptúa al salario mínimo de los gravámenes respectivos.

Art. I31 Establece la facultad priva

tiva de la Federación y de las facultades que puede delegar al Presidente de la República, en materia impuestos, y en la materia Económica.

a).- ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL.

Como dejamos asentado en parrafos anteriores, esta garantía contenida en el presente artículo es la limitante desarrollada a través de experiencias históricas, las que llevaron finalmente al legislador de Queretaro a dejarlas plasmadas en la maxima Ley del País.

Al decir limitante, nos referimos a que la intención del legislador de 17, fué terminar con la etapa despótica y proteccionista que imperó desde la época prerrevolucionaria y que finalmente concluyo con la promulgación de la actual Constitución Política Mexicana.

Etimológicamente la Palabra Exención, proviene del latin exemptio, onis, de eximere, emittium, Exmi o eximirse de algún cargo u obligación o también, es el privilegio que exime de una obligación; Rafael Bielsa, refiriendose a la exención afirma: "Consiste en el acto de eximir de algún cargo u obligación a una persona, de acuerdo con su significado etimológico, es decir, consiste en un privilegio, ya que se excluye a un sujeto de cumplir con la obligación que debe observar la generalidad de la población. (37)

Andreossi, considera que "la exención es un privilegio que aparece solamente cuando se ha cumplido los presupuestos de la ley". "Es una figura excepcional que debe estar expresamente en la norma". (38)

(37) Estimulos Fiscales a la Industria en México.

Tesis Profesional U.A.H. Sergio Palacios González
1977. p. 89

(38).Cita, Sergio Palacios Gzlez. Tesis cit. P. 90

Hasta aquí las palabras de Andróssis pero nosotros completaremos diciendo; en la norma, Constitucional, por ser la más en jerarquía.

Por esto y otros motivos que en su momento esgrimiremos, dejaremos asentado que la prohibición de exenciones de impuestos contenida en este artículo es absoluta y determinante en los términos de la misma disposición, y de lo establecido en la Ley Reglamentaria del artículo en cuestión.

Historicamente, no se puede situar en un momento determinado la aparición de la exención de impuestos, en virtud de que se ha considerado que desde el momento en que nace la obligación tributaria aparece también el otorgamiento de privilegios ya sea a personas determinadas o a diversas clases sociales, pudiéndose citar como dato de referencia el hecho de que, el Arzobispo de Sena en una de sus cartas a Richelieu se refería a la costumbre antigua consistente en que, el pueblo contribuya con sus bienes, los nobles con su sangre y el clero con sus plegarias, este hecho en si nos demuestra claramente la antigüedad de la exención como prerrogativa a determinados sectores o personas.

En nuestro país, el constituyente de 1917 con un espíritu de justicia aplica los principios enunciados por Adam Smith al incluir en el artículo 28 de nuestra Carta Magna, con toda claridad el principio de:

"No Exención de Impuestos"

Este principio no había sido establecido en Ordenamientos Constitucionales precedentes como

puede verse en la redacción del artículo 23 de la Constitución de 1857.

Es de suma importancia el hecho de que el legislador de 1917 al establecer nuestra Carta-Magna el principio de no exención de impuestos, si bien no tenía experiencia amplia en el área impositiva, si tenía - los elementos históricos suficientes para fundar tan determinada decisión.

El Lic. Salvador G. Urbina siendo Ministro de la Suprema Corte, al resolver sobre el amparo promovido por la Cia. terminal "La isleta", expuso en los discursos que pronunció los días 8 y 9 de noviembre de 1923, entre otros, los conceptos siguientes:

"En todo el régimen de la Constitución de 1857, durante todo el régimen del General Don -- Porfirio Díaz, y casi diría, hasta la fecha también los Gobiernos Federales que se han sucedido, no han tenido en consideración, en la mayoría de los casos, los intereses nacionales, sino antes bien los intereses de partido, y los intereses gubernamentales aisladamente pero nunca los intereses generales del país; y en estos casos, se ha seguido una política diametralmente opuesta entre los gobiernos emanados de la Revolución y los anteriores al periodo revolucionario.

La política del Presidente Juárez, aunque en poca escala, y la del general Díaz, posteriormente, en bastísima escala, fue siempre en materia fiscal y económica, atraerse al capital extranjero; atraer -

bastante dinero al país; favorecer a los extranjeros ricos sin distinción de categoría ni nacionalidad; pero para atraerlos, que nadie niega esa buena idea, usaron un medio que ha producido, en mi concepto, una de las desigualdades económicas más formidables en la historia de México.

Como ya habíamos citado en su momento, esa ha sido precisamente la desigualdad económica:

Establecer una situación fiscal privilegiada para los extranjeros en relación con los nacionales y a los capitales nacionales, pero a mi juicio, - los gobiernos de Benito Juárez, Lerdo de Tejada, pero especialmente el de Don Porfirio Díaz, los dos primeros; - ¿porque no decirlo?, por ignorancia en materia económica y el último por deliberado propósito, estuvieron constantemente en forma de contratos favoreciendo a las clases ricas extranjeras que venían a México.

Entre estos convenios, el de la Isleta y el de El Aguila, todavía no se dan cuenta del precepto constitucional y de su alcance, ni de los pensamientos, ideas e intenciones de los Constituyentes de 1917 al poner esa frase rígida "No habrá exención de Impuestos en la República Mexicana"; y todavía está resintiendo el país las consecuencias de esa desigualdad económica cuando vemos que en todos los días y en todo momento que los principales gremios obreros, las principales industrias, están pidiendo a grito abierto ante la Secretaría de Hacienda que se les proteja contra derechos arancelarios, que se les desubvención, que se les ayude en alguna forma contener la competencia, de esos capitales extranjeros, que están en el país todavía al amparo de las exenciones de impuestos.

(39)

(39) Sergio Palacios G. Tesis cit. p. 93

También contempla este artículo otras prohibiciones concatenadas a la que nos ocupa pues en las íntimas la relación que existe entre ellas que implican; que al hablar de una, se haga mención de las otras.

Estas son: No habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni prohibiciones a título de protección a la industria; ésta última prohibición se encuentra íntimamente relacionada con la que nos ocupa, pues lo que actualmente sucede al establecer las leyes secundarias que: Las empresas residentes en el país No pagarán el Impuesto por la enajenación de bienes o prestación de servicios cuando unos u otros se exporten; Art. 20 del I.V.A. ó bien; Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales podrá efectuar las deducciones siguientes: I.-Las devoluciones, descuentos o bonificaciones; II.-El costo; III.-Los gastos; IV.-Las inversiones, etc., no es otra cosa que violar esta prohibición, al decir aunque no sea con las mismas palabras, que: Esta prohibido gravar, los conceptos antes mencionados; esto es por citar algunas disposiciones en este sentido, o bien cuando la Secretaría de Comercio prohíbe la importación de algún bien en especial, supuestamente con el fin de proteger a la industria nacional, violando a todas luces el precepto citado, en beneficio de unos cuantos, y con perjuicio de la generalidad de la población.

Esto es, además de violar el 23 - Constitucional, se violaría el 31 del mismo precepto, pues se rompería el principio de Equidad y Proporcionalidad de los impuestos, que de acuerdo con la misma Constitución, - estos se deben aplicar al gasto público.

b).- ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

Ya apuntábamos en páginas anteriores, - la importancia y trascendencia de este precepto y consideramos que es uno de los mas grandes aciertos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar a este artículo una Garantía más, a pesar de no encontrarse dentro del capítulo respectivo de garantías en la Constitución Política de nuestro país. (40)

El hecho de elevarlo a tal categoría, trae por resultado que las violaciones al mismo, tengan una sanción más grave, y la persecución por parte de las autoridades con la mayor eficacia.

Desde otro punto de vista, este ordenamiento complementa en forma extensiva la disposición del Art. 23 del ordenamiento citado, pues mientras uno establece; "La obligación de todos los mexicanos a pagar los impuestos de la Federación, Estados o Municipios...", el otro prohíbe que se exima del pago de los mismos a cualquier persona o corporación ajena a las que la misma Constitución contempla.

Ahora bien la garantía contenida en este artículo 31, es la de asegurar a los contribuyentes, que los impuestos del país serán distribuidos entre todos los mexicanos de manera Proporcional y Equitativa - que dispongan las leyes.

Por lo tanto si una ley secundaria dispone en su articulado impuestos que no reúnan los requisitos Constitucionales, o que establezca exenciones en

(40) Criterio Aurelio Maldonado, S.J., V Época, Tomo III, p. 1012, y Apéndice al 332, 1965, Ia. parte II, tomo, tesis II, p. 42.

favor de determinadas personas o corporaciones, será por este hecho violatoria del precepto en cuestión y por lo tanto inconstitucional.

Y al hablar de "Proporcional", hablamos de impuestos en relación a los ingresos que obtengan según lo establece la Ley del I.S.R. en su artículo 1o. Y como lo establecía Adam Smith al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la Equidad". De manera que con la expresión "proporcional y equidad" solo se busca la justicia de los impuestos. (4I)

O, si hablamos de "Equidad", tratamos de decir que se trata de impuestos iguales para todos aquellos que se encuentran o que lleguen a encontrarse en esa igualdad de circunstancias, es decir; la ley da trato igual a los iguales, y trato desigual a los desiguales, por lo tanto si una ley establece consideraciones para unos cuantos, viola los principios establecidos.

Pero en realidad lo que encierran ambos conceptos, es la justicia de los impuestos; y por lo tanto: "Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos del régimen constitucional mexicano sea cual fuere el pretexto con que pretendan justificarseles." (SCJN. Hernandez Reyes, R. Tomo LXXXI, p 6374)

(4I) Flores Zavala E. Elementos de Finanzas Públicas
Ed. Porrúa S.A. México. p.195

Analizados los preceptos constitucionales que regulan la materia impositiva en forma general y habiendo hecho los comentarios respectivos, a éstos, pasaremos a ocuparnos de las leyes ordinarias que regulan en específico, cada uno de los impuestos establecidos en nuestro país.

Citaremos aquí algunos de los ordenamientos que forman el conjunto de leyes reglamentarias de los impuestos en cuestión, enfocando más tarde nuestro estudio solamente a las que nos preocupan, así tenemos:

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, Ley del Impuesto Sobre Compra-venta de Primera mano de Aguas Envasadas y Refrescos, Ley del Impuesto Sobre Venta de Gasolina, Ley del Impuesto Sobre la Adquisición de Azúcar Cacao y otros bienes y para terminar mencionamos la Ley de Ingresos de la Federación, sin la cual, no existirían las leyes anteriores, y por afectar directamente a la recaudación fiscal mencionaremos a la Ley de Coordinación Fiscal; otro ordenamiento importante y que representa dentro de las anteriores el ordenamiento regulador de todas es sin duda el Código Fiscal de la Federación.

a).- El Código Fiscal de la Federación, contiene en su corpus legis, disposiciones que van de lo general a lo particular, como son los delitos fiscales, y su tratamiento. Contempla también la tramitación de juicios ante el tribunal fiscal, y las diversas Salas Regionales, así como su procedimiento y los requisitos para el mismo juicio.

En otras palabras, se adecua a la

Constitución, y al artículo I4 en especial con la garantía de audiencia. Brindando de éste modo al particular, la oportunidad de solucionar a través de juicios, los conflictos suscitados por el incumplimiento que de las disposiciones fiscales respectivas pueda incurrir, o bien por el abuso, o error en que incurran las autoridades fiscales en perjuicio de sus intereses.

Por su parte la ley del impuesto sobre la renta, grava los ingresos obtenidos por las personas físicas y las morales en los siguientes casos: Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II.- Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniendo lo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Como se desprende de la lectura de las anteriores consideraciones, esta ley grava todos los ingresos sean cual sean, y de diversas fuentes de riqueza.

En igual forma, la ley del Impuesto al Valor Agregado grava los siguientes actos o actividades, que realicen las personas físicas y las morales en territorio nacional.

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

En esta ley y aún cuando no se desprende de las anteriores disposiciones, lo que grava en si es

el consumo, toda vez que contempla mas adelante, el trasla
do del impuesto establecido, al consumidor final.

Comenzaremos en páginas subsecuen-
tes a analizar, cada una de las leyes anotadas y los alcan
ces de los preceptos en ellas contenidos, y como las que
nos interesan son estas últimas, a ellas enfocaremos nues-
tra atención.

c).- Código Fiscal, Ley del I.S.R., Ley del I.V.A

En cuanto se refiere a exenciones, el Código Fiscal contiene en su artículo I6 la disposición referente a los Estados extranjeros estableciendo que:

Los Estados extranjeros estarán exentos de impuestos, en caso de reciprocidad. No quedan comprendidas en esta exención las entidades de financiamiento pertenecientes a dichos estados extranjeros, domiciliados fuera de la República.

La federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios no causarán impuestos federales, salvo cuando las leyes establezcan lo contrario.

De lo que se desprende de la disposición anterior entendemos que; este tipo de exención es necesaria en todos los pueblos que se precien de civilizados, justificando desde el punto de vista Político, la existencia de tales disposiciones en las leyes de los países - con quien el nuestro tenga relaciones diplomáticas.

Económicamente, como las representaciones extranjeras son bajas en número de personas, los impuestos per cápita eximidos, no representan cuantitativamente una lesión sensible al Erario Nacional.

A este respecto el Maestro Flores Zavala opina: Reconocer que el Estado no tiene derecho a gravar a ciertas personas, no es eximirlas de un impuesto, porque no hay obligación preexistente que dispensar. (42)

(42) Flores Zavala E. op. cit. p. 133

Como se puede ver encontramos una justificación a esta disposición, estando de acuerdo con los autores que así lo afirman.

Por lo que se refiere al párrafo segundo, el considerar a las entidades federativas y a la Federación como sujetos pasivos del impuesto a través de otras leyes, es completamente erróneo y poco jurídico, ya que remite a otros ordenamientos; lo que muestra una falta de técnica legislativa que en su momento expondremos.

Este ordenamiento contempla también en su Art.30, dos tipos de exenciones, que son:

a).- Condonar o eximir, parcial o totalmente, del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afectado o trate de impedirse, se afecte la situación de alguna región de la República; (caso fortuito), justificado constitucionalmente y.

b).- Cuando se trate de laguna rama de las actividades económicas; inclusión a la cual no encontramos justificación. Porque si bien el Presidente puede eximir a un conglomerado que ha sido afectado o pretende no se le afecte, ¿porque no exime de sus obligaciones fiscales a la clase trabajadora, que ha sido y es afectada por la dinámica del desarrollo industrial y económico del país? y no por caso fortuito, sino como dejamos asentado en la parte histórica; por intereses de clase.

O, ¿es que se necesita ser extranjero para gozar de privilegios y exenciones en un país que como el nuestro lo que necesita son recursos?.

Porque de lo contrario ¿No esta violando el Presidente el Art. 1o, 28 y 31 de la Constitución mexicana con esta disposición?

En su artículo 119 el Código Fiscal establece en sus XII fracciones, excepciones de diversa índole; como son a los bienes necesarios para la subsistencia y a los exclusivamente necesarios para la actividad generadora del impuesto es decir, no los considera embargables.

Como se contempla desde el punto de vista económico, el embargar los enseres propios de una actividad generadora de impuestos, daría como consecuencia, que el fisco vería satisfechos sus intereses, pero a la vez terminaría con esa fuente de ingresos.

Desde el punto de vista Social, el dejar de considerar embargables el lecho cotidiano, el vestido, etc., como objetos mínimos y necesarios para la familia, son encomiables consideraciones por parte del legislador.

Menciona tambien otros efectos como son los ejidos de los pueblos, situación que es constitucionalmente contemplada, y que si ésta disposición no lo hiciera, estaria en contra de la misma.

En cuanto a la ley del Impuesto sobre la Renta, podemos decir, que ésta es un compendio de disposiciones que en forma especifica van reduciendo a través de la acumulación de ellas, el ingreso que debe de percibir el Estado.

Así tenemos que regula en concepto

de exenciones, reducciones, deducciones, excepciones, estímulos fiscales, etc. desde el artículo 10 hasta el 147, adicionado del artículo CUARTO fr.V de los transitorios, y referente a la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias.

Calculando el porcentaje que lo anterior representa del cuerpo de la ley en cuestión resulta; que los 33 artículos en que se mencionan las diversas salvedades a lo dispuesto en ella, obtenemos que es el 20% aproximadamente del total del articulado contenido.

Desde el punto de vista político estas exenciones o tratamientos especiales que contiene esta ley, tienen como finalidad el fomento a la inversión de capital y a la creación de nuevas industrias en nuestro país así como a la creación de empleos tan necesarios para nuestra sociedad trabajadora y para la economía nacional.

En forma directa y relacionada con lo anterior, el punto de vista Social considera que si bien es cierto que nuestro país requiere de lo antes anotado, las excepciones a las leyes impositivas, liberan a una de las partes de la Economía, de su carga fiscal, pero por el otro, el soporte de las contribuciones y por lo tanto del sostenimiento del Estado; queda sobre las espaldas del más débil de la relación económica ..., el Trabajador.

Por su parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado, introduce en tratándose de exenciones, una modalidad no usada antes por legislación alguna, según encuestas realizadas, y que consiste en la aplicación de la tasa "cero" establecida en el artículo 26-A, del citado ordenamiento.

La particularidad de ésta disposición es que a diferencia de la exención, el enajenante puede solicitar la devolución de los impuestos que le haya sido trasladado, es decir se interrumpe en él, la traslación de que habla ésta ley.

Con la disposición de éste artículo, se inician en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las exenciones de que nos ocuparemos.

Así en el Art.2o-A, se establece una exención Político-Económica y Social sobre los artículos de primera necesidad, y los bienes para producirlos.

Continuando con nuestro estudio, encontramos en el Art.3o, que existe una falta de técnica legislativa que analizada a la luz del Derecho común, se confirma; ya que el artículo en cuestión establece una Obligación para el sujeto Activo de la misma; Situación contraria al Derecho Común, toda vez que cuando en una misma persona se dan las calidades de acreedor y deudor, la obligación se extingue por la confusión. (Art.2206 del Código Civil Vigente).

Y por si lo anterior no fuera suficiente para confirmar lo dicho; la Constitución en su Art. 31, fr.IV, establece quienes son los sujetos activos del impuesto, al decir: "Contribuir..., así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, ..., considerando al Distrito Federal para tales efectos, como un Estado más.

El Art.9o. establece dos tipos de

exención consideradas, de la fr.I a la VI, unicamente de tipo económico, por su fomento en algunas de ellas a la solución del problema habitacional.

Y de la fr.VIII, como una medida Social en beneficio de la clase trabajadora, tratando de equilibrar la disparidad entre precios y salarios.

Por su parte y más apegado al precepto constitucional, el Art.15 contradice lo establecido por el Art.3o, así mismo establece exenciones adicionales en sus frs. de la II, a la XIII, que en la mayor parte de ellas, corresponden a beneficio de caracter Social-Económico.

La parte restante de las fracciones citadas corresponde al aspecto económico para la captación de capitales y casos especiales.

Al Art.20, corresponde regular los conceptos por los cuales no se pagará el impuesto establecido en ésta ley, siendo en éste caso en beneficio de los arrendadores y para ayudar a la solución del problema habitacional, en otras palabras, de caracter político-económico.

Tratandose de importaciones el Art. 25 establece una exención para objetos de poca cuantia y otras que sean en favor de la Federación o de las entidades o de personas distintas, con caracter de donación.

Y en caso especial cuando estas importaciones se enajenen y no den lugar al pago del impuesto, o bien se les aplique la tasa del "cero" por ciento.

Por último tenemos una exención aplicada para el fomento a la exportación que contemplada desde el punto de vista económico genera divisas, y contribuye a mejorar la participación de utilidades en las empresas.

Fuera de las exenciones de carácter social, y en algunos casos las de carácter político, a las económicas, les encontramos objeciones para su justificación en las disposiciones legales que con anterioridad analizamos.

Comprendemos que nuestro país se encuentra en una encrucijada económica por ser un país en desarrollo, pero no por ello aceptamos que sea el Erario Nacional, el que soporte los gastos propios de empresas, que en nuestro país son en su mayoría transnacionales.

Por un lado, tenemos; energéticos vías de comunicación, mano de obra barata, suelo para instalaciones, materias primas, todo ello al más bajo costo, y por si fuera poco, con la mayor estabilidad política y social, situación envidiable en muchas partes del mundo, y ..., ¿A pesar de todo esto debemos todavía brindar exenciones innecesarias?.

Porque hagamos la prueba de quitar estas exenciones, y estamos seguros de que las industrias establecidas en nuestro suelo no emigrarian como se ha argumentado, para justificar la existencia de estas disposiciones, ya que son pocos los lugares que ofrecen lo que nuestro país.

Es en esta forma como estan codificadas en nuestra legislación los impuestos y sus respectivas exenciones, aún cuando en las leyes comentadas en el presente capítulo no se les denomine con el calificativo antes citado.

Sin embargo la finalidad perse-

guida es la misma; eximir del pago del impuesto de que se trate, a determinado grupo de personas, lo que esta expresamente prohibido en la Constitución en su Art. 28, disposición de donde surge el problema de "La inconstitucionalidad de las exenciones de impuestos fiscales".

Para poder demostrar lo cuestionado, analizaremos en párrafos posteriores, lo concerniente a las disposiciones constitucionales que establecen prohibiciones a lo previsto en los artículos de las leyes comentadas en el presente capítulo, y hasta donde pueden considerarse legales.

CAPITULO IV.

La exención de impuestos Fiscales según la Constitución y las Leyes Reglamentarias.

Constitucionalmente en nuestro país no deben existir EXENCIONES de IMPUESTOS, salvo las excepciones que la misma establece; pero como ha quedado demostrado en las leyes secundarias consultadas con anterioridad y de acuerdo a la redacción de las mismas encontramos que: ¡ En México, si hay EXENCION DE IMPUESTOS; lo que implique que hay violación a la maxima Ley, lo que es a todos luces innegable.

Desde este punto de vista y en forma a priori se puede establecer que: Las disposiciones contenidas al respecto en las leyes citadas anteriormente son Inconstitucionales.

¿Porque afirmamos lo anterior?, porque el Art. 28 Constitucional expresamente lo establece, al citar: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; NI EXENCION DE IMPUESTOS; NI PRIVILEGIOS A TITULO DE PROTECCION A LA INDUSTRIA; exceptuándose únicamente los relativos a la acuñación de moneda, a los correos, telégrafos y radiotelegrafía, a la emisión de billetes por medio de un solo banco, que controlará el Gobierno Federal, y a los privilegios que por determinado tiempo se concedan a los autores y artistas para la reproducción de sus obras, y a los que, para el uso exclusivo de sus inventos, se otorguen a los inventores y perfeccionadores de alguna mejora".

Pero no solamente establece la presente prohibición sino, la actitud que deberan tomar las autoridades al respecto, al presentar en su segundo párrafo:

"En consecuencia, la ley CASTIGARA SEVERAMENTE, y las AUTORIDADES perseguirán con eficacia, toda concentración o acaparamiento en..., y en general, TODO LO QUE CONSTITUYA UNA VENTAJA INDEBIDA A FAVOR DE UNA O VARIAS PERSONAS DETERMINADAS Y CON PERJUICIO DEL PUBLICO EN GENERAL Ó DE ALGUNA / CLASE SOCIAL.

Lo anteriormente asentado refrenda la aseveración que hicieramos al inicio de ésta exposición y se ve respaldada por la opinión del Maestro Flores Zavala al comentar la consideración de la SCJN, que dice "La prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general". (Tomo XVI, pág. 451 Frontuario, tomo VIII, pág. 88).

A lo que el Maestro contesta:

"Creemos que ésta interpretación es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones. Así lo reconoció la Suprema Corte en sus primeros fallos". (43) Los que cambiaron más tarde por algunas razones ajenas a lo jurídico según nuestra opinión.

Continua diciendo el Maestro Flores Zavala "Así pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos". Y agrega "Cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos,

(43) Flores Zavala. op. cit. p.185

debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y criterio que normen la ayuda. (44)

De paso el citado Maestro nos plantea una posible solución para los casos en que efectivamente se requiera una ayuda, aunque implique también otro riesgo; el que se prolongue por tiempo indefinido, basado en un simple criterio.

Aunque lo dispuesto en el Art.23 constitucional aparece por primera vez en nuestra Magna ley en 1917, en forma determinante, como ya lo hemos dejado asentado, existen antecedentes que ya postulaban aunque no en los mismos términos, pero sí con la clara idea de lo que se pretendía y como dijo el distinguidísimo Licenciado y Magistrado de la Suprema Corte de Justicia; Don Jose Rivera Perez Campos en platica sustentada en el Salón de los Estados, de la S.H.C.P. el 27 de Octubre de 1969:

"La investigación del pasado no tiene por fin reducirse a él. Todo lo contrario: poder, sobre sus experiencias, proyectar hacia el futuro toda decisión de la Corte. Obviamente tomo en cuenta situaciones presentes, y como proyección, he de intentar detener problemas futuros o resolver problemas imprevisibles. Más dado el mandato objetivo de la ley, para desentrañar su sentido es indispensable recurrir al pasado. No para revivir instituciones caducas o tal vez obsoletas; sino para encontrar

(44) Flores Zavala. op. cit. p.186

el profundo sentido que tenga el precepto o el mandato. Eso que es valiosísimo, recurrir a la investigación de los precedentes, no necesariamente para reconstruir el pasado; pero si para evitar los retornos estériles y en cambio prevenir hacia el futuro la resolución de los problemas presentes y de los imprevisibles. Por eso es que no podemos desdenar, ni olvidar, cuales pueden ser los antecedentes de un mandato en la actualidad vigente". (45)

Así, la Constitución de Cadiz, en su Art.399, estatuyó que: "Las contribuciones se repartiran entre todos los españoles con proporción a sus facultades, SIN EXEPCION NI PRIVILEGIO ALGUNO".

Un antecedente más antiguo lo encontramos en el Art.13 de la declaración de los Derechos del hombre y el ciudadano de la Constitución francesa de 1791, que dice: "Para el sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, la cual debe ser repartida IGUALMENTE ENTRE TODOS LOS CIUDADANOS, en razón de sus posibilidades. (46)

Tambien en México tenemos un año-ajo antecedente, en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 1822, en el que se estableció como obligación de los mexicanos: "TODOS LOS HABITANTES DEL IMPERIO, deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir - las urgencias del Estado".

(45) Jose Rivera Perez Campos. Conferencia. Revista de investigación fiscal de la SHCP. No.51 p.74

(46) Servando J. Garza. op. cit. p.II9

Ahora bien aún cuando el Lic. Perez Campos enfoca lo anterior al Art.3I fr.IV, en cuanto a - Equidad y Proporcionalidad de los impuestos; el angulo del que nos ocupamos se encuentra tan intimamente relacionado con el como deben estarlo todos los Arts. constitucionales.

Es así que continuando su exposición dijo: "Como puede advertirse, cuando se habla de SIN EXCEPCION NI PRIVILEGIO ALGUNO, se estaba introduciendo el mandato de la obligatoriedad general a cubrir los gastos públicos. Nadie podría quedar exceptuado de la obligación de contribuir a los gastos públicos; sin excepción ni privilegio alguno, se dijo. Pero a la vez: las contribuciones se repartiran entre todos, en proporción a sus facultades". (47)

"De ahí que deseando interpretar, deseando descubrir el alcance de esos textos, haya tenido que recurrir a lo pasado para establecerme a mi mismo la convicción, de que; en estos términos CUANDO LA LEY NO ES GENERAL, ya por ello es INEQUITATIVA". (48)

Y, si..., no solamente no es general, sino que concede privilegios, entonces hablaremos no solo de inequidad, sino de INCONSTITUCIONALIDAD de tal disposición.

Pero volviendo a nuestro texto vigente, y tratando de encontrar un mejor apoyo a lo sustentado con tanto ahinco, nos remitiremos a la Ley Reglamentaria del Art.28 constitucional en la que encontramos lo sig:

Que dentro de los artículos que a

(47) Rivera Perez Campos. op. cit. p.76

(48) Rivera Perez Campos. op. cit. p.78

continuación transcribiremos, encontramos no solo conceptos aclaratorios de lo establecido en el texto constitucional, sino los requisitos a los que se deben constreñir; el otorgamiento de las exenciones del impuesto establecido en cualquiera de las leyes ordinarias que los regulen; así el Art.13 de la ley reglamentaria dispone:

"Se considera que hay exención de impuestos, cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condenen en forma privativa, los impuestos ya causados".

Art.14 de la misma ley reglamentaria dispone: No se consideran exenciones de impuestos:

Fr.I.- Las primas a la exportación y subsidios que se otorguen en los términos de los reglamentos de la presente ley, a las ASOCIACIONES, O A LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE MEXICANOS que se organicen en los términos del parrafo cuarto del Art.28 constitucional.

Fr.II.- Los subsidios y prerrogativas que se otorguen a las empresas NACIONALES en los casos comprendidos en la fr.IV del Art.7o. de la presente ley.(+)

Fr.III.- Las franquicias y subsidios que se otorguen conforme a disposiciones de caracter general para estimular la organización de empresarios y de consumidores o la racionalización de la producción; así como para la creación de industrias que, por ser de NECESIDAD IMPRESINDIBLE a la planeación de la economía del país, sean declaradas de UTILIDAD NACIONAL, por decreto que expida el Ejecutivo Federal.

(+) Art.7o.- Cuando de hecho exis-

ta una concentración o un acaparamiento industrial o comercial, o una situación no deliberadamente creada, que permita a una o varias personas determinadas imponer precios de los artículos o cuotas de los servicios, con perjuicio del público en general o de alguna clase social, el Ejecutivo Federal, estará facultado para dictar previa consulta del Consejo Nacional de Economía, las medidas siguientes:

Fr. IV.- Promover y estimular el establecimiento de EXPLOTACIONES ó INDUSTRIAS SIMILARES, otorgando los subsidios o franquicias que se estimen, CONVENCIENTES.

Analizando lo anteriormente expuesto, desprendemos lo siguiente:

que siendo el Art. 23 constitucional una garantía de los gobernados, y que complementado por la fr. IV del Art. 31 del mismo ordenamiento, considerado por la SCJN, en ejecutoria de 1965, como una garantía adicional a las 29 incluidas en el capítulo respectivo de la Constitución; este artículo encierra uno de los conflictos más graves a resolver, que puede tener nuestro país en cuanto a impuestos se refiere.

Ahora bien teniendo conocimiento del alcance de la prohibición contenida en el artículo comentado, abremos de complementar este análisis, con los requisitos que se desprenden de los artículos; 13, 14 y fr. IV, del 7o. de la ley reglamentaria del mismo 23 constitucional, y así tenemos que para gozar de las exenciones, - franquicias o subsidios, se debe tratar de:

a).- Asociaciones o sociedades cooperativas de mexicanos.

b).- Que se trate de empresas de nacionales y que esas empresas de acuerdo a la fr.IV del Art.7o de la Ley reglamentaria, se dediquen a la explotación o industrias similares.

c).- Que dichas franquicias o subsidios se aprovechen a estimular la organización de empresarios y de consumidores o a la racionalización de la producción, o para la creación de industrias que por cierta necesidad imprescindible a la planeación de la economía del país, sean declaradas de utilidad nacional por decreto que expida el Ejecutivo Federal.

Y aqui nos detenemos un poco para comparar lo establecido en la parte segunda de la fr.III del Art.14 de la ley reglamentaria con lo dispuesto por el Art.131 constitucional en su parrafo segundo, y encontramos que de su redacción se desprende que:

La disposición de la ley reglamentaria, va más alla de lo dispuesto por la Constitución, pues mientras esta establece que: "El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas..., 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 primero solo establece:

"Asi como para la creación de industrias, que por ser de Utilidad Impresindible a la planeación de la economía del país, sean declaradas de UTILIDAD

NACIONAL, por DECRETO QUE EXPIDA EL EJECUTIVO FEDERAL.

Lo anterior abre la posibilidad de que solamente sea el criterio del Ejecutivo, el que determine que industrias son de Utilidad Nacional, a través de un simple Decreto, pues esto, traería aparejada además de una baja reculación, una Autarquía presidencial, puesto que en determinado momento, el Ejecutivo podría considerar a todas las industrias del país, como de UTILIDAD NACIONAL, sin cargo y por ende, estas dejarían de pagar impuestos o recibirían subsidios, sin que realmente se justificara su "utilidad nacional", en perjuicio de la economía del país.

Considero que es un error, lo establecido en ésta fr. que comentamos y que debería ser, de acuerdo al IBI constitucional, ó al 7o. de la ley reglamentaria, que debiera de ser el Congreso de la Unión, a iniciativa del Ejecutivo, el que determinara Previa Estudio de la planeación económica del país; que industrias son de Utilidad Nacional.

Lo anteriormente expresado, claro después de haber efectuado las reformas respectivas a las modificaciones comentadas, para evitar en lo sucesivo, los errores que en esta exposición trato de hacer resaltar.

Como podemos ver de este análisis de compararlos por confrontación, que lo dispuesto por cada una de las leyes secundarias citadas aquí para su estudio, y de acuerdo al resultado, obtenemos que:

Son pocas las disposiciones de exención, subsidio o franquicia, que pueden amoldarse a la Constitución, o a los requisitos antes enumerados y por lo tanto las restantes, "han sido y son hasta la fecha, de acuerdo a nuestro criterio"; INCONSTITUCIONALES.

En este mismo sentido encontramos como el Art. 30 del Código Fiscal en el contenido de su redacción va mas alla de lo previsto en los Arts. 131, 133, de la Constitución y 13 y 14 de la Ley Reglamentaria; al establecer en la parte final de su primer parrafo; "o de alguna rama de las actividades económicas".

Y en su parrafo segundo; "Las disposiciones que al respecto se dicten determinarán el importe o proporción de los beneficios, o sea, los créditos que se condonen o aplacen y los recargos que se eliminen, LAS EXENCIONES que se concedan, en su caso, los SUJETOS que gozarán de las franquicias, la región o las ramas de actividades favorecidas, así como los REQUISITOS que deban satisfacerse y el periodo de vigencia de los beneficios.

Así mismo el Ejecutivo Federal podrá, mediante disposiciones de carácter general, conceder subsidios o estímulos con cargo a impuestos federales.

Como se desprende de lo anterior

- I.- Hablamos de exenciones (constitucionalmente prohibidas)
- II.- De sujetos perfectamente determinados, (Lo que considera necesario el Art. 13 de la ley reglamentaria, para contar que hay exención de impuestos)
- III.- De requisitos diferentes a los establecidos en la ley reglamentaria del 28 Constitucional.

Y finalmente va en contra del Art. 60. del mismo Código pues

dicho artículo establece que "Sólo mediante ley podrá -
-rectarse un ingreso federal a un fin especial, y el último párrafo del 30 establece lo contrario.

¿Porque contrarió? porque para ha-
cer frente a las situaciones que prevee el Art.30, el Pre-
sidente tendría que emitir un Decreto; que aunque tiene ca-
racter general, no son leyes; requisito del Art.6o.

Uno de los considerandos que con-
tiene este ordenamiento en beneficio de los particulares,
lo es la excepción contenida en el Art. II9 y sus XIII, frs.

Continuando nuestro análisis aho-
ra de la ley del impuesto sobre la renta, encontramos en -
este ordenamiento; un compendio de consideraciones especia-
les, con calificativos que van; de Exenciones, a No obliga-
ciones de pagar el impuesto, redactadas de tal manera que
solo conociendo un poco de contabilidad, y manejando la ley
con presteza, se puede uno dar cuenta de la magnitud de
estas consideraciones.

Aunque esta ley es reglamentaria
del impuesto a que se refiere, no por eso puede integrar -
en su cuerpo regulador, disposiciones que vayan en contra
de lo preceptuado constitucionalmente. y como se citaba,
muchas de las Deducciones, Reducciones, Exenciones y No -
obligación de pagar los impuestos, no tienen justificación
a fe nuestra, sin embargo hay algunas justificables (so-
ciales), y constitucionales otras (bienes agrarios), por
lo que se debe tener cuidado al calificarlas.

Del mismo modo tenemos en la ley del Impuesto al Valor Agregado, otro grupo de consideraciones especiales, como lo es la aplicación de la tasa del "cero" por ciento, en beneficio de los trabajadores del campo y los productos del mismo; o la traslación del impuesto establecido en el párrafo 3o. del Art. 1o., de la ley en cuestión.

Lo anterior no solo implica una exención o beneficio disfrazado, sino que analizando el párrafo primero del artículo 1o., encontramos y (No podemos dejar de mencionarlo por ser obvio y aunque solo sea de paso) que ésta ley es inconstitucional.

Pues es a todas luces falso, que quienes pagan el impuesto, sean los obligados por la ley que comentamos, sino por los consumidores de los bienes o servicios, o que gocen, del uso temporal de un bien.

Y afirmamos que es inconstitucional porque viola lo preceptuado en el párrafo segundo del Art. 28 Constitucional en el último de sus agregados que reza; "Y EN GENERAL, TODO LO QUE CONSTITUYA UNA VENTAJA EXCLUSIVA INDEBIDA A FAVOR DE UNA O VARIAS PERSONAS DETERMINADAS Y CON PERJUICIO DEL PUBLICO EN GENERAL O DE ALGUNA CLASE SOCIAL".

Como pueden ver, no necesitamos mencionar en forma específica, la inconstitucionalidad de tal ó cual exención o excepción al pago del impuesto aquí regulado, si la ley en si misma es inconstitucional.

a).- Desde el punto de Vista Político

Por significar la exención de impuestos una excepción a las normas de carácter impositivo, las relaciones entre unas y otras son por esencia naturaleza muy íntima.

Efectivamente, el ámbito de vigencia del tributo, y aún cuando aquellas impongan derogaciones a los principios que consigna el tributo, es precisamente - por eso que ambos fenómenos son inseparables, pues la exención de impuestos está condicionada al nacimiento del tributo.

Desde luego, resulta obvio afirmar que sin normas impositivas no es posible entender la exención de impuestos y, menos aún, tener vida en un sistema impositivo, aún cuando creemos que a pesar de no ser ella indispensable para la existencia de un régimen de finanzas públicas, sí lo es, en cambio, para que él pueda ser catalogado como un régimen justo, sensato moderno y acorde a la diversidad de necesidades que prevalecen en un momento dado, y es que según veremos posteriormente, las condiciones de vida de nuestros días que rechazan toda determinación definitiva y exigen en cambio una determinada flexibilidad en las normas que las rigen, exigencia que en el ámbito fiscal satisface el sistema de exención de impuestos.

Este criterio ha sido sustentado, a nuestro entender, con todo acierto por el Tribunal Fiscal de la Federación, al conocer la Séptima Sala de un juicio en el cual se plantea el problema de si, en un determinado caso era o no aplicable una exención al amparo de la Ley de Industrias de Transformación; la Secretaría de Economía, señalada como autoridad demandada, interpuso contra el au-

to que admitió la demanda, el recurso de reclamación, fundándose en que la resolución reclamada emitida por ella, no tenía el carácter de fiscal puesto que lo hizo en cumplimiento a la Ley de Industrias de Transformación, cuya materia no era regular la obtención de recursos fiscales. Al resolver dicho juicio, la Sala sentenciadora resolvió: "Esta sala estima infundados los conceptos de oposición que hace valer la responsable, pues en primer lugar, lo que caracteriza a una ley no es su finalidad principal sino el contenido de la misma, o sea, su naturaleza de las diversas disposiciones legales que la integran. Así, cualquier cuerpo de leyes, considerado desde el punto de vista material, puede contener preceptos de índole diversa entre los que figuran aquellos que presentan carácter fiscal. En este orden de ideas, la Ley de Fomento de Industrias de Transformación, al regular el renglón relativo a la exención de impuestos, tiene trascendencia netamente impositiva puesto que sus efectos se van a producir en el orden fiscal, determinando la existencia de relaciones tributarias, por lo tanto, la consecuencia directa e inmediata del acuerdo por el cual se niega a un particular la exención de impuestos que solicita, es la de atribuirse concomitante calidad de causante y por lo tanto colocarlo en situación de sujeto pasivo de los impuestos correspondientes..." (Juicio de nulidad 3667/50, promovido por Reynolds Internacional de México, S.A, en el mismo sentido, el juicio de nulidad 3917/55, promovido por la Comisión Federal de Electricidad).

El criterio de la Sala sentenciadora además de fundamentar la competencia del del Tribunal Fiscal para conocer de las controversias nacidas con motivo de las exenciones de impuestos, demuestra en forma indubitable la íntima naturaleza de las relaciones que existen entre la exención de impuestos y el tributo.(49)

(49) La exención de Impuestos en el Derecho Fiscal Mexicano tesis cit. pp.17,18

b).- Desde el punto de vista Económico y Social.

Gramaticalmente, eximir significa relevar del cumplimiento de una obligación, dispensar el acatamiento de una regla.

La exención en su acepción jurídica evoca la misma idea: la remisión, el perdón, la condonación referidas en materia tributaria, mejor dicho constituye una excepción a la regla general impositiva; por virtud de la cual se condona la obligación tributaria.

Andreozzi, en relación con el concepto de exención de impuestos, nos dice: "La exención es un privilegio que aparece solamente cuando se han cumplido los presupuestos de la ley. Es una figura excepcional que debe estar expresamente determinada en la norma..."(I)(50)

El criterio de Andreozzi, es establecer el fundamento de la exención de impuestos como una figura excepcional a la regla general impositiva; nos da la pauta para establecer su concepto partiendo de lo general a lo particular, dando por resultado que la exención significa la condonación de una obligación impositiva gral.

Para tener un criterio uniforme sobre el concepto de exención de impuestos, diremos que ésta es la excepción a la regla general impositiva, por virtud de la cual se condona un crédito fiscal.

(I)"Derecho Tributario Argentino" M. Andreozzi. p.202
(50) Cita de Jesus Espino Pimentel.

La aparición de la exención como hecho ajeno al derecho es tan antigua como el fenómeno que la condiciona: el tributo. Su origen se remonta a los albores de la convivencia humana organizada, época en la cual la facultad de imponer el tributo era arbitraria a la obligación de pagarlo.

En el Estado Romano, cuyo régimen fiscal reviste un carácter contractual civil, la exención de impuestos estuvo condicionada única y exclusivamente a la voluntad de los miembros de las *societas vectigalis*.

En semejantes condiciones la exención es por esencia arbitraria y revocable. Los beneficiarios de estos privilegios fueron aquellas personas que disfrutaban de la amistad y consideración del soberano, los más ricos y poderosos que aumentaban su patrimonio a la medida del importe del impuesto, cuyo pago había sido dispensado, en tanto que quienes soportaban las cargas fiscales y molestias inherentes al tributo eran las clases económicamente débiles.

Tal proceder se convirtió con el transcurso del tiempo, en costumbre sancionada por la colectividad, y aceptada como norma jurídica por gobernantes y gobernados.

La exención comprendida en éstos términos; exenciones a la nobleza, al clero y a los representantes diplomáticos, durante la monarquía, aunque notoriamente injusta, adquiere mayor fijeza en cuanto su vigencia, y mayores defensas con relación a su revocabilidad. Su otorgamiento se origina, por otra parte, tanto en la voluntad del soberano como en los principios de tradición convertida en regla de derecho.

La desaparición de la monarquía y el implantamiento de doctrinas que forjaron el Estado liberal a consecuencia de la Revolución Francesa de 1789, implican para la exención de impuestos un período negativo, desapareciendo temporalmente de los campos del Derecho y la Economía.

En efecto, los principios del liberalismo; libre juego de las leyes económicas reducción de la actividad estatal, concepción mezquina del derecho fiscal y, sobre todo, el principio de igualdad absoluta de los individuos frente al Estado, el Derecho y el tributo, motivaron el destierro de la exención de impuestos.

A raíz de la extripación del sistema liberal, es cuando la exención nace para el Derecho y así, la actividad gubernamental la reglamenta mediante disposiciones que establecen las condiciones de su otorgamiento, su vigencia, extensión, efectos, etc.

La mutación de los principios económicos orilló al Estado contemporáneo, a aquilatar el valor de la exención de impuestos como medio directo o medio al servicio de aquél para la realización de sus fines, es decir, la suprema ley de un Estado debe interpretarse en razón de la diversidad de situaciones que prevalecen en un momento dado.

El Estado moderno se ha visto precisado, como ya hemos visto y afirmado anteriormente, a valorizar la exención de impuestos por los cambios que ha sufrido a través de su desarrollo económico y social, como medio directo o mediato al servicio del mismo, para la realización de sus fines.

Nos interesa analizar en este doble aspecto, la exención de impuestos.

Como medio directo al servicio del Estado, la exención implica contribución para la satisfacción inmediata de necesidades colectivas originadas generalmente por desigualdades de carácter preponderantemente económico, que afectan la condición social.

Su establecimiento se inspira así en principios evidentemente sociales que pretenden tener en cuanto sea posible la no afectación impositiva de las esferas socio-económicas de los trabajadores.

Y al referirnos a esta clase social, decimos que es por excelencia y así ha sido reconocido por la mayoría de los pueblos del orbe:

"Como la mayor riqueza de una nación", y por lo tanto este motivo suficientemente fuerte como para que en medida protectora de nuestro gobierno se busquen medios económicos adecuados para tratar de evitar seguir afectando en una forma desproporcionada a estas clases

sociales económicamente débiles, como acontece en las exenciones concedidas a los mínimos de existencia, a las viviendas de los trabajadores, con el fin de que esa clase social tenga un medio propicio para su vida o por lo menos para que no decaiga su nivel de vida. En tales condiciones, la aportación de la exención no es definitiva en cuanto a que su otorgamiento no es suficiente para satisfacer las exigencias de las necesidades que pretende complementarse, pero es indudable que ella contribuye en forma directa e inmediata a favorecer la situación de los causantes que se encuentran en condiciones económicas precarias.

Contrariamente a lo que acontecía en los albores de su establecimiento, la exención en éste aspecto redundaba en beneficio de las clases desposeídas y en esa forma contribuye a que exista un equilibrio proporcional entre los individuos del conglomerado social.

Como medio mediato la exención coopera también en la consecución del fin del Estado, mediante el establecimiento de disposiciones que fomenten o favorezcan la realización de ciertos actos de los particulares que se consideran idóneos para obtener el beneficio público, que constituye una condición con la satisfacción de las necesidades cuyo cumplimiento exige el bien común; inversiones en industrias consideradas como nuevas o necesarias o en la construcción de viviendas populares, agrupaciones de individuos en ciertos tipos de asociaciones: Culturales, científicas, benéficas, cooperativas, o, sindicatos.

La exención aquí comprendida es un medio indirecto al servicio del Estado en cuanto a que su establecimiento no pretenda dar satisfacción inmediata a las necesidades de carácter público, sino simplemente

crear un medio propicio para el desarrollo de ciertas actividades que el Estado juzga apropiadas, necesarias o convenientes para la satisfacción de las necesidades colectivas.

La adopción de este sistema de exenciones puede tener como finalidad la de satisfacer, según las circunstancias, una o varias exigencias particulares que integran las necesidades que constituyen el bien público. El establecimiento de la exención está, pues, condicionada por la existencia de una necesidad de carácter colectivo y por la posibilidad y conveniencia de satisfacerla, directa o indirectamente, a través del ejercicio de la facultad eximitoria del Estado.

En consecuencia, concluiremos diciendo que la exención de impuestos contribuye a proporcionar la satisfacción de las necesidades que integran el bien público a cuyo logro debe encaminarse la actividad estatal, por lo que es lógico concluir que la exención tendrá plena validez, si el fin que persigue es la igualdad proporcional entre los individuos que forman el conglomerado social, creando un medio propicio para el desarrollo de ciertas actividades que son necesarias o convenientes para la satisfacción de las necesidades colectivas. (51)

(51) Jesus Espino Pimentel. La exención de Impuestos en el Derecho Fiscal Mexicano. Tesis UNAM. 1957 Méx. pp. 15 a 17 y 25 a 27

c).- SUS CONSECUENCIAS.

Una vez analizados los antecedentes históricos así como las referencias en la legislación de otros países sobre la exención de impuestos y habiendo expuesto el panorama nacional al respecto, nos sentimos con la suficiente confianza para destacar las siguientes; CONSECUENCIAS.

PRIMERA.- En el medio jurídico, mientras no se implante un sistema cuya dinámica sea adaptable a las transformaciones socio-económicas tan bruscas que experimenta el país, y el proceso inflacionario que afecta mundialmente a la economía y a nuestro país en sus relaciones con otros, los problemas en cuanto a los tratamientos especiales a diversas esferas, permanecera latente.

Es decir que los tribunales administrativos no tendrán reposo, tratando de resolver el conflicto que se les presente, originado por cualquiera de las leyes impositivas que regulan las exenciones comentadas en nuestra ponencia.

Baste decir que en materia impositiva, una de las actividades a que más empeño debiera conceder la legislación mexicana, se ve opacada por un mal manejo de las disposiciones constitucionales, generando problemas donde no debería haberlos.

Es una aspiración de la colectividad que la distribución de las cargas fiscales, sea en forma más equitativa y humana, con el fin de lograr no solo un desarrollo económico, sino socio-cultural.

SEGUNDA.- Desde el punto de vista Económico y Social, hemos podido valorar los alcances tanto positivos, como negativos y al tasar los beneficios y perjuicios que conllevan las exenciones, podemos exponer las siguientes consideraciones:

a).- Es cierto que el establecimiento de las exenciones en las leyes impositivas reglamentarias de cada uno de los impuestos que menciona la ley de ingresos de la federación ha traído una mayor captación de inversión en nuestro país, y.

Que las industrias nuevas que se han establecido, representan miles de nuevos empleos, o mejores condiciones de trabajo en aquellas industrias que se han ampliado o renovado, lo que significa ingresos per capita, superiores a los que habria si no existieran esas empresas.

b).- Sin embargo el movimiento fiscal proteccionista no ha sido paralelo entre los factores de la producción, pues los ingresos que obtiene el fig co via impuestos a salarios, se ha incrementado en muy alto porcentaje, como lo ha hecho saber la misma Secretaria de Hacienda en sus "spots", en los medios masivos de comunicación,

Circunstancia esta, que le ha permitido reducir sus tasas de impuestos a este concepto, tratando de equilibrar la economía de la clase trabajadora haciendo un poco más compatible la disparidad entre precios y salarios, tal pareciera tratarse de una catarsis gubernamental, y lo decimos al recordar las palabras del propio Presidente "No se trata de Reforma Fiscal, sino de Justicia Social" ¿es acaso que con este acto reconocian que los impuestos establecidos eran injustos?.

c).- Sin embargo algunas de las ex-
ciones de que hablamos en capítulos anteriores, nos lle-
van a buscar más sobre sus alcances positivos, sin encon-
tarlos y no nos atrevemos a tratar de justificarlos; por-
que no encontramos una plataforma sólida, a nuestro crite-
rio para poder hacerlo; tales son los casos de las deduc-
ciones adicionales de que trata la ley del impuesto sobre
la renta en el capítulo de inversiones, y nos preguntamos:
¿No son suficientes las deducciones que establece el Art.
22 de la citada ley como para agregar las contenidas en el
Art. 41?

Porque, veamos; ¿quienes pueden
invertir?, si no son los grandes capitalistas, o medio ca-
pitalistas; porque en nuestro medio, el salario promedio y
en algunos casos el salario de especialidades, solo alcan-
za para en le mejor de los casos; tener una cuenta de aho-
rrros pequeña, para casos imprevistos y con excepciones,
llegan a contar con \$30,000.00.

En otras palabras si de acuerdo -
con los bancos, para invertir a plazo fijo se requiere de
\$15,000.00 como mínimo, ¿cuantos asalariados podran inver-
tir?, y ¿cuantos de ellos se les exige de pagar el impues-
to respectivo?.

Lo anterior es enfocado a nivel
de inversión bancaria, ahora si analizamos la inversión in-
dustrial en la que no son ya los \$15,000.00, sino millones
de pesos de los que se trata, ¿No es hacer más rico al rico
y más pobre al pobre, al dejar exenta la inversión indus-
trial y gravar la pequeña inversión bancaria?.

Y por si fuera poco, la industria

cuenta con otro tipo de estímulos fiscales, como son los: SEDIS, CEPROFI, EXENCION A LA EXPORTACION, etc.

Son considerablemente bastante grandes las formas de "fomento" con que cuentan las industrias en nuestro país, y si consideramos su número existente, aunque no todas sean de capital mexicano, podemos decir que monetariamente, las exenciones de que gozan todas esas industrias, representa anualmente de un 5 a un 9% del total de la recaudación presupuestal.

Y si lo anterior lo adaptamos al presente año, en que se espera recaudar 2'216,316,070.00 (dos billones doscientos diez y seis mil trecientos diez y seis millones, setenta mil pesos. 00/000.), hablaríamos de mil novecientos millones de pesos aproximadamente, que traducido a servicios, podrían ser 2000 escuelas, o 150 hospitales, varios centros de investigación, o en su defecto más caminos y carreteras.

Sin embargo las necesidades de empleo, dictan tácticas al gobierno para lograr una mejor situación política-económica, aún rompiendo con características propias de un sistema establecido en donde la dinámica y la necesidad de las circunstancias, obliga al legislador dada la rigidez del sistema constitucional para reformas a la misma; a tomar medidas que aunque no son del todo justas, si pretenden un mejor tratamiento de la economía, en función del desarrollo del país.

Esta circunstancia ha dado por resultado, que sustancialmente el sostén del Estado, radique

en la fuerza económica que desarrolla la clase social trabajadora, quien no solo ve afectado su salario con el impuesto respectivo, sino como consumidor, al pagar por otro sujeto obligado (comerciante), un impuesto que no debiera pagar; tal es el caso del impuesto al consumo llamado IVA.

No debiera olvidar el legislador lo sucedido en la historia de muchos pueblos, y en la nuestra propia, cuando de tributos hemos hablado; y por el contrario, tener siempre presente que cuando se han roto los principios de Equidad y Justicia, los pueblos más débiles; cuando no han podido hacerlo solos, se han unido a otros, para tratar de reestablecer esos principios, sin importar en muchos casos el medio empleado.

CONCLUSIONES

I.- Se ha demostrado a través del presente estudio, que en México; SI EXISTEN EXENCIONES DE IMPUESTOS, aún en contra de lo establecido en el Art. 28 de la Constitución, y su ley reglamentaria respectiva en los artículos; 13, 14, y 7o, fr.IV.

II.- Hemos hecho resaltar por otro lado, el verdadero espíritu del artículo 28, a través de los antecedentes históricos, y el análisis de Derecho Comparado con otras legislaciones, demostrando así que la prohibición contenida en el: "Es absoluta y determinante".

III.- Que para que un ordenamiento secundario cualquiera que sea, pueda establecer una exención de impuestos, debe reunir los requisitos del Art.14 de la ley reglamentaria, del 28 constitucional.

IV.- Que la parte final de la fr.III del Art.14 de la ley reglamentaria, debe ser reformada para no contrariar lo dispuesto en el párrafo segundo del Art.131 constitucional, y a la fr.XV del artículo 89 del mismo ordenamiento.

V.- Que aún siendo necesarias las industrias en nuestro país y los empleos para los trabajadores, olvida el legislador; que para que un sistema impositivo pueda satisfacer realmente la finalidad prevista, no debe apartarse de los principios de Equidad y Justicia que tanto hemos venido recalcando; es decir que las exenciones no sean un capricho, o la satisfacción de intereses sectoriales, sino que representen realmente las necesidades públicas.

VI.- Sin embargo y como ya anotamos con anterioridad, dadas las circunstancias reales de nuestra actualidad en que la dinámica económica ha superado en cierta medida a la legislativa, no podemos dejar de mencionarlas por la ingerencia que tiene en nuestro sistema impositivo, por lo que nos vemos precisados a plantear las siguientes proposiciones.

Primera.- Que siendo a todas luces contrario a lo dispuesto en la Constitución; el Art.30 del Código Fiscal, debe ser reformado, para quedar de acuerdo a la Constitución, y a la ley reglamentaria respectiva.

Segunda.- Que, ó bien se reforma la Constitución para absorber lo dispuesto en las leyes ordinarias haciendo legales disposiciones que a nuestro juicio no lo son (hasta el momento), ó.

Tercera.- Se reforma la ley Reglamentaria del artículo 28 en cuestión; abarcando dos presupuestos que serían a nuestra consideración los siguientes:

A).- Cambiar los requisitos contenidos en los artículos 7o, y 14, suavizando el encuadramiento de las exenciones existentes, en las leyes secundarias reguladoras del impuesto.

B).- Reformar la parte segunda de la fr.III del Art.14, limitando la facultad del Ejecutivo federal, en el sentido de que sea el Congreso de la Unión a iniciativa del primero, el que determine, previo estudio de la planeación económica, cuales industrias son verdaderamente de Utilidad Nacional.

3).- O como último recurso, que la Ley de Ingresos de la Federación deje de mencionar en sus apuestos conceptos por los que deben pagarse impuestos, y mas tarde otorgarles excepciones; es decir que se establezca que sectores dejaran de causar impuestos, con el fin de que ninguna ley secundaria lo contemple en sus disposiciones.

Lo anterior traería como resultado una reducción considerable de problemas jurídicos, y un mejor control de las industrias incentivadas pues al no tener que preocuparse de justificar los motivos del incentivo se dedicara efectivamente a producir bienes, dando como resultado una activación de la economía con costos más reducidos, repercutiendo en un mayor mercado para sus productos además de encontrarse más al alcance del publico en general.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano
Ed. Porrúa México. 1979.
- 2.- Enciclopedia Salvat Tomos 2 y 6. Salvat Editores S.A.
Barcelona España.
- 3.- Servando J. Garza. Las Garantías Constitucionales
en el Derecho Tributario Mexicano. Ed. Cultura
E.S.S.A. México 1949
- 4.- Jose Rivera Perez Campos. Platica. Revista de Inves-
tigación Fiscal. SHCP. No 51
- 5.- Vicente Riva Palacio. México a Través de los Siglos
Ed. Cumbre S.A. México 1962.
- 6.- Dn. Fabian de Fonseca y Dn. Carlos de Urrutia.
Historia General de la Real Hacienda. México 1845
Editor Vicente G. Torres
- 7.- Texto Gratuito de Ciencias Sociales para el 5o.
Grado México 1979. Ed Talleres Graficos de La Nación
- 8.- Ciro E. Gonzalez Blackaller y Luis Guevara Ramirez
El Siglo XX. Ed Herrero S.A. Sava. Ed México. 1971.
- 9.- Ernesto Flores Zavala. Elementos de Finanzas Públicas
Ed. Porrúa S.A. México 1972.
- 10.- Estudios Fiscales a la Industria en México.

Tesis Profesional. U.A.H. Sergio Palacios Gonzalez
Tehuacan Hgo. México. 1977

II.- Jesus Espino Pimentel. La Exención de Impuestos
en el Derecho Fiscal Mexicano. Tesis Profesional
UNAM. México 1957

II.- Emilio Margain Manatou. La Constitución y Algunos
Aspectos del Derecho Tributario Mexicano UASLP.
México 1967.

III.- REVISTA.

Selecciones del Reader's Digest Noviembre de 1980
México. Revista Mensual.

LEGISLACION CONSULTADA

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ed. Porrúa S.A. México 1973
- 2.- Código Fiscal de la Federación 1980
Ed. Talleres Graficos de la Nación
- 3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
Ed. Talleres Graficos de la Nación
- 4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley de Coordinación Fiscal.
Ed. Talleres Graficos de la Nación.
- 5.- Ley de Ingresos de la Federación y Disposiciones
Conexas 1981.
Ed. Talleres Graficos de la Nación.
- 6.- Ley Organica de la Administración Pública Federal
1981. Ed. Libros Económicos.
- 7.- Código Civil para el D.F.
Ed. Manuel Porrúa. S.A. México.
- 8.- Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y
Valores y su Reglamento.
Ed. SHCP. México. 1980
- 9.- Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y
Servicios, D. O. Enero 1981.
- 10.- Ley Reglamentaria del Artículo 28