

UNIVERSIDAD NACIONAL DE MEXICO  
FACULTAD DE DERECHO

El Impuesto Sobre la Renta y Algunos  
Aspectos del Mismo en la  
Legislación Mexicana

LICENCIADO EN DERECHO

Francisco Cuenca Ramirez

2060



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.

A mis padres :

*Sr. Don Ezequiel Cuenca*

*y*

*Sra. Francisca R. de Cuenca,*  
con amor profundo y con singular veneración.

A mis hermanos y hermanos políticos,  
con cariño y con gratitud.

*A la Srita. María Teresa Muro.*

Primera mujer que conozco, que sabe cumplir con un deber cristiano; extendiendo su mano generosa a los estudiantes. Con el presente trabajo, mi vehemente y sincero agradecimiento.

*A la Srita. María Rosales Ruiz.*

Quien a pesar de su juventud, tuvo cálidas palabras de estímulo para mí en momentos de abatimiento y supo encausarme por el sendero que me condujo al puerto final.

A mis maestros:

*Sr. Lic. Don Felipe Tena Ramírez,*  
a cuya sabia dirección logré realizar el  
presente trabajo, con el mismo mi eter-  
na gratitud y ferviente admiración.

*Sr. Lic. José Alcázar, joven y talentoso*  
maestro en Derecho Romano, actual-  
mente Director en la Dirección de Cré-  
dito de la Secretaría de Hacienda y C. P.  
a quien también debo el entusiasmo de  
su juventud en épocas cruentas y de do-  
lor para mí; con este humilde trabajo,  
mi eterna gratitud y estimación.

*Al Sr. Lic. Don Alfonso Francisco Ramírez.*  
Ministro de la Corte Suprema de Justicia de  
la Nación. Intelectual de relieve, Poeta y  
Jurista distinguido que honra a la Patria chi-  
ca (Oaxaca) y a las letras nacionales; con  
admiración y respeto.

*A los Señores Licenciados Don*

*Eugenio Maldonado Vaca y Raúl Martínez García,* de quienes recibí su apoyo moral y económico en la época más cruenta de mi vida de estudiante; prodigándome desinteresadamente atención médica en una enfermedad que estuvo a punto de cortar mi existencia, (año de 1938). Reconozco pues, que les debo gratitud plena, sincera y profunda estimación.

*Al Sr. Alfonso Rivera Pérez.*

Pagador General del Depto. del Distrito Federal, perfecto caballero, de honradez acrisolada; único caso ejemplar que conozco dentro de la masonería mexicana. Recibí los beneficios de su mano generosa, de manera desinteresada, con este trabajo los sentimientos más profundos y sinceros de mi corazón.

*Al Sr. Prof. y Coronel Don*

*Mannuel Esparza Fariás,*  
ex-Director de la Escuela Industrial para Huérfanos a cuya bondad debo haber realizado los estudios de la Primaria Superior en 3 años; y en la edad ya adulta. **CON CARIÑO AGRADECIMIENTO SINCERO Y ADMIRACION.**

## P R E F A C I O .

Tocóme en suerte nacer al calor de las convulsiones políticas de mi País y de mecirme en los primeros años de mi infancia al flujo y reflujo de la marejada procelosa de sus luchas armadas; templar mi espíritu al peso del fusil en los enhiestos riscos de la vertiente Veracruzana.

Con no poco asombro contemplé el vendaval de la conflagración de 1914-1918 que aunque de soslayo, sentíame estremecer sin percatarme de las acechanzas del peligro que para mí implicaba el trotar constante por las sierras de mi Patria.

Los años pasaron y antes que la humanidad se rehiciera de su primer desgaste, una nueva hecatombe nos envuelve, llega a nuestras puertas para exigirnos un sacrificio más.

Es así como México llevó a los frentes de batalla parte de su sangre y de su vitalidad; llegando el pueblo todo a un supremo esfuerzo en aras de su libertad y de la Democracia.

En los días que vivimos un lejano rumor llega nuevamente a nosotros, parece que los vientos del Apocalipsis se han desatado con toda su furia y de cuyo resultado nos encontramos en la niebla de la duda.

He aquí, pues, el momento en que nace la imperiosa necesidad de la subsistencia del Estado y la obligación también imperiosa de sus integrantes de sostenerlo.

Una vez que ha surgido a la vida jurídico-política una nueva entidad llamada Estado —forma perfecta de convivencia social— necesita vivir.

El Estado para subsistir necesita dos clases de recursos: humanos y económicos.

Son los recursos económicos los que me preocupan para el desarrollo del presente trabajo, que aspiro presentar para optar al título de Licenciado en Derecho.

El tema escogido a estudio es:

**"EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Y ALGUNOS ASPECTOS DEL MISMO EN LA LEGISLACION MEXICANA"**

A ello tienden mis esfuerzos y si logro aportar una tenue claridad de mis rudimentarios conocimientos a la vasta ciencia financiera de mi País, placer infinito será para mí haber contribuido con mi pequeño grano de arena al engrandecimiento del edificio maravilloso de la intrincada cuestión impositiva, piedra angular y base de sustentación de todo Estado.

# EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y ALGUNOS ASPECTOS DEL MISMO EN LA LEGISLACION MEXICANA.

## CAPITULO I.

INGLATERRA

FRANCIA.

ALEMANIA.

ITALIA.

ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

## CAPITULO II.

MEXICO.

LEY DE 30 DE JUNIO DE 1921.

Con la misma rapidez de una alborada, esta ley se extinguió el día de su nacimiento.

LEY DE 21 DE FEBRERO DE 1924.

Con base en principios más sólidos, esta ley logró celebrar su primer aniversario.

LEY DE 18 DE MARZO DE 1925.

Sirviéndose de las anteriores, se acercó más a la realidad de nuestro pueblo. (Las cargas familiares).

Reformas de 23 de diciembre de 1931 y 29 de diciembre de 1933.

LEY DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

Esta ley se ha desviado de los lineamientos de su modelo de 1925.

### **CAPITULO III.**

#### **SUS ASPECTOS.**

Deben restituirse las cargas familiares o elevarse la base mínima exenta de gravamen en la cédula IV.

Nuestro sistema cédular no realiza íntegramente la justicia social; es necesario combinarlo con el sistema global para que cumpla con los postulados de una buena tributación.

### **CAPITULO IV.**

**La Concurrencia impositiva entre la Federación y los Estados miembros.**

**El Estado Federal.**

**La Federación Mexicana.**

**Principios de Distribución de Facultades.**

**Los Impuestos.**



## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN INGLATERRA.

La guerra es factor determinante en el constante aumento de las necesidades de los pueblos, cuyos sistemas tributarios con base en los impuestos indirectos exclusivamente, resultan insuficientes de satisfacer.

Considero que la Hacienda en los Estados democráticos debe basarse en los impuestos directos sobre la renta y la riqueza en virtud de la participación muy directa en que se toma la capacidad de pago de los individuos; iniciándose con ese procedimiento una saludable transformación y una equitativa distribución de las cargas de tributación.

Un primer proyecto de impuesto presentado por el Ministro de Hacienda, Pitt al Parlamento, no gravó la renta por la dificultad que presentaba la investigación de la fortuna de los individuos como él mismo lo expresa en los siguientes términos: "El sistema debe extenderse tanto como se pueda y regularse en todo lo posible sin recurrir a una investigación de la fortuna, que las costumbres y las aspiraciones del pueblo harían odiosa".

Se trataba, pues, de gravar el gasto, pero no la renta.

Pitt no desconocía que la clase privilegiada y la nobleza eludían con frecuencia los impuestos directos, sin embargo, él confiaba en que el patriotismo se impondría para acudir a la defensa nacional contribuyendo de acuerdo con el nuevo impuesto.

La característica del sistema que proponía consistía en calcular la contribución según el gasto en relación a la renta.

En un segundo proyecto que presentó con fecha ocho de diciembre de 1798 a la Cámara de los Comunes, fue sancionado por el Parlamento Británico el 10 de enero de 1799 como la verdadera ley del Impuesto sobre la Renta, **INCOME-TAX**.

Este impuesto fué dividido en cédulas, según las diversas clases de rentas. En lo sucesivo dejó de calcularse sobre el gasto para recaer sobre la renta total de los individuos.

Estableció tres categorías de contribuyentes:

La primera clase comprendía a los causantes más ricos, que poseían un lujoso tren de casa, como coches, criados, caballos y que pagaban sobre los consumos y sobre objetos de lujo.

La segunda categoría abarcaba a los que habían sido impuestos sobre sus casas, ventanas, relojes y péndulos.

Los más pobres constituían la tercera clase y el gravamen recaía sobre sus alquileres.

Una necesidad imperiosa indujo a Inglaterra a orientar su sistema de tributación más ventajosa en esa época, la guerra que sostuvo contra Francia y que la obligó a adoptar medidas impositivas que respondieran a las exigencias del momento.

Este impuesto gravaba a todas las personas residentes en la Gran Bretaña, sobre la totalidad de sus rentas independientemente de su origen; así como a los súbditos británicos residentes en el extranjero sobre las rentas que percibían de sus bienes situados en Inglaterra.

Permitía deducciones por cargas de familia, según el número de hijos; principio que sustenta el primer proyecto de impuesto de Pitt. Así como la deducción de primas pagadas por seguros de vida y en caso de rentas procedentes de inmuebles, se deducía igualmente de 3 a 10%, según su naturaleza.

Las declaraciones debían contener:

I.—Rentas de propiedades territoriales.

II.—Rentas de propiedades mobiliarias, comercio, profesiones, pensiones, salarios, empleos y oficios.

III.—Rentas procedentes del extranjero.

IV.—Rentas no comprendidas en las otras clases.

Por ley de 11 de agosto de 1803, el Income-tax que había provocado cierta animadversión entre los contribuyentes, sufre su primera reforma a iniciativa de Lord Addington, que tuvo por objeto establecer un impuesto sobre las rentas procedentes del capital, de las profesiones, oficios, etc.

Con esta primera reforma al impuesto sobre la renta se fijó en forma definitiva el sistema cedular; con tal motivo se crearon varias cédulas, o sea, el sistema analítico en oposición al sistema sintético o global.

En cuanto a las fuentes de imposición eran: La propiedad territorial, la propiedad en valores mobiliarios, los beneficios industriales y comerciales y las rentas provenientes de actividades profesionales, empleados públicos y particulares.

La bondad de este impuesto no tardó en manifestarse por sus magníficos resultados en los ingresos del Tesoro inglés; así fué como pudo solventar la grave situación de las Finanzas públicas que se suscitó a consecuencias de la guerra.

Al hacerse la paz, el impuesto de que se trata y que tuvo su aparición en 1798 fué suprimido ante el descontento general que se había operado; pero en el año de 1842 fué instaurado por el Parlamento a iniciativa de Peel ante el considerable déficit, producto de la misma guerra.

No obstante su temporalidad, el income-tax ha subsistido con funda-

mentales modificaciones hasta la fecha, como ingreso fijo y ordinario en el presupuesto, aun más, constituye la base esencial de la Hacienda Pública inglesa.

A raíz de su restauración en el año de 1842, el Gobierno inglés manifestó gran interés por introducir reformas esenciales en esta rama de la tributación. En efecto, fueron nombradas comisiones para estudiar la conveniencia de introducir el impuesto progresivo; la clasificación de las rentas por su origen a manera de gravar con mayor cuota las rentas del capital, o sea, la renta no ganada; así como se discutió el establecimiento de una SUPER-TAX a las grandes rentas.

Dos grandes liberales se encargaron de realizar esta magna tarea y son ellos: Asquith en 1907 y Lloyd George en 1909 quienes llevaron a feliz término la separación de las rentas según su procedencia para los efectos de determinar el impuesto y la SUPER-TAX con carácter progresivo a las grandes rentas.

En la sec. 19 de la Finance Act. de 1907, se establece "que las rentas ganadas, inferiores a 2,000 libras anuales, pagaran solamente 9 peniques por libra y los restantes un chelín". Pero Lloyd George fué más lejos todavía, pues introdujo la SUPER-TAX, o sea un impuesto complementario sobre las rentas superiores a 2,000 libras si estas procedían de las rentas ganadas y 5,000 libras si procedía del capital o de rentas no ganadas.

Todas las reformas introducidas tanto al income-tax como a la super-tax, complementario de aquél responden como es natural, a principios de justicia social, en virtud de que no sólo se trató de gravar las grandes rentas, pues tanto la progresividad como la separación de las rentas por su origen llevan implícitas ideas de justicia social, sino que también se procuró una desgravación de 10 libras en rentas inferiores a 500 libras anuales por cada hijo menor de 16 años que el jefe de familia tuviera que sostener. Según expresión de George, "el Gobierno, ante los grandes gastos navales que ha de efectuar para mantener la integridad del territorio que nos legaron los antepasados, busca nuevos recursos, y al hacerlo, procura que no sufran las consecuencias de esta política, la industria, el comercio ni los obreros y las sorte solamente aquel que posea capitales y rentas".

Es así como coexisten en Inglaterra dos tipos de impuestos el INCOME-TAX, cédular y ordinario y el SUPER-TAX, progresivo y adicional del primero. Tiene, pues, el carácter de impuesto global, en virtud de que la base es la totalidad de las rentas o ingresos de un individuo, sin distinguir su procedencia.

Estos dos grandes impuestos fueron sometidos a las más duras pruebas no sólo en Inglaterra, sino además, los países que permanecieron neutrales no dejaron de resentir los efectos de la guerra, por lo que los incluyeron en sus legislaciones, aunque con denominaciones diferentes por la necesidad misma de satisfacer los cuantiosos gastos que la misma les ocasionó. Sin

embargo, el Gobierno inglés cuidó mucho de no gravar los productos de primera necesidad, por lo que se limitó a duplicar los tipos del INCOME-TAX y del SUPER-TAX, esto es, los impuestos directos sobre la renta.

Según las circunstancias reinantes, el tipo del impuesto cedular o bien global sobre la renta era aumentado o bien disminuía en cada vez la exención en la base de las rentas, con lo que en cada vez también los contribuyentes iban en aumento o en disminución.

Esto explica la elasticidad y suficiencia de este maravilloso instrumento tributario, que tiene su fundamento en el principio de la Política Financiera de Wagner, conforme al cual todos los países cuyas Constituciones se inspiran en los principios de la Democracia moderna orientan sus sistemas fiscales.

En líneas anteriores hicimos mención del carácter cedular de este sistema; réstanos enumerar las diversas cédulas que comprende:

La "A" grava a la propiedad inmobiliaria; la "B" se refiere a los ingresos provenientes de la explotación agrícola; la "C" es aplicable a las rentas provenientes de fondos públicos ingleses, coloniales y extranjeros; la "D" grava los ingresos derivados del ejercicio profesional y de actividades comerciales, industriales y la "E" comprende a los sueldos, salarios, pensiones etc.

Para la determinación del crédito fiscal, son tomados en cuenta los datos proporcionados por los contribuyentes en sus respectivas declaraciones, que les son autorizadas por contadores de absoluta competencia.

Hay que hacer notar también que el personal de inspección es cuidadosamente seleccionado, sujeto a un riguroso examen sobre derecho tributario, todo lo cual constituye medidas preventivas que tienden hacia un efectivo perfeccionamiento del control del impuesto.

En cuanto al territorio de Inglaterra, está dividido en Distritos Hacendarios, al frente de los cuales se encuentra un inspector o supervisor del impuesto.

Los órganos encargados de manejar el impuesto son:

El Consejo de Rentas Internas.

Los Comisionados Generales.

Los Comisionados Especiales.

El Jefe de Inspectores, los Inspectores de distrito y los Inspectores locales o supervisores del Impuesto.

Las atribuciones de cada uno de ellos se desarrolla en la siguiente forma:

### CONSEJO DE RENTAS INTERNAS.

Sus miembros son nombrados directamente por la Corona; pero dependen del Canciller del Tesoro. Lo integran un Presidente, un Vicepresidente y tres miembros más.

Tiene por objeto asegurar en todo el país que los procedimientos para la recaudación y administración del impuesto sean uniformes y siempre de acuerdo con la ley.

### LOS COMISIONADOS GENERALES.

Su cargo es honorífico e independiente del Gobierno, con residencia en cada uno de los 725 Distritos en que se divide el Territorio inglés para los efectos del impuesto.

Su carácter de independencia los coloca en una situación especial e inspira la confianza de los contribuyentes por cuanto que su acción tiende a ser más equitativa y más justa en contra de cualquier arbitrariedad de los funcionarios del Consejo de las Rentas Internas, toda vez que las funciones de éstos consisten en fallar las apelaciones que reciban contra las liquidaciones.

### LOS COMISIONADOS ESPECIALES.

Son nombrados por el Canciller del Tesoro, en número de 800 y con asiento en Londres.

Por sus funciones constituye un organismo semejante al Tribunal de Apelaciones Fiscales de la Unión Americana.

Sus funciones, pues, consisten en resolver los problemas de apelaciones contra las estimaciones en las rentas. Reunen las condiciones necesarias de idoneidad para entender de los recursos interpuestos, en los que se discuten cuestiones legales y de procedimiento.

### INSPECTORES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Este organismo está constituido por un Inspector general en Jefe, con residencia en Londres, los inspectores de zona y los inspectores locales o supervisores del impuesto, que son los que se encargan en la fase inicial de determinar la cantidad gravable para los efectos del impuesto.

### EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN FRANCIA.

Las exigencias de los tiempos modernos, cada vez más crecientes, imponen a los estados democráticos la necesidad de allegarse mayores recursos, los suficientes para realizar sus propias atribuciones.

Así es como Francia, por ley de 15 de Julio de 1914, estableció el Impuesto sobre la Renta, ya consagrado por otros países como el más adecuado instrumento de imposición, por cuanto se acomoda a circunstancias diversas:

sociales, políticas y de cultura, en virtud de las numerosas ventajas que presenta, colocándose en un plano superior a cualquiera de los impuestos indirectos.

Tuvo como antecedentes el proyecto de impuesto de M. Caillaux, presentado al Parlamento francés en el año de 1909, que introducía reformas radicales; suprimió las cuatro contribuciones directas sobre la propiedad territorial, sobre patentes, puertas y ventanas y la contribución personal mobiliaria, quedando substituidas por un impuesto cedular sobre las rentas y por un impuesto complementario sobre la renta global.

Caillaux se inspiró en el Income-tax inglés, del que tomó el sistema cedular; y en la segunda parte de su proyecto introdujo los principios del impuesto general sobre la renta de Prusia.

Por circunstancias de la guerra, y a solicitud del Ministro francés M. Ribot, fué aplazada su aplicación para época posterior en que Francia entrara a la normalidad. Pero además, este impuesto en el período de discusiones fué obstinadamente atacado por los miembros de las cámaras por considerarlo un impuesto inquisitivo; por cuanto que para la fijación de la renta líquida el Gobierno tenía que conocer a fondo la capacidad de pago de los contribuyentes. Por eso es que antes de la primera guerra mundial no existía en Francia en cuestiones fiscales un conjunto orgánico, un sistema científico; sólo se elevaban tarifas y se modificaban las bases de los impuestos con el fin de obtener mayores ingresos.

El impuesto de que se trata, en cambio, ya vimos en el curso del presente trabajo las numerosas ventajas que ofrece en beneficio tanto de los contribuyentes como para el mismo Estado por cuanto a la recaudación se refiere.

El Impuesto que tenemos en estudio consagra el principio del mínimo de exención en cantidad de 5,000 francos; pero por ley de 30 de diciembre de 1916 este límite se redujo a 3,000 francos, a manera de aumentar la población contributiva.

Se permitían deducciones en la renta global para los contribuyentes casados en cantidad de 2,000 francos y 1,000 francos por cada persona que el contribuyente tuviera obligación de sostener, si no excede de 5 personas y de 1,500 si excede de ese número.

La reforma introducida por ley de 30 de diciembre de 1916 al impuesto sobre la renta, hace de éste un impuesto progresivo en la base y proporcional en el tipo de imposición.

Una nueva innovación sufre el impuesto sobre la renta en Francia, mediante la reforma decretada el 31 de julio de 1917 que acentúa en forma definitiva el sistema cedular; prescribe igualmente la capitación, de finestras consecuencias, llamada contribución personal; el procedimiento de los impuestos de repartición; el sistema indiciario para la determinación de las

rentas imponibles; los privilegios fiscales, de que gozaban multitud de rentas: las del trabajo, exceptuadas de la patente, y algunas rentas del capital, exceptuadas del impuesto sobre la renta, y de los capitales mobiliarios.

Y se implantan:

1.—Un régimen fiscal flexible, elástico, fácil de adaptarse a las necesidades colectivas.

2.—La introducción de una mayor justicia fiscal por la adopción del principio capital moderno: cada uno debe someterse al impuesto según su capacidad de pago.

3.—El signo revelador de la renta no es el gasto, sino la renta declarada por el contribuyente y controlada, o la declaración de tercero (retención a la fuente).

4.—El principio personal del impuesto, según el cual el impuesto debe seguir la personalidad económica del contribuyente, recibe una definitiva consagración. Y por último, se introdujo el principio de la progresividad y la separación de las rentas, con toda la capacidad para desarrollarse sin límite alguno hasta satisfacer plenamente una organización social democrática. (1)

Pero llegamos al año de 1920 y las enormes deudas de guerra ahogaban a Francia, por lo que su ministro de Hacienda propuso al Parlamento nuevas reformas fiscales que le proporcionarían una cantidad equivalente a 8 mil millones de francos.

M. Klotz pedía esa cuantiosa suma al aumento de la riqueza adquirida durante la guerra y a los impuestos sobre el consumo. Creía que su proyecto tenía un fondo de justicia, porque gravaba todas las clases sociales de Francia. Su idea básica consistía en que la riqueza soportara una parte de las cargas financieras de la guerra. Decía: "Si la colectividad, si el país, se han empobrecido a consecuencia de la guerra, y en cambio algunos individuos se han enriquecido, es de justicia establecer un impuesto sobre esta riqueza para que sus poseedores contribuyan a sufragar las cargas de la colectividad".

Para el efecto, entre las reformas al sistema fiscal, se propuso la del aumento de los tipos de imposición sobre las diversas clases de rentas, y en el impuesto global se establecieron recargos superiores a un 25% para los contribuyentes célibes.

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ITALIA.

El impuesto sobre la Renta Italiano tiene cierta semejanza con el sistema tributario Francés, gravando el producto y el gasto, imperando los impuestos reales, pues el impuesto sobre las rentas de la riqueza mobiliaria se basa en las rentas reales. La primera guerra mundial sorprendió a Italia con un sis-

---

(1) Los impuestos sobre la renta y el capital, página 93, Riu Periquet.

tema impositivo completamente deficiente, en el que no introdujo sino reformas muy aisladas, se concretó a aumentar los recargos sobre los impuestos ya existentes sin abarcar el conjunto de sus sistema fiscal. De tal manera que al firmarse el armisticio, sus gastos se habían quintuplicado, llegando a la fantástica suma de 25,299 millones de liras.

Pero el año de 1919, el 24 de noviembre, marca para Italia una nueva era por cuanto a las reformas fiscales se refiere. Un decreto de esa fecha estableció entre otros impuestos el impuesto cedular sobre las rentas y un impuesto complementario sobre la Renta, suprimiendo al efecto una serie de impuestos entre ellos los impuestos sobre propiedades rústicas y urbanas y sobre la riqueza mobiliaria y sobre casas.

El Impuesto que nos ocupa gravó las rentas derivadas de actividades comerciales, industriales, rentas provenientes del trabajo personal tales como sueldos, salarios honorarios derivados de actividades profesionales y empleos, etc.

Se trata de un impuesto cedular, por cuanto grava las rentas tomando en cuenta su origen, en este aspecto es como se asemeja al income-tax inglés.

En cuanto al impuesto complementario sobre la Renta, es de carácter progresivo sobre la renta global del contribuyente, pues los únicos obligados a satisfacerlo son las personas físicas.

Este impuesto no es ajeno a las ideas de justicia social, pues consagra dentro de su articulado el principio del mínimo de exención en cantidad de 1,500 liras y en el "Impuesto normal sobre las Rentas" este mínimo se reduce a 1,200 liras.

Las sociedades, empresas y personas físicas en sus respectivas actividades deberán declarar los sueldos, salarios, honorario, pensiones y rentas que paguen y están obligados a cubrir el impuesto por retención directa.

Quedan exentos del pago de este impuesto el Rey y la familia Real, los embajadores y demás agentes diplomáticos de naciones extranjeras; Consules y agentes consulares extranjeros, de acuerdo con los tratados de reciprocidad.

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ALEMANIA.

En este país no encontramos un sistema tributario homogéneo, más correcto, unitario, en el sentido de que haya sido establecido por la Federación Alemana; por el contrario, el IMPUESTO SOBRE LA RENTA en Alemania comienza su desarrollo por los Estados alemanes, pero con el aumento de las necesidades que implicaban los gastos públicos ocasionados por la guerra, la Federación Alemana adoptó este sistema por considerarlo el más adecuado a las circunstancias del momento.



Prusia lo establece en el año de 1891, el 24 de junio de ese año, de donde es tomado por la generalidad de los estados alemanes con el carácter de **IMPUESTO GENERAL SOBRE LA RENTA GLOBAL**.

El ministro Miguel lo estableció, suprimiendo al efecto los impuestos sobre el producto.

Tiene además el carácter de impuesto personal, por cuanto grava el conjunto, la suma de las rentas del contribuyente; a este impuesto estaban sujetas todas las personas prusianas y todos los extranjeros residentes en Prusia, fueran personas físicas o morales que percibieran rentas producidas dentro del territorio prusiano o en el extranjero.

Por cuanto a las ventajas de este nuevo impuesto, ya las hemos visto en los diversos países cuyas legislaciones las consagran: la progresividad en sus tarifas, permite deducciones por cargas de familia y por deudas contraídas por el contribuyente.

Fue necesario para implantar este impuesto la modificación a la Constitución Alemana, en virtud de que ésta permitía a los estados la imposición directa; en esa forma, Alemania se atribuyó una competencia tributaria ilimitada.

Por decretos de 29 de marzo de 1920 se establece el impuesto general sobre la renta y el impuesto sobre la renta del capital; habiendo sufrido la primera de dichas leyes diversas modificaciones, entre ellas la de 20 de julio de 1922. Y por último, la ley de 30 de marzo del mismo año establece el impuesto sobre las sociedades, modificada por ley de 8 de abril de 1922.

Están sujetos al Impuesto general sobre la Renta todos los súbditos alemanes, siempre que no hayan residido en el extranjero durante más de dos años sin tener domicilio en Alemania; los extranjeros si tienen domicilio dentro del territorio Alemán o si por su profesión residen en él o si en él tienen su residencia habitual; todas las personas físicas, sin distinción de su nacionalidad, domicilio o residencia, por las rentas que perciban de su propiedad.

La renta imponible la constituyen el conjunto de las rentas en dinero o en su equivalente, con deducción de las sumas autorizadas por la Ley.

Esas rentas provienen de propiedades inmobiliarias, de actividades industriales, comerciales, así como del capital y del trabajo y de otras actividades, cualquiera que sea su origen.

Rentas del capital: provienen de los dividendos, intereses, participaciones correspondientes a las obligaciones, los intereses de la Deuda Pública, de depósitos, fianzas, de deudas hipotecarias y las que proceden del descuento de letras de cambio.

Rentas provenientes del trabajo: éstas comprenden los sueldos, salarios, gratificaciones, remuneraciones que perciben los funcionarios públicos o empleados particulares; el producto de las actividades profesionales o de cualquier otra actividad.

Son rentas de carácter diverso: las rentas vitalicias, pensiones vitalicias, rentas temporales, rentas no transmisibles por sucesión; subvenciones e indemnizaciones.

Los contribuyentes tienen derecho a hacer deducciones por todos los gastos necesarios para la adquisición de esa renta, los intereses pagados por deudas a su cargo, pagos a las cajas de seguros en casos de enfermedad, accidente, invalidez; a las de auxilios a las viudas y huérfanos y a las cajas de retiros; primas de seguros sobre la vida y por último los derechos pagados a organismos profesionales.

La ley de 29 de marzo de 1920 estableció el mínimo de exención en la base en cantidad de 1,500 marcos, estableció también la progresividad graduada en las tarifas que se iniciaba con el 10% sobre la primera cantidad de 1,000 marcos o fracción hasta alcanzar el tipo de 60% sobre las rentas que excedan de 1,000,000 de marcos.

Reformas posteriores a esta ley hicieron variar la cantidad que autorizaba como deducción por cada persona que dependía del contribuyente; esta cantidad debía estar en proporción al monto de la renta anual y en relación con las condiciones físicas del sujeto; de lo expuesto concluimos, que las leyes alemanas al gravar a los individuos tomaron muy en cuenta determinadas circunstancias, económicas, de edad y hasta de salud que viniera a determinar una disminución en la capacidad de pago. De lo que deducimos, que a semejanza de leyes de otros países sobre la misma materia, las leyes alemanas que estamos estudiando tienen un marcado aspecto de justicia social.

Aún más, al determinar la renta imponible, no sólo consideran las rentas percibidas en dinero, sino que toman también en cuenta toda clase de ventajas psíquicas o de goce que puede obtener el contribuyente y que le colocan en condiciones económicas superiores a las de aquellos que no las tienen. Con lo que las leyes alemanas, mejor que otras, se acercan a un supremo ideal de justicia tributaria.

De lo hasta aquí estudiado y si lanzamos nuestra mirada investigadora hacia otras legislaciones como la Suiza, la belga y otras más, veremos que en ellas coexisten a su vez el impuesto sobre la renta cedular y global. Con este doble sistema han logrado, además de la repartición equitativa de las cargas fiscales, la suficiencia y elasticidad en su procedimiento tributario, lo que se demuestra con los enormes ingresos que les produjo en condiciones tan angustiosas, pues es notorio que todos los pueblos que han intervenido en acciones de guerra para allegarse los recursos necesarios no tuvieron más medios a su alcance que el impuesto sobre la renta en su doble aspecto cedular y global.

## ESTADOS UNIDOS DE NORTEAMERICA.

Este gran país tan prodigiosamente progresista, a pesar de su reciente surgimiento a la vida en el concierto de los pueblos, es en la actualidad uno de los más poderosos del mundo, cuya balanza económica rige en cierta forma los destinos de la humanidad. De igual manera y siguiendo el ritmo de la tributación moderna establecida en otros países, los Estados Unidos adoptaron el "income-tax" —Impuesto sobre la Renta entre nosotros—, en fecha muy reciente.

Mediante una reforma constitucional, el 3 de noviembre de 1913 se autorizó el establecimiento de los impuestos directos, siendo el Income-tax el que ocupara preferente atención de parte del Estado americano.

La preferencia muy especial a este instrumento tributario se justifica si se toman en cuenta los principios sociales en que se inspira, así como a las diversas ventajas de flexibilidad y elasticidad que ofrece en casos urgentes.

Efectivamente, en la casi generalidad de los Estados civilizados el Income-tax se ha venido imponiendo dadas las cualidades de superioridad que presenta y que lo colocan en un plano inmejorable respecto de otros impuestos.

Es indudable la influencia que el pensamiento de Wagner tuvo en las Finanzas Públicas y las de otros tratadistas también como la teoría de Adan, Smith que constituyen los motivos fundamentales de la evolución de los sistemas impositivos que existen en la actualidad y que nosotros nos reservamos para tratar en líneas posteriores.

A diferencia de nuestro sistema tributario que es esencialmente cédular, en ESTADOS UNIDOS HAN ADOPTADO EL GLOBAL por cuanto no hace separación de rentas por su origen, en tal sentido, grava a todos los residentes en el territorio de los Estados Unidos con igual tipo de imposición.

Este impuesto no admitió deducciones por cargas de familia, en cambio, estableció un mínimo de exención en cantidad de Dólares 4,000, variable según que se trate de causantes célibes o casados. Por reforma de 1917 esta cantidad fué reducida a Dólares 1,000.00 a manera de aumentar el número de contribuyentes por los enormes gastos de carácter urgente que demandaba la guerra.

Bajo tres aspectos o formas se lleva a cabo la recaudación de este impuesto:

a).—“Normal-tax”, impuesto que deben pagar todos los residentes en el país y las sociedades en tarifas ordinarias.

b).—“Super-tax”, o “aditional-tax”, impuesto sólo aplicable a rentas superiores a Dólares 20,000 anuales. Con cuotas progresivas y bastante elevadas. Fué reducida esta cantidad a Dólares 5,000 por reforma de 1917 por causas de la misma guerra.

El Super-tax es un impuesto complementario del Normal-tax y reca

sobre la renta global de las personas físicas, únicas a las que grava; en virtud de que las sociedades están comprendidas en el normal-tax.

Con el fin de obtener un mayor control del impuesto, los Estados Unidos emplean todos los medios de retención en la fuente de la renta, produciendo magníficos resultados.

El sujeto del impuesto consigna en sus declaraciones el monto total de las rentas que percibe, pero sólo cubre de ellas el impuesto que no se le ha retenido previamente, con lo que se logra además de evitar ocultaciones de parte del causante, un efectivo control del impuesto.

En cuanto a los órganos que intervienen para el control y la resolución de las controversias a que da lugar son las siguientes:

Los auditores regionales a cuyo estudio son sometidas las declaraciones de los particulares. Al recibir los sujetos de un crédito fiscal la notificación de la resolución, pueden cubrir el impuesto de acuerdo con ella o inconformarse ante las llamadas Oficinas Locales del Impuesto sobre la Renta, las que pueden nulificar, aprobar o simplemente modificar las resoluciones de los Auditores Regionales.

Si lo actuado por las Oficinas Locales no es favorable al particular, puede éste recurrir a una instancia superior en la gerarquía administrativa fiscal, que es el Consejo Técnico Superior, o "Technical Staff". Si continúa la controversia entre el particular y el Fisco, ésta se desarrollará ya en el terreno judicial e intervendrán en su resolución los Juzgados de Distrito (Circuit Courts Of Appeal of U. S. A.), y la Suprema Corte". (1)

Además, la ley americana exige que los sujetos del impuesto sean sinceros en sus declaraciones mediante medidas efectivamente severas, como son:

I.—El juramento o afirmación de la sinceridad.

II.—El control por los agentes del Tesoro Americano.

III.—Las penalidades.

En realidad, todas las declaraciones se hacen bajo juramento como una medida preventiva que tiene su fundamento en la moral de los contribuyentes más que en las amenazas de que hace uso el Estado.

Son las reformas introducidas por las leyes de 3 de octubre de 1917 y 27 de mayo de 1918 las que aportan al Estado Americano los suficientes ingresos para hacer frente a la grave situación de la guerra en que estaba empeñado; consagrando los principios de leyes anteriores, la de 1913 y de 1916.

El establecimiento de un nuevo tributo superpuesto a la normal-tax y a la additional-tax vino a confirmar la nobleza del impuesto sobre la renta por lo que a sus atributos de suficiencia y elasticidad se refiere.

La ley de 1917 reprodujo las exenciones a manera de extender el impuesto a mayor número de causantes estableciendo una tarifa en el impuesto

---

(1) Tesis, "El Impuesto sobre la Renta": Lic. Mario Canales Martínez.

complementario de tendencia progresiva, acentuando a partir de las rentas superiores a 40,000 Dólares.

En cuanto a la técnica de la ley de 1918, con la misma tendencia de la anterior, también de carácter progresivo en el additional-tax en las grandes rentas.

Es inconcuso que ante una serie de reformas al impuesto inicial de 1913 con una tarifa que fluctuaba entre 1 y 6%, la ley de 1917 eleva este porcentaje en forma tan considerable que su tipo lo hace ascender del 4 al 6% y por último, en la reforma de 27 de mayo de 1918 esta carrera ascendente llega a su máximo de 77%; todo lo cual nos revela una intensa gradación que no tiene paralelo en la historia de los impuestos europeos. Esto dió lugar a que en el Senado Americano se expresaran en los siguientes términos, refiriéndose a la ley de 27 de mayo de 1918, "que esta ley era el más formidable instrumento de exacción fiscal que se había votado por los Parlamentos".

La oposición a tan elevado gravamen no tardó en hacerse sentir, por lo que a iniciativa del Presidente Hardin el Congreso de los Estados Unidos votó la ley de 23 de noviembre de 1921 en la que se fijaron tipos a la renta imponible más moderados a los anteriores; aumentándose en cambio, las deducciones por cargas de familia.

No escapa, pues, a nuestra consideración, la tendencia de los gobiernos democráticos cada vez más firme de gravar en forma progresiva a las grandes rentas; esto es, que los tipos impositivos van en forma ascendente a la posibilidad de los particulares.

En cambio, el desgravamen por cargas de familia es cada vez también más acentuado como se establece en la ley última que examinamos que fluctúa entre 200.00 Dólares y 400.00 Dólares por persona que dependa directamente del contribuyente, lo que confirmamos que está más de acuerdo con los postulados de la justicia social de que las cargas tributarias las deben soportar el que posea más riqueza y más rentas.

Si un hombre no sabe a qué puerto se va  
dirigiendo, no hay viento favorable para él.  
SENECA

## EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MEXICO

En México, por la ley de 30 de junio de 1921, se estableció el primer atisbo de impuesto sobre la renta.

Se trata simplemente de un tímido ensayo, de un barrunto de impuesto sobre la renta en virtud de los defectos técnicos de que adoleció. Este impuesto gravó en forma extraordinaria y por una sola vez, los ingresos obtenidos por los contribuyentes en el mes de agosto de ese mismo año.

"Las revoluciones, modificando las condiciones existentes, crean nuevos derechos y nuevas obligaciones. (1)

En realidad, cabe mencionar, que los gobiernos emanados de nuestra revolución con una clara visión de los problemas que afectaban al País entre ellos los económicos, comprendieron que era necesario sustituir los sistemas tributarios hasta entonces imperantes por otros medios que llevaran implícitas ideas de justicia social.

El párrafo que insertamos a continuación, nos muestra a las claras las condiciones de abuso y tiranía con que se trataba a los contribuyentes bajo otros regímenes: "El pequeño propietario, acostumbrado a conocer al gobierno por el Hacha del Receptor de Rentas y por el garrote del gendarme, se alarma desde el momento en que oye hablar de cosas oficiales". (2)

Era pues, urgente una transformación radical en el régimen existente en virtud de que las cargas tributarias que pesaban sobre las espaldas de las clases populares eran los impuestos indirectos y sobre los consumos.

"Es indudable que un gravamen sobre la renta no agota la fuente que lo produce y permite en cambio, el desenvolvimiento de los pueblos, facilitando su progreso, sin lesionar los intereses de los particulares". (3)

El Impuesto Federal Extraordinario establecido por ley de 30 de junio de 1921, es conocido comúnmente por "Impuesto del Centenario", así llamado por los contribuyentes.

Su objetivo consistió en reunir con su producto un fondo destinado para la adquisición de barcos mercantes y para realizar mejoras materiales en algunos puertos de la República.

No es posible considerar en forma absoluta que se trata de un impuesto sobre la renta pues sólo tuvo una ligera apariencia de tal en virtud de que no gravó la renta neta o líquida sino la renta bruta; en cambio, tuvo determinadas características que lo acercaron al verdadero impuesto sobre la renta como fue el mínimo de exención en la base, gravando solamente a las personas cuyos ingresos excedieron de \$ 100.00 mensuales.

Quedaron exentos del pago de este impuesto los representantes diplomáticos de naciones extranjeras acreditadas ante nuestro Gobierno; los Cónsules extranjeros de carrera; los miembros de las delegaciones oficiales con o sin carácter diplomático.

Las tarifas progresivas y las Juntas Calificadoras también fueron consignadas por esta ley que comentamos; así como el sistema cedular, según se desprende de los artículos 2º y 3º de dicha ley.

Art. 2º. 1.—"El importe de los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto próximo, si se tratare de sumas reducidas a cuotas fijas y percibidas periódicamente en lapsos de tiempo no mayores de un mes.

---

(1) Tratado de Finanzas Públicas, Guillermo Ahumada.

(2) Un Ensayo Sobre la Revolución Mexicana, Jesús Silva Herzog.

(3) La Política Hacendaria y la Revolución, 1926, A. J. Pani.

II.—La parte proporcional, correspondiente a un mes, de la cantidad a que ascienden los ingresos obtenidos en el último período líquido antes del 1º de Septiembre próximo, cuando estos ingresos, por ley, convenio o costumbre deban hacerse efectivos en lapsos de tiempo mayores de un mes.

III.—La sexta parte del monto global de los ingresos o ganancias percibidas durante los meses de marzo a agosto inclusive, del año actual, en caso de que tales ingresos no sean fijos y periódicos.

Art. 3º Están obligados al pago del impuesto:

I.—Los mexicanos y extranjeros domiciliados en el país, conforme a lo dispuesto por los artículos del 27 al 35 del Código Civil, y 269 del de Procedimientos Civiles del Distrito Federal y Territorios durante todo o parte del mes de Septiembre próximo.

II.—Los mexicanos domiciliados en el extranjero.

III.—Los extranjeros domiciliados en el extranjero, en lo tocante a aquellos de sus ingresos o ganancias que procedan de giros mercantiles e industriales establecidos en la República, o de algún acto u operación de los comprendidos en el artículo 1º, ejecutado o que deba sufrir efectos dentro del territorio nacional.

IV.—Las sociedades civiles o mercantiles, domiciliadas dentro o fuera del territorio mexicano, en los casos en que lo están los individuos conforme a las fracciones anteriores, según su domicilio o nacionalidad”.

Las fracciones transcritas, son cédulas, por lo que el impuesto que examinamos es cedular.

Indudablemente que la experiencia recogida de la expedición de la Ley de 30 de junio de 1921 con sus múltiples deficiencias técnicas y administrativas ha servido de orientación a posteriores intentos para establecer un impuesto definitivo de esa naturaleza. Así lo encontramos con perfiles mejor definidos en la Ley de 21 de febrero de 1924, que será preocupación de nuestro estudio en líneas posteriores.

## LEY DE 21 DE FEBRERO DE 1924

Ante la necesidad imperiosa por la que atravesaba el Gobierno Federal como consecuencia de la asonada militar encabezada en ese entonces por Adolfo de la Huerta Ex-Secretario de Hacienda y que en nuestro país se traducen en verdaderos desastres económicos, el Congreso de la Unión expidió la Ley de 21 de febrero de 1924 llamada “LEY PARA LA RECAUDACION DE LOS IMPUESTOS ESTABLECIDOS EN LOS INCISOS c) Y d) DE LA LEY DE INGRESOS VIGENTES SOBRE SUELDOS, SALARIOS, EMOLUMENTOS, HONORARIOS Y UTILIDADES DE LAS SOCIEDADES Y EMPRESAS”.

Es necesario hacer notar la fuerte oposición que el Gobierno Federal

encontró en la aplicación de esta Ley, sobre todo, de parte del capitalismo, pero no sólo de parte de los que detentaban las fuentes de producción hubo resistencia sino que el mal trascendió al público en general por aquellos de los fuertes lazos que se crean los reaccionarios a toda transformación social.

"Cualquiera que sea la teoría que fundamente el impuesto, es indudable que el Estado tiene ante sí el problema de repartir la carga del impuesto del mejor modo posible". "Partiendo de la base de que el Estado es un productor de servicios públicos (Vitti de Marco), se afirma que la distribución técnica de la carga del impuesto está en gravar al contribuyente según su riqueza, por que ésta es la medida individual de la utilización o concurso de los servicios públicos generales. Como dificultad principal está en dar con la estimación de la riqueza individual, el Estado acude a dos clases de expedientes: el primero, gravando la renta o riqueza del contribuyente, y el segundo, gravando sus consumos. Con esto se tiene un principio de distinción entre el impuesto directo y el indirecto". (4)

Ya la ley que discurrimos no presenta los defectos de confusión e inseguridad que motivó la ley de 1921, en virtud de que la ley que nos ocupa formulada con los principios de la técnica moderna fiscal y de justicia social gravó los sueldos, salarios, emolumentos y utilidades de las personas físicas como de las sociedades y empresas, con sus exenciones en la base, incluyendo las tarifas progresivas: determinando así las características propias de un Impuesto sobre la Renta.

Además se consagró las Juntas Conciliadoras, creación de la primera ley.

Resumiendo podemos decir que las razones técnicas y políticas que dieron origen a la transformación de los sistemas impositivos antes de esta ley de 1924 son las siguientes:

I.—El Impuesto sobre la Renta en los Estados modernos, es considerado como fundamental en un sistema científico de tributación.

II.—El Impuesto sobre la Renta debe considerarse como la expresión más completa de justicia y democracia en todo sistema fiscal.

III.—Los ingresos del Gobierno Federal, han estado basados en los impuestos indirectos y particularmente, sobre aquellos que gravan el comercio interior y exterior.

IV.—Cualquiera tributación que tiene por base los impuestos indirectos es injusta, y además desproporcional, porque no sólo no contiene el principio de la progresividad, sino que en muchos casos, sucede lo contrario, la progresividad resulta inversa cuando la contribución es igual para sujetos con capacidad de pago diversas.

V.—En la contribución indirecta, el que la paga no se da cuenta de ello porque, para él, se confunde el impuesto con el precio que paga por los artículos que consume.

---

(4) El Impuesto sobre la Renta, A. Servín G. Rev. de Hacienda, de 1939.



VI.—El impuesto indirecto, es propio de un gobierno despótico; pero para un gobierno democrático nada mejor que la contribución directa, ya que ésta viene siendo un freno de la administración y a la vez sirve de vehículo educativo del pueblo.

VII.—De los impuestos directos, el más recomendable, equitativo y justo, es el impuesto sobre la renta.

Este impuesto indica las condiciones económicas del contribuyente, por él deducimos su capacidad de pago y permite formarnos un criterio más justo de imposición, en virtud de que el tributo se aumenta o se disminuye según que la renta sea mayor o menor.

En consecuencia, el Impuesto sobre la Renta, ayuda a hacer frente en un momento dado a situaciones extraordinarias imprevistas; como epidemias devastadoras, inundaciones, terremotos, guerras, etc., por virtud de su elasticidad proporcionando mayores ingresos mediante la rectificación constante en sus tasas. (5)

Por lo tanto, se tuvo fe en el resultado de este nuevo impuesto que vendría a aliviar la situación reinante en la materia fiscal del país. La perspectiva que ofrecía su implantación era halagadora por el éxito que había obtenido en otros países. Dn. Alberto J. Pani, nos dice a este respecto: "Se estableció en los momentos más difíciles, cuando el movimiento militar encabezado por el ex-secretario de Hacienda (Adolfo de la Huerta), trastornaba los cuadros de la administración pública y amenazaba afectar las fuentes de la riqueza nacional. Fue indudablemente una proeza financiera y un rasgo de audacia al escoger tan difícil momento para demostrar fe al Gobierno en el definitivo establecimiento de este impuesto que, como es bien sabido, supone condiciones de orden, de educación pública y de alta moralidad; y que al mismo tiempo, representa el coronamiento científico de un régimen democrático de imposición".

Los sujetos al pago de este impuesto eran las personas que normal o accidentalmente obtuvieran sueldos, salarios, emolumentos y honorarios o cualesquiera otras retribuciones que se pagara por el Gobierno Federal, los Estados, los Municipios o por los particulares.

Esta ley estableció el mínimo de exención en la base para todas aquellas personas que obtuvieran ingresos hasta de \$ 200.00 mensuales y respecto de las personas que percibirían honorarios y emolumentos hasta la cantidad de \$ 1,200.00 semestrales.

Quedaban exentos de este impuesto los Agentes consulares extranjeros, en caso de reciprocidad; los de las Delegaciones Oficiales Extranjeras y por último los sueldos del Presidente de la República de los Magistrados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los funcionarios federales de elección popular, en funciones.

---

(5) Memoria de Hacienda de 1923-1925, Rev. de Hacienda de 1939.

En cuanto a la forma de pago, la ley disponía que el impuesto que se causara sobre sueldos y salarios se pagara mensualmente y el que se causara sobre honorarios semestrales, respecto de profesiones liberales, literarias y artísticas.

Se estableció el principio de la progresividad aun cuando con tarifas muy bajas pues apenas fluctuaban entre 1 y 2%.

La exención abarcaba también a las sociedades y empresas cuyas ganancias netas fuesen de \$ 2,400.00 anuales, independientemente del origen de dichas ganancias: así como aquellas sociedades o asociaciones que no persiguieran un fin lucrativo.

A efecto de determinar las ganancias gravables, autorizaba a hacer deducciones, que se fijaron en su propio Reglamento, expedido el 25 de febrero del mismo año.

La tarifa a que estaban sujetas las sociedades y empresas fluctuaban entre el 2 y el 4%.

Las sociedades y empresas estaban obligadas a retener el impuesto correspondiente a los sueldos, salarios y emolumentos mensuales que percibieran los trabajadores que tuvieran a su servicio.

La ley que estudiamos concedía a los Estados y Municipios una participación de un 10% de los impuestos recaudados sobre sueldos, salarios y utilidades en sus respectivas jurisdicciones.

Además, al establecerse las tarifas de gravamen, se tomó en cuenta la distinción técnica de "renta ganada" y "renta no ganada". Porque se consideró de justicia que los individuos que perciben un salario paguen menor impuesto en compensación al desgaste de sus energías físicas que sufren.

"Cada transformación social trae consigo un conjunto de nuevas leyes". (6).

Por lo que llevamos andado del camino en el presente trabajo, en forma paulatina pero también segura vamos desplazando los viejos moldes de la imposición indirecta que fuertemente pesaban sobre los consumos y como consecuencia, sus efectos recaían sobre las espaldas de las clases más menesterosas.

Este sistema había devenido injusto y como es de suponerse, después de cruentas luchas, su continuación resultaba incongruente si nos acogemos al principio sustentado por el ilustre Profesor italiano Flora que dice "se ha iniciado vigorosamente la época de la Hacienda Social, como base y eje de la Democracia moderna para modificar el orden económico de la sociedad y la distribución de la riqueza".

---

(6) Tratado de Finanzas Públicas, Guillermo Ahumada.

## LEY DE 18 DE MARZO DE 1925.

En 18 de marzo de 1925 es dada por el Congreso de la Unión una nueva ley sobre la misma materia, que en el fondo no es sino la ley de 1924 con determinadas modificaciones.

Las características de esta nueva disposición legislativa son bien claras; la experiencia de leyes anteriores hizo que el Gobierno Federal estableciera con más precisión el sistema cédular en esta última.

Se crearon 7 cédulas; las tres primeras comprendían comercio, industria y agricultura, cuyo gravamen recaía sobre capital y trabajo; las IV y V que gravaban solamente el capital, ingresos derivados de préstamos, dividendos, usufructos, explotación del subsuelo, regalías, rentas o señorías o aquellos que se obtenían del traspaso de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, los Estados o los Municipios y por último, las VI y VII que recaían exclusivamente sobre los ingresos provenientes de sueldos, salarios, emolumentos relativos a la cédula VI y la VII que comprendía profesiones liberales o innominadas, artes y oficios y explotación de la destreza en alguna actividad, juego o deporte.

Congruente el legislador con los principios generales que rigen un buen impuesto sobre la renta, estableció en la ley que estudiamos el mínimo de exención en la base en cantidad no mayor de \$ 2,500.00 anuales en las cédulas I, II y III.

La progresión fluctuaba entre 2% y llegaba hasta el 7.75% para utilidades mayores de \$ 500,000.00.

Los causantes estaban obligados a presentar sus manifestaciones o declaraciones dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que practicaba su balance general; así mismo debían presentar una declaración provisional por las probables utilidades gravables de los seis meses siguientes al balance. Esta era presentada en enero si la definitiva se presentaba de julio a septiembre y en el mes de julio en caso contrario.

Los comprendidos en la cédula VII, profesionistas, presentaban sus declaraciones por semestres en los meses de enero y julio de cada año.

Hay que hacer notar que la renta que se gravaba en las cédulas I, II y III no fué la renta neta propiamente en virtud de que el Reglamento no autorizó toda clase de deducciones; omitiendo en este caso gastos de amortización y depreciación y es que el criterio del legislador consistió en permitir al causante hacer deducciones pero no todas porque se tuvo temor de llegar a la renta libre y en esas condiciones no habría materia que gravar. (7)

En las cédulas IV y V no se estableció exención ni deducción alguna, en cambio, el gravamen recayó sobre la renta bruta.

---

(7) "El Impuesto sobre la Renta en México, Su Naturaleza, sus Modalidades y su Porvenir. Lic. Jesús Ramírez Flores.

Respecto de las cédulas VI y VII se presentan situaciones especiales por la complejidad misma que los causantes de estas cédulas implican; se establecieron deducciones por cargas de familia que vinieron a aumentar el mínimo no gravable en cantidad de \$ 2000.00 siempre que se cumplieran con determinadas condiciones fijadas por el Reglamento. Estas deducciones fluctuaban entre \$ 250.00 pesos y \$ 450.00 según que el contribuyente tuviera efectivamente que sostener a una, dos o más de 4 personas. Esto por lo que hace a la tarifa "A", cuyo gravamen afectaba a todos los causantes de la República en general. En cuanto a la tarifa "B" que se aplicaba exclusivamente para los que residían en el Distrito Federal, en Ciudades fronterizas y puertos principales del país en los que se consideraba que el costo de la vida era más elevado, la exención en la base era de \$ 2,500.00 aumentada con . . . \$ 360.00 más por cada persona que el contribuyente tuviera efectivamente que sostener, llegando esa cuota hasta la cantidad de \$ 760.00 como máximo si el causante tenía que sostener a más de 4 personas.

El impuesto se calculaba sobre las utilidades anuales, la progresión fluctuaba entre 1 y 4% para utilidades que excedieran de \$ 45,000.00 al año.

El Reglamento en su art. 67 fijaba que para que procediera el descuento por cargas de familia, autorizado por las tarifas "A" y "B" (art. 30 de la ley), era necesario que las personas sostenidas por el causante:

1.—No tuvieran recursos de vida propios.

2.—Fueran cónyuge o parientes del causante en línea directa en cualquier grado; en la colateral hasta el tercer grado, por afinidad dentro del segundo grado.

3.—Caso de tratarse de varones, estos debían ser mayores de 60 años o menores de 18 o bien que se tratara de enfermos o impedidos para trabajar.

Los causantes que pretendiesen obtener deducciones por cargas de familia, debían presentar su solicitud a la Junta Calificadora del lugar de su domicilio.

Era además requisito que las declaraciones estuviesen firmadas por tres testigos; aceptada dicha declaración, se expedía una constancia válida únicamente por un año.

Para la cédula VII que comprendía profesiones liberales, literarias y artísticas etc., se hicieron las mismas deducciones por cargas de familia y en iguales proporciones que para la cédula VI.

La intervención de las Juntas Calificadoras y Revisoras es decisiva como órganos de control en la determinación de la utilidad gravable de los causantes la primera, y la actividad de la segunda se destaca en la resolución de las inconformidades presentadas por los mismos causantes por las calificaciones que ellos estiman exageradas o improcedentes de acuerdo con las informaciones que rinden en sus declaraciones respectivas.

Esta ley no estuvo exenta de graves defectos, pues no obstante que para su expedición se hicieron estudios técnicos tratando siempre de corregir irre-

gularidades de leyes anteriores no dejó de omitir cierto sector de causantes que por sus circunstancias muy especiales se dificultaba su control; estos causantes correspondían a diversas cédulas, tales como la I, II y III que abarcaban a un pequeño grupo de comerciantes cuyas utilidades se dificultaba determinar; además de los causantes de cédula VII. Las Calificadoras procedían en forma muy irregular a la calificación de estos causantes, en virtud de que a pesar de no poder determinar su utilidad gravable, se les obligaba a llevar contabilidad, cosa que tampoco cumplían en forma correcta, toda vez que esa contabilidad era llevado por personas que se decían peritos en la materia y asentaban datos completamente falsos haciendo caer en numerosas infracciones a los citados causantes. Muy otra cosa sucedió con los causantes comprendidos en las cédulas I, II y III con cuantiosos ingresos a los cuales sí se les exigió que tuvieran contadores de solvencia moral y de reconocida competencia para que llevaran una contabilidad lo más exacta posible llenando en esa forma los requisitos prescritos por la Ley.

No escapa a nuestra mente la idea de que todo impuesto tiene un fundamento legal, con base naturalmente en la soberanía de que disfruta el Estado. Esto es, que los individuos que habitan un territorio se entiende que están sujetos a la soberanía del Estado que lo rige, o sobre el que tiene jurisdicción.

La técnica fiscal distingue dos clases de sujeción al impuesto, la sujeción personal y la sujeción real.

En caso de sujeción personal el Estado debe investigar las condiciones económicas del individuo, cualesquiera que sean sus fuentes de ingresos y gravarlo de acuerdo con el monto total de los mismos, una vez hecha la separación (sistema global).

En el caso de la sujeción real, la persona es gravada sin tomar en cuenta su capacidad contributiva. El contribuyente debe pagar al fisco sobre la base de una fuente determinada de ingreso, o sea, el (sistema cédular).

La distinción de ambas sujeciones fiscales proviene principalmente de la determinación del cálculo del impuesto. La sujeción real se traduce en sujeción personal porque en última instancia, es el individuo el que soporta la carga del impuesto.

Ahora bien, los criterios que sirvieron de base a nuestra legislación, para determinar los causantes del impuesto sobre la renta, son los que se fundan en la personalidad y en la territorialidad.

De conformidad con el criterio de la personalidad están obligados a pagar el impuesto todos los individuos de nacionalidad mexicana. Y según el criterio de la territorialidad, todo individuo que posea fuentes de ingresos u obtenga ganancias en el territorio nacional, está obligado a contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos.

El Art. 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925 nos dice al respecto lo siguiente:

**Art. 1º.**—Están obligados al pago del impuesto sobre la renta:

1.—Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ganancias o ingresos, cualquiera que sea la procedencia de ellos; pero del impuesto que corresponda pagar a los mexicanos domiciliados en el extranjero, deberá deducirse el que paguen por el mismo concepto a la nación donde residan.

2.—Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provengan de fuentes de riqueza situados o de negocios realizados en el territorio nacional.

3.—Las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones, las fundaciones, las mancomunidades o copropiedades, las sucesiones y, en general, las corporaciones, en los casos en que lo están los individuos, conforme a las fracciones anteriores.

De lo expuesto deducimos, que nadie, absolutamente, está fuera de la obligación tributaria, ya en forma directa o bien, indirectamente, pero todos los residentes en un país contribuyen por ese medio para el sostenimiento de los gastos públicos. Hasta el 23 de diciembre de 1931 no hubo sino ligeras modificaciones, ajustes y desajustes en algunas cédulas IV, VI y VII lo que demuestra una vez más la poca firmeza que se tuvo al expedir la ley que nos ocupa.

Una serie de circulares fueron expedidas por la Secretaría de Hacienda con el propósito de facilitar la aplicación y ejecución de esta ley pero que sólo dió por resultado complicar más la situación por las múltiples molestias que causaron al público. Consecuencia indudable de los titubeos que hubo al expedirse esta ley. "se requiere —dice el señor Lic. Jesús Ramírez Flores—, que las leyes se hagan violentamente; y cuando se dice: hay que investigar primero, hay que estudiar detenidamente, se contesta: no, después con reformas lo compondremos". (8)

Dejar para época posterior lo mal hecho es tanto como dejar la puerta abierta a la corriente de malestar general de la opinión pública; crearle dificultades al Gobierno Federal cuando estuvo en sus manos evitarlo con una poca de buena fe.

La Historia de las Finanzas Públicas es índice seguro de lo que en algunos Estados ha ocurrido con semejantes errores, veleidades, indiferencias o como se quiera interpretar este aspecto de la legislación impositiva. Pero es muy cierto que desatinos de tal índole suelen ocasionar trastornos de consecuencias funestas en el pueblo sólo atribuibles a la torpeza, ignorancia o mala fe de los legisladores que no preven las reacciones de la sociedad con disposiciones que lesionan los intereses generales.

La ley de esta fecha creó en México una institución que no encajaba, por lo menos en ese entonces, en nuestra legislación y si es muy cierto que

(8) "El Impuesto sobre la Renta en México, Lic. Jesús Ramírez Flores.

había antecedentes de su magnífico resultado en el lugar de su origen (Francia) también es muy cierto que una ley de esa naturaleza requiere un concienzudo estudio no sólo de parte del legislador que la emite sino del conjunto social que va a regir.

Se trata pues, de lo que se llamó "Cifra de Negocios" que consiste en la separación de causantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00 y menores de \$ 100,000.00 comprendidos en las cédulas I, II y III, que quedaron sujetos al procedimiento siguiente para los efectos de la calificación: A los causantes con ingresos menores de \$ 100,000.00 anuales, esa misma cantidad se tomaba de base para aplicarle un coeficiente de utilidad, quedando pues, en esa forma determinada la utilidad gravable; y a los causantes con ingresos mayores de \$ 100,000.00 se les calificaba de acuerdo con lo establecido en su sistema original de la ley del Impuesto sobre la Renta.

Los Coeficientes son en este caso, la base fundamental de "Cifra de Negocios".

El procedimiento en cuestión fracasó en nuestro país; probablemente no había ambiente favorable para una disposición de esa naturaleza, pues está visto que antes de dictar una ley es necesario conocer a fondo el medio social que va a regir. En nuestro caso, no se procedió así, se legisló en este ramo, porque al fisco le era necesario recaudar fondos para nivelar su presupuesto y eso fué todo.

Ante tal fracaso, el legislador se conformó con inventar una reforma más a la ya tazajada ley del Impuesto sobre la Renta de 1925.

La nueva reforma es de 29 de diciembre de 1933 pero entró a regir el 1º de enero de 1934, modificando de manera substancial al Impuesto sobre la Renta.

Además de suprimir la diferencia establecida en la ley anterior de causantes con ingresos de más de \$ 100,000.00 y de menos de esa cantidad; concentró en la primera cédula a los comerciantes, industriales y agricultores de las tres cédulas anteriores, quedando con esta reforma reducidas a sólo cinco cédulas; fueron gravados los causantes de la primera cédula con una cuota progresiva que llegaba al 12.30%. La cédula II se hizo progresiva en vez de proporcional, se iniciaba con un 6% sin mínimo de exención y llegaba al 16% para rentas de \$ 500,000.00 anuales o mayores. La cédula III fué objeto también de una cuota progresiva que se iniciaba con el 10% sin mínimo de exención y llegaba al 20.3%. La cédula IV igualmente sufrió modificaciones; la cuota que ya era progresiva se dividió en dos partes: una proporcional y un coeficiente progresivo, ascendía del 1.3% hasta el 7.6% para rentas de \$ 9,000.00 mensuales en adelante con exención para las rentas inferiores de \$ 166.66.

También en la cédula V se dividió la cuota en dos partes, la proporcional y la progresiva; se crearon dos tarifas: una para profesionistas y para

oficios y la otra para los que percibieran ingresos por su destreza en algún arte o deporte. (9)

Con lo expuesto hasta aquí tenemos a grandes rasgos los antecedentes de una nueva disposición legislativa que es la ley actualmente en vigor: la de 31 DE DICIEMBRE DE 1941 y que nos proponemos desarrollar en las subsiguientes líneas.

## LEY DE 31 DE DICIEMBRE DE 1941.

Esta nueva ley se inspiró en los principios sustentados por la ley de 18 de marzo de 1925. Dentro de su articulado introdujo algunas novedades, en su cédula PRIMERA incluyó a un sector más, bajo gravamen; la explotación comercial de inmuebles.

La cédula PRIMERA incluye las rentas provenientes de la combinación del capital y del trabajo, comprendiendo en ella a los comerciantes, industriales, agricultores y las empresas mercantiles en general. (Ley art. 5°). Y el contenido del artículo 14 de dicha ley que a la letra dice: Las sociedades civiles o mercantiles que obtengan ingresos derivados de bienes inmuebles, incluso en concepto de arrendamiento, se considerarán comprendidas en esta cédula y, como consecuencia, estarán obligadas al pago del impuesto establecido en la misma, sobre la diferencia que resulte entre los ingresos que perciban y las deducciones que autorice el Reglamento".

Por lo que es de observar, que el Impuesto sobre la Renta se orienta hacia una nueva fuente de ingresos, ya no se limita a gravar las actividades comerciales, industriales y agrícolas exclusivamente, sino que toma en cuenta al propietario de inmuebles. Aunque sólo como un posible sujeto del gravamen en virtud de que no fué sino por DECRETO de 20 de enero de 1943 cuando quedó francamente establecido el impuesto de la Renta sobre arrendamientos. Es aquí cuando ya se perfila un nuevo sistema impositivo al exigirse a los causantes de cédula primera declaren la totalidad de los ingresos que obtengan por cualquier concepto; estamos pues, entrando a una nueva forma impositiva, al impuesto global; que debe ser considerado como complementario del sistema cedular. (10) Nosotros nos reservamos tratar este punto con más amplitud en líneas posteriores.

En la Cédula SEGUNDA el impuesto recaé sobre los ingresos que se derivan exclusivamente del capital, comprendiendo todas las operaciones e inversiones con capital propio con exclusión de todo esfuerzo humano. (Intereses, premios, dividendos, etc.).

Esta cédula también fué aumentada con una fracción más al DECRE-

---

(9) Panorama de la Tributación en México y la Tercera Convención Nacional Fiscal. La Nueva Legislación. Lic. E. Flores Zavala.

(10) El Impuesto sobre la Renta en México, Lic. Jesús Ramírez Flores.



TO a que nos venimos refiriendo, como consecuencia de que México se encontraba en ESTADO DE GUERRA y necesitaba ajustar su presupuesto se vió en la necesidad de aumentar o adicionar al artículo 15 de la ley la fracción IX bis que establece el impuesto sobre dividendos al indicar que cualquier repartición que hagan las empresas a los accionistas o socios "De ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas, o las extranjeras que operen en el país", quedan sujetas al gravamen, o sea al 8%, y que en su origen tuvo carácter temporal pero que en la actualidad ha adquirido carta de naturalización definitiva dentro del sistema tributario; no obstante las fuertes críticas de que ha sido objeto por virtud de que se había pensado de que los accionistas no serían gravados por la percepción de dichas ganancias o dividendos por cuanto que ya las empresas por sí estaban pagando el Impuesto sobre la Renta. "Sin embargo, en las reformas a la ley de 31 de diciembre de 1941 se consideró como una nueva fuente de ingresos el Impuesto sobre Dividendos que distribuyan o vayan a distribuirse por las empresas". (11)

La cédula TERCERA no ha sufrido modificaciones de consideración, su gravamen recae sobre los ingresos provenientes de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal, los Estados o bien por los Municipios; ya sea relativa al subsuelo o a un servicio público, de lo que se afirma que los ingresos de esta categoría emanan de un capital público ajeno, perteneciente a la Nación; como ejemplo tenemos las regalías mineras o petroleras, productos de la cesión, arrendamiento o venta de toda clase de concesiones. (Ley art. 21).

La Cédula CUARTA abarca los ingresos que se generan o tienen por fuente el TRABAJO y que se presta en un régimen de dependencia o de subordinación, sin participación de capital alguno.

Quedan comprendidos en esta cédula los trabajadores manuales, empleados de oficinas y en general todos los mandatarios mercantiles. (Ley art. 23). Las rentas gravadas por esta cédula serán materia de amplio estudio de nuestra parte considerándolas como el aspecto del Impuesto sobre la Renta que más a llamado nuestra atención y que nos proponemos desarrollar en posteriores líneas, dada la irregularidad de su gravamen.

La Cédula QUINTA cierra la clasificación de causantes sujetos al impuesto sobre la renta dentro de nuestro régimen tributario y quedan comprendidos en la misma todos los ingresos obtenidos del "ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas; los que ejerciten un oficio y los que obtengan ganancias o lucro por su destreza, cultura o habilidad en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga". Tales como abogados, médicos, parteros, dentistas, ingenieros, contadores públicos, artesanos; incluyendo a los artistas de cine, toreros, pelotaris, boxeadores, etc. (Ley art. 26).

(11) .....

Esta ley que comentamos, no está exenta de defectos y en algunos aspectos se volvió hacia atrás; respecto de causantes de cédula PRIMERA con ingresos menores de \$ 100,000.00 anuales, se volvió a la situación de establecer el impuesto sobre la ganancia presunta, no obstante la experiencia de leyes anteriores, no se estudió suficientemente la tabla de categorías; y se volvió a caer en el mismo error que se presentó en la Ley de 1931.

Respecto de los causantes de cédula QUINTA, trajo otra novedad desagradable, la de clasificarlos en categorías, convirtiendo el impuesto sobre la renta en un impuesto de patente, impuesto del que hay antecedentes en nuestra legislación, en donde se gravaba al profesionista por categorías hasta de cincuenta centavos. Es lamentable que esta reforma lejos de dar un paso adelante, lo de hacía atrás". (12)

"Si ya habíamos fracasado en el sistema de "Cifra de Negocios", por qué no se estudió la clasificación de giros en una forma más correcta? No se pero el hecho es ese. Convertir el impuesto que grava a los causantes comprendidos en la Cédula quinta en vez de un impuesto sobre la renta, en un impuesto de patente, es un paso atrás, indebido. Se debió haber seguido la escuela Francesa en este punto, en donde para determinar la ganancia presunta del causante, el profesionista, se atiende a sus signos externos, a su modo de vivir, a los que paga de despacho, a lo que paga de renta de casa, a su tren de lujo, si tiene o no tiene automóvil, etc., todavía así hay algo de impuesto sobre la renta, en cambio, en la forma adoptada, ha perdido totalmente el impuesto sobre la renta". (13)

Otra de las objeciones que podemos hacer a esta ley es que omitió las deducciones por cargas de familia, algo que caracteriza a un buen impuesto, su parte esencial, como es la equidad, la justicia en la imposición.

En la ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925 las cargas de familia eran deducibles, pero en la legislación actual fueron suprimidas. (14)

Dicha supresión implica desde luego, desconocimiento de la realidad de nuestro medio social, cuya injusticia e inequidad puede considerársela de anticonstitucional. No es justa porque deja al impuesto sin proporcionalidad en relación a la capacidad económica real del contribuyente, en el caso de que éste sea jefe de familia y de él dependa el sustento de menores de edad o de incapaces, pues se le considera como si fuera solo, en contradicción con principios éticos, con la realidad y hasta con otras disposiciones legales que le imponen la obligación de dar alimentos. No es equitativa porque trata

---

(12) "El Impuesto sobre la Renta en México", Lic. Jesús Ramírez Flores.

(13) Ob. cit. Lic. Jesús Ramírez Flores.

(14) "En la Ley de 1925 se autorizaban deducciones por cargas de familia en razón de cantidades fijas mensuales por cada persona que dependiera económicamente del causante, con algunas limitaciones".

por igual al célibe que al casado, cuyas obligaciones y necesidades son diferentes, y por consiguiente, su capacidad contributiva no es igual.

Tal vez razones de simplificación y economía administrativas vengan a explicar la abolición de las cargas familiares como gastos deducibles y quizás hasta por motivos de comodidad para el contribuyente, pero sin duda se explica sobre todo por propósitos fiscales, pues de otra manera a dicha abolición debería haber seguido, en justa compensación, un aumento proporcional del mínimo de existencia desgravado. (15)

La gravedad del caso es que a más de que nuestra actual ley del Impuesto sobre la Renta no hace deducciones por cargas de familia, no existe ni siquiera el menor indicio de reconsiderarlas como tales. Una transacción justa sería, al menos, elevar la base exenta hasta ajustarla al actual costo de la subsistencia.

En la mayoría de los países en donde existe el impuesto a las rentas del trabajo, o son descontables las cargas familiares o está directamente exento del impuesto el mínimo de existencia real. (16)

En materia de impuesto sobre la renta, sólo se dan dos sistemas o modalidades de tributación: el cedular y el global.

Combinando ambos sistemas nos da un tercero de carácter mixto con un impuesto de superposición que tiende a la progresividad, gravando en esta forma las rentas más elevadas.

Nuestro estudio se constriñe únicamente a la cédula cuarta, esto es a las rentas provenientes del trabajo manual, absteniéndonos por consiguiente, de tratar el trabajo intelectual o de profesionistas por considerar a éstos colocados en un plano muy superior—social y económicamente—al del simple empleado u obrero y porque no es nuestro propósito tratar ese tema.

Se encuentran en esta situación quienes perciben ingresos provenientes de su actividad personal, manual, que por regla general es subordinada o de dependencia, permanente o eventual.

El trabajo pues, y la percepción de un ingreso conjuntamente son los que generan el impuesto; de tal manera que la falta de uno de ellos impide el nacimiento de la obligación tributaria. No basta, en efecto, que una persona se registre como sujeto del gravamen para adquirir este carácter: "la clasificación de causantes—ha resuelto el Tribunal Fiscal de la Federa-

---

(15) "Hace un cuarto de siglo que la base exenta sigue siendo la misma \$ 166.66, a pesar del enorme aumento del costo de la vida".

(16) "En algunos países se llega hasta a considerar como causante a la familia, como unidad económica, en vez del individuo, aunque sea el jefe de familia, lo que representa muchas y justas ventajas. En Estados como Inglaterra, España, Canadá, Australia, Estados Unidos, Argentina y muchos otros, se aceptan deducciones por cargas familiares". En la TERCERA convención. F. de 1947, se recomendó ampliar la exención de la base.

ción—, está basada en la actividad a que se dediquen y la naturaleza de los ingresos que por ella obtengan”. (17)

El trabajo desde luego, puede ser presente, pasado o bien futuro. Se es sujeto del impuesto lo mismo por el sueldo o salario que devenga la actividad actual, que por la pensión o retiro del trabajador jubilado o por los anticipos a cuenta de servicios que se prestarán en el porvenir.

En nuestra legislación pueden ser sujetos del impuesto a las rentas del trabajo lo mismo los nacionales que los extranjeros, aunque tengan su domicilio fuera del país. Si se trata de mexicanos residentes fuera de México, del impuesto que les corresponda pagar a su país de origen tienen derecho a deducir el que cubran por el mismo concepto al de su residencia. Por lo que hace a los extranjeros con domicilio fuera del país, son causantes del impuesto cuando realizan el trabajo en México o cuando la retribución que perciben proviene de México. “Sin embargo, la obligación de pagar impuestos es, en principio, igual para nacionales y extranjeros, los primeros están obligados principalmente por su nacionalidad y secundariamente por los otros conceptos de sujeción: domicilio, origen de la renta, etc. (Arts. 21, frac. I, del Código Fiscal de la Federación y 2º frac. I, de la ley del Impuesto sobre la Renta). Los segundos en virtud del domicilio. (Arts. 21, frac. II, primera parte, del Código Fiscal de la Federación y 2º frac. II, primera parte de la Ley del Impuesto sobre la Renta), o porque se realicen en la República los actos gravados, o en ella tienen estos actos, sus efectos jurídicos o económicos, o en ella tienen sus capitales, o porque en ella se encuentran las fuentes de la renta”. (18)

Hay casos de desgravamiento para extranjeros, por ejemplo, cuando se exceptúa de impuesto a las naciones extranjeras en caso de reciprocidad y cuando se exceptúa a los representantes y agentes diplomáticos de naciones extranjeras de los impuestos personales y aduanales, también en caso de reciprocidad. (Art. 30, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación). Ley art. 24 en todas sus fracciones).

Los causantes comprendidos en esta cédula pueden ser residentes o no residentes en el país: titulares o interinos, etc.

Las personas colectivas también son sujetos del impuesto aunque muy raramente, cuando sus ingresos provienen de la actividad de alguno o algunos de sus miembros: realizada por cuenta y en beneficio de aquellas.

Quedan comprendidas en la cédula cuarta las personas cuyos ingresos se conocen y determinan antes de realizar el trabajo que los generan. Suele suceder en algunos casos, en aquellos en que no hay certidumbre sobre el

---

(17) “Prontuario de Derecho Fiscal Federal”, Vol. II, pág. 87). Lic. Luis Martínez López.

(18) “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, págs. 90 y 91, Ernesto Flores Zavala.

importe o la permanencia de la renta, se establecen al menos las bases para calcularla; esto sólo en casos excepcionales.

Pertenece a esta categoría de causantes: a) los obreros, peones y demás trabajadores cuya actividad es manual o física; b) los empleados u oficinistas; c) los promotores o fundadores de sociedades que se reservan participaciones en los beneficios; d) los directores, gerentes, consejeros y comisarios de sociedades; e) los empleados y funcionarios públicos civiles; f) los militares, marinos y miembros de todas las fuerzas armadas; g) los pensionistas; y h) los administradores y mandatarios en general cuando están a sueldo o al servicio continuo de una persona.

Es posible que sean causantes del impuesto en esta cédula cuarta los herederos o causahabientes de las personas ya mencionadas, cuando por la muerte de éstas vienen a percibir ingresos devengados por ellas, como indemnizaciones, pensiones, etc. (Ley art. 23 y art. 22 del Código Fiscal de la Federación).

Quedan exentos de la obligación de pagar este impuesto las personas cuyos ingresos totales mensuales no excedan de \$ 166.66 y los agentes diplomáticos, consulares y delegados oficiales extranjeros, así como los empleados extranjeros de embajadas, legaciones y consulados acreditados ante nuestro Gobierno, Ley art. 24 en sus cinco fracciones).

La razón de establecer un mínimo exento de gravamen es la incapacidad económica o tributaria de los que prestan servicios en estas condiciones, que perciben ingresos en una cantidad igual a la estrictamente necesaria para su personal sustento. Obligarlos a pagar impuestos implicaría una verdadera injusticia. (19)

En cambio, el otro grupo exento de la obligación tributaria, que integran las embajadas, consulados y delegaciones oficiales extranjeras está condicionada a la existencia de la reciprocidad y tiene su fundamento en la necesidad de mantener la armonía en las relaciones internacionales; sin embargo, este mismo grupo de personajes no deja de ser causante del impuesto sobre la renta en el país que representan, por lo que respecto de ellos no se presenta ni una situación de indebido privilegio ni un problema de doble tributación. (20)

En cuanto a la determinación del mínimo exento es completamente variables en cada persona si nos atenemos al medio social económico en que vive. Los solteros no tienen las mismas exigencias que los casados; así como

---

(19) "Para Benvenuto Grisiotti, "Impuestos Directos y Reforma Impositiva", "la exención del mínimo para la existencia considera no sólo las necesidades fundamentales de la vida sino también las sociales y las de la civilización", pág. 57. Revista "Jus", agosto de 1948.

(20) "Los agentes diplomáticos y consulares mexicanos en el extranjero, así como los empleados de nuestras embajadas, legaciones y consulados, causan naturalmente el impuesto sobre la renta en cédula IV". "Apuntes sobre el Impuesto a las Rentas del Trabajo", Lic. Emilio Guzmán Lozano; Revista "Jus", agosto de 1948.

las condiciones de vida de un banquero en nada se asemejan a las de un zapatero o albañil, y en el mismo país, puede ser distinto, según las regiones el costo de la vida.

Desde luego, para una subsistencia segura y decorosa se hace menester los recursos necesarios para la alimentación, vestido, habitación y las reservas consiguientes como medidas de previsión contra enfermedades, vejez y paro del contribuyente y de quienes de él dependen económicamente. El salario vital debe formarse considerando todos estos factores en función de los precios, tipificándolos en un individuo o en una familia, según la situación del contribuyente, en cuyo caso la objetivización se facilitaría eximiendo de todo gravamen dicho salario vital. (20) bis.

### LOS INGRESOS IMPONIBLES SON:

I.—Los sueldos, salarios, emolumentos, sobresueldos, que se derivan de un trabajo presente.

II.—Las pensiones, retiros, subsidios, rentas vitalicias, gratificaciones, bonos de trabajo, partes de fundador, premios, etc., derivados de un trabajo pasado.

III.—Anticipos por la celebración de contratos a cuenta de un trabajo futuro.

IV.—Viáticos y gastos de representación, etc., de carácter compensatorio.

V.—Indemnizaciones por accidentes y enfermedades profesionales, por cese o por paro, siempre eventuales, y toda otra clase de prestaciones espontáneas.

Todos los ingresos mencionados son gravables por nuestra legislación, inclusive los ingresos "por cuenta ajena".

Las llamadas "iguales" que son equivalentes a los sueldos y como tales deben considerarse gravables, aunque el trabajador pertenezca a otras categorías, por virtud de que el ingreso que se percibe es cierto y no indeterminado, estable y no eventual, acusando además una dependencia del causante en cuanto al trabajo así retribuido, hacia otra persona.

La tarifa de la cédula cuarta comprende 28 unidades fiscales con uniformidad desigualmente creciente. La primera comprende la exención en la base, amparando los primeros \$ 166.66 mensuales. La segunda, la diferencia hasta \$ 200.00. Las ocho siguientes, hasta \$ 1,000.00, formadas de fracciones de \$ 100.00 cada una. Las cuatro que siguen representan \$ 500.00 cada una. Después siete, con ritmo de crecimiento de \$ 1,000.00. En seguida otras dos, a razón de \$ 2,000.00 cada una. Luego cuatro, con diferencia entre

---

(20 bis) "Elementos de Hacienda Pública, pág. 199: Enrique Martínez Sobral.

sí de \$ 3000.00. La última comprende una fracción indeterminada, según el excedente de \$ 26,000.00. (21).

A cada unidad fiscal corresponde una tasa distinta, de manera que la base de valuación o sea el total de ingresos gravables debe dividirse en tantas unidades cuantas comprende la tarifa, para aplicar a cada una de ellas, separadamente, la tasa que le corresponda. Dichas cuotas son, la mínima de 1.3% y la máxima de 30%.

Como hemos visto, la base exenta comprende los primeros \$ 166.66 mensuales. Evidentemente es inferior al mínimo de existencia de una persona de necesidades modestas. Desde luego no corresponde a la realidad del costo actual de la vida, baste decir que mientras aquel margen de exención fue establecido por ley de 1925, los de las subsistencias se han elevado desde entonces en más de 400%. Desde este punto de vista puede decirse que la carga fiscal viene a representar una verdadera expropiación tributaria, indiscutiblemente antic económica e injusta.

Como puede observarse, ni en el caso que examinamos, en ningún otro relativo a los causantes de esta cédula, hay deducciones ni desgravaciones o exenciones por cargas de familia, no obstante que éstas "responde tanto a los predicados de justicia social como al deseo de frenar, en lo posible, la baja de la natalidad" (22). Este último efecto —malthusianismo tributario—, ha causado verdaderos estragos en algunos países, sobre todo en Francia, y en más pequeña proporción en Gran Bretaña y en los Estados Unidos. En México, donde la prole familiar está muchas veces en razón inversa de los recursos económicos, el impuesto sobre el trabajo de los obreros probablemente ha sido factor de elevación en el índice de mortalidad, pero no de disminución de el de nacimientos. (23).

El procedimiento a seguir en la recaudación del impuesto en esta cédula es el de la retención en la fuente en virtud de que son los pagadores del ingreso y no los pagados los encargados de cubrir dicho impuesto, aunque con el dinero de estos últimos.

Los causantes jurídicos y económicos son los perceptores de los ingresos gravables pero son los patrones los pagadores materiales del impuesto por disposición de la ley, los que hacen el descuento en el momento de hacer el pago.

Esta es la razón de que el método se denomina de retención en la fuente o de la imposición en el origen, (Einaudi).

En cuanto a las ventajas de este método son inmensas.

---

(21) El ritmo de las unidades fiscales viene a ser de \$ 166.66, \$ 33. 34, \$ 100.00, \$ 500.00, \$ 2,000.00, \$ 3,000.00, e indefinido.

(22) "Henry Laufenburger, LA INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LA VIDA ECONÓMICA", pág. 289; Fondo de Cultura Económica, México, 1942.

(23) "Puede ser factor de aumento en el índice de mortalidad porque el impuesto absorbe la porción del salario destinada al sustento de las personas que dependen económicamente del causante...".

De un control absoluto y en cuanto a su recaudación es sumamente económica. Los pagos se verifican con toda oportunidad ya que nadie puede tener interés en demorar obligaciones económicas ajenas; y menos cuando existe la amenaza con una sanción de responsabilidad solidaria.

Sin embargo, presenta algunas desventajas y son las siguientes:

I.—Se descuenta de los pagos que se hacen, el impuesto correspondiente a cada empleado, obrero y demás dependientes.

II.—Se entregan las cantidades retenidas dentro de los primeros quince días de cada mes, a la Oficina receptora que corresponda.

III.—Se extiende a cada causante una constancia del impuesto retenido. Y,

IV.—Anualmente se presenta un informe que comprenda: a) lista del personal obligado al pago del impuesto; b) sueldos y demás percepciones gravables; c) relación del impuesto retenido y enterado cada mes; y d) suma de ingresos gravables e impuestos pagados durante el año. (Art. 98 del Reglamento). (24).

La eficacia de este procedimiento se manifiesta por las consecuencias a que su incumplimiento daría lugar.

I.—Los obligados a retener el impuesto son responsables solidariamente del pago de éste.

II.—Responderían de los recargos resultantes de la falta de pago puntual del impuesto.

III.—Incurrirían en las infracciones previstas en el Art. 229 fracciones VI y VII, del Código Fiscal de la Federación.

No podrían deducir de sus propios ingresos las prestaciones gravables, que es lo mismo que decir que causarían sobre ellos el impuesto de la cédula I, (Reglamento, Art. 39, frac. V).

El método en cuestión, es el más simple pues su trámite se encuentra fuera de toda complejidad en virtud de que los causantes a que se contrae quedan exentos de toda obligación, tales como la de presentar declaraciones, llevar libros de contabilidad ni dar avisos de iniciación, suspensión, cambio o cesión definitiva de su trabajo.

No obstante, deben permitir la retención del impuesto, al menos que éste afecte el salario mínimo; 2º dar aviso a la persona de quien recibe el mayor ingreso, de prestaciones que obtienen de otros patrones; 3º exigir la constancia del descuento correspondiente; y, 4º denunciar a la autoridad fiscal la omisión del patrón en la retención del impuesto y en la expedición del comprobante respectivo.

La responsabilidad de los causantes en esta cédula por lo que respecta

---

(24) Los patrones, deben además, si son causantes de cédula I agregar a su declaración anual de ingresos un estado de las prestaciones gravables en la cédula IV que paguen, así como de las personas a quienes cubren estas prestaciones. (Reglamento, art. 38, fracción II).



al pago del impuesto es, frente a la autoridad fiscal, subsidiaria, mientras la de los pagadores, no obstante lo dispuesto en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, es puramente directa, aunque por adeudo ajeno, y solidario, pero no substituta. (25).

En cuanto a la responsabilidad subsidiaria la encontramos consagrada en el Art. 30 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dice expresamente en su parte conducente: "Las Oficinas recaudadoras. . . , podrán exigir el pago del impuesto a los causantes, subsidiariamente". La autoridad fiscal, en este caso, no tiene acción directa contra los causantes de este impuesto: primero debe dirigirse a los retenedores del gravamen, quienes pueden repetir contra aquellos.

Respecto de este impuesto, desde el punto de vista de los causantes, las autoridades fiscales no tienen ingerencia alguna.

Son las Oficinas Federales de Hacienda las que intervienen para cobrar el impuesto a los obligados cuando los retenedores no lo hubieren pagado, tras haber iniciado la acción contra éstos.

En cuanto a los retenedores, son las mismas Oficinas Federales de Hacienda las encargadas de vigilar que mensualmente hagan las retenciones y enteros que correspondan, lo mismo que las relaciones anuales a que están obligados.

"Contra una resolución de esas dependencias de la Secretaría de Hacienda relativa a la causación o determinación de un impuesto en la cédula IV, no existe ningún recurso administrativo para reclamarla, a menos que en alguna forma se refleje como deducción entre los ingresos del pagador, por lo que el camino a seguir sería acudir al Tribunal Fiscal de la Federación". (26).

Como último dato que ha estado a nuestro alcance, una recaudación total del impuesto sobre la renta de 445 millones de pesos en el periodo de julio de 1947, a junio de 1948, a la cédula I, correspondieron 305 millones; a la cédula II, 80 millones; a la cédula III, 6 millones; a la cédula IV, 50 millones y por último a la cédula V solamente correspondieron 4 millones.

Aunque desconocemos en absoluto el costo estimativo que para el Fisco Federal representa la administración del impuesto en la cédula objeto de nuestro estudio, si creemos sin temor a equivocarnos que es uno de los tributos que mejor cumplen el principio de la economía en la recaudación.

No desistiremos pues, y persistiremos a través de estas líneas mal hilvanadas en la urgencia de llevar a la práctica mediante modificaciones en la legislación, una mayor amplitud en la exención del mínimo de existencia a

---

(25) "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", págs. 106-110; Ernesto Flores Zavala.

(26) "Apuntes sobre el Impuesto a las Rentas del Trabajo". Revista "Jus", pág. 122. Lic. Emilio Suzmán Lozano.

manera de ajustarla a la realidad actual, sin omitir naturalmente en ella las cargas de familia.

De lo expuesto hasta aquí hemos podido observar que la actual ley con todas las modificaciones que ha sufrido desde que entró en vigor no hace definiciones exactas de lo que debe entenderse por "renta", "utilidad bruta", "utilidad líquida", etc., sino que de la simple lectura de su articulado se deducen dichas definiciones. Art. 2º de la Ley:

El Impuesto sobre la Renta grava las utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y, en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en crédito que, por algunos de los conceptos especificados en esta ley, modifiquen el patrimonio del causante.

**R E N T A.** Para los efectos de la tributación, la renta es considerada como un producto o enriquecimiento neto, es decir, líquido y definitivo, que debe estar a disposición del contribuyente. Sin embargo, es difícil dar una definición del concepto "renta", ya que tiene una acepción más amplia. Económicamente se llama "Renta", a la ganancia neta que proviene ya sea del trabajo del capital o bien de una combinación de ambos, en un período determinado que, generalmente es de un año. Así es como a los ingresos corrientes se les considera "renta", como los sueldos, salarios, honorarios, emolumentos, jubilaciones, pensiones, intereses, dividendos, arrendamientos, beneficios que resulten de actividades comerciales, industriales y agrícolas, etc. No obstante, queda otro sector de ingresos que no podemos considerar como "renta" en la acepción que se le ha dado anteriormente, por ser ellos de carácter más bien fortuito como las ganancias del juego, las herencias o donaciones que también están gravadas pero por leyes especiales. Seligman, al referirse a este concepto "renta, dice que esta",... considerada como un objetivo fiscal designa en general la renta en dinero, comprendiendo ocasionalmente la renta psíquica notoria y fácilmente calculable.

Manifiestamente no se podría admitir íntegramente la concepción de renta libre: conduciría en la práctica a permitir al individuo deducir de su renta neta todos los gastos que estime necesarios, lo que se traduciría, en la mayoría de los casos por una ausencia completa de rentas desde el punto de vista fiscal.

Sin embargo, lo veremos, todos los Estados modernos toman en consideración este punto de vista: Se conceden deducciones para los hijos y otras cargas de familia, y aun ciertas deducciones son concedidas para gastos excepcionales. La noción de renta utilizada para los efectos del impuesto es, pues, una concepción que sobre pasa ligeramente a la de renta neta y que se aproxima también ligeramente a la de renta libre.

**EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN SU DOBLE ASPECTO, CEDULAR Y GLOBAL REALIZA LA JUSTICIA EN LA TRIBUTACION.**

En nuestro país, en las diversas leyes impositivas que se han expedido

a partir de la Ley de 1924 cuyas características fueron más precisas al determinar el gravamen sobre la renta, han adoptado el sistema cedular. Sin embargo, este aspecto de la imposición no satisface con amplitud las exigencias propias de un gravamen general sobre la renta, en virtud de que no se cumple de manera exacta, la personalidad del impuesto. Porque no se grava con exactitud la situación económica de los individuos. Sólo realizable mediante una combinación en perfecta armonía con ambos sistemas CEDULAR Y GLOBAL complementándose y corrigiéndose el uno al otro.

Bástenos consignar un caso particular a modo de ejemplo para estimar sus ventajas:

Ateniéndonos a los cánones de la legislación actual, un individuo cuyas utilidades netas anuales se integran de la siguiente manera a) por un negocio que dirige obtiene \$ 2,000.00 b) por concepto de honorarios como profesionista, obtiene otros \$ 2,000.00, si presenta dos declaraciones por separado es indudable que ese causante va a quedar exento del impuesto por virtud de que se le haría exención de base, no pagaría pues, el impuesto sobre la renta. De otro modo, con el sistema global, nuestro contribuyente en cuestión no escaparía de pagar el impuesto ya que se le tendría que gravar de acuerdo con la totalidad de sus ingresos netos, como consecuencia de sus diversas actividades.

De lo expuesto deducimos la superioridad de la imposición sobre la renta en estos dos aspectos: CEDULAR Y GLOBAL.

Por lo que nos permitimos proponer esta pequeña sugerencia para que en las futuras legislaciones sea tomada en consideración una vez estudiados sus alcances y beneficios a manera de que sea más efectiva una regulación y distribución de las cargas tributarias.

No escapa a nuestra mente, que el impuesto sobre la renta en la forma como se ha establecido en nuestro país es de gran importancia, tanto por los fines que persigue, cuanto por el papel que tiene asignado dentro de nuestras finanzas públicas; pero pueden hacerse numerosas objeciones de orden práctico derivadas principalmente de que falta al impuesto cédular su complemento indispensable que es el global. En efecto, la justicia en la imposición se alcanza gravando al que tiene grandes recursos, abundantes rentas; y no al que los tiene escasos o no tiene nada, y esto no lo consigue el impuesto en su aspecto cedular.

Por otra parte, lo ideal es un gran impuesto subjetivo pero este no puede ser solamente el impuesto cedular; el impuesto sobre la renta total es el gran impuesto subjetivo porque es el único que está de acuerdo definitivamente con la capacidad contributiva, con las facultades económicas individuales.

Si el impuesto sobre la renta cedular lleva a la práctica en parte los principios superiores de la imposición, y el impuesto sobre la renta global, complementando con el anterior, los agota, es lógico que ambos deben existir unidos.

## EL ESTADO FEDERAL

"El Estado Federal es una unión de Derecho Público entre Estados que autolimitan su soberanía en los términos de una Ley fundamental, entre Estados que integran la unidad superior a cuya función concurren". (1).

Según Mouskheli (2), son dos las características predominantes del Estado Federal: la autonomía Constitucional y la participación de los Estados miembros en la creación de la voluntad nacional. Cada Estado se da su Constitución propia sin la intervención del Estado Central; pero, sin embargo, esta facultad de los Estados es hasta cierto punto autónoma, ya que la Constitución Federal, siempre, y cada vez en forma más marcada, señala limitaciones a la libertad Constitucional de los Estados, principalmente en lo concerniente a la forma de su gobierno y organización.

La segunda característica de los Estados Federales, como llevamos dicho, es que los Estados miembros, no obstante el hecho de que pueden darse sus constituciones y modificarlas, **NO PUEDEN Oponerse a los PRINCIPIOS CONSIGNADOS EN ESTA**, por lo que en una forma indirecta se alteran aquellas Constituciones en los mismos términos que la Constitución Federal, cuando se hace la revisión.

En términos generales, se viene observando una tendencia hacia la centralización en los Poderes de todas aquellas materias que, por ser de suma importancia, se cree deben ser legisladas por un sólo órgano.

Así que, "de la efectividad de la PARTICIPACION DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN LA FORMACION DE LA VOLUNTAD ESTATAL, dependerá que la autonomía de los Estados sea más o menos amplia o restringida". (3)

Esta participación se da de dos maneras: directamente, por medio de la Cámara de Senadores (en México) compuesta de representantes de los Estados miembros; e indirectamente, por la parte que toman estos Estados en la revisión de la Constitución Federal.

Las nuevas constituciones federales siguen una marcada tendencia hacia el unitarismo, se cree que el hecho de que exista libertad y soberanía en los Estados, no está de acuerdo con la coordinación y armonía que deben prevalecer entre la Federación y los Estados.

A mayor intervención del Estado Central en las actividades de los Estados miembros, éstos pierden su carácter de Estado y viceversa; como dice Jellinek (3) "Los Estados miembros pierden su carácter de Estado en la misma medida que se afirma la dominación del Estado Federal y conservan

---

(1) Memoria de la primera Convención Nacional Fiscal, pág. 206.

(2) Mouskheli, Teoría Jurídica del Estado Federal; cit. por J. M. Quintana, Rev. "Jus" 1944.

(3) Mouskheli, Teoría Jurídica del Edo. F. cit. por J. M. Quintana.

su carácter Estatal en la medida misma en que su actividad queda fuera del Poder Federal; aunque no deja de existir, porque coopera en la formación de la voluntad nacional".

Efectivamente, con los principios asentados podemos relacionar el Art. 40 de nuestra Constitución cuyo texto expresa que "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, Democrática, Federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley fundamental". Por lo que creemos que si se pliegan las ideas de Mouskheli de la Teoría Jurídica del Estado Federal con el contenido de nuestro precepto Constitucional.

Con demasiada sencillez en la Constitución de 1824 en su Art. 5 se establecía que "La Nación mexicana adopta para su gobierno la forma de república representativa, popular, federal". (4)

Pero es Hans Kelsen el primero que ha estructurado la teoría del Federalismo, partiendo de la base de la descentralización.

En su concepto "La idea de descentralización se revela como un principio fundamental de organización de las diferentes comunidades jurídicas". (5) En su teoría el concepto que alcanza diversas especies y múltiples combinaciones, puede realizarse desde el punto de vista estático y dinámico. Pero la que interesa a nuestro estudio es la que efectúa por medio de cuerpos autónomos. Sostiene aquel autor que en el concepto de autonomía confluyen el principio de la descentralización y la idea de la democracia, o sea de la autodeterminación. "Los órganos encargados de establecer normas locales individuales y en cierta medida también generales —dice— son elegidos por aquellos para quienes las normas establecidas han de ser obligatorias. El orden creado en esta forma constituye los llamados cuerpos autónomos, cuyo tipo más característico lo tenemos en el municipio". (6)

Si esta descentralización creadora del municipio se aumenta un grado más, no sólo respecto a las normas individuales o de ejecución, sino respecto también a las generales o de legislación y estas últimas se encuentran repartidas entre órganos centrales y órganos locales, aparece la descentralización por países (territorios) o lánders, según los alemanes; pero si a esta descentralización se agrega todavía un grado más, o sea la facultad de darse su propia constitución en su esfera particular, surge entonces claramente el Estado Federal.

Se trata, a juicio de Kelsen, de un aumento de grado en la descentralización y será Estado Federal aquel en que "no sólo la ejecución y la legislación se encuentran repartidas entre una autoridad central y varias autori-

(4) F. J. Gaxiola, pág. 35.

(5) Mouskheli, pág. 232.

(6) F. J. Gaxiola, pág. 49.



dades locales, sino cuando, además se confiere a los órganos legislativos locales competencia para darse su constitución en su esfera particular". (7)

También señala Kelsen como característica del Estado Federal la participación de las Entidades en la formación de la voluntad nacional, lo que se obtiene técnicamente por medio del bicamarismo, sistema donde una cámara representa al pueblo en general y la otra a las entidades federativas. Para este jurista la diferenciación del Estado unitario del Estado Federal consiste tan sólo en un grado y en una forma específica de descentralización.

Dentro de su criterio, municipio, país autónomo o territorio y entidad federativa, son colectividades públicas de la misma naturaleza; no la separa ninguna diferencia de calidad; porque las tres se hayan subordinadas a su mismo orden jurídico; el orden jurídico del Estado dominador y su jerarquía es igual, porque todos extraen su existencia del Estado mismo, que les atribuye sus poderes y les reparte sus competencias.

Para el jurista F. J. Gaxiola, el signo específico del Estado federal consiste únicamente en la autonomía constitucional, por medio de la cual los Estados tienen la facultad de darse y de modificar su propia constitución. Expresa que en la facultad de darse su propia constitución "existe un gran número de limitaciones, la forma de gobierno, la organización a que se contrate el Art. 115 respecto de la administración municipal por medio de un ayuntamiento de elección popular directa, duración de los gobernantes, número de los diputados locales proporcional al número de los habitantes del Estado, etc.

Por lo que respecta a la facultad de reformar su propia constitución expresa que tiene idénticas limitaciones y las que indirectamente impone la Constitución General llegando hasta suprimir totalmente la autonomía constitucional como sucedió en México en los años de 1836 y 1842.

Niega que la participación de los Estados miembros en la formación de la voluntad nacional sea signo específico del Estado federal. Está en desacuerdo con Kelsen y con Mouskheli.

Mouskheli afirma que "la cooperación de los miembros en la formación de la voluntad nacional es el elemento fundamental, es el más importante, no basta sólo, agrega, para caracterizar el Estado federal, pero combinado con la autonomía Constitucional se transforma en un verdadero signo específico de esta forma Estatal".

Esta participación puede ser directa o indirecta. La indirecta se realiza por medio del bicamarismo, donde un cuerpo legislativo representa al pueblo en su conjunto y el otro a las Entidades federativas. Según este autor, Gaxiola, no puede deducirse de este sistema que la intervención de los Estados miembros en la expresión de la voluntad nacional constituye un rasgo específico de la existencia de un Estado federal y cita que en ocasiones ha existido el unicamarismo en una federación, de tal manera que las entidades carecen de representación como tales en una cámara especial. Tal ocurrió

en México antes de la reforma de 1874. Más adelante agrega, "pero esta necesidad política, (la del bicammarismo), no puede estimarse como un elemento integrante del signo específico de una federación".

El medio directo por el que las entidades federativas intervienen en la formación de la voluntad nacional se realiza por medio de su cooperación en la revisión de la Constitución federal, y agrega que este procedimiento ha sido duramente criticado por la ciencia jurídica; no porque da participación a las entidades federativas en la función Constituyente, sino en virtud de que el sistema implica una especie de delegación de la soberanía popular.

Lans Duret, al referirse a la participación de las entidades federativas en la formación de la voluntad nacional, niega que la participación indirecta se realice "por medio de la Cámara federal de los Estados (Senado) que se contraponen a la Cámara (de Diputados) que integran entre las dos el Poder Legislativo... Ambas cámaras son representantes del pueblo mexicano como tal, de todos los habitantes del país... En lo que real y efectivamente tienen una participación los Estados como tales, como entidades políticas autónomas en la formación de la voluntad nacional, es al integrar el Poder Soberano Constituyente, creado por la Constitución para alterar o modificar esta última".

En el estudio que venimos desarrollando relativo al Estado Federal, no podemos concretarnos en forma exclusiva a la Federación mexicana, si no hacemos alusión al sistema Norteamericano, en el cual encuentra su base o raíz nuestro régimen Federal, aunque con diferencia en su origen histórico y la creación política de ambas Federaciones.

Efectivamente, el sistema Federal tiene varios antecedentes, en su base moderna, es creación del pueblo Norteamericano; el que se constituyó definitivamente en un verdadero Estado Federal al aprobarse la Constitución de Filadelfia por los años de 1789.

Las trece Colonias Angloamericanas, origen de la actual Federación, se mantuvieron ligadas políticamente a la Metrópoli hasta que ésta, interesada en mantener determinados privilegios fiscales, motivó la insubordinación de sus antiguas Colonias, las que actuaron como soberanas y fue la lucha de las armas la que determinó su independencia. Proclamada ésta en el año de 1776, en el siguiente, discutieron y aprobaron los artículos de la Confederación y de Unión perpetua. (7)

Su proceso histórico es el siguiente: en un principio los Estados libres se ligaron mediante un pacto de alianza; posteriormente en una confederación, y por último en un Estado Federal. La Constitución Norteamericana fue expedida por la Asamblea Constituyente de Filadelfia en 1787 pero quedó en firme por ratificación de las trece Colonias hasta el año de 1789.

Esta unión de Colonias, transformadas en Estados soberanos tienen por

---

(7) "La Federación y los Estados", Tesis: Lic. Juan Gallegos Calvillo.

base el pacto de unión que celebraron entre ellas por virtud del cual cedieron todas sus facultades en materia internacional y otras específicamente enumeradas al gobierno central, resultado de dicho convenio.

En su afán por constituir de Estados Unidos un país poderoso desde el punto de vista del Derecho Internacional, y previendo por otra parte en conservar las particularidades de los Estados miembros; les hizo pensar en la influencia del dogmatismo de la división de poderes de Montesquieu, les preocupó que un gobierno centralizado, era susceptible de inclinarse hacia una tiranía; en cambio, asocian la idea de la autonomía, local con la libertad. De ahí que la distribución de facultades se haga a base de compromisos y transacciones, tratando de que los poderes se limiten recíprocamente, coordinando por una parte, la autonomía de sus miembros, y, por la otra, procurando asegurar la efectividad de la Unión.

## LA FEDERACION MEXICANA

Nuestra Federación está constituida exactamente igual a la Norteamericana, pero una y otra difieren en cuanto al origen.

En tanto la Federación Norteamericana surgió de la periferie hacia el centro, de un grupo de cuerpos políticamente organizados; la Federación mexicana brotó del centro a la periferie, porque no se trató de colonias determinadas política ni jurídicamente con tendencias regionales a la autonomía o a una personificación estatal de las mismas, porque en nuestras provincias e intendencias jamás abrigaron esos propósitos; no fueron sino simples divisiones administrativas sujetas legalmente al gobierno virreynal, permaneciendo siempre aisladas de la Metrópoli o de la Madre Patria, cosa distinta de la situación que guardaron las Colonias Angloamericanas, que mantenían relaciones individualmente con la Metrópoli.

Al proclamarse la Independencia, México sólo heredó de esas vastas provincias un territorio, pero sin un contenido jurídico, porque no lo tuvieron.

Nuestra Federación nació, como vemos, de un Estado unitario, y nació simultáneamente a los Estados miembros, ambos son creación de la voluntad del Constituyente de 1824; en el Acta de reformas de 1846 y en las Constituciones de 1857 y 1917 en las que se ha ratificado la forma de gobierno federal, han sido los Estados nacidos en el acta Constitutiva de 1824, los que la han adoptado.

De lo expuesto podemos observar, que en el nacimiento de la Federación mexicana no hay nada semejante al proceso evolutivo seguido por la Federación Estadounidense; el Virreynato de la Nueva España constituía una unidad, constituía un todo, unidad en la legislación de Indias y en la legis-



lación Española que era supletoria de aquella, ambas expedidas en la Metrópoli.

El Primer Congreso Constituyente Mexicano fue convocado el 17 de noviembre de 1821, y disuelto por Iturbide fue reinstalado al triunfo de la revolución de Casa Mata, se declaró convocante después de la caída del efímero Imperio Iturbidista el 21 de mayo de 1823. Este Congreso expidió 5 días antes de lanzar convocatoria para el segundo congreso constituyente, lo que se llamó "Voto del Congreso" de 12 de junio de 1823, se declara en favor del federalismo, "el gobierno puede decir a las provincias estar el voto de su soberanía por el sistema de república federada, y que no lo ha declarado en virtud de haber decretado se forme convocatoria para nuevo congreso que constituya a la nación". (8)

Es necesario hacer notar que los diputados del primer Congreso no representaron Estados independientes o autónomos.

El acta constitutiva de 19 de noviembre de 1823 en su exposición de motivos decía que "Abrumada la Comisión de dificultades en orden a fijar el número de Estados que deben componer la Federación de la nación mexicana, se fijó un principio general a saber que ni fuesen tan pocas que por su extensión y riqueza pudiesen en breves años aspirar a constituirse en naciones independientes, rompiendo el lazo federal, ni tantos, que por falta de hombres y recursos viniere a ser impracticable el sistema". (9)

El acta constitutiva que estudiamos en su Art. 5 expresa que "la nación adopta para su gobierno la forma de república, representativa, popular, federal". En su Art. 7 expresa que "Los Estados de la Federación son por ahora los siguientes", enumera 23, coincidiendo con las provincias citadas en la convocatoria del Congreso anterior.

La Constitución de 1824 admite y acepta en todas sus partes las declaraciones del Acta Constitutiva y establece las facultades de los Estados, sus limitaciones y capacidades; y fue el Constituyente de entonces y han sido los subsiguientes de 1857 y 1917 los que han hecho la distribución de las facultades entre los Estados y la Federación.

## PRINCIPIOS DE DISTRIBUCION DE FACULTADES.

El principio seguido por los autores de la Constitución de Filadelfia y los propósitos perseguidos los expresan Hamilton y Madison en los siguientes términos; "Los principales propósito a que debe responder la Unión, son estos: La defensa común de sus miembros; la conservación de la paz pública, lo mismo contra las convulsiones internas que contra los ataques exteriores; la reglamentación del comercio con otras naciones y entre los Estados;

---

(8) D. Constitucional, págs. 106, 107 y 108; F. T. Ramírez.

(9) D. Público Mexicano, T. II; pág. 3. Montiel y Duarte.

la dirección de las relaciones políticas y comerciales con las naciones extranjeras" (El Federalismo N° XXIII).

Madison decía lo siguiente "Los poderes delegados al gobierno federal por la Constitución propuesta, son pocos y definidos. Los que han de quedar en manos de los gobiernos de los Estados, son numerosos e indefinidos. Los primeros se emplearán principalmente con relación a objetos externos, como la guerra, la paz, las negociaciones y el comercio extranjero, con el último de los cuales la facultad tributaria se relaciona principalmente. Los poderes o facultades reservados a los Estados se extenderán a todos los objetos que en el curso normal de las cosas interesan a las vidas, libertades y propiedades del pueblo, y al orden interno, al progreso y a la prosperidad de los Estados". (El Federalista N° XLV).

La Federación Norteamericana enumera las funciones que son de su competencia y las no señaladas para sí las reserva a los Estados locales, este es el sistema seguido por la Constitución Norteamericana en su enmienda décima, e idéntico principio es el consagrado por nuestro artículo 124, no obstante el diverso origen de los sistemas. Completamente opuesto el procedimiento de Canadá, transformado de Estado unitario en Federal como el nuestro enumera las facultades que corresponden a los Estados, dejando las no concedidas a éstos en favor del Estado Federal.

Como llevamos visto, los antecedentes histórico políticos de nuestra Federación distan mucho de los de la Federación Norteamericana; pero a partir de la Constitución de 1824, hipotéticamente los Estados miembros celebraron un pacto cediendo parte de sus facultades a la Federación, con las que se constituyó; por esta parte nuestra Constitución siguió el sistema norteamericano.

Refiriéndonos al comentario que Gorostiaga hace del mismo principio consagrado por la Constitución Argentina en su Art. 4°, dice lo siguiente: "La autoridad delegada en la Constitución por el pueblo Argentino ha sido confiada a dos gobiernos enteramente distintos: el nacional y el provincial. Como el Gobierno nacional ha sido formado para responder a grandes necesidades generales y atender a ciertos intereses comunes, sus poderes han sido definidos y son en pequeño número. Como el gobierno provincial, por el contrario, penetra en todos los detalles de la sociedad, sus poderes son indefinidos y en gran número; se extienden a todos los objetos que siguen el curso ordinario de los negocios y afectan la vida, la libertad y la prosperidad de los ciudadanos.

Las provincias conservan todo el poder no delegado al gobierno federal. El gobierno de las provincias viene a ser la regla y forma al derecho común. El gobierno federal es la excepción. (10)

(El Federalista N° XXIII).

(El Federalista N° XLV).

(10) D. Constitucional, pág. 112. Lic. Felipe T. Ramírez.

Deducimos de lo anterior que tanto la Federación como los Estados tienen facultades limitadas, no pueden salirse de esos límites sin realizar un acto ilegal, en este sistema no se puede hacer uso de facultades por igualdad, analogía o mayoría de razón, sino circunscribirse a las facultades expresamente concedidas por la Constitución.

La teoría de las facultades implícitas vino a flexionar la rigidez de este principio y se le debe al Ministro Marshall; basándose en la organización política de su país, decía que: "el gobierno no puede invocar más poderes que aquellos que le otorga la Constitución y que estos no pueden ser, sino expresamente concedidos u otorgados por necesaria implicación" y al referirse a las facultades implícitas, las concretó diciendo: "que poderes distintos de los expresamente concedidos pueden y a menudo son otorgados por implicación, es una verdad admitida para ser dudosa. En toda Constitución debe aceptarse la doctrina de la implicación para llevar adelante los poderes generales concedidos. Una Constitución no puede, por su naturaleza, entrar en una explicación minuciosa de todas las facultades menores, que natural y obviamente están incluídas en ella, que se derivan de los grandes e importantes poderes expresamente concedidos. De aquí que esté establecido como regla general, que cuando una Constitución confiere una facultad o impone una obligación da también implícitamente todas las facultades necesarias para el ejercicio de una o el cumplimiento de la otra. La teoría de la implicación bajo esta regla es necesaria y no conjetural o argumentativa y está modificada por otra que establece que cuando se dan los medios para el ejercicio de un poder conferido, no pueden quedar implícitos otros como más convenientes o eficaces". (11)

Sin embargo, hay autores que consideran a la doctrina de las facultades implícitas, como uno de los medios que más han contribuído para ensanchar la jurisdicción de la Federación en detrimento de las Entidades locales.

Para ampliar la jurisdicción federal la jurisprudencia se basó en que la Constitución Norteamericana, concede al Congreso la facultad para hacer todas las leyes necesarias y convenientes con el fin de llevar a efecto todas sus facultades y todas las demás concedidas por la Constitución al gobierno de los Estados Unidos o a cualquiera de sus departamentos o empleados, (Art. I, Sec. VIII, 18). (12)

Nuestra Constitución en su Art. 73 Frac. XXX dice que "El Congreso tiene facultad para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión" las facultades implícitas son las requeridas para actualizar las facultades expresamente concedidas a cualquiera de los poderes federales. Las facultades implícitas las concede el Congreso tanto a los otros poderes como así mismo; bajo la condición de que exista la

(11) "Algunos Problemas del Estado Federal", F. J. Gaxiola, págs. 75, 76 y 77.

(12) D. Constitucional, F. T. Ramírez, pág. 114.

facultad explícita, y que esta requiera la implícita para que se pueda ejecutar, es necesaria la relación de necesidad.

Las autoridades Federales son en la mayor parte de los casos los únicos jueces de las invasiones cometidas sobre los Poderes de los Estados, por lo que estos se encuentran imposibilitados de toda defensa, así lo demuestran las fracciones II y III del Art. 103.

Madison reconoció la necesidad de las facultades implícitas al asegurar que: "Ningún axioma se haya asentado más claramente en la ley o en la razón que aquel que dice que donde se hace obligatorio el fin están autorizados los medios; dondequiera que se conceda un poder general para hacer una cosa, queda incluida toda facultad particular que sea necesaria para efectuarla". (El Federalista, N° XLIV). Esta tesis la desarrolló Marshall ampliando la jurisdicción federal. Numerosas facultades implícitas a reconocido a los Poderes federales el Congreso de los Estados Unidos, a veces vinculados artificiosamente con facultades explícitas; la Suprema Corte ha colaborado generalmente en esta tarea. (13)

En México se ha seguido el sistema de modificar la Constitución, otorgando o suprimiendo facultades a los órganos de los poderes públicos, sin dar mayor importancia a las facultades implícitas; estas existían también en la Constitución de 1857 en iguales términos a los de la fracción XXX del Art. 73 ya mencionado.

La expedición de los Códigos federales, Civil y de Procedimientos Civiles es un caso típico de uso de las facultades implícitas, ya que no está facultado el Congreso de la Unión para expedirlos. Pero como el Poder judicial federal tiene, de acuerdo con la Frac. I del Art. 104, la facultad de resolver las controversias judiciales que surjan de la aplicación de leyes federales, debe contar para el ejercicio de esa facultad con las leyes necesarias, que son en materia civil los códigos precitados. Para hacer posible el ejercicio de la facultad conferida al Poder Judicial, el Congreso tiene, pues, la facultad implícita de expedir dichos códigos, de los cuales los vigentes en la actualidad no mencionan ningún fundamento constitucional que justifique su expedición, lo que es un indicio del escaso conocimiento que aquí se tiene de las facultades implícitas. (14)

## FACULTADES CONCURRENTES

Una razón más para flexionar la rigidez del Art. 124 se encuentra en las facultades concurrentes que responden a dos fenómenos diferentes. Por una parte el que se refiere al derecho supletorio que tienen los Estados para legislar sobre materias que corresponden a la Federación, mientras ésta no

(13) "D. Constitucional", págs. 114 y 115; Lic. F. T. Ramírez.

(14) "D. Constitucional", pág. 118; Lic. Felipe T. Ramírez.

hace uso de esa facultad. Y por la otra parte el derecho general que ambas Entidades tienen para decretar impuestos o gravámenes sobre las mismas materias, en cuyo caso ambas legislaciones subsisten.

Estas facultades han sido consagradas por la jurisprudencia de los Estados Unidos y por la doctrina, no las consagra la Constitución.

La Suprema Corte de Justicia Americana dijo que: "La simple concepción de una facultad del Congreso, no importa necesariamente la prohibición de que los Estados la ejerzan. Así por ejemplo, el Congreso tiene facultad para establecer una legislación general en una materia de quiebras, pero los Estados bien pueden dictar leyes sobre la misma materia, siempre que no esté vigente alguna de la Federación... más el poder que estos tienen junto con la Unión, no se extiende a todos los casos en que no se les haya prohibido expresamente su ejercicio. El principio que verdaderamente rigió en este particular, es que siempre que la naturaleza de una facultad o los términos en que fue concedida al Congreso, requieren que éste exclusivamente la ejerza, queda puesta dicha facultad tan completamente fuera de la órbita de las legislaturas de los Estados, como si terminantemente se les hubiera prohibido su ejercicio". (15) La Doctrina, según J. M. Pomeroy, sostiene que, "Si su poder tal como le es dado por la Constitución permanece dormido, los Estados son libres de obrar su acción, sin embargo, no es absoluta y final es sólo condicional y está constitucionalmente sujeta a ser desplazada por las leyes del Congreso si este cuerpo juzgara propio ejercer su poder y regular una materia concreta".

Paterson dice lo siguiente a este respecto "si el asunto es nacional por su carácter y exige uniformidad de regulación, solamente el Congreso puede legislar, y cuando él no lo ha hecho se deduce necesariamente que tal asunto debe estar exento de toda legislación, cualquiera que ella sea. La llamada doctrina del silencio del Congreso, significa esto y nada más que esto. Por otra parte, si el asunto no es nacional por su carácter y si las necesidades locales requieren diversidad en la regulación privará y será efectiva sólo hasta que la legislación del Congreso se sobreponga a la del Estado". (16)

La doctrina Americana acepta, pues, que las entidades puedan hacer uso de las facultades legislativas concurrentes en todos los casos, excepto cuando la Constitución, en forma exclusiva conceda determinada facultad al Congreso; cuando haya prohibido a los Estados que la ejerzan y, finalmente, cuando exista incompatibilidad directa en las que ejerzan la Unión y los Estados a la vez. "Encontramos un ejemplo del primer caso, dice James Kent, en la facultad Constitucional que sólo el Congreso tiene para legislar respecto a los lugares comprados para servir de fortalezas, arsenales, etc., del segundo, en la prohibición que tienen los Estados de acuñar moneda o

(15) "Sturges Vs. Crowninshield", pág. 98 y 99; F. J. Gaxiola.

(16) "D. Constitucional", pág. 119; Lic. Felipe T. Ramírez.

o emitir billetes de crédito y del tercero en la facultad de establecer reglas uniformes de naturalización y en la delegación de jurisdicción del Almirantazgo y marina". (James Kent, Comentarios a la Constitución de los Estados). (17)

En Argentina tanto la doctrina como la jurisprudencia han admitido la misma tesis sobre facultades concurrentes y priva en Estados Unidos. La Constitución Argentina en su Art. 108 inciso 7, acepta esta tesis al prohibir a las provincias expedir el Código de Comercio "después que el Congreso lo haya sancionado", es decir, las provincias sólo tienen respecto al Congreso la facultad supletoria de expedir el Código de Comercio. (18)

Como una excepción al principio del Art. 124 existe la posibilidad de que una misma facultad pueda emplearse simultáneamente por dos jurisdicciones o de que una facultad sea ejercida provisional o supletoriamente por una jurisdicción a la que constitucionalmente no le corresponde. Si la Federación no hace uso de alguna o algunas de las facultades de que los Estados se han desprendido para que ésta las ejerce en beneficio general, los Estados pueden emplearlas.

Nuestra Constitución no dice nada al respecto, pero existen casos en la práctica que han sido sancionados por la jurisprudencia, admitiendo la facultad supletoria de los Estados. El Art. 121 de nuestra Constitución establece que "El Congreso de la Unión por medio de leyes generales, prescribirá la manera de probar los actos públicos, registro y procedimientos judiciales de cada uno de los Estados, para que tenga fe y crédito en los de más Estados". Los Estados se han visto en la necesidad de expedir esta ley, que el Congreso de la Unión hasta hoy no ha expedido. Estas leyes quedarán insubsistentes tan pronto como el Congreso de la Unión legisle sobre esta materia para la que la Constitución expresamente le otorga facultades, y no niega en forma determinante a los Estados.

## IMPUESTOS

Sobre las facultades que ejercen simultáneamente la Federación y los Estados la Suprema Corte ha dicho que "puesto que en algunos artículos de la CARTA MAGNA se confieren a los Estados algunas atribuciones, en otros se les prohíben el ejercicio de otras que también se especifican, y a veces se concede la misma facultad atributiva a la Federación y a los Estados estableciéndose así una jurisdicción concurrente". Sin duda que de estas facultades la más importante es la que permite tanto a la Federación como a los Estados imponer contribuciones. Sin recursos los Estados locales no podrían desempeñar sus funciones políticas y administrativas, y sin indepen-

(17) "Algunos Problemas del E. Fed.", pág. 99 y 100 cit. F. T. Gaxiola.

(18) "D. Constitucional", pág. 120; Lic. Felipe T. Ramírez.

dencia hacendaria la autonomía Constitucional no pasaría de ser más que una farsa.

La Frac. VII del Art. 73 de nuestra Constitución al prescribir, "El Congreso de la Unión tiene facultad: Frac. VII para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", no excluye a los Estados en esta misma facultad.

Es indispensable para que exista un gobierno que este tenga la facultad de establecer impuestos, y no existiría el de los Estados miembros si no tuvieran este derecho.

El problema no se presenta al enunciar las facultades sino precisamente al señalar los medios, al tratar de establecer el límite que separa la facultad tributaria entre la Federación y los Estados locales, medio necesario para establecer el equilibrio Constitucional. "Si los Estados poseyeran facultad para gravar con impuestos las actividades del Poder nacional, afirma Cooley, tendrían en sus manos un arma constitucional que podrían esgrimir, con terribles efectos, en caso de que la política del gobierno federal no estuviera de acuerdo con sus propósitos.

Por otra parte, si el gobierno central tuviera el poder correspondiente sobre las actividades de los Estados, no faltarían hombres que en épocas de gran agitación política, desearan y aun hicieran uso de este poder, con la finalidad de coaccionar a los Estados, en su legislación y sobre materias que estuvieran fuera de su competencia.

El difícil problema de repartir las competencias que a cada poder corresponden en materia de impuestos, fue motivo de preocupación para los autores del proyecto de 1856, en cuyo Art. 120 se estableció que correspondía a los "Estados los impuestos directos y a la Federación los indirectos", de aquí se siguió la discusión de qué impuestos debían considerarse como directos y cuáles como indirectos; algunos constituyentes opinaron que los primeros eran los que recaían sobre la renta y los segundos sobre los consumos.

"El Constituyente, tras de prolongados debates, en los que sobresalieron las opiniones de Mata, en favor del proyecto, y de Ramírez y Ocampo, en contra, desechó por 55 votos contra 24 este artículo, de donde debe deducirse que la idea general de la Asamblea fue no establecer la clasificación de rentas, como principio general, sino dejar al criterio y buen juicio de los poderes federal y local, el sistema contributivo de cada jurisdicción.

El jurista Vallarta vino a corroborar aun más el pensamiento de la Asamblea con su terrible sentencia en los siguientes términos: "Abstracción hecha de toda ley positiva, dadas las bases del sistema Federal que nos rige y no viendo la cuestión sino en el terreno filosófico, como punto de vista de legislación constitucional, es imposible no reconocer esa verdad. Los razonamientos de Hamilton y de Madison, dijo, prueban concluyentemente que una clasificación de rentas, una designación de objetos sobre los que recaigan

las contribuciones federales y locales, respectivamente, dejarían a la Unión o a los Estados, sin los medios indispensables de existencia propia, sin los recursos para satisfacer sus necesidades, que por su naturaleza no admiten limitación". (19)

En el mismo sentido se manifiesta Dn. Melchor Ocampo al decir que "La Constitución en esta materia no puede dar más que bases generales, sin entrar en los pormenores de una clasificación de rentas".

Sin embargo, llevando la voz de la comisión, propone, "que el impuesto federal sea directo, y que el indirecto que necesita más indagaciones quede a los Estados, y opina que esto conservaría mejor su soberanía". (Zarco, T. II, pág. 542).

Guillermo Prieto comparte la opinión de Ocampo aunque no en lo absoluto por lo que a los impuestos indirectos se refiere y hace resaltar las ventajas del impuesto directo consistentes en que "es más proporcional, más fijo y más moral".

"El directo recae sobre la renta, y el indirecto sobre el consumo; es decir, sobre las necesidades, sobre la subsistencia del pueblo, y para establecerlo se necesita que el ojo fiscal siga la producción en todas sus transformaciones.

Lo peor de este sistema es la desigualdad, pues tratándose por ejemplo del pan, el pobre que tiene 9 hijos paga como diez y el rico que no tiene hijos paga como uno". (20)

De lo expuesto hasta aquí hemos podido observar que todo régimen Constitucional la facultad de imponer contribuciones requiere para su legitimidad un acto legislativo. De esto se desprende que deberían repartirse la facultad tributaria atribuyendo a la Federación competencia para decretar impuestos en todas aquellas materias sobre las cuales tienen facultades para legislar. Siguiéndose la misma regla en lo que respecta a los Estados.

En los Estados Unidos, la labor constructiva de la jurisprudencia ha venido deslindando los campos de aplicación y existen principios importantes que debemos señalar como guías.

"La facultad que tienen los Estados de imponer contribuciones, dijo la Corte, sólo alcanza los objetos que están sujetos a su poder soberano y nada más. La soberanía de un Estado se ejerce sobre aquellas cosas que ella misma crea o que son introducidas al territorio del Estado, con el permiso de sus autoridades, pero no se extiende a aquellos arbitrios o medios que emplea el Congreso general al ejercer sus facultades constitucionales.

Las facultades de los Estados deben medirse por la extensión de su soberanía, regla que los deja en libertad para emplear todos sus recursos propios, quedándoles expedita la facultad de imponer contribuciones a todos los ciu-

---

(19) "Algunos Problemas del E. Federal", pág. 126; F. J. Gaxiola.

(20) Zarco, T. II, pág. 542.



dadanos y a todas las propiedades de su territorio. Pero pone fuera de su alcance todas las facultades que fueron conferidas al Congreso de la Unión, así como los medios que se concedieron para que pudieran ejercitarlas. Evita todo choque entre las dos soberanías, todo conflicto entre los dos poderes, remueve la ocasión de que un gobierno pueda deshacer lo que otro pudo hacer en uso de un derecho reconocido e impide que existan simultáneamente dos derechos, incompatibles entre sí, y que una parte pueda destruir lo que otra tiene derecho de conservar" (21).

Abordaremos por último el problema de saber si las rentas provenientes del trabajo personal o manual son de la exclusiva competencia de la Federación o también los Estados pueden concurrir a gravar esas fuentes de riqueza.

Aparentemente podemos concluir que la materia en cuestión sólo compete a la Federación su gravamen: esto lo deducimos del contenido del art. 31 de la Constitución frac. IV que dice:

"Son obligaciones de los mexicanos.—Frac. IV.—Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El art. 30 nos indica quiénes son mexicanos.

Art. 30.—La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A) Son mexicanos por nacimiento:

I.—Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.

II.—Los que nazcan en el extranjero de padres mexicanos; de padre mexicano y madre extranjera (o de madre mexicana y padre desconocido, y III.—Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sen de guerra o mercantes.

B) Son mexicanos por naturalización:

I.—Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización, y

II.—La mujer extranjera que contraiga matrimonio con mexicano y tenga o establezca su domicilio dentro del territorio nacional.

De la lectura de los preceptos mencionados llegamos a la conclusión de que todos los mexicanos tenemos la imprescindible obligación de contribuir para los gastos públicos, naturalmente de acuerdo con las leyes; leyes que según nuestra humilde opinión pueden ser Federales o locales.

El art. 73 en su frac. VII prescribe lo siguiente:

"El Congreso de la Unión tiene facultad: Frac. VII.

Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto", no excluye a los Estados en esta misma facultad.

---

(21) (James Kent, Ob. Cit. pág. 273. Citado por F. J. Gaxiola, págs. 118, 119 y 120).

Es indispensable pues, para que exista un gobierno que éste tenga la facultad de establecer impuestos, y no existiría el de los Estados miembros si no tuvieran este derecho.

Aun más, si partimos del principio de que nuestra legislación no establece una delimitación de campos de imposición y las materias de la exclusiva competencia de la Federación se encuentran definidas y enumeradas por la Frac. XXIX del art. 73 y el art. 131 de nuestra Constitución, es indudable que las rentas provenientes del trabajo manual o sean las comprendidas en la Cédula CUARTA sí pueden ser gravadas por los Estados puesto que desde un principio se dejó la puerta abierta para la concurrencia impositiva.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación así lo deja entrever en el párrafo que incertamos en el capítulo de IMPUESTOS.

Concluimos pues, sosteniendo que los ingresos derivados del trabajo personal o manual son objeto de la concurrencia impositiva; esto quiere decir que no es materia exclusiva de la Federación sino que los Estados también concurren a gravar la misma fuente.

Los Estados, según la misma Constitución (Art. 124), están facultados para establecer toda clase de impuestos para cubrir sus presupuestos y los de los Municipios, con las limitaciones establecidas en los artículos 117 y 118.

Las disposiciones legales en materia fiscal, de los impuestos locales y Municipales para el Distrito Federal y los Territorios, serán expedidos por el Congreso de la Unión pero sometándose a las mismas limitaciones que se fijan a los Estados.

Estas limitaciones pueden considerarse de dos clases:

a) Las que tácitamente se les ha impuesto, reservándose como campo impositivo Federal exclusivamente, y b) las que expresamente se prohíben en los artículos 117 y 118 que a continuación se mencionan:

"Art. 117.—Los Estados no pueden en ningún caso:

I.—Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras.

II.—Expedir patentes de corbo ni de represalias.

III.—Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

IV.—Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.—Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.—Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.—Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia

de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

VIII.—Emitir títulos de la deuda pública, pagaderos en moneda extranjera o fuera del territorio nacional, contratar directa o indirectamente préstamos con Gobiernos de otras naciones o contraer obligaciones en favor de sociedades o particulares extranjeros, cuando haya de expedirse títulos o bonos al portador o transmisibles por endoso.

IX.—Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas que las que el Congreso de la Unión autorice.

Art. 118.—Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.—Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

II.—Tener, en ningún tiempo, tropa permanente ni buques de guerra.

III.—Hacer la guerra por sí o alguna Potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la República.

Transcrito lo anterior podemos observar que a los Estados no les está prohibido establecer gravámenes sobre las rentas comprendidas en la cédula IV; con lo que queda demostrada una vez más la concurrencia impositiva en este aspecto.

Pero cabe advertir que aunque admitimos que los Estados de la Federación tienen facultad para gravar la materia de que tratamos, sin embargo la forma de recaudar el impuesto no pueden llevarla a cabo mediante timbres, como lo hace la Federación, por prohibirlo respecto de los Estados la frac. III del art. 117 de la Constitución, que acabamos de citar.

## LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA 1950

ARTICULO 1º.—Durante el ejercicio fiscal de 1950, se causarán y recaudarán los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos siguientes:

I.—Impuestos a la importación.

A.—General, conforme a las tarifas relativas.

B.—Recargo de 10% sobre el impuesto general de importación por vía postal.

C.—Gasolina y otros productos ligeros del petróleo.

B.—Benzol, xilol, toluol y naftas de alquitrán de hulla.

E.—Energía eléctrica.

F.—3% adicional sobre el impuesto general.

## II.—Impuestos a la exportación:

- A.—General, conforme a las tarifas relativas.
- B.—Sobretasa del 15% ad-valórem.
- C.—Petróleo crudo.
- D.—Henequén.
- E.—2% adicional sobre el impuesto general y sobretasa del 15% ad-valórem.
- F.—Café.

## III.—Impuestos a la industria.

- a).—Producción.
  - b).—Consumo.
  - B.—Gasolina y otros productos ligeros del petróleo.
  - C.—Benzol, xilol, toluol y naftas de alquitrán de hulla.
  - D.—10% sobre entradas brutas de ferrocarriles y empresas conexas.
  - E.—Portes y pasajes.
  - F.—Recargo de 2.5% en las cuotas de pasajes en los ferrocarriles.
  - G.—Azúcar.
  - H.—Cerillos y fósforos.
  - I.—Tabacos.
  - a).—Cigarros.
  - b).—Puros.
  - c).—Diversos.
  - d).—Excedente.
  - J.—Alcoholes, aguardientes y mieles incristalizables.
  - b).—Aguardientes comunes y regionales.
  - c).—Whiskey y ginebra.
  - e).—Compraventa de alcoholes.
  - d).—Mieles incristalizables.
  - K.—Aguamiel y productos de su fermentación.
  - L.—Cerveza.
  - M.—Explotaciones forestales.
  - N.—Anhídrido carbónico.
  - N.—Hilados y tejidos.
  - O.—Cemento y yeso.
  - P.—Llantas y artefactos de hule.
- ## IV.—Impuestos al comercio.
- A.—Sobre ingresos mercantiles.
  - B.—Automóviles ensamblados.
  - C.—Expendios de bebidas alcohólicas.
  - D.—Consumo de algodón.
  - E.—Ixtle de lechuguilla.
  - V.—Primas pagadas a instituciones de seguros y capitalización.

VI.—Impuestos sobre la renta.

A.—Cédular.

a).—Cédula I.

b).—Cédula II.

c).—Cédula III.

d).—Cédula IV.

e).—Cédula V.

B.—Utilidades excedentes.

VII.—Impuestos sobre capitales:

A.—Herencias y legados.

a).—De acuerdo con la ley federal sobre la materia.

b).—Participación en las leyes locales sobre herencias, establecidas de acuerdo con la Federación.

B.—Donaciones.

a).—De acuerdo con la ley federal sobre la materia.

b).—Participación en las leyes locales sobre donaciones, establecidas de acuerdo con la Federación.

VIII.—Loterías, rifas y juegos permitidos.

IX.—Sobre actos, documentos y contratos no mercantiles.

X.—Impuestos sobre migración.

XI.—10% adicional sobre las cuotas de los impuestos y derechos que en seguida se enumeran, siempre que el monto del impuesto o derecho principal sea mayor de \$ 0.05:

A.—Impuestos a la industria de tabacos.

B.—Impuestos sobre fundos mineros.

C.—Impuestos sobre producción de metales y compuestos metálicos.

D.—Impuesto suplementario sobre la producción de oro.

E.—Sal.

F.—Producción de petróleo y derivados del petróleo.

G.—Uso y aprovechamiento de aguas federales.

H.—Pesca y buceo.

I.—Caza.

J.—Otros recursos.

XIII.—Impuestos para la prevención y erradicación de plagas y para camapañas sanitarias.

XIV.—Derechos por la prestación de servicios públicos.

A.—Consulares.

a).—Legalización de firmas.

b).—Certificados.

c).—Expedición, refrendo y visto bueno de pasaportes.

d).—Actos especificados en otras disposiciones.

e).—Otros servicios.

**B.—Marítimos, terrestres y aéreos.**

a).—Barra.

b).—Tráfico marítimo.

c).—Tránsito terrestre.

d).—Tránsito aéreo.

e).—Carga y descarga.

f).—Otros servicios.

**C.—Aduanales.**

a).—Guarda y almacenaje.

b).—Servicios extraordinarios.

c).—Despacho.

d).—Otros servicios.

**D.—Comunicaciones.**

a).—Correos.

b).—Telégrafos

c).—Radiocomunicación.

d).—Teléfonos.

e).—Inspección de vehículos de pasajeros, carga y mixtos que presten servicios públicos en las carreteras nacionales y en las particulares, de concesión federal.

f).—Otros servicios.

**E.—Compensación por obras de riego.**

**F.—Salubridad.**

a).—Certificación de medicinas de patente, especialidades y productos de tocador y belleza.

b).—Desinfección y desinsectización.

c).—Inspección y certificación.

d).—Registros y revisión.

e).—Otros servicios.

a).—Pesas y medidas.

b).—Animales, semillas, frutas, plantas y cereales.

c).—Instalaciones centrales eléctricas y telefónicas.

e).—Producción y muestreo de metales y compuestos metálicos.

f).—Contenidos metálicos en minerales de baja ley.

g).—Producción de petróleo y derivados del petróleo.

h).—Industrias exentas conforma a la Ley de Fomento de Industrias de Transformación.

i).—Especiales y otros servicios.

**H.—Registro.**

a).—Bebidas alcohólicas.

b).—Patentes de invención y marcas de fábrica.

c).—Inspección en el Registro Público de Minería.

d).—Otros servicios.

I.—De Educación.

- a).—Expedición de títulos y certificados.
- b).—Sostenimiento de las Escuelas Artículo 123.
- c).—Otros servicios.

J.—Diversos.

- b).—Fundición
- c).—Amonedación.
- d).—Inserciones en publicaciones oficiales.
- e).—Identificación.

f).—Derechos de supervisión cinematográfica, incluyendo los gastos de proyección.

I.—Para exhibición comercial:

1.—Películas de 35 milímetros, \$ 100.00 por rollo de 300 metros e menos;

2.—Rollo de propaganda o anuncio de películas ("Trailers") \$ 50.00 por rollo de 300 metros o menos;

3.—Películas de 16 milímetros, \$ 25.00 por rollo de 100 metros o menos;

4.—Rollo de propaganda o anuncio de películas ("Trailers") \$ 10.00 por rollo de 100 metros o menos:

II.—Para exportación:

1.—Películas de 35 milímetros, \$ 10.00 por rollo de 300 metros o menos;

2.—Películas de 16 milímetros, \$ 3.00 por rollo de 100 metros o menos;

Las películas de aficionados en ambos formatos quedan exceptuadas.

Las cuotas anteriores seguirán en vigor en tanto el Ejecutivo Federal, en uso de las facultades que le concede el artículo 9º de esta Ley, no las modifique.

g).—Migración.

h).—Aportaciones al Seguro Social.

i).—Otros servicios.

XV.—Productos derivados de la explotación o uso de bienes que forman parte del patrimonio nacional:

A.—Bienes de dominio público.

a).—Mar territorial.

b).—Playas y zona federal.

c).—Corrientes, vasos, lagunas y esteros y zonas federales correspondientes.

d).—Puertos, bahías, radas y ensenadas.

e).—Presas, canales y zanjas para irrigación y navegación.

f).—Reservas mineras y petroleras.

g).—Ferrocarriles de propiedad nacional.

i).—Otros.

h).—Teatros, museos, edificios y ruinas arqueológicas e históricos.

B.—Bienes de dominio privado.

a).—Arrendamiento, explotación y venta de tierras y aguas susceptibles de enajenación.

b.—Bienes vacantes.

c).—Bosques.

d).—Otros.

C.—Bienes muebles.

a).—Utilidades por acciones y participaciones.

b).—Utilidades de otras inversiones en créditos y valores.

c).—Recuperación de inversiones en acciones, créditos y valores.

d).—Establecimientos del Gobierno Federal.

e).—Lotería Nacional.

f).—Bienes muebles no especificados.

D.—Productos de la colocación de empréstitos.

XVI.—Aprovechamientos:

A.—Multas.

B.—Recargos.

C.—Rezagos.

D.—Indemnizaciones.

E.—Cooperación del Departamento del Distrito Federal, por servicios públicos locales prestados por la federación.

F.—Descuentos sobre certificados de Tesorería, recibidos en pago anticipadamente por el Gobierno Federal.

G.—De la Secretaría de Salubridad y Asistencia.

H.—De la Comisión Federal de Electricidad.

I.—Otros.

XVII.—Impuestos y derechos creados durante el período de emergencia, que se ratificaron por Decreto de 28 de septiembre de 1945 y que no aparecen en las fracciones anteriores.

ARTICULO 2º.—El 10% adicional consignado en la fracción XI del artículo primero, se causará en la forma y términos del impuesto o derecho principal y su omisión dará lugar a las mismas consecuencia que la omisión del tributo principal.

ARTICULO 3º.—Además de las participaciones que las leyes vigentes concedan a los Estados, Distrito Federal, Territorio y Municipios de la República, en la proporción y con los requisitos que las leyes especiales establezcan, dichas entidades participarán como sigue:

I.—25% sobre los productos que la Federación obtenga por concepto de venta y arrendamiento de terrenos nacionales, ubicados dentro de sus respectivas jurisdicciones.

II.—50% sobre los productos que la Federación obtenga por concepto de explotaciones de los terrenos nacionales y bosques, ubicados dentro de sus respectivas jurisdicciones.



## CONCLUSIONES

I.—El Impuesto sobre la Renta —Income-tax—, es un gravamen de los más equitativos y racionales a la vez, de ahí que aplicado a un medio jurídico determinado constituya la base de su sistema tributario definido.

Su elasticidad hace que pueda adaptarse con facilidad a los fines perseguidos por el legislador en determinado momento, sobre todo, en casos imprevistos que requieren un aumento en la recaudación.

Mantiene intacta la fuente productora de riqueza, gravando tan sólo la utilidad, que del trabajo personal, del capital o bien de la combinación de ambos obtiene el contribuyente.

Es indudable que los Estados modernos están sirviéndose de éste medio para realizar transformaciones sociales que se traducen en una mejor distribución de la riqueza entre la masa de la población.

En términos generales, el Impuesto sobre la Renta, es el que responde con mayor amplitud a los principios de justicia y equidad en la imposición, así como a los de suficiencia y elasticidad. De ahí que en la actualidad y no sabemos por qué tiempo más, éste impuesto ocupe un lugar preferente entre todos los demás.

II.—A efecto de que el Impuesto sobre la Renta en México, realice de manera eficiente la anhelada justicia social es necesario elevar la base del mínimo exento de gravamen en la Cédula Cuarta a fin de ajustarla a la realidad actual; o en su defecto, instaurar las cargas de familia en la misma cédula, previa modificación a la legislación tributaria.

III.—El sistema cédular del Impuesto sobre la Renta en México, no satisface ampliamente sus fines, por consiguiente urge combinarlo con el sistema global; procedimiento que reportaría un mayor número de contribuyentes y por consiguiente, los ingresos para el fisco vendrían en aumento.

IV.—Para concluir, sostenemos que en la legislación mexicana la endémica situación de la concurrencia impositiva entre la Federación y los Estados, por virtud de que no existe una delimitación de facultades en esta materia, las rentas provenientes del trabajo personal son objeto de una doble tributación. El mal que señalamos sólo es remediable, previa reforma Constitucional a manera de establecer la delimitación de facultades solicitada en otros trabajos anteriores al presente.