

# **EL IMPUESTO AL EGRESO EN MÉXICO**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE**

**LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA**

**FRANCISCO MANUEL ABASCAL SHERWELL**

**Y SÁNCHEZ MOLINA**

**MÉXICO, 1971**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

**A MIS PADRES, CON INMENSO CARINO Y RESPETO:**

**LIC. DON MANUEL ABASCAL SHERWELL,  
DOÑA MARIA DEL CARMEN SANCHEZ MOLINA DE  
ABASCAL SHERWELL.**

**A LA MEMORIA DE MI ABUELITA,  
DOÑA PAULINA MOLINA DE SANCHEZ.**

**A MIS HERMANOS, CON TODO CARINO.**

**A MIS MAESTROS, CON GRATITUD.**

**AL ILUSTRE FISCALISTA, SEÑOR LICENCIADO  
DON GUILLERMO LOPEZ VELARDE,  
INSIGNE JURISTA Y PRECLARO MAESTRO, CON  
EL RESPETO Y AGRADECIMIENTO DE SU ALUMNO.**

# I N D I C E

	Pág.
Prólogo.....	11
Capítulo I.- El Hombre.....	13
Capítulo II.- La Sociedad.....	21
Capítulo III.- El Estado.....	31
Capítulo IV.- Breve historia del Impuesto en los Estados Unidos Mexicanos.- Tránsito de la Facultad Impositiva a la luz de nuestros Preceptos Constitucionales.....	63
Capítulo V.- Determinación de lo que debe entenderse por Impuestos.- Clasificaciones de los mismos.....	85
Capítulo VI.- Antecedentes en la creación -- del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles y establecimiento del mismo -- en nuestro País.- Forma en que esta Legislación ha procurado unificar -- los gravámenes sobre el Comercio y la Industria.- Inconvenientes de este Impuesto.....	107
Capítulo VII.- El Impuesto sobre el Valor de las Transacciones en Portugal.- El Impuesto al Egreso en México.....	123
CONCLUSIONES .....	179
Bibliografía.....	181

## PROLOGO

El hombre es el sujeto del impuesto y a la vez el objeto del mismo. De la utilidad que obtiene por su esfuerzo, debe destinar una cantidad para cubrir el tributo que se le fije, para su bien y el de sus conciudadanos. - Un Municipio, un Estado y una Nación que no tributan, o cuyo tributo es precario, serán un Municipio, un Estado o una Nación que no tienen sentido ni posibilidad de progresar. Sin embargo, si la capacidad económica de la persona es rebasada por el monto del impuesto, se produce un desequilibrio que afecta a la economía doméstica y causa disconformidades. Si por otra parte, el impuesto no es debidamente canalizado, se provocan inconformidades y desalientos ya que el hombre desea que el impuesto que cubre para su beneficio y para los gastos de las entidades públicas mencionadas, se aplique en forma honesta y correcta. Por eso afirmamos al principio de estos párrafos, que quieren ser un prólogo, que el hombre es el sujeto del impuesto - y éste a su vez tiene como objeto buscar la felicidad del individuo a través de las erogaciones que dichas entidades políticas deben realizar para la obtención de los fines supremos de las colectividades que no pueden ser logrados por la actuación aislada de los individuos.

La forma de tributar cambia. Los sujetos y objetos del tributo varían. Se busca la forma de encontrar una mejor tasa impositiva en beneficio de los sectores -

más necesitados de la población. A través del impuesto el Estado trata de resolver los problemas de él como creación jurídica; y del individuo como realidad tangible; y es por ello, que antes de entrar en materia debemos tratar de establecer qué son el Hombre, la Sociedad y el Estado, para llegar dentro de un aspecto armónico a sostener la legitimidad, modificaciones y justificación de los gravámenes que constituyen los sistemas impositivos de las entidades políticas que tantas veces hemos consignado.

Francisco Manuel Abascal Sherwell.

**CAPITULO I**

**EL HOMBRE**

Qué es el hombre.- Una respuesta fácil la daría - según su actividad y pensamiento, todas diferentes - - el fisiólogo, el filósofo, el economista, el sociólogo o el teólogo.

¿Cuál es la verdad de nuestro origen desde el - Nacimiento de Cristo, edad en que quiere estudiarse la - época moderna, o remontándonos 40,000 millones de años - antes de esa era en que, a través de restos y fósiles en los que podemos señalar la existencia en América del --- hombre de Tepexpan, en Europa del hombre de Neanderthal y en Asia del hombre de Pekín ?. ¿ Descendemos de una - pareja como enseña la Religión Israelita en el Antiguo - Testamento, en el Libro del Génesis, pareja que siembra de hombres la tierra, hasta casi desaparecer esa proge-- nie en el Diluvio Universal, donde es Noé con sus tres - hijos y las familias de éstos quienes vuelven a poblar - el mundo ?. ¿ Es acaso la Religión del Fuego de Zoroas-- tro, que nos habla de un dios del bien, que lanzó al mun-- do quince parejas para que se formaran todas las razas - que hoy lo pueblan ?. ¿ Es la mitología griega -de la que deriva en forma por demás simplista la mitología romana -quien viene a dar la pauta del nacimiento del que Aristó-- teles llamaría el "Zoon Politikon", o sea el hombre mis--

mo?. ¿ Es acaso cómo se preguntara el Licenciado Vicente Lombardo Toledano, si "somos algo consentido en el Universo o simplemente epifenómenos"?. La respuesta siempre será oscura, pero sea una u otra la postura que se adopte de acuerdo con los códigos religiosos o morales, mitológicos o fetichistas, es un hecho que en un determinado momento dentro del Sistema Planetario Solar hace 40,000 millones de años o más, sin un génesis de naturaleza sino seguramente de causa a efecto entre el ser y el Dios, en la noche espectral de las tinieblas, cuando el fuego era desconocido y la lucha por sobrevivir terrible; cuando los medios de transitar consistían en la voluntad del hombre que protegía con amor a su familia, en forma nómada, buscando siempre el alimento y el agua, el hombre o los hombres vagaron por la extensión del Planeta y aunque el misterio sigue en pie, nace desde luego un aspecto fundamental en el individuo, el tributo que tiene que pagar para sí y para sus semejantes, desde el momento en que colocados dentro de la órbita de la Religión Cristiana, Dios le dijo al hombre "ganarás el pan con el sudor de tu frente". Ello no fue halago sino castigo, y como castigo, ya nuestro esfuerzo no fue únicamente en provecho de nosotros mismos, sino tuvo un desmembramiento en favor de los demás, ya sea la familia primitiva para sostener el hombre a los que de ella dependían y entregar la madre el mejor de sus esfuerzos para la conservación de su prole, el hecho indubita

ble es que una parte de nuestro esfuerzo con un fin estimado desde los comienzos de los siglos, como un fin de amor, se entregó en tiempo, en especie o en desvelos, en favor de otro.

Y en sus ocios, después del duro bregar para ganar el pan con el sudor de la frente, nacen con el hombre y avanzan paulatinamente con él la ciencia y el arte: Unos y otros en forma rudimentaria, pero en que muchas de sus expresiones aún son pasmo de nuestros días. Y la tribu vaga y en momentos se asienta en un lugar determinado y acabado aquello que la mantuvo con fuerza para vivir u hostigada por otras familias que buscan el mismo fin de lucha por subsistir, que se condensa en la frase "el hombre, lobo del hombre", lucha y vence o es derrotado; y aquella familia que quiso ser sedentaria vuelve a ser nómada.

El instinto vital la arroja por todos los campos de la vida en busca de los elementos necesarios para vivir, para luchar en defensa de su prole, para defenderse de los animales salvajes, de los elementos naturales; y en aquellas cuevas, domicilio incierto, se refugia en medio de su soledad y de su angustia en compañía de los suyos.

Si el Génesis, dentro de la Doctrina Cristiana nos da una pauta o una idea sobre la creación del mundo, el Bahmarata y el Ramayana, nos hablan también de esa Creación por un Ser superior e infinito. Por ello y a través de la lectura de los Libros Inmortales, en que casi todos

coinciden en hablar de una pareja o de varias parejas, de un dios del bien y de un dios del mal y como coincidencia de un diluvio con el que se castigó a los hombres por la desobediencia a los cánones impuestos por la divinidad, debemos estimar que mucho habrá de cierto o todo será cierto, con las diferencias y con las coincidencias que explican el origen del hombre y del mundo. Algo que nos lleva a pensar que todas las narraciones que coinciden deben hacer presumir la certidumbre de la existencia de Dios y siguiendo la Tesis Cristiana, cuyos Libros Sagrados en el Nuevo Testamento terminan con el del Apocalipsis, mi mente se traslada a la mitad del Siglo XV, cuando Mahomed II sitiaba Constantinopla, ya reducida a sus últimos estertores de agonía y contempla la peregrinación religiosa del último Basileus, Constantino XIII, quien conduce la procesión a Santa Agia, (Santa Sabiduría) mejor conocida por Santa Sofía, a impetrar perdón del Cielo; salir de la más bella Catedral construida por el "Homo Faber" y conducir nuevamente esa procesión de ancianos, mujeres, jóvenes y niños a luchar en las murallas bizantinas que cederán al paso de los asaltantes; el saqueo de la ciudad tantas veces centenaria; el degüello y la violación de sus habitantes; y como último resultado: la muerte. Y efectivamente, esa noche, que para los bizantinos fue seguramente la noche del Juicio Final, al vulnerarse sus murallas, trajo un mañana en el cual, en medio de los cadáveres, sobresalía la sanda

lia púrpura del último Basileus que murió en el combate -  
junto con los suyos.

Y digo que esa escena apocalíptica, de la Constan-  
tinopla de hace cinco siglos, de la que se dice en forma  
caprichosa que marca el final de la Edad Media, parece --  
repetirse en los momentos actuales en que el contemplar -  
las terribles armas de la época, las ambiciones de los --  
hombres, el deseo de sujeción, de esclavitud, en las for-  
mas en que se desee presentar el panorama tétrico de la -  
humanidad de nuestros días, parece inyectar nuevos ríos -  
de recuerdo de la trágica noche de Bizancio y hace meditar  
teniendo como base El Apocalipsis de San Juan, si los úl-  
timos días del hombre se están escribiendo.

Técnica, refinada civilización, costumbres sibirí-  
ticas, pueblos oprimidos y pueblos opresores; inconformi-  
dad en todas partes y en todos los lugares en contra de -  
los sistemas económicos que hacen emerger a unos países a  
la opulencia, la que para ser sostenida necesita del tri-  
buto que engendra en muchos casos la misión brutal y fe--  
roz de fabricar armas. De pueblos oprimidos o subdesarro-  
llados como se les llama en esta época que buscan mejorar  
su condición económica, la que ellos consiguen dificulto-  
samente a través de la mejoría de sus impuestos. Justicia  
e injusticia y como consecuencia, desde el punto de vista  
religioso, filosófico, económico, político y jurídico lo  
que en última instancia viene a ser el destino del hombre,

un destino que en estos momentos se avisa total: el --  
fin de su vida.

## **CAPITULO II**

### **LA SOCIEDAD**

Fue el fundador del positivismo, Augusto Comte, (1798-1857), quien para establecer el estudio de las normas, costumbres, doctrinas y leyes inventó en 1842 el vocablo híbrido de Sociología, el que ha recibido carta de naturalización en todos los países del mundo, porque ningún vocablo se ha encontrado que pueda sustituir con mejor fortuna, al nacido del latín y el griego: Socius, -- sociedad; logos, tratado. El Tratado de las Sociedades.

Como decíamos en el Capítulo anterior, la llegada del hombre al mundo se puede establecer, afirmando o disintiendo, según la tesis religiosa o atea en que nos apoyemos. El hombre y la mujer forman la familia que de nómada se va convirtiendo en sedentaria, al irse asentando en determinados lugares, donde después de satisfacer sus necesidades vitales de habitación, alimento y pieles para cubrirse del frío, comience en los momentos que llamaríamos de ocio, a desenvolverse dentro del marco del arte y de la ciencia, los que crean la cultura y la civilización. Cuando otras familias por lazos múltiples, se acercan a aquella y por afecto se unen o por razones de defensa se funden. Y cuando esas familias unidas por el amor, por el afecto, o por la necesidad de defenderse -- contra otros grupos, "el hombre lobo del hombre" llegan a formar pequeñas tribus en las que se destina a los hom

bres a un determinado trabajo a desempeñar, trabajo que es su tributo para la defensa de la tribu, la que al recibir la savia nueva de otras tribus, van formando la horda y al asentarse ésta la ciudad, con las distintas clases en que ésta se divide: desde el esclavo, hasta el jefe y hasta - el héroe.

Esas pequeñas ciudades, formadas por conjuntos de familias y llamadas así para fijar una connotación que explique el fenómeno social, no porque propiamente lo sean - dentro de lo que se entiende por ciudad a partir de la época de Cristo, pasan a formar parte de grupos con mayor --- fuerza, que las adoptan, las defienden, las conquistan y - las absorben para acercarnos al concepto de Estado, estimando a éste como conjunto de tierra y habitantes, dotado de un poder que no admite intervención de ningún otro, sea proveniente del exterior o de su propio territorio.

Pasa en vuelo rápido la imagen que sin embargo se conserva estática en aquellos sitios donde florecieron las civilizaciones del Nilo, las del Tigris y el Eufrates, -- con sus hermosos Jardines Colgantes, la de aquellas incansables hormigas del trabajo que hicieron posible la Gran - Muralla, las Ruinas de Ankor que deslumbran con la magia - de los buriles que las tejieron y todas y cada una de ---- ellas centradas en distintos lugares del Planeta, pero --- siempre teniendo como sede de las mismas lo que hoy son el Asia y el Africa, hasta el advenimiento de esa raza miste-

riosa que dió esplendor inigualable a la humanidad hasta entonces sedienta de sangre, sedienta de lucha, sedienta de destrucción: los griegos, cuya llegada a la Hélade Dorada aún no puede establecerse, para difundir por el mundo el arte y la ciencia de la Grecia clásica e inmortal. De ese momento, oteamos los primeros conceptos que se escriben para explicar el origen de las sociedades y trasladar la civilización en forma definitiva al "Mare Nostrum".

Aristóteles, el Estagirita, (384-322 A. C.) en uno de los más hermosos libros de todos los tiempos, "Política", él, repito, uno de los más brillantes y profundos pensadores de la humanidad, hizo brotar de su mente y plumar con la pluma, la que ha sido denominada Teoría Naturalista, Teoría la cual aún en nuestros días se le considera como la base más importante para entender y estudiar a la sociedad. Su tesis aún no ha sido superada.

El Genio, establece que el fundamento de la sociedad se encuentra en la misma naturaleza del hombre, dado que la persona no es sino un animal político: "Zoon Politikon". El hombre nace, y por tanto vive, pero vive para convivir. Su propia naturaleza lo lleva a vivir y convivir en sociedad, ya que si vagara como las fieras en el monte o se remontara a las alturas en que creyera no se alcanzado jamás, resultaría un dios o una bestia.

Si el razonamiento se sostiene en la lógica, ésta brota el argumento del Estagirita que en forma si:

tica establece que la sociedad es el todo y el individuo - una parte de ese todo, pero una parte tan importante, que sin esa parte el todo queda incompleto. Como fundamentación antropológica de su tesis, establece que el hombre se encuentra dotado de cuerdas vocales, que lo hacen a través del diálogo acercarse a sus semejantes sociales; que tiene diversa constitución morfológica, necesitando en esa circunstancia, aun para lo mínimo, a un ser humano de sexo -- distinto, con lo cual se establece la familia, núcleo primario de la sociedad. Todo ello lo hace señalar, que los individuos siempre viven en unión y que sostener lo contrario sería hundirse en el caos.

La esclavitud, el feudalismo, todas aquellas etapas de la vida social en el mundo, se afinan para explotar al hombre y a su vez ser explotados por otros hombres. Esa situación hace nacer la teoría del "Contrato Social" de -- Juan Jacobo Rousseau (1712-1778) que sirve de base a la Revolución Francesa y en la cual tesis, para fundamentar la existencia de la sociedad, la finca en el convenio o contrato de los individuos, que renuncian a su estado original de libertad, para depositar ésta en un núcleo unitario rector del conglomerado, de donde nace una voluntad general que sirve de fundamento al poder del Estado. Sostiene que la fuerza de los gobernantes radica en los gobernados, por lo que éstos nunca deben ser olvidados por los primeros. - Siendo de importancia fundamental su tesis, no puede olvi-

darse que tiene más de política que de sociológica, lo -- que no es de extrañar dada la crisis que soportaba el mundo de esa época, por el absolutismo y despotismo de que -- hacían gala los monarcas como jefes del Estado, en forma tal, que Luis XIV pudo lanzar su célebre frase de "El Estado Soy Yo". Sin embargo, fue tanto el impacto causado por las tesis de "El Contrato Social", fue tanta la san--gre que infiltró entre los gobernados en el sentido de que la fuerza de los gobernantes radicaba en ellos, que hizo nacer las ideas de Libertad, Igualdad y Fraternidad.

Retrocediendo en el tiempo y en el espacio no se puede olvidar a Tomás Hobbes, (1588-1679) que establece -- que la guerra es el estado natural del hombre y la socie--dad es la firma del tratado de paz que celebran los hom--bres para vivir en armonía. Sin embargo, de la importan--cia que reviste "El Leviathan", al establecer a la socie--dad como vínculo de paz y al hombre solidario como motor de guerra, más que sus propias tesis resalta en Hobbes su célebre frase: "el hombre lobo del hombre", tan conocida, como tan cierta.

Como respuesta a la tesis de Hobbes en el senti--do de que el hombre tiene como estado natural el de la gue--rra, el Barón Carlos de Montesquieu (1689-1755) establece que el estado natural del hombre es la paz; que la agrupa--ción de los hombres y las inteligencias que actúan de con--suno, hacen la fuerza y que en esa fuerza se encuentra --

cimentada la tranquilidad del individuo.

Sería extendernos demasiado y darle mayor importancia de la que sólo tuvo en su época, a la teoría de la Sinérgica Social de Lester Ward, que nunca pudo alcanzar, no obstante su actualidad, la fuerza perenne de la obra del Estagirita, de Rousseau, de Montesquieu, de Hobbes y de Comte.

A través de los cimeros pensadores que se citan y en forma somera y simplemente como un antecedente del tema a tratar, en el que no hemos podido descifrar el misterio del hombre y el origen de la sociedad, sino sólo -- tratar de explicarlos, volcaremos nuestro esfuerzo para establecer qué es la Sociología, a la cual debemos definir como "la ciencia que estudia la realidad de los fenómenos entre los hombres, en lo que estos fenómenos tienen de regular, de uniforme y de típico" (1) una ciencia que estudia el ser y no el deber ser, o sea, que estudia realidades y no teorías; y que se diferencia de otras ciencias o artes, con las cuales tiene grandes nexos, como son la filosofía social y la filosofía política, porque aun cuando sus campos se acerquen, son distintos.

Si afirmamos que la Sociología es una ciencia, debemos fundamentar ese punto de vista y establecer que ciencia tiene como definición la de: "conjunto de conoci-

(1) Alberto F. Senior.- Sociología.- P.7.

mientos, con pretensión de validez universal, generalizados, referentes a una rama delimitada del saber y ordenados en forma sistemática" (2).

Cumpliendo la Sociología con los requisitos señalados en el párrafo precedente, para que pueda ser tenida como ciencia, debemos hacer una segunda distinción para diferenciar las ciencias, en culturales y en naturales.

La Sociología nació, como ciencia autónoma, en la aurora del positivismo de Augusto Comte, en la cual aparte de crearse el vocablo, se funda una teoría sociológica, dentro de la corriente positivista, en la que se establece que la sociedad nace de la naturaleza. El avance del positivismo, con John Stewart Mill (1806-1873) y Herbert Spencer, (1820-1903) y su florecimiento en México a través del impulso dado por Gabino Barrera y Flores (1820-1881) trajo como consecuencia la reacción mundial en Max Weber (1864-1918) que considera a la Sociología no como una ciencia de la cultura ni de la naturaleza, sino que ambas, cultura y naturaleza contribuyen a formar la; y fue en México el ilustre Antonio Caso (1883-1946) quien derrumbó el positivismo desde su base, al establecer que el hombre no es solo materia, sino también espíritu.

! Pero ya el hombre encuadrado dentro de la sociedad, tenía la ciencia que en forma metódica estudiara

(2) Alberto F. Senior.- Ob. Cit.- Fp. 9 y 10.

el fenómeno del vivir y el convivir, que ya existía te--  
niendo como base la naturaleza y fue brillantemente ex--  
puesta, sin vocablos desinenciales, por Aristóteles !

### CAPITULO III

### EL ESTADO

El tercer paso para realizar el estudio de la actividad impositiva del Estado, la que como hemos visto tiene un inicio o una base sociológica y como la raíz del Derecho Tributario es el Poder Soberano del Estado, haremos un breve recorrido de la teoría de éste, en el Derecho Constitucional, en el Derecho Administrativo y en el Derecho Impositivo en lo que tengan principal significación en relación con la materia que tratamos.

Sin afán -naturalmente- de perfeccionismo ni de ninguna manera de tratar en forma exhaustiva los apartados del derecho que hemos indicado, retendremos de ellos algunos principios básicos para nuestro estudio, que nos proporcionarán, igualmente, consideraciones valiosas. Al hacerlo mezclaremos, sin confundir, diversas materias que tienen grandes puntos de unión, siguiendo el orden que hemos considerado más conveniente para conseguir el fin principal del presente trabajo.

Se tratará: origen, justificación, naturaleza, elementos, funciones, formas y concepto del Estado, cuyo funcionamiento, actividad y resultados nos entregan la institución "Estado", como creador y recaudador de los impuestos, los cuales dan el renglón de ingresos de mayor significación para el logro de las satisfacciones sociales y la obtención de los fines que en un momento dado debe alcanzar determinada colectividad humana, la cual es el contenido sociológico de todo Estado.

Una de nuestras metas es llegar a la fundamentación constitucional de la actividad impositiva de nuestro Estado, para lo que es necesario tener presente: El artículo 73 fracción VII, el cual se apoya en los artículos 49 y 50, ordenamientos que establecen la División de Poderes de Nuestro Gobierno; el artículo 73 fracción VII, que señala que "El Congreso tiene la facultad para imponer -- las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto", y el artículo 31 fracción IV que estatuye la obligación para los mexicanos de "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".

Como se ha dicho, ya nos hemos referido a la -- Institución "Estado", pero sin haber visto qué es él y en qué consiste por lo que, para seguir nuestro orden, veremos algunas nociones de lo que éste es, para arri--var a -- su concepto.

ORIGEN.- No a toda comunidad humana se puede con--siderar Estado, puesto que se deben llenar o encontrar -- ciertos requisitos sin los cuales éste no puede existir o ser un Estado, ya que él es la más alta forma de toda comunidad organizada políticamente; así vemos que a una aso--ciación en sentido jurídico no se le puede considerar Es--tado, como tampoco a un simple grupo de esclavos. Enton--ces ¿Cuándo se puede y debe decir que se está en presen--

cia de un Estado?. Existen varias teorías la principal de las cuales se basa en que toda forma de comunidad, de un conjunto social soberano, es y debe ser considerado como Estado.

JUSTIFICACION.- Todas las instituciones para poder subsistir necesitan, por una parte, que sea naturalmente necesaria su existencia y por la otra, ser justificadas racionalmente. En el caso del Estado, la necesidad y urgencia de su justificación es quizá mayor por el poder de coacción de que goza, por lo que preguntamos ¿Cuál es la necesidad de sacrificar una parte de la libertad y patrimonio del individuo en favor de la comunidad, de la cual es él tan solo una célula?

La historia nos muestra que han existido muchas teorías que han tratado de justificar la institución y a las cuales únicamente se oponen el anarquismo y el comunismo, aunque éste último en una forma muy especial, sólo en la teoría, puesto que en él sí existe el Estado.

Podemos señalar, entre otras, las teorías: "Teológico-religiosas" con defensores tan ilustres como San Agustín, Bossuet y Sthal, dentro de las cuales, por su especial importancia consignamos la teoría de las "Dos Espadas", de gran significación durante la Edad Media; la de "La Fuerza", con Hobbes, Spinoza, Lasalle, Maquiavelo y Gumplovicz como sus particulares expositores; las "Patrimoniales" de Platón, Cicerón y Haller; la del "Con

trato", de remotos orígenes pero que adquiere gran importancia con Rosseau, que sirve de base a Kant, cuya doctrina es la principal sobre justificación del Estado hasta bien entrado el siglo pasado y la cual ha servido de fundamento a todas las teorías modernas sobre la soberanía popular; las "Éticas" entre las que sobresale la de Hegel; y finalmente las teorías "Psicológicas" de las que es padre Aristóteles.

Por separado, por considerar que es ella la que mejor justifica la existencia del Estado, mencionaremos la teoría "Teleológica" de Jellinek, que nos dice: "La justificación de esa institución debe de hacerse en atención a los fines que ejecuta, que son favorecer los intereses solidarios, individuales, nacionales y humanos en la dirección de una evolución progresiva y común". (1)

NATURALEZA.- Infinidad de pensadores y tratadistas han buscado la naturaleza del Estado y, por ende, existe un gran número de teorías, con las más variadas tesis y las más disímolas opiniones.

Hay quienes han considerado el Estado desde el punto de vista predominantemente objetivo, diciendo que es algo que tiene verdadera realidad y que no es simplemente una abstracción. Son brillantes sostenedores de este pensamiento Kant, Duguit, Hauriou y Jeze entre otros.

(1) Jellinek.- Teoría Gral. del Estado.- P. 215.

En franca oposición están los que contemplan la institución a que me refiero, desde un ángulo subjetivo, estimando a la comunidad humana como una unidad originaria, en la que los individuos mantienen la relación de miembros. En ese sentido se expresan Gierke y Bruno Schmidt.

Existe un tercer grupo, el que busca la naturaleza en forma jurídica. Algunos consideran al Estado como objeto de derecho, otros como relación jurídica y otros como sujeto de derecho. (2)

Al respecto, nos dice Jellinek que el Estado "consiste en relaciones de voluntad de una variedad de hombres. Forman el sustrato de este Estado hombres que mandan y hombres que obedecen, pero el Estado posee además un territorio; más si se considera el fondo de las cosas, se vendrá a reconocer que este territorio, es un elemento que va adherido al hombre. La propiedad de ser sedentario es algo que va unido al hecho de vivir los hombres en un Estado y todos los efectos jurídicos del territorio tienen su raíz en la vida interna de los hombres; por consiguiente, prescindiendo del elemento humano no hay territorio, sino sólo una parte de superficie de tierra". (3)

Dentro de las teorías objetivas nos referimos -

(2) Jellinek.- Teoría Gral. del Estado.- P. 132.

(3) " " " " " P. 141.

por separado a la llamada "Teoría Americana", proveniente de los Estados Unidos de Norte América, que identifica al Estado con uno de sus elementos el "Pueblo", y -- cuya importancia radica en que es la adoptada por nuestra organización constitucional. (4)

ELEMENTOS.- Para la mayoría de los tratadistas los elementos del Estado, con los cuales se satisface la naturaleza jurídica derivada de su concepto, son tres:- Territorio, Población y Poder, los cuales se relacionan unos a otros formando la realidad viva del Estado.

EL TERRITORIO, ler. elemento que estudiaremos, es el espacio en que se encuentra establecido, asentado, el elemento humano que lo integra, o sea, la población, y en el cual el poder del Estado se desenvuelve. En dicho territorio, no puede existir ninguna fuerza no sólo superior, pero ni siquiera de significación alguna que pueda oponerse al poder del mismo y todo individuo que se halle dentro del territorio debe desenvolver su actividad en el orden jurídico establecido por el Poder Público.

Nuestra Constitución en su artículo 42, nos señala cuales son las partes integrantes del Territorio Nacional.

"ARTICULO 42.- El territorio nacional comprende:

"I.- El de las partes integrantes de la Federa

(4) Felipe Tena Ramírez.- Derecho Constitucional Mexicano.- Pág. 8 y 9.

ción;

"II.- El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;

"III.- El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;

"IV.- La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;

"V.- Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional, - y las marítimas interiores, y

"VI.- El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional".

El 2o. elemento integrante de un Estado, es el "PUEBLO", considerado desde los ángulos tanto objetivo, como subjetivo, pues no basta la simple agrupación de individuos sino que es necesario, además, el que tengan conciencia de que forman un determinado pueblo.

Es por eso que ya alguien ha dicho que el pueblo, como elemento esencial del Estado, es la agrupación de -- individuos (elemento objetivo) con un mismo pasado histórico, un igual presente e iguales aspiraciones y deseos - para el futuro. (elemento Subjetivo).

Nuestra Constitución Política al hablar del elemento humano del "Estado Mexicano", se refiere o contrae a un elemento humano más depurado que pudiera ser el que

llenara las exigencias a que se hace referencia en la parte final del párrafo anterior. Así dice en su

"ARTICULO 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, o de madre mexicana,

y

"III.- Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean 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".

"ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

"I.- Hacer que sus hijos o pupilos, menores de quince años concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria elemental y militar, durante el tiempo que marque la Ley de Instrucción Pública en cada Estado;

"II.- Asistir, en los días y horas designados -- por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para reci

bir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

"III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos o intereses de la patria, así como la tranquilidad y el orden interior, y

"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 más importante de los elementos del Estado, en atención a este trabajo, es para nosotros el Poder, - el cual lo equipararemos a la soberanía, ya que hablamos de Estado de Derecho, como institución, y no como nomenclatura usada para distinguir las diversas fracciones políticas de un Estado.

Es para nosotros el elemento de mayor relevancia, puesto que de la Soberanía es de donde nace la facultad impositiva del Estado y en atención a lo cual le concedemos una importancia un poco mayor que a los otros dos elementos.

SOBERANIA.- En el siglo XVI, Bodino trató este concepto al decir que es "El poder absoluto y perpetuo -

de una República", (5) absoluto porque no reconoce límites de ninguna especie y perpetuo, porque no se agota con su ejercicio.

Jellinek define la Soberanía en una forma sumamente breve, pero con mucha claridad al decirnos "Soberanía es la facultad de un Estado de autodeterminarse". (6) Carl Schmitt nos da una definición un tanto más compleja y difícil de comprender, al indicarnos que "Es soberano el funcionario o el poder que tiene la facultad de decidir en un Estado de excepción". (7) "Para él, "Estado de Excepción" es la situación límite, es un Estado tal que se presenta en una organización de carácter público que no está regulada por normas de ninguna especie pero en el que, sin embargo, el titular del poder tiene la facultad y la obligación de decidir dentro de determinadas situaciones, condiciones y principios". (8)

Parece extraño que en la época actual, época en la cual es orgullo del individuo, de la humanidad y de los detentadores del Poder indicar o decir que se vive en un Estado de Derecho, -afirmación tan frecuente y lamentablemente contrariada y violada por titulares --- irresponsables y ambiciosos de poder- en el que para -- que la actividad de una autoridad sea legítima, necesita

(5) Bodino.- Citado por el Lic. Guillermo López Velarde.

(6) Jellinek.- Teoría Gral. del Estado.- P. 399.

(7) Schmitt Carl.- Citado por el Lic. Guillermo López Velarde.

(8) López Velarde G. Lic. Apuntes de un 2o. C. de D. Admvo. 1959.- P. 1 y 2.

estar basada en una norma, en una disposición que le otorgue la facultad relativa para desempeñarse en el sentido que pretende.

Pero si nos detenemos un poco para pensar en la complejidad que nos ofrecen los fenómenos sociales, en lo polifacética que es la del individuo y la del Estado y en lo cambiante que ambas son, por una parte, y, por otra, en que por lo mismo en la imposibilidad en que se encuentran los órganos legislativos -El Poder Legislativo- para tener presentes todas las situaciones que se pueden presentar en el caso o casos que tiene a la vista en los momentos que se va a expedir una norma, ~~debe convenirse que ello es imposible, que lamentablemente van a quedar situaciones sin ser consideradas o comprendidas en la disposición; y si además se acepta, como debe de aceptarse, -por ser indiscutible-, que dentro de dichos Estados hay algunos cuya resolución es inaplazable por que de ella depende la defensa de fines o de intereses supremos entonces debemos convenir en la validez del concepto y comprendemos la esencia de Soberanía que nos entrega Carl Schmitt.~~

Teniendo en cuenta lo que inmediatamente antes hemos expresado, la comprensión e inteligencia del artículo 39 Constitucional no ofrece mayor dificultad al decir:

"ARTICULO 39.- La soberanía nacional reside --

esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene, en todo tiempo, el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su Gobierno!"

Ya conociendo -como conocemos- aunque sea someramente, lo que es Soberanía, debemos averiguar de dónde proviene, cuál es su fuente y su raíz, situaciones o interrogaciones que encontramos claramente esclarecidas en el artículo a que se contrae el párrafo anterior, pues el cual nos indica que "la Soberanía Nacional reside -- esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye en beneficio de éste...".

Así, el artículo 41 de nuestra Carta Magna al establecer que "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión..., en los términos..., establecidos por la presente Constitución Federal..."

Tampoco podemos dejar de consignar que ya en el siglo pasado, Vallarta emite su opinión fundándose en la doctrina norteamericana y en Cooley, con respecto a la facultad impositiva del Estado, basada en su Soberanía, opinión que encontramos en sus "Votos".

En el sexto punto que toca, en su voto, emitido en relación con el "AMPARO PEDIDO CONTRA LA DISTRIBUCION IMPUESTA POR DECRETO DE 23 DE NOVIEMBRE DE 1830, -

DE LA LEGISLATURA DE PUEBLA, SOBRE LAS FINCAS QUE RECONOCEN CAPITALES A LA BENEFICIENCIA PUBLICA", cita a Cooley (9) en los siguientes términos "La Legislatura no puede expedir leyes que tengan el carácter de irrevocables por que esto sería alterar la Constitución misma, de la que deriva su autoridad, supuesto que si una Legislatura por virtud de sus leyes pudiera restringir el poder de la -- subsiguiente, podría en iguales términos limitar el poder legislativo de todas las futuras y repetido este procedimiento se llegaría al extremo de que quedarán excluidas de la acción legislativa y uno a uno, todos los negocios de su competencia, nulificando así el precepto constitucional que confía al Congreso la facultad de legislar". Y dentro de su mismo voto el insigne jurista asienta la opinión de Campbell, Magistrado de la Suprema Corte de Estados Unidos, que en aquél tiempo constituyó Jurisprudencia en ese país y que en definitivo y brillante concepto nos dice: "Está en la naturaleza de ese privilegio (concesión, exención)\* que él exista sólo durante el --- "Eeneplicitum" del soberano y que éste pueda revocarlo - cuando lo crea conveniente" (10) Vallarta basa en esas teorías su opinión y llega hasta a decir que "Aclararlos es Rechazarlos".(11)

(9) Cooley.- P. 152 a 154.- Citado por Vallarta.

\* N. del A.

(10) Campbell.- "Howard's reports".- Vol. 24 Pág. 302.- Citado por Vallarta.

Situada constitucionalmente la fuente de la soberanía, se impone desde luego la consulta, la pregunta consistente en la forma de organización requerida o establecida por nuestro Constituyente para que este Poder -- sea ejercido.

En la respuesta encontramos el eco de la Revolución Francesa, la cual, sobre este particular, se apoyó en el pensamiento del gran filósofo francés creador de la famosa teoría de la "División del Poder", que implica gran penetración en materia política, consistente en que el poder se detiene con el poder, o sea, la tan conocida tesis de los "pesos y contrapesos", o en otros términos, ~~la teoría~~ "tripartita del poder para su ejercicio".

Para terminar con el concepto que nos ocupa, -- mencionaremos una Ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que trata con bastante extensión lo que para el punto de que nos ocupamos tiene importancia.

"EXENCION DE IMPUESTOS POR CONTRATO CONCESION. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA EXENCION DE IMPUESTOS OTORGADA POR UN CONTRATO CONCESION". "Es inconstitucional, en primer lugar, porque cuando el estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se inviertan, -- en razón de un contrato o concesión, está contratando -- una de las facultades que le corresponden como poder soberano, y es bien sabido que los atributos de la soberanía no constituyen bienes que estén en el comercio y que

puedan en forma alguna ser objeto de transacciones entre particulares; en segundo lugar porque una contratación de esta naturaleza, implica que el poder que la otorga, está ligado al propio poder para lo sucesivo, de tal manera que no pueda hacer uso de sus facultades constitucionales, lo que es inadmisibile, pues el poder por ningún título puede contraer compromisos que lo inhiban del ejercicio de sus facultades constitucionales porque en esa forma se llegaría al absurdo de reducir a la nada las facultades que la Constitución le otorga; y en 3er lugar, porque la "teoría de la compensación" es una teoría incompatible con nuestra organización constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y de concesiones. Además, aunque el estado reciba por virtud de contrato o concesión, un beneficio, esto no quiere decir que el particular que preste dicho beneficio al Estado, lo haga simplemente por razón de que se le exceptúe de contribuciones, sino que en todos los casos lo presta sobre la base de obtener una remuneración y, por lo mismo, no hay razón para que el Estado prescinda de sus medios de vida y beneficio, en perjuicio de los demás contribuyentes, al interés individual del contratista o concesionario" Tomo LXIX-Banco Internacional e Hipotecario de México.- Pág. - 3989.

## F U N C I O N E S

Si eran relativamente complejas las actividades de estados primitivos, no cuesta trabajo de ninguna clase pensar que a medida que el tiempo transcurre y que se hacen más estrechas las relaciones de un Estado con otro y del Estado con los elementos humanos que lo integran, nacionales y extranjeros, estas actividades aumentan en complejidad.

Sin problema de ninguna naturaleza, sin dificultad o necesidad de grandes reflexiones, que a veces nos pueden llenar del asombro más grande, quedamos perplejos ante la inmensa complejidad de las relaciones entre Estados y del Estado con las personas que lo forman.

Por ésto, sería vano todo esfuerzo que se realizara para tratar de enumerar todas y cada una de las actividades que la vida moderna impone realizar a las entidades públicas a efecto de cubrir los altos fines que se encierran en sus programas políticos, entendiendo aquí el término "POLITICO" con mayúsculas; de aquí que haya necesidad de realizar una clasificación de dichas funciones, pues que una simple enumeración, si con ella nos conformáramos, la encontraríamos en el artículo 89 de nuestra Constitución, enumeración que resulta un tanto insuficiente, pues que para cumplir la misión de que se ha hablado al Titular del Ejecutivo, podríamos encontrar que realiza algunos actos que no quedan exactamente comprendidos en

alguna de las XX fracciones del artículo mencionado.

No es nuestra misión efectuar un estudio, desde el punto de vista constitucional del Estado, sino que -- nuestro propósito es menos ambicioso y consiste, simplemente, en establecer las bases para llegar a comprender los problemas impositivos a que nos vamos a referir y en consecuencia, para realizar el estudio del nuevo impuesto que entre nosotros trata de establecerse y que es el llamado "Del Valor Agregado" que el cual parece ser se le dará el nombre -entre nosotros- de "IMPUESTO AL EGRESO", materia fundamental de nuestro trabajo y final de él.

---

Si hacemos un rápido recorrido sobre las clasificaciones de organismos y por tanto de funciones del Estado, encontramos que uno de los más egregios pensadores de la humanidad, cuyo pensamiento sobre este particular aún se tiene presente, puesto que aún de él se habla como nosotros lo vamos a hacer, es el estagirista Aristóteles el cual en su libro "LA POLITICA", expresa que son: Una Asamblea General, Un Grupo de Magistrados y el Poder Judicial claramente delineado, correspondiendo las dos primeras, respectivamente al Poder Legislativo y al Poder Ejecutivo de nuestros días.

Si seguimos la evolución de los 3 poderes que encontramos en la "POLIS"; pasando naturalmente por Roma

en la cual estas funciones no se pierdan sino en la que a lo más, podríamos encontrar 2 de ellas reunidas en -- las manos del Emperador; siguiendo el estudio de dichas funciones en la Edad Media teniendo en cuenta, el pensamiento de los grandes tratadistas que sobre el particular existieron, así como la trayectoria que estas presentan, por una parte en Inglaterra y por otra en Francia, para arrancar el poder de las manos de los reyes y de los -- grandes señores para dejarlo en sus exactas proporciones dentro de los Titulares del Poder Ejecutivo y poner en las del Poder Legislativo la facultad de marcar - a través de normas obligatorias de carácter general - la trayectoria en la vida de la colectividad de los Estados, así como de entregar a un poder la posibilidad de decidir las controversias sobre derechos que se presentan entre los particulares y la potestad de decidir sobre el restablecimiento de un derecho individual violado, sería también tarea que estuviera fuera de nuestro programa de -- este trabajo y por ello, nos contentamos con indicar -- que cada uno de los grandes filósofos y pensadores que - fueron ejes para uno de los movimientos convulsivos de - mayor relieve en la historia de la humanidad, como fue - la Revolución Francesa, encauzan este movimiento por el sendero del Derecho Político, señalando que en todo Estado, según nos enseña en su libro "DEL ESPIRITU DE LAS --

LEYES", el Barón de la Brede, Carlos de Montesquieu, de ben existir 3 poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial, no pudiendo o debiendo reunirse 2 poderes en una sola mano o en un solo poder, como lo admitía Locke, -- sino que éstos deberían realizar sus actividades a través de poderes distintos, a fin de que el poder detuvie ra al poder, por lo cual a esta teoría se le ha llamado "La Teoría de los frenos y contrapesos".

Si tenemos en cuenta el contenido de nuestro artículo 49 Constitucional tal como está vigente, veremos que textualmente dice:

"ARTICULO 49.- El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

"No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Le gislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar".

De aquí que dentro de nuestra Organización Cons titucional encontramos tres funciones: la función Legislativa, la Ejecutiva o Administrativa y la Judicial, cla sificación se ve, con absoluta claridad, que son sus --- fuentes. Grecia en la época de Aristóteles y Francia en

la del Barón de la Brede.

Ya en pleno campo de Derecho Administrativo y sintiendo la necesidad de hacer de las funciones del Estado una clasificación más flexible, cierta y técnica, pues es imposible encerrar o aislarlas en forma absoluta, las actividades del poder en cada uno de los 3 casilleros de la clásica división de poderes, trataremos de clasificarlas con un criterio más firme y teórico. Así se abandona el punto de vista anterior para indicar que un acto será legislativo, ejecútelo el Poder Ejecutivo o el Judicial, cuando sea general y permanente, acto que no puede dejar de surtir sus efectos sino porque se le haya señalado fecha para tal efecto, o bien, cuando otro acto de carácter materialmente legislativo, de igual o superior categoría lo deje sin efecto. Un acto será administrativo cuando, emanando principalmente del Ejecutivo, del Legislativo o aún del Judicial, tenga por fin hacer viable la aplicación de una ley o se trate de actos individuales que no queden comprendidos dentro de los que efectúen el Poder Legislativo o el Judicial; finalmente, desde este punto de vista material podemos, en forma general, decir que un acto tiene este carácter cuando se está en presencia de pretensiones contrarias, jurídicamente individuales y que el poder interviene a efecto de establecer el derecho que él juzgue violado.

Podría asombrar que afirmáramos, como lo hacemos, que tanto el Poder Legislativo, como el Ejecutivo realizan, desde este punto de vista material, funciones materialmente judiciales. Para no citar mayores ejemplos tenemos: cuando el Poder Legislativo interviene para determinar si debe o no ser desaforado uno de sus miembros; y el ejemplo que nos ofrece una de las mayores conquistas de nuestro Derecho Administrativo cuya significación e influencia no solamente tiene importancia en nuestro ambiente nacional, sino que ello ha trascendido a otros países que muestran interés por el conocimiento de ello, y es el establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación que incuestionablemente, por estar colocado dentro del Poder Ejecutivo, podría afirmarse que realiza actos de carácter administrativo pero que estimando la función desde el punto de vista material, por intervenir única y exclusivamente cuando se controvierte un derecho y él, a través de su sentencia, decide cual es el titular, o bien sobre la validez del derecho controvertido, realiza actos judiciales.

FORMAS DE GOBIERNO.- Por simple necesidad se toca un tema constitucional de nuevo, ya que éste es indispensable para llegar a una de nuestras metas fundamentales cual es la de señalar las diversas formas que puede revestir un Estado en su funcionamiento y organización.

Por lo que a nosotros se refiere, el haber adoptado la forma Federal, ha dado pie para algunos problemas de carácter político al herir, simplemente de manera económica algunas veces, y económica y políticamente --- otras más, a nuestros Estados, cuando no se les hace entrega o aun entregándoles alguna ayuda económica o política que merma un tanto su dignidad política y se incrementa en la misma forma el poder del Gobierno Federal.

Si queremos conseguir la explicación de lo estatuido en los artículos 39 y 40 de nuestra Ley Fundamental, disposiciones a las cuales se ha llegado después de las transformaciones que han sufrido sus correlativos en las Constitucionales anteriores, veremos que son fruto de los intentos de cambios políticos que se han pretendido efectuar, los cuales se han derivado en luchas intestinas con las cuales la Patria se ha nutrido de la sangre de sus hijos, como la formación de un Imperio Mexicano o un Cen---tralismo en nuestro país.

Es necesario volver una vez más nuestra mirada - a un pasado que no por el gran tiempo transcurrido deja - de ser brillante, a la Grecia Helénica, cuando el pensador de Estagira en su obra maestra, al tratar esta materia, - divide en dos las formas de gobierno: puras e impuras, -- las cuales son base de las formas que en la época moderna adoptan los Estados y que quedan enunciadas de la siguiente manera:

---

FORMAS PURAS .

FORMAS IMPURAS .

---

MONARQUIA.- Gobierno de --  
uno solo en beneficio de --  
todos.

ARISTOCRACIA.- Gobierno de  
un grupo para beneficio de  
todos.

DEMOCRACIA.- Gobierno de --  
todos para el beneficio de  
todos.

TIRANIA.- Gobierno de uno solo  
para su beneficio exclusivo.

OLIGARQUIA.- Gobierno de un --  
grupo para su beneficio exclu-  
sivo.

DEMAGOGIA.- El poder se aplica  
para el beneficio exclusivo de  
los desposeídos.

---

Como nuestro artículo 39 Constitucional nos dice que: "La Soberanía nacional radica esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste..." Es claro que se trata de una forma de ejercicio del poder de manera -- pura, forma que, dentro de la clasificación Aristotélica queda comprendida en el concepto de "DEMOCRACIA", por él señalado.

No con lo anterior queda concluido este tema -- que abordamos, sino que, debemos precisar que el artículo 40 de nuestra Carta Magna nos indica que nuestra organización política es la de "Una República... federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concierne a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

Igualmente es nuestro deber señalar la diferencia que existe entre una República y la forma opuesta a ella que es la Monarquía, entendiéndose por la primera - en la actualidad, al régimen político que tiene como rasgo característico el de que el titular del Poder Ejecutivo cambia de manera constante y periódica, consultando la voluntad popular y sin que haya necesidad de atender a una ley que establezca el orden de la transmisión del poder. Por la segunda se entiende al régimen político en el cual el titular del Poder Ejecutivo cambia en casos excepcionales y de acuerdo con leyes previamente establecidas, sin que tenga ninguna ingerencia la voluntad popular.

No podemos dejar de mencionar el que nuestra nación adopta el sistema federal, así pues, tenemos que precisar en qué consiste ese sistema así como las organizaciones políticas que se le oponen, las cuales son: el sistema Confederativo y el sistema Centralista.

El sistema federal es la unión pactada por diversos Estados autónomos que otorgan parte de su soberanía y autonomía a un poder central, con ánimo de que ello sea permanente; organización política en la cual, los Estados miembros no pueden nombrar representantes internacionales.

Estado Confederado es aquél en el cual, diversos Estados se unen temporalmente, otorgando parte de su

autonomía y soberanía a un poder central y que suele - acontecer que dichos Estados tengan facultad de nom--- brar representantes internacionales; y finalmente,

Estado Centralista es aquél en que todo el po- der se encuentra y dimana del centro, pudiendo dividir su territorio en fracciones -provincias- con fines de comodidad administrativa, pero las cuales fracciones no tienen autonomía no soberanía.

CONCLUSION Y CONCEPTO.- Si recordamos y nos apo- yamos simplemente en lo esencial, fundamental, del reco- rrido que hemos efectuado sobre diversas materias o tó- picos que ofrece el complejo estudio del Estado, insti- tución política que puede ser vista desde diversos pun- tos de vista, los cuales consiguen ofrecer y dar diver- sas conclusiones, inclusive sobre una misma materia; de- bemos dejar consignadas nuestras opiniones finales so- bre las nociones que en este capítulo han sido desarro- lladas.

No está por demás decir, y ello sirve de justi- ficación a la forma y manera en que hemos realizado --- nuestro esfuerzo sobre los puntos antes mencionados, que de ninguna manera hemos tratado de hacer una investiga- ción amplia sobre los mismos, sino tan sólo encontrar - las bases o cimientos fundamentales en los que podamos apoyarnos para el fácil desarrollo de posteriores temas, los que serán los principales puntos o capítulos de es-

ta tesis.

Así pues, podemos decir que el Estado tiene su origen cuando un grupo o conglomerado humano que es soberano; justificándose su existencia cuando favorece y protege los intereses del conglomerado humano al que -- debe su existencia; lo cual da lugar a que se establezcan, de manera permanente, relaciones entre el pueblo y el gobierno, ambos establecidos, naturalmente, en determinado territorio y, finalmente, sobre este particular debemos decir que el gobierno, para lograr los altos -- fines que persigue toda sociedad organizada políticamente, debe tener las instituciones que realizan las 3 -- funciones esenciales de todo Estado del gobierno que -- realiza las actividades que exige todo Estado de Derecho y que son Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

En cuanto a formas de Estado podemos decir -- que como extremos encontramos la DEMOCRÁTICA y por una parte y la TOTALITARIA por la otra; y dentro de ellas, o más bien dicho, en su organización interna, consideraremos las formas FEDERAL y CENTRAL.

CONCEPTO DEL ESTADO.- Como no pretendemos, como se ha dicho, hacer un estudio amplio de Derecho Constitucional, para dar un concepto o definición del Estado, Veremos tan solo a Jellinek, quien dice que "Es la Corporación formada por un pueblo, dotada de un poder --

de mando originario y asentada en un determinado territorio"(12); y a Kelsen, quien sostiene que "El Derecho Internacional delimita los dominios de validez del derecho nacional" (13) y en esa virtud "quita al Estado el carácter absoluto que el dogma de la soberanía le confiere"... Lo relativiza al considerarlo como "Un estado intermedio en la serie de formas jurídicas que va de la comunidad universal del derecho internacional a las diversas comunidades jurídicas subordinadas al Estado". (14)

Es para él, un orden jurídico que organiza la coacción social, con ciertos órganos especializados para la creación y aplicación de las normas que lo constituyen con validez territorial y material limitada puesto que se extiende a un territorio y a relaciones humanas determinadas, considerándolo como "Punto de Imputación", en tanto que es la personificación de un orden jurídico. (15)

Falla Kelsen en su teoría, con todo lo valiosa que es, al considerar al Estado como un ente secundario, con soberanía restringida y cuya base radica en el Derecho Internacional.

Como punto final a este capítulo, daremos una definición de lo que en mi opinión es el Estado, con el humilde afán de imprimir a este trabajo algo que yo sienta personal; y con el propósito de hacerla lo más comprensible que me es dable, tratando de encerrar en ella lo -

(12) Jellinek.- Teoría Gral. del Estado.- P. 147.

(13) Kelsen.- P. 216.- Teoría Pura del Derecho.

(14) Kelsen.- P. 222.- Teoría Pura del Derecho.

(15) Kelsen.- Pgs. 189, 190, 191 y 192.- Teoría Pura del Derecho.

que siento que es un Estado.

Así pues, el Estado creo que es, la institución política que encuentra su nacimiento en la voluntad popular y que tiene por fin resguardar los intereses comunes por medio de las funciones legislativa, ejecutiva y judicial, institución que está asentada en determinado territorio, él que es el ámbito de su soberanía.

**CAPITULO IV**

**BREVE HISTORIA DEL IMPUESTO EN LOS ESTADOS  
UNIDOS MEXICANOS.**

**TRANSITO DE LA FACULTAD IMPOSITIVA A LA LUZ  
DE NUESTROS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.**

BREVE HISTORIA DEL IMPUESTO EN LOS ESTADOS  
UNIDOS MEXICANOS.

Para este título, en gran parte utilizaremos el prólogo escrito por el Licenciado Manuel Abascal Sherwell, Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación, al "Índice de Legislación Fiscal" del Lic. Manuel Santos Rowe, editado en el año de 1969 por el Banco Internacional.

"La llegada a la hoy ciudad de Veracruz, de Hernán Cortés y sus huestes, es base, para establecer la -- creación en nuestra patria, de la fijación y pago del impuesto, que nace con los envíos que a través de Portocarrero y de Montejo, remite Cortés a Carlos V y a la Reina Juana, como "El Quinto", ~~que les correspondía a los Mo--~~ narcas Españoles en todos los "rescates" que se efectuaran en "Las Indias". Conquistada Tenochtitlán y consolidada la Colonia, encontramos la disposición legal en materia impositiva, más antigua para nosotros: La Ley Primera, Título 32, Libro Segundo, de Recopilación de In---dias, relativa al Impuesto sobre Herencias y Legados, a que hace alusión la Nueva Cédula de Valladolid de fecha 16 de abril de 1550.

"Durante los 300 años que dura la Colonia, se -- cumple por parte de los conquistadores y vecinos de la -- Nueva España en el Pago de los Impuestos que les corresponde cubrir, con variantes, frecuentes y constantes, -- tanto en el objeto, como en los sistemas y nombres que --

se le dan a los mismos. Las bases impositivas varían. - Los Gastos de la Corona Española demandan con mayor urgencia el envío de las riquezas de América, para las casas de Austria y de Borbón.

"Hacer una enumeración de todas las disposiciones en materia impositiva desde el 21 de abril de 1519 hasta nuestros días, resultaría, aparte de monótona, casi imposible. Sin embargo, debemos destacar las más importantes disposiciones y sus modificaciones frecuentes para obtener mayores recaudaciones.

"En el año de 1798 aparece "Bando y Real Cédula sobre Alcabalas de los Aperos de Utensilios que se - introducen en las Haciendas para su Beneficio". En 1821, en el alborar de la Independencia, la Ley denominada - "Minoración de Derecho a las Platas".

"México es ya un país, es una nación que se gobierna por sí y dicta sus propias decisiones. Sus fuentes de riqueza tienen que ser gravadas por los gastos - propios del Estado y en 1822 aparecen diversas disposiciones "Sobre Pago de Impuestos a las Aduanas, Pulque, Vino, Aguardiente e impuestos de los Estancos del Tabaco". En 1823 comienzan los balbuceos del impuesto al -- Trabajo Personal, exigiendo de cada individuo que pague como contribución directa, su salario de 3 días por año, y en 1824, nace la Ley sobre "Clasificación de Rentas - Generales y Particulares".

"Los gastos del Estado son cada vez mayores. -

Las constantes luchas internas van volcando a la Hacienda Pública en situaciones más difíciles y es necesario - que grave otros productos como son "Los Lienzos de Algodón y el Uso del Bagaje". En 1829 se legisla sobre tributos en materia predial, gravándose las rentas con un - 5% anual y se establece otro gravamen sobre "El pago del Derecho de Patente para casas donde se celebran juegos - prohibidos."

"En 1830 se crea el impuesto sobre los Pasaportes; en 1832 se fija "Una Contribución sobre Puertas, -- Ventanas y Balcones"; en 1842 se exige el pago del im--- puesto sobre el Antiguo Estanco de Naipes; en 1843, se - ~~expide otro impuesto sobre "Alcabalas por traslación de~~ Dominio en Compra Venta de Fincas Rústicas y Urbanas"; - en 1853, el pago de contribución sobre "Tenencia de Pe-- rros" y en 1854 el pago de impuestos de Alumbrado Público, llamado "Impuestos sobre Luces".

"Nace el año de 1855 con la novedad de la "Ley - Sobre Facultades de Caudillos de la Revolución en el Ramo de Hacienda" y en 1861 se faculta al Ejecutivo Federal pa- ra que se agencie los recursos necesarios con el fin de - destruir "La Reacción". Llegamos a 1863 que da nacimiento a la "Contribución del 1% como gravamen a todo capital - cuya suma sea mayor de mil pesos".

"Como se advierte en lo antes expuesto, los im-- puestos van aumentando en forma tal, que gravan la casi -

total actividad del individuo y se multiplican en progresión geométrica..."(1)

Continuar una narración histórica de los impuestos en México, nos alejaría demasiado de nuestro tema -- fundamental, que es hablar del proyecto de "Ley del Impuesto al Egreso", por ello, nos limitaremos ya tan sólo, a la de los impuestos que son pivote de la situación hacendaria de nuestro país, teniendo en cuenta, además, -- que ellos tienen como base de los gravámenes, los ingresos que perciben los sujetos de los mismos. Estos impuestos son: El Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, abordando desde luego los antecedentes del 10. y más tarde se hará lo propio con el 20, cuestión que se efectuará en otra parte de este trabajo.

"La Política Fiscal sufrió una transformación radical con el impuesto del "Centenario" de 1921; aún -- cuando éste fue un impuesto transitorio, marca el arranque del Impuesto sobre la Renta en México..... Se creó para construir barcos, sus rendimientos se iban a destinar a la formación de una flota mercante y de guerra.... gravó los ingresos del comercio, de la industria, de la ganadería, los obtenidos por los profesionistas y los -- asalariados, así como los provenientes de la imposición de capitales en valores a rédito y de participaciones o individuos de las empresas". (2)

- (1) Lic. Manuel Abascal Sherwell.- Prólogo al Índice de -- Legislación Fiscal del Lic. Manuel Santos Rowe.-México.- 1969.
- (2) Lic. Hugo B. Margáin.- "La Ley del Impto.sobre la Renta de 1954 y sus reformas de 1956".

Esta "Ley del Centenario" es sólo antecedente - del Impuesto sobre la Renta, ya que se estableció como - impuesto de carácter extraordinario y pagadero una sola vez. Se comprobaba su pago con estampillas que tenían im- presa la leyenda "Centenario"; el sistema adoptado fue - el cédular, con tasas progresivas del 1% al 4%, que grava- ron la renta bruta.

La "Ley del Impuesto sobre Sueldos, Salarios, - Emolumentos y Utilidades" de 1924, mostrando un gran pro- greso técnico sobre esta materia y un mayor sentido de - justicia, grava la renta legal y funciona con tarifas -- progresivas.

La la. "Ley del Impuesto sobre la Renta", de 18 de marzo de 1925, establecía 7 cédulas que eran las si- guientes y gravaban:

La primera, los ingresos percibidos con motivo de los actos de comercio.

La segunda, los ingresos que tenían como origen actividades industriales.

La tercera, las percepciones derivadas de la - agricultura.

La cuarta, ingresos provenientes de inversiones de capital.

La quinta, ingresos derivados de la explotación de concesiones otorgadas por el Gobierno Federal.

La sexta, a ingresos percibidos por el trabajo personal.

La séptima, ingresos obtenidos del ejercicio de actividades liberales, artísticas o innominadas.

La determinación del origen de la percepción de ingresos y, por lo mismo de la renta, es lo que a esta legislación daba su sentido de una técnica mayor; y la diversidad de tarifas y tasas imprimía a la misma, amplios horizontes de justicia en la materia.

Esa primera "Ley del Impuesto sobre la Renta", es reformada en 1931, la cual reforma, estableció, principalmente, 5 cédulas al ser refundidas las 3 primeras cédulas en una sola. Se estableció además la distinción de causantes menores y causantes mayores, siendo los primeros, aquellos que tenían ingresos hasta de \$100,000.00 y los segundos los que sus percepciones eran mayores de la citada cifra.

La importancia de esas reformas, radican en que la ley de 31 de diciembre de 1941, que deroga a ésta, mantiene dicho sistema pentacedular y con la diferencia entre causantes mayores y causantes menores.

Esta a su vez, cede su lugar a la de 31 de diciembre de 1953, la que retorna al sistema de la legislación original de 1925 - heptacedular - cambiando únicamente en el orden nominal de las cédulas, que quedan - gravando - en la siguiente forma:

La primera, los actos de comercio;

La segunda, los actos de industria;

La tercera, la agricultura, ganadería y pesca;

La cuarta, la remuneración del Trabajo Personal (¿No hubiera sido mejor, "Trabajo Personal Asalariado"? porque en esta forma se agrupan a esta cédula la remuneración de honorarios a profesionistas, artistas, etc., los cuales son considerados en la Cédula V);

La quinta, los honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas;

La sexta, intereses derivados de la imposición de capitales;

La séptima, los ingresos derivados de regalías o enajenación de concesiones.

La legislación anterior es substituida por la que está actualmente en vigor, de 30 de diciembre de 1964, que cambia radicalmente el sistema, pues de "Cedular" pasa a "Global", reconociendo únicamente "Causantes Mayores y Causantes Menores" con la acotación de personas físicas, morales y "Unidades Económicas".

Para comprobar la importancia que tienen dentro de los ingresos de la Hacienda Pública tanto el impuesto sobre la renta como el de ingresos mercantiles, presentamos a continuación las cantidades que por concepto de esos dos impuestos, se han recaudado en los últimos años, tomados de "La Cuenta Pública" de 1968 - en su cuenta No. 14.

---

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.
1969 \$ 13,919.000,000.00 (3)	
1968 " 12,083.775,087.86	\$ 3,394.993,775.14
1967 " 9,940.691,148.25	" 2,667.835,860.29
1966 " 8,352.769,747.32	" 2,430.932,560.64
1965 " 5,661.790,006.31	" 2,140.398,043.30
1964 " 7,137.264,662.20	" 1,858.582,618.49
1963 " 5,316.311,153.10	" 1,531.587,915.38

---

TRANSITO DE LA FACULTAD IMPOSITIVA A LA LUZ  
DE NUESTROS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES.

Sería extremadamente largo señalar íntegramente los antecedentes de los artículos constitucionales, en los cuales el Estado basa su facultad impositiva y, en consideración a que hay algunos que son de importancia secundaria, consignaremos únicamente, los que hemos considerado tienen mayor significación.

Nuestra organización en materia impositiva se basa, primordialmente, en los artículos 31, fracción IV; 65, fracción II; 73, fracción VII; y 131, párrafo segundo de nuestra Carta Constitucional.

Veanos los antecedentes de dichos preceptos constitucionales.

(3) Tomado del Informe Presidencial de lo. de septiembre de 1970.

ARTICULO 31, FRACCION IV.

Imposible hacer a un lado, es decir, no dejar - consignado en este último esfuerzo que dentro de mis estudios en esta Facultad he realizado, el profundo pensamiento que sobre el particular tenía el Señor Cura Dn. - José María Morelos y Pavón, uno de los héroes más lim---pios de nuestra Independencia.

No es argumento en contra de mi deseo antes expresado, el hecho consistente en que los "Sentimientos de la Nación" no hayan cristalizado en norma constitucio---nal, ya que, a la postre, insurgentes que tuvieron mayor fortuna lograron lo que el Caudillo de Valladolid había apuntado dentro de la equidad que deben guardar los renglones impositivos. Los mencionados "Sentimientos", en su punto 22 decían: "Se quiten la infinidad de tribu---tos, pechos e imposiciones que más agobien y se señale a cada individuo un 5% en sus ganancias, u otra carga igual, que no opriman tanto como la alcabala, el estanco, el --tributo y otros, pues con esta corta contribución y la --buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios empleados".

El pensamiento enunciado en los "Sentimientos --de la Nación" en esta materia a que nos referimos, es ---sostenida y por lo tanto, mantenida y reiterada, en el -

artículo 41 del "Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana", conocido más comunmente -- como la "Constitución de Apatzingán" de 22 de octubre de 1814, que si es cierto que fue bandera libertaria de -- los insurgentes acaudillados por Morelos, también lo es que para sostenerla, fué mortaja del preclaro Cura de -- Valladolid.

Así, el mencionado artículo 41 nos indica como principio de justicia y equidad que en materia impositiva se perseguía que: "Las obligaciones de los ciudadanos para con la Patria, son una entera sumisión a las -- leyes, un obediencia absoluto a las autoridades ---- constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos y un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando las necesidades lo exigen. El ejercicio de estas virtudes forman verdadero patriotismo".

A pesar de los conflictos políticos de esa época y de banderas con programas distintos, -- liberales y conservadores--, aún estando en el poder estos últimos, no se pierde el sentido de obligación para los mexicanos, de contribuir a la defensa de la patria y a los -- gastos públicos de la Nación, indicándonos las "Bases -- Orgánicas de la República Mexicana", acordadas por la -- Honorable Junta Legislativa, establecida conforme a los Decretos de 19 y 23 de diciembre de 1842, sancionadas --

por el Supremo Gobierno Provisional con arreglo a los mismos Decretos, el día 12 de junio de 1843 y publicadas por Bando Nacional el día 14 del mismo mes y año, cuyo artículo 14 nos dice: "Es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación".

En el devenir de las luchas políticas, las que como es sabido ensangrentaron muchas veces el sagrado suelo de la Patria, asume la preponderancia política -- una vez más, el Partido Liberal y sobre el punto económico fundamental para los habitantes de la República, -- relativo a los impuestos que ellos debían cubrir, nos indica el "Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana", de 15 de mayo de 1856, en su artículo 21 que: "Son obligaciones de los mexicanos, además de las impuestas a los habitantes de la República, contribuir a la defensa de ésta ya sea en el ejército, ya en la guardia nacional, ya en la seguridad; y satisfacer todas las pensiones que fuesen decretadas".

Imposible seguir paso a paso la lucha política de la etapa a que nos estamos refiriendo y las discusiones del Constituyente 56-57, recogidas brillantemente por su historiador, Francisco Zarco, pero tomando el producto de esas discusiones, plasmadas en la -- Constitución de 1857, por lo que toca a este punto de nuestra materia impositiva, encontramos el artículo 31 que dice: " Es obligación de todo mexicano:

"II.- 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".

Esta fracción del artículo 31 a que se contrae el párrafo precedente, es exactamente igual que la establecida por la fracción IV del mismo artículo en la Constitución que actualmente nos rige.

#### ARTICULO 65, FRACCION II.

Sabemos que el artículo 65 de nuestra Constitución Política Mexicana, o sea, del cuerpo fundamental de disposiciones que rigen nuestra vida constitucional, dice:

"El Congreso se reunirá el día 10. de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias, en las cuales se ocupará de los asuntos siguientes:

"II.- Examinar, discutir y aprobar el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo".

Ahora bien, sus antecedentes que es innecesario repetirlos desde el punto de vista de nuestra vida histórica constitucional, son los anteriormente apuntados, o sea, la lucha que abarcó todo el período que va de la fecha de nuestra Independencia, a la actual Constitución.

Ya plasmados en preceptos constitucionales son los tres siguientes:

I.- Artículo 14 de la tercera de las "Leyes Constitucionales de la República Mexicana", suscritas en la Ciudad de México el 29 de diciembre de 1836.

En esa época, el Congreso tenía dos períodos -- de sesiones y, por tal circunstancia, el artículo nos -- dice: ..... El objeto exclusivo del segundo período de sesiones, será el examen y aprobación del Presupuesto -- del año siguiente y la cuenta del Ministerio de Hacienda, respectivo al año penúltimo".

II.- "2o. Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana", suscrita en la Ciudad de México el 2 de noviembre de 1842. Su artículo 44, en la parte conducente, establecía: "... La 2a. sesión ordinaria -- de las Cámaras, se podrá prorrogar el tiempo necesario para cumplir el arreglo de los Presupuestos, las contri -- buciones y la revisión de las cuentas".

III.- Lo encontramos en la Constitución de --- 1857, que en su artículo 68 nos dice: "El 2o. período de sesiones se destinará de toda preferencia al examen y votación de los Presupuestos del año fiscal siguiente, a decretar las contribuciones para cubrirlos y a la re- -- visión de la cuenta del año anterior que presente el -- Ejecutivo".

Aún cuando nos hayamos percatado, por la expo-

sición que de nuestras anteriores disposiciones constitucionales se ha hecho, de que nuestro Congreso tenía 2 períodos de sesiones, no está por demás señalar que --- actualmente, el sistema es de un solo período de sesiones, con la imposibilidad de prorrogarlo, en atención a que se pensó que ponía al Poder Legislativo a merced -- de lo que dispusiera el Ejecutivo y facilitando en esa forma un desequilibrio de los 3 Poderes. (Artículos 66 y 67 de nuestra Carta Fundamental).

ARTICULO 73, FRACCION VII.

Es el siguiente artículo del cual tenemos que - ocuparnos para cumplir nuestro propósito y, al hacerlo, comenzaremos por señalar que tales artículo y fracción, entregan al Congreso de la Unión la facultad de "Impo--- ner las contribuciones necesarias a cubrir el presu---- puesto;"

El 1er. antecedente de la anterior disposición constitucional, lo encontramos en el artículo 113 de la Constitución de 1814, que decía:

"Arreglar los gastos del gobierno, establecer - contribuciones e impuestos y el modo de recaudarlos, como también el modo conveniente para la administración, - conservación y enajenación de los bienes propios del Estado, y en los casos de necesidad, tomar caudales a ---- préstamo sobre los fondos y créditos de la Nación".

Sobre el mismo tema -y como 2o. precedente- en contramos el "Acta Constitutiva de la Federación Mexicana" de 31 de enero de 1824, la cual en las fracciones -VIII y IX de su artículo 13 estatúa:

"Artículo 13.- Pertenece única y exclusivamente al Congreso General, dar leyes y decretos:

"VIII.- Para fijar cada año los gastos generales de la Nación, en vista de los presupuestos que le -presentará el Poder Ejecutivo;

"IX.- Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República, de terminar su inversión y tomar cuenta de ella al Poder Ejecutivo".

La 3a. noticia sobre el particular, nos la entrega el artículo 50 de la "Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos" de 4 de octubre de 1824, que señalaba:

"Las facultades exclusivas del Congreso General, son las siguientes:

"VIII.- Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, regular su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al Gobierno".

Como 4a. referencia indicamos el artículo 44 de la 3a. de las "Leyes Constitucionales de la República -- Mexicana", de 29 de diciembre de 1936; que establecía:

"Corresponde al Congreso General, exclusivamente:

"III.- Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año y las contribuciones con que deben cubrirse. Toda contribución se hace con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente".

El 5o. y último precedente, podemos puntualizarlo en el artículo 72 de la Constitución de 1857, que ordenó que:

"El Congreso tiene facultad:

"VII.- Para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo".

En esa forma, con todos los antecedentes antes citados, nos encontramos con el artículo 73 fracción VII de nuestra Constitución vigente que establece:

"El Congreso tiene facultad:

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

Como lo señalamos en el principio de este título, es de gran importancia, en la facultad impositiva fundamentada constitucionalmente, el 2o. párrafo del artículo 131 de la Constitución, introducido a ese Cuerpo legal, - por decreto de 30 de diciembre de 1950 publicado el 28 de marzo de 1951. En tal circunstancia, no ha sufrido ninguna evolución, pero en un principio fue tildado de anticons

titucional y atacado infinidad de veces por la misma ---  
razón.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia ha --  
expresado su criterio en diversas ejecutorias, señalando  
la falsedad de tales imputaciones.

Dicho segundo párrafo nos señala:

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

Nosotros creemos en la resolución de la Suprema  
Corte y reconociendo -sin necesidad de grandes cavila---  
ciones- que no podríamos mejorar el pensamiento de ese -  
Alto Tribunal, señalaremos a continuación alguna de sus  
Ejecutorias.

Así nos encontramos con la tesis No. 9524, bajo  
el nombre de "DECRETOS EXPEDIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL

EN USO DE LAS FACULTADES QUE LE DELEGA EL CONGRESO DE LA UNION, EN LOS TERMINOS DE LOS ARTICULOS 29 Y 131 -- CONSTITUCIONALES", en el amparo en revisión 1636/58 (5); "Constituyen actos legislativos, por lo que el conocimiento de los amparos solicitados contra esta clase de decretos corresponde, en grado de revisión, al Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia, de acuerdo con el artículo 11, fracción XII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Esta clase de ordenamientos, que son dictados por el Ejecutivo Federal con apoyo en la autorización respectiva del Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o la de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país; quedan comprendidos en la acepción que otorga a la palabra "Ley" la Carta Fundamental, en relación con el amparo contra leyes, puesto que tratándose de facultades delegadas, el citado Ejecutivo actúa como órgano legislativo, en sustitu-

ción y con autorización del Congreso Federal, y no como administrador, por disposición expresa de la Constitución, y por tanto, los referidos decretos expedidos en uso de tales facultades, tienen la misma naturaleza y jerarquía de las leyes ordinarias del propio Congreso.

"En tales condiciones, el conocimiento de los juicios de amparo enderezados contra tales Decretos, - corresponde, en grado de revisión, al Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia, en los términos del artículo 11, fracción XII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, sin que sea obstáculo - a esta conclusión la circunstancia de que en la Exposición de Motivos del Decreto de 30 de diciembre de 1957 (sic), que creó el precepto anteriormente citado, única- mente se haga referencia a las leyes expedidas por el - Congreso de la Unión y por las legislaturas de los Esta- dos, sin hacer mención de las diversas leyes expedidas por el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias y delegadas, ya que en 1er. término, -- esa omisión pudo haber sido involuntaria, y en 2o. lu- gar, dicha Exposición de Motivos no puede prevalecer - sobre el texto legislativo, tal como fue aprobado y pu- blicado, puesto que la propia Exposición constituye un medio auxiliar de interpretación legislativa, cuando el texto legal es oscuro o impreciso, pero el mencionado - precepto es suficientemente claro en el sentido de que

el Tribunal en Pleno es competente para conocer de los amparos en revisión en los cuales se contrarresta la - constitucionalidad de una ley en general, y no exclusivamente las expedidas por el Congreso de la Unión y -- las Legislaturas de los Estados".

---

CAPITULO V

DETERMINACION DE LO QUE DEBE ENTENDERSE  
POR IMPUESTOS.

CLASIFICACIONES DE LOS MISMOS.

DETERMINACION DE LO QUE DEBE ENTENDERSE POR IMPUESTOS.

CLASIFICACIONES DE LOS MISMOS.

Apartándonos en lo absoluto, por el momento, -- del concepto que del mismo dan los tratadistas, reflexionemos un poco, ya en la época actual, en lo que el individuo puede sentir y pensar sobre este renglón de ingresos del Estado, renglón que es, indiscutiblemente uno de los mayores en la afluencia de ingresos para el Poder -- Público.

Si el particular no puede, incuestionablemente, como ya se ha dicho, vivir aislado, sino que sabe que es tá irremediabilmente ligado a algún grupo social, hecho del que derivan para él derechos -disfrutar de los servi cios públicos- y correlativamente obligaciones - aportación de efectivo para la creación y sostenimiento de los mismos -, se necesitan una serie de instituciones y organizaciones que implican gastos, los cuales en la actuali dad no pueden ser satisfechos única y exclusivamente por ingresos que provengan del Estado Federal, de los Esta-- dos Locales y de los Municipios, según sea la entidad po-- lítica de que se trate, dentro de nuestra organización - constitucional, por lo cual el particular siente que debe contribuir, dentro de sus posibilidades económicas, + para que se cubran dichas erogaciones.

Ahora bien, la entrega de efectivo a que nos --

hemos referido para que se efectuen las erogaciones que deben realizarse para obtener la consecución de los fines del Estado, requieren, puesto que se vive en un mundo de derecho, la existencia de una norma, de una disposición, en términos generales de una ley que establezca la obligación de enterar en las oficinas recaudadoras, sin cuya norma la entrega o cualquier exigencia de numerario por parte del Poder Público es ilegal.

También debe convenirse, pues es realidad que diariamente vemos o que de ella tomamos conocimiento, -- que hay miembros de las comunidades que no sólo se resisten a efectuar las entregas de numerario que establecen las disposiciones impositivas, sino que tratan por todos los medios posibles de evitar el pago de los créditos fiscales, por lo cual el Poder Legislativo, ejerciendo la facultad soberana del Estado, entrega al Poder Ejecutivo la potestad de hacer llegar a la Hacienda Pública aún en contra, naturalmente, en estos casos, de la voluntad de los individuos, los ingresos que tratan de omitirse.

La aportación de ingresos a que los párrafos anteriores se refieren, es de naturaleza diferente a la que realiza una persona como pago de un servicio que le presta una autoridad, cuya significación no trasciende a individuos diferentes del solicitante: llevar correspondencia a su destino; librar de plagas un predio; introducir al puerto a una embarcación; etc. Los gastos que en es---

tos casos realiza la autoridad deben reembolsársele y -  
ello se hace cubriendo los derechos - no impuestos - co  
rrespondientes.

Así pues, para el simple particular se tratará  
de un impuesto cuando exista una ley; cuando colocándo-  
se dentro de lo previsto por ella deba cubrir determina  
da cantidad; cuando si él no entera dicha cantidad, sa-  
be que la autoridad le va a exigir el pago utilizando -  
la fuerza pública; y, finalmente, cuando por la entrega  
que realiza no recibirá un beneficio que pueda estimar  
que únicamente a él está dado.

Una vez indicado el pensamiento y sentir que -  
en relación con el impuesto tiene el hombre de la calle,  
veamos lo que sobre el punto nos enseñan los hombres -  
que se dedican al estudio de esta materia.

Griziotti nos dice que el impuesto, como resul  
tado de viejas leyes, causa confusión en su acepción ya  
que, por ejemplo, la naturaleza y función del impuesto  
se confunden con su procedimiento de aplicación (imposi  
ción) y que "el verdadero impuesto, que tiene la función  
fiscal de procurar recursos al Estado (o a otro ente pú  
blico) no se distingue del instrumento tributario de --  
política económica, cuya función es extrafiscal, esto -  
es, alcanzar directamente los fines del Estado, por ---  
ejemplo, de protección aduanal a través de los derechos  
de consumo... Tampoco se distingue de la extorsión, re

caudación arbitraria e ilícita..." (1)

Justifica el impuesto diciendo que beneficia - al particular al aumentar su capacidad contributiva, la que origina la "Teoría Causal de la Capacidad Contributiva" pues "el contribuyente en un primer momento obtiene un beneficio y en un segundo momento es gravado con el impuesto, etc." (2)

Establece que "la solidaridad es el fundamento del deber y del impuesto", al que se refiere como un "deber del contribuyente por solidaridad" definiendo a ésta como "una exigencia de la cohesión social y de la -- coexistencia política en el Estado en razón de la ley - de la mutualidad" (uno para todos y todos para uno). (3)

Define el impuesto, "el tributo con funciones - fiscales", es decir, destinado a procurar recursos al Estado o a otros entes públicos, obligando a los ciudada--nos a "participar en los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva", como dispone el artículo 53 de la Constitución Italiana". (4)

Otro autor, Einaudi, nos dice que el impuesto - es "un pago general, obligatorio, hecho al Estado, que -

(1) Griziotti Benvenuto.- Principios de Ciencia de las Finanzas.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, 1959.- Pág. 151.

(2) Griziotti Benvenuto.- Ob. Cit.- Pág. 153.

(3) Griziotti Benvenuto.- Ob. Cit.- Pág. 153.

(4) Griziotti Benvenuto.- Ob. Cit.- Pág. 152.

nace a causa de servicios indivisibles, en una forma --  
igual o proporcional al sacrificio que realizan los --  
contribuyentes y que tiene por fin aumentar el patrimo  
nio del ente público". Al criterio de capacidad contri  
butiva lo denomina "Criterio Político". (5)

Señalaremos también a Fasiani, quien se refie  
re a los impuestos diciendo que "forman parte de la ilu  
sión sobre el gasto e ingreso público, pero que ese --  
gravamen, se advierta o no, no puede por menos de obli  
gar a los sujetos a reducir sus actuales consumos y pro  
yectos, o bien modificar su producción". (6)

Hace mención a los impuestos más en sentido -  
económico que en sentido jurídico o político y nos dice  
que ellos, considerados separados cada uno de los demás,  
pueden revestir todos los caracteres de impuesto espe--  
cial, pero el conjunto o "sistema" de los impuestos pue  
de a su vez, tener todos los caracteres de generalidad.(7)

Fonrouge, define el impuesto como "una presta  
ción obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el  
Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar  
a relaciones jurídicas de Derecho Público". (8)

Berliri nos dice que es "la obligación de dar  
o hacer coactivamente impuesta por una ley o por un --

- (5) Einaudi Luigi.- Principios de Hacienda Pública.- -  
Aguilar Editores.- Madrid.- 1958.- Pp. 73 a' 76.
- (6) Fasiani Mauro.- Principios de Ciencia de la Hacia  
da.- Aguilar Editores.- Madrid, 1962.- P. 142.
- (7) Fasiani Mauro.Ob. Cit. Pp. 143 y 144.
- (8) Fonrouge Giuliani.- Derecho Financiero, Tomo I.-Edi  
torial Depalma.- Buenos Aires, 1962.- Pág. 255.

acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, que tiene por objeto una suma de dinero o un -- efecto timbrado y no constituye la sanción de un acto -- ilícito, valor que la propia sanción no consiste en la -- extensión a cargo de un tercero de una obligación tribu-  
taria". (9)

El Doctor Van Der Borgh, concibe al impuesto -- como "la aprehensión sin prestación recíproca de ninguna parte de determinados ingresos de la economía privada".(10)

El artículo 2o. de nuestro Código Fiscal vigente, nos dice que impuesto "es la prestación en dinero o en especie que fija la ley, con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos".

Para concluir, nosotros proponemos la siguiente definición: "Impuesto es la prestación que percibe el Estado, establecida por una ley, de quienes la misma señala, para cubrir los gastos públicos que sean indivisi---bles.

#### CLASIFICACIONES ELEMENTALES DE IMPUESTO.

Para esta parte del Capítulo, acudo al señor -- Lic. Dn. Guillermo López Velarde como seguro guía.

- (9) Berliri Antonio.- Principios de Derecho Tributario.- Editorial de Derecho Financiero.- Madrid, 1964. Pág. 312.  
(10) R. Van Der Borgh.- La Hacienda Pública, Tomo I.- Editorial "La Labor, S. A." Barcelona-Buenos Aires.-P.88.

El nos señala en sus ya mencionados Apuntes - de Segundo Curso de Derecho Administrativo:

"A.- IMPUESTOS DE CAPITACION.- Son aquellos - en que no se tiene en cuenta ninguna situación económica, social, personal, etc., del sujeto obligado, pues basta que exista la persona - en razón de la cual se - establece el gravamen - para que se genere el crédito - fiscal. Debemos advertir que ésta fue una de las formas primitivas de imposición.

"B.- Si se tiene presente la forma en que el - impuesto es establecido, o sea, si el legislador aten-- dió para la determinación del monto del crédito fiscal a las circunstancias personales del sujeto del mismo, o bien, si se desentendió de ellas a tal grado que el im-- puesto nace y se determina debido a circunstancias obje-- tivas, tendremos la siguiente clasificación: IMPUESTOS PERSONALES Y REALES respectivamente; ejemplo de los pri-- meros será desde el punto de vista teórico el del im-- puesto sobre la renta y de los segundos el tipo clásico lo es el predial. Acentuando estos rasgos de clasificac-- ión de obtiene la de IMPUESTOS SUBJETIVOS Y OBJETIVOS.

"C.- Antiguamente, cuando el Estado no había -- adquirido la gran diferenciación que tiene en estos mo-- mentos, la mayoría de los monarcas o reyes obtenían de - sus vasallos la mayor parte de sus ingresos - como se ha dicho - del pago de los impuestos, el que se efectuaba -

frecuentemente en especie. Si se observa la forma en - que éstos son cubiertos en la actualidad, se aprecia -- que la mayoría de ellos se cubre en efectivo, en dinero. De lo que resulta la clasificación de impuestos que se - pagan en ESPECIE o impuestos que se cubren en DINERO.

"D.- SOBRE LA RENTA, SOBRE EL CAPITAL.- El primero es aquél que tiene como fuente la renta, es decir, que no grava el capital, pues el impuesto se cubre sin - que el capital se afecte; de este tipo existen infinidad de ejemplos. En el segundo, el impuesto se va a pagar -- con el capital. El ejemplo de esta especie es el de he--rencias y legados.

"E.- En relación con la tasa o tarifa que con--tienen los impuestos, estos se clasifican en impuestos de CUOTA, PROPORCIONALES, PROGRESIVOS E IMPUESTOS DEGRESIVOS. Son los primeros aquellos en que el sujeto del impuesto - tiene la obligación de pagar una determinada cantidad -- cuando se presenten los motivos generadores del crédito - fiscal, cantidad que siempre será la misma; PROPORCIONA--LES, son aquellos en que la tasa del gravamen no varía en relación con el aumento del objeto del impuesto, sino que permanece la misma aunque el valor del objeto imponible - vaya aumentando: ejemplo de éste nos lo ofrece el ar-----tículo 4o. de la Ley General del Timbre en su fracción VII, en que se crea la tasa del 2% en las operaciones de com--praventa en general. PROGRESIVO es aquel que está consti-

tuido por varios renglones y diversas tasas que constituyen ambos lo que se denomina tarifa, y en él, va aumentando la tasa del impuesto a medida que se va incrementando el objeto imponible: el ejemplo clásico sobre este particular lo encontramos en las Tarifas del Impuesto sobre la Renta. El impuesto DEGRESIVO es aquel en que las tasas van disminuyendo a medida que aumenta el objeto del impuesto, es decir, es el inverso de el impuesto progresivo: ejemplo de este gravamen nos lo ofrece la Ley General del Timbre en su artículo 4o. fracción III, que se refiere a los avalúos en los que el gravamen, cuando el valor asignado a los bienes no pasa de \$100.00 tienen la cuota fija de \$6.00; cuando es superior a \$100.00 pero no de \$10,000.00, sobre los primeros \$100.00 se cubre el gravamen en la forma indicada y por el excedente 2.5%; - cuando el valor de los bienes excede de \$10,000.00 pero no de \$100,000.00, por los primeros \$10,000.00 se paga el impuesto en la forma referida y sobre el excedente -- 1.5%... Así pues, se ve de manera clara que la tasa del impuesto disminuye a medida de que aumenta el valor de los bienes, o sea el objeto imponible.

"F.- ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS.- Son los primeros aquellos que aparecen desde un principio en las Leyes de Ingresos - Plan de Arbitrios de las Entidades Políticas - como suficientes para cubrir los presupuestos de egresos aprobados; y los segundos, los que se estable

cen con carácter de excepcional, para salvar condiciones económicas desfavorables e imprevistas. No debe dejarse de anotar la tendencia de los impuestos extraordinarios de convertirse en impuestos ordinarios.

"G.- Una clasificación muy generalizada y discutida, así como un poco abandonada por la incertidumbre de sus términos es la que consiste en clasificar los impuestos en DIRECTOS E INDIRECTOS. Entiéndese por los primeros a aquellos en los cuales no es factible el fenómeno de la repercusión y por los segundos los que son repercutibles. Pero como en estos momentos es muy difícil encontrar un impuesto que no repercuta, la clasificación casi se reduciría a uno solo de estos términos.

"H.- Desde otro punto de vista se dice que son impuestos directos los que en una forma inmediata buscan gravar un índice seguro, relevante, de la capacidad económica del sujeto del impuesto; en tanto que los indirectos, son aquellos que en una forma mediata tratan de alcanzar la potencialidad económica del sujeto deudor del crédito fiscal; como ejemplo de los primeros, se citan los impuestos de producción y de los segundos, los que gravan el consumo o la circulación de la riqueza.

"I.- Por medio de la creación de un impuesto puede procurarse, única y exclusivamente, obtener ingresos para el Fisco Federal, o bien tratar de que el sujeto del crédito fiscal no realice la situación abstracta que

establece la ley como hecho generador del crédito fiscal, porque ello se estima que no es conveniente desde un punto de vista moral, social, económico, etc., caso este en que el legislador se vale del impuesto como arma para -- conseguir determinada finalidad; y, por último, aquellas situaciones en las que el organismo al que está encomendado crear las leyes fiscales recurre al establecimiento del impuesto para uno y otro efecto, así se tendrá la -- clasificación de impuestos siguiente: los que persiguen única y exclusivamente OBTENCION DE RECURSOS ECONOMICOS; los que tratan de obtener efectos MORALES O SOCIALES; y, por último, los MIXTOS.

"J.- Pueden también clasificarse los impuestos -- en: IMPUESTOS DE CUOTA E IMPUESTOS DE REPARTICION. Consisten los últimos en que el Estado señala una cantidad alzada como monto de recaudación del gravamen; posteriormente se determina el total de objeto del impuesto para cada causante; y, por último se determinará la tasa del impuesto. El ejemplo clásico de ellos, es el que en ---- nuestro mundo fiscal se conoce con el nombre de impuestos de DERRAMA. A esta clase de impuestos se les formula una objeción muy seria, aparte de que son injustos con ellos mismos, siempre por diferentes razones, el Fisco no recauda la cantidad total. Los de cuota son los gravámenes en los que se sigue un procedimiento inverso al anterior. En ellos se empieza por determinar las unidades fiscales y

las tasas del impuesto, más tarde el procedimiento de -- recaudación, y no es sino hasta el final de cada ejercicio fiscal cuando se conoce el monto total que produjo -- el impuesto.

"K.- Hay impuestos CATASTRADOS Y TARIFADOS.- Los primeros son aquellos en los cuales existen todos los -- elementos necesarios en las listas oficiales para determinar no sólo los sujetos del impuesto, sino también el monto del gravamen individual total; ejemplo clásico de este tipo es el predial. El TARIFADO, es en el que no hay listas oficiales y no se puede determinar de antemano ni precisar el sujeto del impuesto, el objeto, ni el valor individual o total.

"L.- Luego tenemos que si se gravan actos jurídicos y operaciones que se realizan en el interior de la República, se dice que son impuestos INTERNOS; mas si -- el gravamen se refiere a actos u operaciones que no tienen por límite el Territorio Nacional, se tratará de impuestos EXTERIORES.

"M.- Finalmente, ya haciendo referencia a nuestra legislación constitucional positiva, existen aún IMPUESTOS FEDERALES, LOCALES Y MUNICIPALES; según que la -- creación y rendimiento de los mismos se dedique a la satisfacción de las necesidades de cada una de las Entidades Políticas mencionadas". (11)

(11) López Velarde Guillermo Lic.-Apuntes de Segundo Curso de Derecho Administrativo.- México, 1959.-Pp.55 á 58.

Si hacemos un breve paréntesis dentro de -- nuestros elementales comentarios sobre la institución "impuesto", no podemos menos que percatarnos de la imposibilidad que existe para un Estado en la época actual de satisfacer todas sus necesidades mediante impuestos y, más aún, con solamente un impuesto, por lo que en -- nuestro Estado, que no puede excepcionarse de ese principio, sea obligatorio acudir no sólo a impuestos, sino también a otros renglones de ingresos como son los derechos, los productos y los aprovechamientos, definidos por el Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

"Artículo 3o.- Son DERECHOS las contraprestaciones establecidas por el Poder Público, conforme a -- la ley, en pago de un servicio".

"Artículo 4o.- Son PRODUCTOS los ingresos que percibe la Federación por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho -- público o por la explotación de sus bienes patrimoniales".

"Artículo 5o.- Son APROVECHAMIENTOS los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos".

Una vez terminado el paréntesis indicado, siguiendo la secuencia establecida, de acuerdo con el pensamiento del Maestro López Velarde vemos que los impues

tos constituyen el principal renglón de recursos en los Estados modernos; que son las fuentes que reditúan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la mayor cantidad de efectivo para la satisfacción de las necesidades a que hemos hecho referencia (públicas).

En un principio, cuando el Estado no se había desenvuelto, normalmente su Jefe obtenía principalmente los recursos necesarios de la explotación del patrimonio de él mismo, pero a medida que transcurre el tiempo y que se van complicando las relaciones entre el particular y la entidad pública, entre los mismos particulares y, por último, a medida que el Estado va interviniendo más y más en la esfera de actividad de sus particulares, ya no se puede pensar que el Gobierno satisfaga sus necesidades con lo obtenido de la explotación de su patrimonio, sino que le es imperativo recurrir, en forma especial y principal, a las economías particulares para retirar de ellas, con fundamento en su soberanía, los elementos suficientes para satisfacer las atenciones que exigen los servicios públicos, lo que es el impuesto.

Se hace necesario establecer una diferencia entre "tributo" e "impuesto", lo cual no es difícil dado que el primero es aquél que es fijado en una forma arbitraria por el Jefe de la Comunidad, quien normalmente era el más fuerte; así como también la carga señalada a

un país vencido, por su victimario, en tiempos de guerra; y el impuesto no es eso, sino por el contrario, es fijado tomando como base las necesidades públicas, las necesidades del Estado que lo fija y es utilizado en función de esas mismas necesidades, pues como ya se señaló, el Estado necesita ingresos para desarrollar sus funciones, los cuales obtiene en muchas formas de las cuales la principal, es precisamente el "impuesto".

Señaladas las diferencias que implican en su contenido o naturaleza los vocablos que se comentan en el párrafo anterior, con ello aclaramos que si en alguna ocasión se han usado indistintamente, no por ello desconocemos la clara distinción que entre ellos existe.

Ahora bien, los impuestos, como un producto de la sociedad deben llenar ciertos requisitos para que su funcionamiento sea correcto y en esa virtud, ya Adam Smith expuso cuales son sus principios fundamentales y posteriormente Adolfo Wagner los amplió. A continuación los expresaremos en forma sinóptica.

#### PRINCIPIOS SUPERIORES EN MATERIA DE IMPUESTOS.

ADAM SMITH.

Para este tratadista, los impuestos debían llenar cuatro requisitos y así lo expresa en su libro "De la Riqueza de las Naciones", a saber:

a).- Que los súbditos fuesen gravados en propor

ción a su capacidad económica y de la manera más precisa.

b).- Que fuera precisa la legislación en lo que se refiere a cuantía, plazos de exacción y modalidades de pago.

c).- Que lo mas conveniente es que sean cubiertos los impuestos en la época y modo más cómodo para el contribuyente.

d).- Que los gastos de recaudación fueran lo más reducido posible.

#### ADOLFO WAGNER.

En sus "Elementos de Finanzas Públicas" Adolfo Wagner nos entrega unos principios en materia impositiva que no pueden menos que ser calificados de magistrales, constituyendo la base sobre la que se apoyan casi todos los Estados modernos al establecer su política impositiva. Ellos son:

I.- Principios de "POLITICA FINANCIERA", y que se subdividen en principios de suficiencia de los impuestos y de elasticidad de los impuestos.

II.- Principios de "ECONOMIA FINANCIERA", que a su vez se divide en el principio de elección de buenas fuentes de impuestos y en el principio de elección de buenos impuestos en sí mismos.

III.- Principios de "EQUIDAD EN LA IMPOSICION", que se divide: en principio de generalidad y principio -

de uniformidad.

IV.- Finalmente principios de "ADMINISTRACION HACENDARIA", que él separa en tres que son: principio de fijeza en los impuestos, principio de comodidad en los impuestos y principio de economía en la administración de los impuestos.

Por su importancia, repito, es necesario explicar estos principios de Adolfo Wagner, lo que a continuación haremos.

#### I.- PRINCIPIOS DE POLITICA FINANCIERA.

1.- Principio de Suficiencia de los Impuestos. Al señalarse este requisito para los sistemas impositivos, Wagner exige que lo que se recaude por concepto de impuestos deben ser lo necesario, ni más ni menos, para satisfacer los Presupuestos de Egresos.

2.- Principio de Elasticidad de los Impuestos.- Esto significa que en etapas difíciles para el Estado, épocas de depresión económica, por su ductibilidad los impuestos existentes deben ser suficientes para cubrir las necesidades del Estado, moviéndose en forma conveniente únicamente las tasas o las tarifas.

#### II.- PRINCIPIOS DE ECONOMIA FINANCIERA.

1.- Elección de Buenas Fuentes de Impuestos.- Se traduce a la cuestión, ¿debe gravarse la renta o el capital?; según nuestra particular opinión deben gravarse los dos conceptos, pero en una forma conveniente.

2.- Elección de Buenos Impuestos en Sí Mismos.-

Hay impuestos que en sí mismos encierran grandes bondades, pero que pueden no ser convenientes para una época o lugar determinados, por lo que es necesario investigar antes de su implantación si las condiciones económicas, culturales, sociales, etc., hacen factible el establecimiento de impuestos más perfectos o por el contrario, -- de acuerdo con las condiciones anotadas, es mejor establecer impuestos menos perfectos.

III.- PRINCIPIOS DE EQUIDAD EN LA IMPOSICION.

1.- Principio de Generalidad Impositiva.- El impuesto como una creación de la ley, debe ser como ella -- general y abstracto, es decir que no es creado para un -- grupo de personas determinado, ni para una persona en -- especial, sino para todos. La aplicación del impuesto al sujeto que se encuadra dentro de lo que señala la disposición, lo concretiza.

2.- Principios de Uniformidad Impositiva.- Con este principio se consigue dividir la carga fiscal entre los causantes de una manera equitativa y justa.- Se consigue gravando en forma proporcional o progresiva de --- acuerdo con el principio de "a capacidad económica inferior, menor carga tributaria; a mayor capacidad económica, mayor carga tributaria".

IV.- PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION HACENDARIA.

1.- Principio de Fijeza en los Impuestos.- Es --

necesario cubrir diversos requisitos para que se satisfaga este principio. Es indispensable que las personas que apliquen las leyes tenga la suficiente solvencia moral y sean técnicas en la materia, con lo que se consigue que sus resoluciones estén apegadas a derecho; que las leyes que fijen los impuestos sean sencillas y claras para evitar confusiones en los causantes y que señalen también, claramente, la fecha y forma de hacer el pago; en la aplicación de la norma se tiene que estar a su concepto jurídico en primer lugar y en segundo, como último recurso, apartarse de su significación; y que el Reglamento de la Ley, sea también sencillo y claro.

2.- Principio de Comodidad en los Impuestos.- - También en este principio se necesita llenar varios requisitos: que en la ley se establezca con cual moneda debe cubrirse la obligación tributaria; que se establezca en función de la capacidad económica del causante, para no perjudicarlo, si el pago debe hacerse en una o varias exhibiciones; que el pago sea, en la medida de lo posible, en un lugar cercano al domicilio del causante; también debe señalarse con toda claridad la fecha del pago; y en el procedimiento de recaudación se debe procurar -- que el sujeto pasivo tenga las menores molestias posibles.

3.- Principio de Economía en la Administración - de los Impuestos.- Debe procurarse que el costo de recau-

dación de los impuestos sea lo más bajo posible, para que por tal motivo, el ingreso total sea lo más alto en beneficio de la Tesorería.

## CAPITULO VI

ANTECEDENTES EN LA CREACION DEL IMPUESTO SOBRE  
INGRESOS MERCANTILES Y ESTABLECIMIENTO DEL MIS  
MO EN NUESTRO PAIS.

FORMA EN QUE ESTA LEGISLACION HA PROCURADO UNI  
FICAR LOS GRAVAMENES SOBRE EL COMERCIO Y LA -  
INDUSTRIA.

INCONVENIENTES DE ESTE IMPUESTO.

Sabido es que la existencia de la institución política "Federación", régimen dentro del cual se desarrolla nuestra vida de esta naturaleza, origina diversos problemas derivados de que dentro de ella existen tres clases de entidades políticas: la del Gobierno Federal, la de los Estados Locales y la de los Municipios; lo cual no sólo provoca problemas de trascendencia y significación particular, sino también ha implicado y aún implica situaciones económicas de muy difícil solución, de las cuales no sólo se derivan lesiones de este orden para la Federación, sino también profundos problemas y grandes daños al sector particular, todo lo cual trae como resultado un retraso del desarrollo económico de la mayoría de los países que han aceptado para su vida política al régimen de que se trata.

Así, el artículo 73, fracción VII de nuestra Constitución, indica que el "Congreso tiene facultad:

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

Por otra parte, ya hemos expresado que, dentro de nuestro régimen federal los Estados conservan todas las facultades que no han cedido al integrar la Federación, por lo que considerando lo que establecen los artículos 40, 41, 117 y 124 Constitucionales, fundamentalmente, tienen el derecho a establecer todos los impuestos que necesiten para cubrir sus necesidades que se en-

cuentren recogidas en sus respectivos presupuestos de -- egresos, siempre que no se viole lo estatuido en la ---- fracción XXIX del artículo 73 Constitucional. Lo ante--- rior se confirma aún más, por lo que ordenan los artícu- los 117 y 118 fracción I, fundamentalmente.

Finalmente, ¿Cuáles son los medios económicos, dentro del terreno impositivo, de los cuales emanan los ingresos necesarios para que los Municipios cubran sus - necesidades públicas?.

No desconocemos la paupérrima vida económica -- de estas entidades - base y núcleo originario de nuestra organización política - a las cuales nuestros Constitu-- yentes, en un lírico afán, lamentable y tristemente no - realizado - artículo 115 fracciones I y II de la Consti- tución vigente -, declaran que estas instituciones políti- cas tienen como característica principalísima la de -- ser libres: ¿Puede haber libertad cuando viven, como sa- bemos, en medio de las mayores carencias económicas y a merced, en la mayoría de los casos, de autoridades de tal clase irresponsables?.

Lamentablemente, como se sabe, los repetidos -- Constituyentes no dieron clara y satisfactoria contesta- ción a esta trascendental interrogante, ni con mucho se - acercaron a una resolución suficientemente idónea.

Los artículos constitucionales que fijan el -- régimen económico constitucional de los Municipios, son

el artículo 73 fracción XXIX, párrafo final y 115 fracción II, principalmente, de los que desprendemos: libertad de administración de los Municipios de sus recursos económicos y carencia de independencia de estas entidades para fijar sus gravámenes, quedando en esta forma vinculadas a las tristes dádivas que sobre el particular les entreguen la Federación y los Estados.

De donde encontramos y ello no debe olvidarse, dos clases de autoridades con facultad para establecer impuestos: Federación y Estados, y tres con potestad para recaudarlos.

Lo anteriormente expuesto ha dado origen, al no estar pues discriminadas las fuentes impositivas, al -- gravísimo, inconveniente y difícil problema que es el de la concurrencia impositiva, barrera que se ha indicado, es una de las que ha detenido el desarrollo económico de nuestro País.

Naturalmente que tan profundo y grave problema no ha pasado desapercibido, sobre todo a las Autoridades Federales, las cuales para resolverlo, han recurrido a -- dos medios o, en otros términos, han seguido dos caminos: lo., reformas sucesivas a la fracción XXIX del artículo 73 de nuestra Constitución, siguiendo la tendencia de -- ir declarando que es facultad privativa del Congreso de la Unión, establecer gravámenes sobre determinadas fuentes económicas por renglones de actividad de esta índole, que se han considerado fundamentales para el incremento

de nuestra potencia industrial o económica en términos generales, implicando lo anterior un consiguiente centralismo impositivo con sus respectivos inconvenientes económicos y políticos para los Estados; o bien, 2o., la senda de convocar a reuniones de autoridades fiscales, tanto estatales como de la Federación, para tratar de buscar una equitativa y conveniente repartición de los Capítulos Impositivos Nacionales.

La multiplicidad impositiva que implica todo sistema federal como hemos visto, la en muchas ocasiones concurrencia impositiva que redundaba en hechos anticonstitucionales y la incomodidad del sistema, tanto para el Erario como para los particulares, que ocasionaba una enorme evasión del impuesto con la consiguiente elevación de la tasa, provocan inmensas inquietudes desde antes de la tercera década del presente siglo, época en la cual, al percatarse de la magnitud del problema, el Ejecutivo de la Unión, por conducto de la Secretaría de Hacienda, convoca a la Primera Convención Nacional Fiscal celebrada en 1925, a la que únicamente acuden representantes de los Estados y del Ejecutivo Federal.

En esta Primera Convención, para el estudio del importantísimo tema "La Falta de Uniformidad Impositiva en la República y sus consecuencias", se crearon tres Comisiones: "Estudio del Plan Nacional de Arbitrios", "Análisis y Estudio del Problema de la Concurrencia en

Materia de Impuestos" y "Estudio de las Inicativas Presentadas por los Delegados de los Estados".

La falta, en cierto sentido, de estudios e investigaciones previas que orientaran a la Asamblea, es lo que quizá haya provocado que esa primera Convención no tuviera resultados concretos, sino que sus conclusiones tuvieran el carácter de simples recomendaciones generales.

Se había pensado en la celebración de la Segunda Convención cuatro años después, 1929, pero ni siquiera se efectúan las Convocatorias correspondientes y no es sino hasta 1933, con el retorno del Ing. Pani a la Secretaría de Hacienda, que se le vuelve a conceder a este problema y manera de resolverlo la importancia que tenía.

En febrero de 1933, ocho años más tarde, se efectúa la Segunda Convención Nacional Fiscal, con objetivos primordiales: revisar las conclusiones de la Primera Asamblea; considerar nuevamente el problema de las jurisdicciones fiscales de la Federación, de los Estados y de los Municipios; determinar las bases de unificación de los sistemas locales de tributación y de la coordinación de ellos con el sistema federal; y estudiar los medios más adecuados para la ejecución de las decisiones de la Asamblea, constituyendo el órgano más capacitado para encargarse de ello.

Dado que estaba por concluir un ejercicio presi

dencial, no pudieron dictarse las medidas legislativas -- que condujeran a la realización de las conclusiones a -- que había llegado tal Convención y como posteriormente -- la situación política, social y económica del País no -- era todo lo estable que fuera de desearse, agravándose -- más aún por la Segunda Conflagración Mundial, en la que nuestra Patria toma parte, todo lo obtenido en la Conven ción es hecho a un lado y su importancia relegada a un -- segundo término.

Hasta 1947, el 4 de octubre, se efectúa la Con vocatoria para la Tercera Convención Nacional Fiscal, pa -- ra ser celebrada en esta Ciudad de México, del 10 al 20 de noviembre y la cual por fin, va a ver concretadas -- sus resoluciones.

Por primera vez rompe la Secretaría de Hacienda su política anterior, que consistía en proyectar las reformas a nuestro sistema impositivo ignorando al sector privado y en esta Convención invita a las instituciones de comercio e industria, por medio de la Confederación de Cámaras de Comercio, a fin de que también los particu lares emitieran su voto en relación con las reformas -- que al sistema se hiciera. De ese modo se pensó, se -- conseguiría unir la teoría con la práctica diaria de la vida fiscal de nuestro País.

En esa Tercera Convención, se trataron diversos temas, pero de los cuales tiene más importancia para no-

sotros los que se referían a impuestos sobre el comercio y la industria, impuestos sobre la propiedad raíz, impuestos alcabalatorios, delimitación de los campos impositivos, legislación del impuesto sobre la renta, legislación del timbre, etc.

Esa Convención, que tenía como objeto solventar el problema fiscal, "el mismo que se presentaba en 1925 en sus antecedentes, en sus manifestaciones generales y en sus inconvenientes prácticos, pero agravado enormemente como consecuencia de 22 años más de vida de un régimen que ya en 1925 se calificó de complicado, antieconómico e injusto; que por no haberse corregido sino por el contrario empeorado como resultado de la creación de nuevos impuestos tanto por la Federación, como por los Estados y los Municipios es ya insostenible.... Por las consideraciones anteriores, se hace más urgente que nunca la adopción de medios que vengán a fincar la estructura económica del Estado sobre los cimientos firmes de la economía general de la Nación y que hagan que dentro de esa gran estructura se complementen y armonicen las necesidades y obligaciones de la Federación, de los Estados y de los Municipios...." (1)

Uno de los resultados más brillantes de la Convención, sino el que más, es la creación de la Ley Fede-

(1) Memoria.- Tercera Convención Nacional Fiscal.- Tomo I Pág. 7.- México.

ral del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, que se discutíó bajo el nombre de "Impuestos Generales al Comercio y a la Industria", que es publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1947 y con fecha de entrada en vigor el día siguiente, según lo señaló su artículo lo. --  
Transitorio.

En la Exposición de Motivos de dicha Ley, se --  
puntualizan las categorías de los impuestos que gravan --  
al comercio y a la industria; señala las bases sobre las --  
que se apoyan los impuestos, haciendo mención a que en --  
ocasiones se convierten en alcabalatorios; indica las --  
incomodidades e injusticias a que están sujetos los cau--  
santes y concluye diciendo:

"La multiplicidad de requisitos establecidos --  
por las leyes para el control del pago del impuesto; la --  
necesidad de practicar minuciosas visitas de inspección --  
para comprobar que los impuestos han sido pagados; las --  
molestias y cargas adicionales que estos sistemas impo--  
nen a los causantes, son defectos que no puede permitirse --  
que subsistan. Es indispensable que el Estado promueva --  
la abolición de sistemas anacrónicos que ocasionan ----  
obstáculos al libre desarrollo de las actividades mercan--  
tiles e industriales". (2)

Señala otras razones y nos dice: "La síntesis --  
precedente revela la imperiosa necesidad de introducir --

(2) Codificación de la Legislación y de las Resoluciones Jurisdiccionales en Materia del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.- Edición de la Proc.Fiscal de la Federación de la Sría. de Hacienda.-Tomo I.Pág. 46.- México, 1958.

un cambio completo en el sistema actual, cambio que no debe de ser solo en los detalles de la recaudación y control de los impuestos, sino que debe consistir en una reforma integral que establezca las bases para acabar con todos los defectos enunciados y permita esperar una franca colaboración y mutua confianza entre los causantes y el Estado.

"Atendiendo a estas ideas, el proyecto de Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, destruye todos los precedentes de nuestra legislación fiscal para el establecimiento de los impuestos y, en consecuencia acaba con las Juntas Calificadoras; con la posibilidad de modificar las declaraciones de los causantes; limita las investigaciones fiscales únicamente a los casos de causantes sospechosos de defraudar al Fisco. De esta manera, los contribuyentes tendrán la certeza de que sólo pagarán los impuestos sobre las bases que ellos mismos hayan establecido en sus declaraciones y que no tendrán gastos adicionales para el cumplimiento de requisitos, ni molestias indebidas que perturben sus actividades normales". (3)

Como ya hemos señalado, las conclusiones de la Tercera Convención Nacional Fiscal en lo que tienen relación con los impuestos al comercio y a la industria, son

(3) Codificación de la Legislación y de..... Tomo I, -- Pág. 47.- México 1958.

los antecedentes del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

"En esa Tercera Convención Nacional Fiscal, se acepta la creación de un impuesto que tuviera como objeto los ingresos provenientes de actos de comercio o industria, tema que al ser tratado en la Asamblea, concluye que se uniforme en la República la imposición sobre tales actos; que para lograr de inmediato lo anterior, se recomendaba a las autoridades federales la supresión de los impuestos especiales al comercio que tenía establecidos; que se creara un gravamen sobre ingresos en función de las ventas comerciales, derogándose al entrar a surtir sus efectos la legislación correspondiente, los federales sobre compraventa y sobre actos, documentos y contratos de carácter mercantil; que las tasas del gravamen debían ser de carácter proporcional, sin establecer diferenciación en razón de clase de productos en materia de la venta y procurando que aquellas fueran lo más reducido posible; que el procedimiento de recaudación fuera el de declaraciones periódicas; y que no quedarían afectos a este gravamen los ingresos que se obtuvieran por actividades comerciales o industriales afectas a un impuesto especial.

"Asimismo se aprobó en la Tercera Convención Nacional Fiscal que se recomendara a los Estados que desde luego dieran los pasos para la fusión, en un solo gravamen, de los de carácter local -estatales o municipales-

sobre el comercio y la industria, entendiéndose que la fusión debería hacerse gravándose los ingresos por ventas, que el impuesto que sustituyera a los establecidos debería de ser proporcional y menor para la industria -- que para el comercio.

"Entre las recomendaciones de carácter general -- que se hicieron por la Asamblea de la Tercera Convención Nacional Fiscal pueden citarse como principales, la de -- la implantación inmediata de una legislación general en -- la República, sobre ingresos en función de fuentes comerciales, que sustituyera a la que los Estados y Municipios tenían sobre ventas, capitales, operaciones mercantiles, patente, actividades mercantiles o industriales; tenien-- do el gravamen los rasgos fundamentales de que se ha ha-- blado, debiéndose llamar la atención sobre de que ya se -- sugería que el rendimiento del impuesto en función de ven-- tas comerciales e industriales se repartiera entre los Es-- tados y Municipios, debiendo corresponder la recaudación del gravamen a las autoridades fiscales de los Estados".(4)

El 30 de diciembre de 1947, es promulgada la --- "Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles", -- que en sus artículos transitorios señalaba el que queda-- ban derogados los actos y contratos que tuvieran como ori-- gen fuentes de ingresos gravadas por esta Ley, que estu--

(4) López Velarde Guillermo Lic.- Apuntes de Segundo Curso de Derecho Administrativo.- Pp. 113 y 114.- México 1959.

vieran sujetos al régimen de la "Ley General del Impuesto del Timbre".

Este impuesto sobre ingresos mercantiles, grava los ingresos obtenidos por concepto de:

- I.- Operaciones de enajenación de bienes;
- II.- Operaciones de arrendamiento de bienes;
- III.- Operaciones de prestación de servicios; y
- IV.- Operaciones de comisión o mediación mercantil.

"Se ha visto que este impuesto grava únicamente - los ingresos que obtienen las personas por la realización de alguno de los cinco conceptos a que se ha hecho mención; lo que pone de manifiesto que está en relación directa con la capacidad económica del sujeto del crédito fiscal, y -- que es un impuesto directo; como el peso del gravamen no -- va a ser soportado por el referido sujeto del crédito fiscal, sino que por el fenómeno económico de la repercusión va -- a ser trasladado a una tercera persona que en definitiva -- lo va a soportar es por lo que, desde este punto de vista, puede considerársele también como un impuesto indirecto".(5)

Si el impuesto sobre ingresos mercantiles fue --- creado con el propósito de unificar los impuestos sobre el comercio y la industria en la República, por ese motivo -- fue duramente atacado, señalándole inclusive, vicios de -- anticonstitucionalidad.

Algunas de las disposiciones que trataban de con-

(5) López Velarde Guillermo Lic.- Ob. Cit. Pág. 114.

seguir esa unificación fueron los artículos 14 y 15, - con íntima relación de este último con el 8o., todos - de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, al establecer originalmente, la "participación" que sería otorgada a los Estados coordinados con la Legislación Federal. Para evitar el problema que significó en sus inicios, fue cambiado el vocablo "participación" por el de "cuota adicional", en el que claramente se observa que la Ley del impuesto a que nos referimos, se crea - una cuota distinta de la federal, supeditada en su --- efectividad a que las autoridades locales, no graven - directa ni indirectamente, los actos de comercio o industria y además, a que las Legislaturas Estatales --- acepten la aplicación de la Ley Federal del Impuesto - sobre Ingresos Mercantiles dentro de su jurisdicción.

Se dieron varias soluciones al problema de -- constitucionalidad antes citado, de las cuales considero que la correcta es la que señaló, que para la aplicación de la tasa del 12 al millar se requiere un acto legislativo local de derogación de esta clase de gravámenes que afectan los actos de comercio y de industria, y que se esté de acuerdo así mismo, por las Legislaturas, en que dentro de la jurisdicción de dichas Entidades se aplique la Ley. Pienso, para entender la naturaleza de esta disposición, que en este caso se --- trata de un impuesto local desde el punto de vista mate

rial, ya que él no tiene vida -aun estando como está, vigente la Ley de que se trata- sin la realización de los actos de las Legislaturas Locales que se han mencionado; y desde el punto de vista formal juzgo, con ciertas reservas, que sí se puede aceptar que se está en presencia de un impuesto de carácter local.

La legislación vigente del impuesto que nos ocupa, tiene un gran defecto que la anterior no tenía, y es el facultar a las autoridades locales a modificar la tasa adicional, hasta un máximo del 12 al millar. Creo que es un grave error, pues usando tal facultad, Entidades Locales de gran importancia económica, pueden abatir, para provocar en su territorio el establecimientos de centros industriales y el de grandes inversiones en materia de comercio, la tasa del 12 al millar, provocando así verdaderas luchas económicas entre los Estados que integran nuestra Federación, situación que se ha tratado no solamente de evitar, sino que se ha combatido firmemente por las autoridades federales en bien de la economía nacional.

**CAPITULO VII**

**EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LAS TRANSACCIONES  
EN PORTUGAL**

**EL IMPUESTO AL EGRESO EN MEXICO**

Descartada la idea de que los gastos que provocan necesidades e instituciones públicas de los Estados se cubran con un solo impuesto, es decir, borrando de -- nuestra mente el pensamiento de David Ricardo, consistente en que siendo la tierra la única fuente efectiva de -- riqueza en un país, de ella, a través de la recaudación del gravamen correspondiente, deberían obtenerse los recursos necesarios para cubrir las necesidades mencionadas; es indiscutible que en estos momentos no puede pensarse que de tal renglón de riqueza nacional puedan obtenerse los recursos que hemos referido y para los fines -- que hemos señalado; sino que son múltiples las fuentes -- económicas que dentro de los países desarrollados y aún dentro de los subdesarrollados, tienen mayor significación económica que la tierra.

Por lo anterior y reteniendo simplemente el pensamiento de Adam Smith sobre los requisitos que deben -- llenar el conjunto de impuestos y apoyándonos en los dos principios fundamentales de Adolfo Wagner, que son el de que "un SISTEMA debe ser elástico y suficiente en relación con todos los gravámenes que lo integran" que "las recaudaciones que de ellos se obtengan o deriven sean -- bastantes para cubrir las exigencias de las instituciones y servicios públicos de un país", debemos pues concluir, dada la movilidad que en el terreno social y económico se registra en todo país, y por ende en el nues--

tro, que no puede existir un solo impuesto, sino que los gravámenes son diversos a fin de que se logre una correcta distribución de la carga fiscal.

Justificación de lo anterior es lo expuesto en la breve crónica que a grandes pasos, y dejando descubiertas algunas etapas de nuestra historia impositiva, hemos visto como ha ido evolucionando nuestro sistema impositivo, con el afán de alcanzar superiores metas de justicia y efectividad.

En el afán anterior, moviéndose nuestro Gobierno - concretamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - dentro de la inquietud a que el párrafo anterior se refiere y teniendo, además, en cuenta que existen impuestos en nuestro sistema impositivo nacional -- que son claramente repercutibles, o sea, de los llamados impuestos indirectos, que tienen como consecuencia que - los sujetos de los impuestos, valiéndose de la posibilidad que ofrece la ley económica de la oferta y la demanda, se liberan de los gravámenes haciendo que el peso -- de los mismos recaiga sobre una tercera persona y que, - según sea la línea económica del producto que se trate, puede acontecer que la repercusión tenga varias etapas, repercusión en la superficie, hasta llegar a estabilizar se ya en el productor o en el consumidor, dando lugar a lo que se llama "IMPUESTO DE CASCADA", con los inconvenientes que a grandes rasgos vamos a señalar en seguida.

En efecto, un impuesto que es altamente repercutible, no sólo tiene el inconveniente de aumentar el costo de la vida con el consiguiente detrimento económico de los consumidores, ya que éste no sólo va a soportar el peso inicial que grava el artículo sino que el precio será incrementado por el afán de lucro que tiene cada una de las personas que intervienen en el fenómeno de la circulación de la riqueza.

Si el anterior inconveniente ya es suficiente para llamar la atención sobre los defectos que encierre un renglón impositivo a efecto de modificarlo o derogarlo, según sea la magnitud de la imperfección que en él aprecie la autoridad; es innegable que para ella, todo "impuesto en cascada" encierra mayores dificultades, -- pues el costo de recaudación tiene que ser mayor ya que no controlará únicamente un momento económico sino que, al ser varias las etapas y momentos en que se causa, necesita aumentar sus gastos para obtener el debido control de las fuentes de ingresos que con la actividad económica de los causantes son generados.

Si fijamos nuestra atención en el actual impuesto sobre ingresos mercantiles, vemos que éste se genera en cada una de las etapas y circunstancias que se presentan cuando se realizan las actividades que hacen viable la generación de los créditos fiscales a que esta Ley se refiere.

Por ejemplo, vemos con claridad que los dos grandes inconvenientes señalados en el párrafo anterior, pueden tener una amplia presencia en la "enajenación de bienes", supuesto gravado por la fracción I del artículo 10. de la actual Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles de 28 de diciembre de 1951, según se trate del mayor o menor número de enajenaciones que en su circulación económica, debe sufrir el producto elaborado hasta llegar al consumidor, instante en el cual, finaliza el fenómeno de la repercusión.

Pero también, para concluir este preámbulo, debe tenerse en cuenta que entre mayor sea el campo que debe cubrir la autoridad a través de los respectivos controles del gravamen, mayores son las posibilidades de evasión que ofrece un impuesto, inconveniente que indubitadamente encierra el actual impuesto sobre ingresos mercantiles.

Por los anteriores inconvenientes y estimando superada la etapa, dentro de la evolución impositiva, existente en el momento en que se estableció el impuesto sobre ingresos mercantiles, por una parte; y por la otra, considerando que un nuevo gravamen es el que ofreciendo mayores ventajas en relación con aspectos impositivos de carácter internacional debe ser creado, es por lo que en otros países se ha establecido el de "TRANSACCIONES" (Portugal), "AL VALOR AGREGADO" (Francia, --

Alemania, Bélgica sólo como proyecto, etc.) y que en el nuestro, por estudios realizados en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se pretende establecer, ese mismo impuesto, entre nosotros con el nombre de "IMPUESTO AL EGRESO", cambio de denominación que se debe a que se juzga, casi con absoluta razón, que lo que gravaría dicho nuevo renglón impositivo, serían las erogaciones que se hicieran por los causantes a efecto de cubrir los objetos del impuesto.

La intención de establecer el anterior gravamen ha cristalizado en la formulación del proyecto de ley correspondiente de noviembre de 1969, pues una vez puesto el anteproyecto a consideración del sector particular, se formula por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el proyecto citado, llegándose hasta el momento en que, el anterior Presidente de la República, Lic. Gustavo Díaz Ordaz, anunció al Congreso de la Unión en su Informe Presidencial correspondiente al año de 1969 que: "Pronto someteré a este H. Congreso, un Proyecto de Ley para implantar el impuesto al valor agregado en los actos de comercio y en la prestación de servicios".

De los efectos de carácter internacional que este gravamen pueda producir y que además, en otros países se persiguen, no se tratará en esta tesis por escapar a la intención de la misma, pues ella es some-

ter a la consideración del Jurado los lineamientos generales del proyecto del Impuesto al Egreso de que me he ocupado y de los objetos y consecuencias que él implica.

#### UN ANTECEDENTE LEGISLATIVO DE CARACTER INTERNACIONAL.

PORTUGAL.- Este sistema, con vigor en Portugal, fue introducido de acuerdo con las formalidades establecidas en aquel País, por "Decreto - Ley No. 47066".

Por autorización concedida por el artículo 5o. de la Ley de 18 de diciembre de 1965; y con apoyo en la facultad concedida por el artículo 109<sup>a</sup> de la Constitución el Gobierno decreta se promulgue el Código de Impuesto de Transacciones, para surtir efectos según lo dispuesto en el artículo 2o. del Decreto - Ley citado en todo el Continente e Islas adyacentes a partir del 1o. de agosto del corriente año de 1966.

Por lo dicho anteriormente en este Capítulo, no tocaremos las situaciones aduanales a que el Código de Transacciones Portugués se refiere. De tal modo, -- que nos concretaremos a sus efectos dentro del ámbito interno de este País, las causas que lo fundamentaron y su modo de aplicación, señalando ventajas e inconvenientes y sin querer hacer pensar que se considera este sistema como prototipo de la mecánica de este impuesto, --

sino que se tomó este Código por razones de muy diversa índole.

El Impuesto sobre el Valor de las Transacciones, es nuevo en el Sistema Fiscal Portugués, sin antecedentes en la experiencia fiscal lusitana, pero que su concepción corresponde a un modelo aplicado con éxito en diversos países y su figura ha sido adecuada a estructuras de los circuitos productivos y comerciales portugueses.

La determinación del momento en que deba ser gravada la materia producida asume importancia fundamental en el establecimiento de la estructura del impuesto sobre las transacciones.

Retirado por defectos congénitos evidenciados en países donde aún subsiste el tipo de tributación acumulativo o en cascada, aplicándose la tasa en cada estadio de la circulación, al valor global de la respectiva transacción, había que optar entre la solución de tributar con el valor aumentado en cada una de las sucesivas transacciones en que producto y objeto fueren gravados, y la de alcanzar las mercancías una sola vez, en determinada fase de los circuitos.

No obstante la excelencia técnica de su concepción, fundamento de la armonización de los sistemas impuestos sobre las transacciones de los países miembros de la Comunidad Económica Europea, razones de orden ---

práctico se oponían de momento, a introducir el impuesto sobre el valor acrecentado en Portugal, aumentando la -- dificultad de una fiscalización que debería extenderse -- a todos los puntos del ciclo de producción y de distribución y considerar un número muy elevado de contribuyentes.

Por motivos ligados a condiciones prácticas no -- se fijó la aplicación del impuesto, en el estadio del comercio al detalle, el momento de la incidencia, ya dentro de la solución de la tributación en una sola de las fases del circuito.

En Portugal, el comercio al menudeo aún es realizado en gran escala por medio de multiplicidad de establecimientos de reducidas dimensiones, desprovistos de convenientes sistemas de contabilidad y en relación a los ---- cuales, como lo demostró la experiencia del impuesto sobre consumos superfluos o de lujo, la fiscalización se muestra dispendiosa y difícil.

De aquí que, se haya optado por la determinación de la incidencia en el escalón inmediatamente anterior -- del circuito de distribución, o sea, el del comercio al -- por mayor y con las evidentes ventajas de reducción del -- número de contribuyentes, y en caso de no existir un mayora independiente, en el del propio productor de las -- mercancías, conforme a los artículos 1º, 2º y 3º.

Por lo que los artículos citados indican:

Artículo 1º.- El impuesto de transacciones incide sobre el valor de las siguientes operaciones relativas a mercancías:

a).- La venta o cualquiera enajenación onerosa, realizada por productores o comerciantes al por mayor, salvo que el adquirente sea productor o comerciante al por mayor que declare destinar las mercancías a la producción, como materia prima, o venta al por mayor.

b).- .....

c).- El remate y venta judicial o administrativa, la adjudicación, la conciliación y el contrato de transacción de mercancías destinadas a la venta al por mayor o para utilizarlas como materia prima, como existencia en establecimientos de comerciantes al por mayor o productores registrados o sujetos a registro, cuando ellos no estén registrados.

d).- La afectación de mercancías para uso propio o para transmisión gratuita, de productores o comerciantes al por mayor registrados o sujetos a registro, con destino a la producción, o venta al por mayor.

e).- La transmisión, por productores o comerciantes al por mayor para cualesquiera de sus dependencias de venta al menudeo, de mercancías que hayan producido o adquirido para utilizarlas en la producción o venta al por mayor.

Párrafo primero.- Considérase transacción, las

operaciones sobre mercancías mencionadas.

Párrafo segundo.- Serán consideradas como objeto de transacción:

a).- Las taras o embalajes recuperables no devueltos en 180 días, a partir de la fecha de enajenación de las mercancías que no les convinieran, y si éstas fueron objeto de entrega o consignación, a partir de la fecha en que la misma fue efectuada.

b).- Las mercancías en consignación, cuando su devolución no fuere efectuada en el plazo establecido en el párrafo anterior.

c).- La materia prima adquirida por productores, que faltare o que haya sido consumida en cantidades excesivas de acuerdo con criterios de la Dirección General de las Contribuciones e Impuestos.

d).- Las mercancías destinadas a ser vendidas al por mayor, que no fueren encontradas en los establecimientos, salvo si, en los términos del apartado a) de éste párrafo, se entregaron en consignación.

Artículo 2º.- EXCEPCIONES.- Las transacciones de mercancías y existencias para venta por personas particulares o colectivas que posteriormente a la adquisición queden obligadas a registrarse.

Artículo 3º.- Quedan sujetos al impuesto:

a).- Por las transacciones referidas en los apartados a), b) y c) del artículo 1º, los productores o co-

merciantes al por mayor.

b).- .....

c).- Por las transacciones referidas en el apartado c) del mismo artículo, las personas que figuren como -- accidentes.

Párrafo primero.- Son productores toda clase de - personas que produzcan, fabriquen o transformen mercancías.

Párrafo segundo.- Son comerciantes al por mayor - toda clase de personas que habitualmente efectúen ventas - al por mayor o almacenen mercancías para reventa.

Para evitarse que el valor de cada producto sea alcanzado más de una vez, asegurando la igualdad en el tratamiento fiscal de los circuitos, establécese que transacciones de mayoristas o productores no cubrirán el impuesto cuando el adquirente o destinatario sea productor o mayo--rista que destine las mercancías a la producción, o venta al por mayor. En estos casos, el impuesto gravará la transacción ulterior, en la cual, el detallista figurará como destinatario.

Se tienen en cuenta también, los casos en que - los productos adquiridos por mayoristas o productores --- exceptuados, se aplicarán por estos para su uso personal o de las respectivas empresas, transmitiéndolos gratuitamente o transfiriéndolos a establecimientos o sucursales de ventas al menudeo de ellos dependientes. Desaparecido el presupuesto que justifica la excepción, sobre estas --

transferencias debe recaer el impuesto.

El Código de Transacciones de que nos ocupamos, señala exenciones por motivos económicos, de beneficio social, etc., de las cuales señalaremos las más importantes y sus causas, pues la experiencia portuguesa, enseña que ha sido benéfico su establecimiento.

Se desgravan algunos consumos básicos en beneficio de modestos presupuestos familiares, (exención a productos alimenticios, con reducidas excepciones que se --recogen en la Lista A del Código).

"Lista A".

"Transacciones Exentas del Impuesto".

"30.- Productos alimenticios, con excepción de -- los productos de confitería y pastelería, de chocolates y sus compuestos y de bebidas de cualquier naturaleza -- contenidas en garrafas, botijas, frascos u otros reci--- pientes análogos.

"Compréndense en esta exención los vinos de mesa, comunes o para la comida, contenido en garrafas, provenientes de las bodegas, cooperativas, así como la leche engarrafada".

Todo un amplio sector de los consumos fue, pues, sustraído al impuesto, lo que ha implicado es cierto, un ingreso menos fuerte, más no deja ésto de tener consecuencias muy favorables, ya por el lado de no aumentar -- el costo de la vida, ya por lo que toca a la protección

del sector agrícola.

Otras de las exenciones es la de las transacciones de máquinas, herramientas y bienes de equipo, utilizados en la producción.

Con esta exención, no sólo se garantiza en su pureza, el principio de la tributación en una sola vez, del aumento del valor de bienes finales, evitándose la doble tributación del impuesto a las transacciones a bienes de producción, sino que se convierte éste impuesto en un instrumento eficaz de progreso técnico y un factor de estímulo del incremento productivo, en la medida en que en el ámbito de la exención se comprenden los propios bienes de equipo utilizados en la producción de mercancías consideradas exentas, como en el caso de los productos alimenticios.

A fin de poder beneficiarse de esta exención, debe cumplirse con diversos requisitos señalados en el Código, relativos a formalidades que se deben seguir para este efecto.

Otra exención que tiende a ajustar las categorías tributarias al desenvolvimiento económico de Portugal, es la relativa a las Aeronaves destinadas a transportes colectivos de pasajeros o mercancías, embarcaciones (con excepción de las de recreo o deporte) y la de material para vías férreas.

Otras exenciones que merecen especial referen--

cia son las de las transacciones de productos farmacéuticos, material didáctico, libros o periódicos.

Cuestión de primordial importancia, es el momento económico en el cual se fija la incidencia del impuesto, pues por la naturaleza de éste - que se pretende que sea directo y no repercutible - podría pensarse que la mejor etapa sería la última, pero el legislador portugués pensó que la mejor aplicación del gravamen, - es fijando su incidencia, como ya hemos dicho, en el estadio del comercio al por mayor.

El Código establece el principio de que el valor de las transacciones sujetas al impuesto, será el precio global experimentado. Pero en muchos casos falta la transacción típica considerada por el impuesto, - que tiene lugar entre un comerciante al por mayor como enajenante y un detallista como adquirente, suscitándose entonces la cuestión de saber que valor debe ser considerado.

No pretenden a través del impuesto de transacciones, intervenir en la estructura de los circuitos productivos, favoreciendo aquellos en que actúa un mayorista independiente en detrimento de los que se caracterizan por la concentración vertical, o viceversa.

Este ánimo de neutralidad fiscal explica la determinación según la cual, en caso que falte el precio de la transacción, éste no se haya conocido, o sea inferior al precio de mayoreo practicado en la transac-

ción típica - la venta entre un mayorista y un detallista en mercado libre -, el valor a considerar para efectos de tributación será el corriente al por mayor, el oficial o el que, en condiciones normales, sea practicado si no se verificaré la supresión o integración de circuitos.

Aún cuando una tasa uniforme acarrea dificultades en la aplicación del impuesto, principalmente en la calificación de los productos, se considera indispensable - en la legislación de que se trata - mantener cierta orientación que caracterizó el gravamen sobre consumos superfluos o de lujo y que se tradujo en el establecimiento de tasas diferenciadas.

Si sólo se han establecido dos tasas (7% y 20%) se dice en la Exposición de Motivos Portuguesa que es -- por simplificar en la práctica, un impuesto que ha sido novedoso, y que, por tanto, ha encontrado dificultades - en el principio de su aplicación. No se ha pensado en - que esa situación sea indefinida, sino que, cuando las - dificultades iniciales desaparezcan, esas dos tasas sean desenvueltas.

Además de la tasa normal del 7%, establece el Código la tasa de 20% que alcanzan las transacciones de -- productos suntuarios. Preocupaciones de justicia en la tributación están en el origen de este régimen, que si - no se ha llevado más adelante, es sólo por las razones -

prácticas ya referidas.

El Código del Impuesto de Transacciones derogó: El impuesto sobre consumos superfluos o de lujo, el de consumo de bebidas envasadas o de helados, el del timbre sobre los productos de perfumería y tocador, el de cartas de juego y el del aguardiente o alcohol de la destilación del vino, borras de vino, bagazo de uva, y vino de poca graduación, de producción nacional. Posteriormente, absorbió diversos impuestos de consumo, como la tasa sobre automóviles y los impuestos que incidían sobre el peaje, tabaco, fósforos y cerveza, y el de "salvación nacional".

La tasa normal, es más baja que la más reducida del impuesto sobre consumos superfluos o de lujo, siendo de señalarse, que la base de la incidencia del impuesto de transacciones es menos elevada de la de aquella, pues se trata de precio al por mayor y no la del precio al consumidor, que incorpora el margen del lucro del comerciante al por menor. Para fijarse la tasa normal en nivel tan moderado, dominó el propósito de afectar los efectos que del impuesto pudiesen resultar para explicar una injustificada alza de precios.

Aun cuando la práctica comercial no lo exigiera, con el régimen de este Código y dado el concepto de transacción tan alto que él adopta, se obligó a la expedición de facturas. Las transmisiones gratuitas, el re-

tiro para uso de los empresarios de mercancías destinadas a la producción o venta al por mayor, obligan a la elaboración de facturas y a la liquidación en ellas del impuesto correspondiente a la transacción. La práctica ha demostrado que no es una exigencia insoportable.

El repetido Código permite, en ciertos casos, a los productores y comerciantes al por mayor, la corrección de las liquidaciones, lo que ha vuelto menos oneroso y más expedita la rectificación de los períodos comprendidos.

La forma de pago y contabilización de este impuesto, se fija en dos formas: 1a.- Contabilizando con su respectiva entrega en las cajas recaudadoras, dentro del mes siguiente al de la verificación del hecho tributario; 2a.- Para facilidad y comodidad de los causantes, se permite que, mediante caución idónea, se hagan los pagos en los meses de enero, abril, julio y octubre, respecto a las transacciones del trimestre anterior,

En el sistema portugués, se permite que el impuesto sea repercutido, dando a los contribuyentes la facultad, que a la vez es obligación, de adicionar al valor líquido de las facturas o documentos equivalentes, el importe del impuesto para su exigencia a los adquirentes de las mercancías.

Lo que en ningún caso es permitido en instalaciones de venta al menudeo, es que al efectuar las notas, --

yente ha determinado el monto del impuesto que le correspondería pagar, puede deducir de esa cantidad el impuesto que le haya sido retenido con anterioridad por sus proveedores. De esta manera, el impuesto que en definitiva debe cubrir el productor o distribuidor al Fisco Federal, es similar al resultado de aplicar la tasa que corresponda en cada caso, a la diferencia entre costo y precio de un artículo, o sea, al "valor agregado" por el contribuyente". (1)

El impuesto federal sobre egresos guarda similitud con el actual impuesto federal sobre ingresos mercantiles, ya que debe calcularse en cada etapa del proceso de distribución de mercancías hasta que llegan al último destinatario o consumidor, pero sólo por el equivalente al mayor valor que adquieran las mercancías en cada etapa, por lo que es conocido como un "impuesto agregado". La forma en que se determina ese "mayor valor" adquirido en cada etapa, es por el siguiente procedimiento: aun cuando la base del impuesto sigue siendo el valor total de las operaciones por las que se transmiten bienes o se prestan servicios, el causante obligado puede deducir de la cantidad que le corresponde enterar por concepto de sus ventas, el monto de los impuestos que le hubieren sido retenidos por concepto de sus compras, o sea, que entrega al Fisco Federal únicamente una cantidad proporcional al valor que agrega al bien o servicio.

(1) Rev. "Investigación Fiscal".- No.42.-Pág. 123 y 124.

De esta manera, el resultado final es que el impuesto recae sólo una vez sobre el valor de los bienes o servicios recibidos por el consumidor, ya que en la última transacción o entrega al destinatario final, el vendedor puede deducir los impuestos pagados por operaciones anteriores, debiendo pagar por concepto de impuesto sólo la cantidad que corresponda al aumento del precio que haya tenido el bien o servicio al hacer su última venta.

Así, en un proceso de producción y distribución que constara de 4 etapas, que puede considerarse como el promedio de transacciones que se realizan en nuestra economía, las mercancías se ven afectadas por el impuesto sobre ingresos mercantiles y el impuesto federal sobre egresos en la siguiente forma:

CUADRO I

	Precio de venta	Impto. sobre Ing. Mercantiles (1.8%)	Impuesto sobre Egresos (5%)	Impuesto-Créditos	Enteró al Fisco
1. Productor (A).	\$100.00	\$1.80	\$ 5.00		\$ 5.00
2. Productor (B).	150.00	2.70	7.50	(-) 5.00	2.50
3. Mayorista.....	200.00	3.60	10.00	(-) 7.50	2.50
4. Comercio al menudeo.....	250.00	4.50	12.50	(-)10.00	2.50
Total.....		\$12.60			\$12.50

(2)

CUADRO B

Impuesto Federal  
sobre Egresos (5%)

	Precio de venta	Impto. sobre Ing. Mercan- tiles (1.8%)	Impuesto-Créditos	Entero al Fisco
1. Productor (A).	\$100.00	\$ 1.80	\$ 8.00	\$ 8.00
2. Productor (B).	150.00	2.70	12.00	4.00
3. Mayorista.....	200.00	3.60	16.00	4.00
4. Comercio al me nudeo.....	250.00	4.50	20.00	4.00
Total.....		\$12.60		\$20.00

En razón de ser una necesidad imperiosa, por comodidad, citaremos desde luego diversos artículos del proyecto del impuesto a que se contrae el presente trabajo -- pues aun cuando los tendríamos que citar continuamente, -- preferimos hacerlo de una vez ya que, en el caso contrario se alargaría demasiado el presente Capítulo. Así, -- nos referiremos a los artículos que tratan sobre el objeto y sujeto del impuesto; de la base y tasas del impuesto, -- como referencia para todo aquél a quien le interese esta Tesis.

Artículo 10.- El impuesto grava:

I.- La entrega de bienes con carácter traslativo de dominio;

II.- La entrega de bienes para su aprovechamiento temporal;

III.- La prestación de servicios;

IV.- Las erogaciones por viajes al extranjero;

Artículo 2o.- Quedan comprendidas en el artículo lo.:

I.- La entrega de bienes, transmitiendo la propiedad o el derecho de aprovechamiento temporal;

II.- .....

III.- Cada transmisión de propiedad de un mismo bien cuando no sea entregado a cada uno de los sucesivos adquirentes, sino sólo al último de ellos;

IV.- Todo aprovechamiento de un bien de una empresa para fines ajenos a la misma.

Artículo 6o.- Es sujeto del impuesto quien recibe los bienes o los servicios y el que efectúa las erogaciones.

La Federación, los Estados, el Distrito y Territorios Federales, los Municipios, las instituciones o -- asociaciones de beneficencia privada y las sociedades -- cooperativas, son sujetos del impuesto.

Artículo 7o.- La base para el cálculo del impuesto será:

I.- Respecto de bienes muebles existentes en el país: el valor de los que se entreguen en propiedad, incluyendo el de cualquiera otra prestación y considerándose el de la fecha de entrega. Los intereses pactados no incluidos en el precio, no forman parte de la base gravable;

II.- .....

III.- Tratándose de bienes inmuebles: el valor más alto de ellos;

IV.- Tratándose de aprovechamiento temporal de bienes: el valor del aprovechamiento;

V.- Por lo que toca a servicios: el valor de los mismos;

VI.- En el caso de la fracción IV del artículo lo., las erogaciones efectuadas dentro o fuera del país. Salvo prueba en contrario se presumirá una erogación diaria de \$400.00.

En los casos de las fracciones I, IV, V, y VI, de este artículo, la base es el valor real y, en su defecto, el valor real,

En los casos previstos en las fracciones III y IV, los gravámenes se agregarán al precio convenido por las partes, si éstas no lo hubieran hecho.

Artículo 80.- La tasa general del impuesto sobre la base gravable, será de 8%.

#### Tasas Especiales.

I.- 15%, la entrega con carácter traslativo de dominio y las prestaciones de servicios de:

a).- Automóviles para el transporte de menos de diez pasajeros con precio de venta o de reventa superior a \$45,000.00, incluyendo el equipo opcional y accesorios;

b).- Yates y lanchas deportivas;

c).- Armas de fuego, sus partes, accesorios y municiones;

d).- Aparatos de radio y tocadiscos, excepto -- los aparatos de radio que captan exclusivamente ondas de amplitud modulada; aparatos de sonido de cualquiera clase, incluyendo grabadoras; discos fonográficos y cintas magnetofónicas, excepto los ya impresos o grabados que se utilicen para fines didácticos o científicos; aparatos -- receptores de televisión a color y sus partes,

e).- Piedras preciosas y manufacturas de joyería, excepto las de plata; relojes con oro, plata o platino y los que tengan incrustaciones de piedras preciosas;

f).- Prendas de vestir de piel con pelo; de seda natural; con precio superior a \$1,500.00; fracs, chaqués y smokings.

g).- Cosméticos, lociones, perfumes y extractos para perfumes;

h).- Artículos de porcelana, cristal cortado o de plomo o roca, jade, coral, marfil y ámbar, excepto los de uso industrial;

i).- Tapices, excepto los elaborados con fibras duras;

j).- Aparatos fotográficos, cinematográficos, -- así como sus partes y accesorios, excepto las cámaras fijas de uso exclusivo para la prensa y la industria; encendedores, excepto los de uso industrial; prismáticos y

y cualquier otro aparato similar, sea monocular o binocular, excepto los de aplicación para actividades didácticas o científicas;

k).- Naipes, dados, ruletas y mesas de billar;

l).- Secadoras de cabello y rasuradoras eléctricas;

m).- Aparatos de aire acondicionado; equipos y accesorios para albercas; cortadoras de pasto de motor; lavadoras y secadoras de vajillas;

n).- Artículos deportivos para polo, golf, tenis, cacería y equitación;

o).- Instrumentos musicales;

p) Servicios en centros nocturnos y cantinas; en restaurantes de primera; peluquerías y salones de belleza de primera; y de cablevisión;

q).- Boletos para la entrada en hipódromos, galgódromos, frontenes y jaijai; derecho de apartado en espectáculos deportivos y taurinos;

II.- En la entrega con carácter traslativo de dominio de bienes inmuebles o de derecho reales sobre los mismos:

a).- Si el valor del bien no excede de \$50,000.00

.....	2%.
.....	
.....	
.....	

Y así, sucesivamente, en orden proporcional al aumento en el precio del bien inmueble hasta

g).- Si excede de \$750,000.00..... 5%

h).- Si se trata de terrenos materia de colonización entregados conforme a contratos que se hayan celebrado de acuerdo con las leyes sobre la materia.. 1%.

III.- La entrega de bienes para aprovechamiento temporal..... 1.5%

IV.- En el previsto en la fracción IV del artículo lo., de acuerdo con la duración del viaje, de 20% a' 30%.

El comerciante o industrial que hizo la entrega de los bienes o servicios, se convierte en un simple retenedor al trasladar el impuesto al comprador, en el importe del precio de la operación; para calcularlo, puede deducir del total del gravamen que resultó como consecuencia de sus ventas, el que a su vez le haya sido retenido por sus proveedores, cuando adquirió productos o recibió servicios (artículo 11), debiendo entregar el impuesto correspondiente, dentro del mes siguiente. Es decir, cada etapa del proceso productivo paga únicamente la diferencia entre impuesto retenido por ventas y pagado por compras. La deducción para causantes mayores no tiene plazo determinado (artículo 11).

Para lograr una mayor equidad, se dice en la Exposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -

- la cual se tiene en cuenta en estos comentarios -, se establece en el Proyecto una tasa especial, fracción I del artículo 8o., que se aplica a determinados bienes o servicios, cuyo consumo manifiesta mayor capacidad económica, que corresponde a clases de mayores ingresos;

Es encomiable desde cualquier ángulo que se contemple, el esfuerzo realizado por la Secretaría de Hacienda para conocer la verdadera capacidad y valía del impuesto dentro de nuestra idiosincracia tan particular, a través de encuestas, explicaciones, experimentos, solicitar opiniones a los sujetos interesados, etc., pero no puede pasarse por alto el que, aun cuando desde diciembre de 1968 se estudia, que el Lic. Díaz Ordaz en su Informe Presidencial de 1969 lo mencionaba, señalando que pronto lo sometería a la aprobación del Congreso y que su implantación en México fue uno de los grandes anhelos del Lic. Antonio Ortiz Mena, no obstante todo eso, no ha sido posible conseguir su implantación, por lo que no es descabellado pensar que <sup>si</sup> su presencia dentro del sistema impositivo nacional fuera tan benéfica, no hubieran existido tanta dificultad ni oposición para su ingreso dentro del sistema mencionado.

Pero dentro de la secuencia establecida, sigamos exponiendo las bondades, que del sistema en cuestión, nos manifiesta la Secretaría de Hacienda.

En el Proyecto del nuevo gravamen, se mantienen

exentos los artículos de consumo y servicios indispensables para la mayoría de la población, con lo que se evita - se dice - el efecto regresivo de gravar en mayor medida el consumo de las personas de menor capacidad. En igual forma, están exentos todos los productos de la agricultura, la ganadería y la pesca en general.

Una importante medida de fomento para la capitalización se persigue con la deducción de los impuestos que se hubieren pagado por la adquisición de maquinaria y equipo y, en general, de los bienes y servicios que forman parte del activo fijo de las empresas.

Considerar los impuestos pagados por la compra de bienes de capital entre los conceptos deducibles del impuesto sobre egresos, gravará en forma más justa la actividad productiva de las empresas, ya que la carga fiscal sólo recaerá sobre el valor efectivamente agregado por el productor.

La Ley comprende otros dos impuestos diferentes del de "sobre el valor agregado". La fracción II del artículo 8o. proyecta un impuesto que equivale a las tasas del impuesto del timbre, en la compraventa de bienes inmuebles y que se incorpora al nuevo sistema, lo que representa una simplificación y facilita la aplicación de este impuesto. La fracción III del artículo 8o. del Proyecto equivale al impuesto del timbre que en la actualidad causa el arrendamiento de bienes inmuebles; y se -

hace notar, que el Proyecto no acoge la asa a que se refería la fracción IV del artículo 9o. del Anteproyecto, - relativa al impuesto del 1% por remuneraciones al trabajo personal y que se encuentra en vigor actualmente.

Las disposiciones relativas al impuesto del timbre que se han incluido en las fracciones II y III del artículo 8o. del Proyecto, no están sujetas al sistema de deducciones del impuesto federal sobre egresos -se -- indica en la Exposición-, que sólo se aplica a las operaciones que actualmente causan el impuesto federal sobre ingresos mercantiles. Por lo tanto, no deben ser considerados en el cálculo del impuesto.

Estimó la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que entre las ventajas que tendría el nuevo impuesto, con relación al de ingresos mercantiles, podrían des tacarse las siguientes:

a) Mantiene la uniformidad del sistema de cos tos; y al permitirse la deducción de los impuestos paga dos con anterioridad, el productor no considera que el gravamen deba tomarse en cuenta para fijar precios. Por ser éste un impuesto que en definitiva se pagará una sola vez por el consumidor general de bienes o servicios, el productor no necesita recuperar el impuesto con aumento en el costo de las mercancías, ya que lo hará consignando por separado en las facturas que expida, el impuesto paga do y el precio de las operaciones.

Lo anterior permite fijar los precios en mejores términos, según la competencia en el mercado. Por esto, el nuevo gravamen será neutral en la competencia, pues no resultará un factor de costo de producción.

b) La característica de neutralidad, influye a situaciones que condicionan la forma de organización o métodos de producción que habrán de emplear las empresas para determinar costos y precios.

c) Así, el nuevo impuesto no propiciaría la integración vertical de las empresas; pues en el actual sistema de gravamen en cascada, la tendencia de las empresas es la integración vertical, como medio para aligerar la carga impositiva sobre el sistema de costos.

d) Es de gran significación - sigue diciendo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -, que las empresas tendrán el mayor interés en que sus proveedores y clientes cumplan con las obligaciones fiscales relativas a este gravamen, porque sólo de esta manera el impuesto podrá deducirse en su caso.

El requisito de que se exija factura o nota de pago del servicio, constituye uno de los instrumentos más valiosos para combatir la evasión fiscal, ya que obliga a los causantes, se controlen entre sí.

Efectuada de manera sintética la exposición crítica del Impuesto al Valor de las Transacciones en Portugal; de igual manera las tentativas que en un afán de su-

peración dentro de nuestro régimen impositivo ha realizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en este renglón de ingresos públicos, cambiando solamente el nombre de impuesto al Valor Agregado por el de Impuesto al Egreso, y ello de manera justificada ya que como se ha visto, el causante de este nuevo gravamen sería la persona o empresa que tuviera que efectuar una adquisición, obtuviera un servicio, o quedara, en términos generales, situada dentro de la enumeración que de ellos hace el artículo 10. del Proyecto de 1969; ha llegado el momento o la oportunidad de hacer algunas apreciaciones que, dentro de mi poca experiencia en una materia tan complicada, técnica y legislativamente, como es la de Finanzas Públicas, me merece el Proyecto del Impuesto al Egreso de que me he ocupado.

El impuesto al Valor Agregado o "al Egreso", ha surtido benéficos resultados en diversos países en donde se ha instituido, razón por la cual se piensa, quizá erróneamente, que ese mismo provecho ha de obtenerse en cualquier lugar en que se aplique, olvidándose aquél principio de Adolfo Wagner, referente a la "Elección de Buenos Impuestos en Sí Mismos".

Si como se ha expresado, en Francia, Portugal, España y otras Naciones ha tenido satisfactorios efectos, no tiene forzosamente que redituárlolos en nuestro País.

En los países señalados al principio del párrafo anterior, existe, por desgracia, un nivel cultural in

finitamente superior al que gozamos nosotros, lo cual - acontece también en materia política, intelectual, etc., fruto de largos años de vida políticamente estable lo - que los ha configurado en forma tal, que les permite -- introducir novedades dentro de su sistema impositivo y administrativo y dándoles la posibilidad de salvar graves dificultades y problemas, permitiendo una rápida -- adopción de la alteración efectuada.

Nuestro México es distinto. En él se lucha - por conseguir lo que otros ya han obtenido, logro que - radica en que comenzaron antes que nosotros. El Presidente Díaz Ordaz lo dijo en una entrevista televisada - así como en otras muchas ocasiones, que nuestro principal problema consiste en las carencias naturales de nuestro pueblo, heredadas ancestralmente y con cuya erradicación se busca hacer un México más grande y mejor; que - no pueden ser apartadas de la noche a la mañana por ser imposible, y que aún suponiendo que ésto fuera dable, provocaría un descontrol de magnitudes incalculables.

Es indudable que, como ya lo señalamos en el -- prólogo de esta tesis, el progreso de una nación radica - entre otras cosas y circunstancias - en la bondad y - eficacia de sus tributos y que una nación que no tributa, o cuyo tributo es precario, no puede ni tiene razón de sobrevivir.

También no cabe duda, en que, si los tributos -

superan la capacidad del individuo, existirá un gran descontento que se irá acrecentando con el transcurso del tiempo, que puede hasta desembocar en revoluciones. La historia así lo muestra en multitud de ejemplos, de los cuales podemos señalar por su capital importancia la "Revolución de los Señores Feudales" en Inglaterra contra "Juan sin Tierra", que culminó con la llamada "Carta Magna" revolución que tuvo su origen en el abuso del Rey en el cobro de los tributos; la Revolución Francesa, también de origen en los abusos impositivos de los monarcas y su aristocracia, que desembocó en el reconocimiento de los "Derechos del Hombre"; y, por último, la "Revolución Bolchevique", por las mismas razones señaladas en los dos ejemplos anteriores y que trajo como consecuencia la desaparición de la "Rusia Zarista" y la aparición de un régimen de gran importancia en el mundo actual, que ha traspuesto sus fronteras primarias existiendo, en una forma u otra, en casi todo el mundo y que es el Comunismo o Socialismo.

No es difícil concluir que los gobiernos deben considerar una serie de principios antes de fijar un impuesto, como se señala repito- en los Principios de Adolfo Wagner y de Adam Smith, que son base de comodidad y tranquilidad para la vida tributaria de toda nación democrática.

Es por eso que, entre otras cosas, considero que

sería harto peligroso el que se implantara el sistema, - pensamiento que tiene su raíz en la observación histórica de nuestro México, en lo que a impuestos se refiere, por un lado, y por otro, en el nivel cultural y político que actualmente poseemos.

Pasemos a explicarnos.

La experiencia histórica nos enseña que en la época en que se instauró en México el Impuesto sobre la Renta, fue muy difícil conseguir que los contribuyentes se acostumbraran al sistema y carga que les suponía el impuesto, al que consideraban como una forma más, ideada por la Administración, para explotarlos en una forma superior. En ese momento, no pensaron en los beneficios -- que para ellos traería consigo el nuevo impuesto, ni tampoco en que al ir creciendo México, necesitaba de más -- fuentes de ingresos para lograr la consecución de sus fines. Trataron de oponerse ya fuera en forma activa, ya en forma pasiva y de tal suerte, los resultados prácticos y beneficios del sistema, pasó mucho tiempo para que fueran considerados y conseguidos. Es forzoso pensar que en la época en que éste se instituyó, las entradas que percibía el Erario eran ridículas, si se les compara con lo -- que en la actualidad, por ese mismo y único concepto de -- ingresos, recibe la Administración anualmente.

Es necesario que transcurra el tiempo para afinar sistemas, corregir sus defectos y perfeccionar su funciona-

miento, circunstancias que pienso, que en lo fundamental, no se han tomado en cuenta en la actual Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, dándole una mayor eficacia a su función, lo cual ha hecho pensar que debe ser sustituido por otro que quizá no produzca los resultados apetecidos.

Es verdad y además indiscutible, que tal impuesto se ha estancado y no reditúa lo que fuera de desearse, pero cabe la pregunta de si ello se debe a que se haya abandonado un tanto por las autoridades correspondientes, pues no creo que puedan asegurar si el incremento del gravamen sea debido a un mejor control, a una superación del sistema, a un crecimiento de la población sujeta al impuesto, o al aumento en el costo de la vida.

Si pensamos con un poco de más detenimiento en lo expuesto en el párrafo anterior, no podemos menos que considerar que se está obrando con cierta precipitación y que lo que es necesario únicamente, es una revisión y mejoramiento del impuesto sobre ingresos mercantiles, más que una sustitución de él, que podría acarrear muy desagradables resultados.

Es por eso que, si ya hemos señalado las bondades del nuevo sistema que nos son entregadas por la Secretaría de Hacienda, no podemos menos que también señalar los inconvenientes que hemos encontrado, muchos de los cuales están tomados de diversos juristas especialistas -

en derecho tributario que ha normado nuestro pensamiento.

#### POSIBLES INCONVENIENTES DEL IMPUESTO SOBRE EGRESOS.

1o.- Aún cuando la Secretaría de Hacienda a través de sus publicaciones trata de negarlo, es indudable - que la tasa del gravamen es inferior a la del impuesto sobre ingresos mercantiles; no es ficticia como se quiere - hacer ver, puesto que aunque se argumente que se ha señalado con base en diversos estudios y que resultarían las mismas cargas para el particular y las mismas percepciones para el Estado, ya que se ha calculado así, y que la diferencia entre el 3.0% y el 8% no se sentiría por la - diferente mecánica entre uno y otro, podemos asegurar que sí se palparía y que traería como consecuencia muy probable una inflación.

2o.- No hace ninguna diferenciación entre los -- asuntos civiles y los mercantiles, englobándolos. Supera con amplitud su tasa a la que señala la Ley General del - Timbre para los asuntos de su competencia (civiles) y opera en forma distinta que como impuesto al valor agregado.

3o.- Dado que gravaría todos los egresos de las personas físicas y morales y que no hace distinción entre la materia civil y mercantil, cojea gravemente al no haberse incluido en el Proyecto disposiciones especiales para asuntos en que son estrictamente necesarios. (Esta --- crítica se encuentra relacionada con la del inciso ante--

rior).

4o.- El artículo lo. grava, y lo considero un término exageradamente vago, el aprovechamiento temporal de bienes, en el que se subsumen, además del arrendamiento, instituciones como el comodato, el usufructo y la aparcería. Es indudable que desde cierto ángulo puede traer consecuencias benéficas, como es el caso de evitar la evasión del impuesto legal en su forma como sería disfrazando un arrendamiento con el nombre de usufructo oneroso. Su dificultad e inconveniente estriba en que, acarrearía todos los problemas que origina el derecho de accesión.

5o.- La tasa que se denomina de lujo, del 15%, no es novedad dentro del sistema tributario nacional, puesto que éste existió establecido por primera vez según Decreto promulgado el 13 de marzo de 1945, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de abril del mismo año y con vigencia a partir del 20 de abril de 1945 y que por la dificultad que presentaba en la clasificación y determinación de cuáles eran los artículos que debían considerarse con ese carácter, fue derogada el 31 de diciembre de ese mismo año. Como el Proyecto de Impuesto al Egreso no ha llegado a cristalizar, y dentro de él, como se ha visto, quedaban gravadas estas mercancías, al tocarse diversas leyes impositivas por Decreto promulgado el 29 de diciembre de 1970 se modificó el ar-

título 14 de la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos - Mercantiles, "creándose una tasa especial de 10%" que grava las enajenaciones de artículos que dicha disposición, en sus catorce fracciones consigna. Si observamos natura- leza y características de dichos artículos, debemos con- cluir, que en general, todos ellos podrían considerarse - como de lujo, o sea que se restablece, en el fondo, el im puesto a que se ha hecho referencia sobre este particular.

Con lo anterior podríamos decir que se pone en - vigor, en parte, el impuesto al egreso a que se refiere - el artículo 80., fracción II, del Proyecto materia parti- cular de esta Tesis. Valen para este nuevo gravamen las - observaciones que se hicieron con anterioridad, al Proyec- to del Impuesto al Egreso y las que se tuvieron en cuenta para derogar el gravamen sobre artículos de lujo a que -- nos hemos referido.

6o.- Al gravarse el aprovechamiento de un bien y éste es devuelto sin haber sido aprovechado, es injusto - que no se reintegre el impuesto que se cubrió por ese --- concepto.

7o.- La forma de pago que se proyecta, viola por completo el principio de comodidad señalado por Adolfo -- Wagner, ya que es sumamente compleja, incómoda y poco --- accesible, tanto para enajenantes como para adquirentes. La necesidad que tienen los vendedores de conocer a quien van a transmitir el bien o derecho, así como los adquiren-

tes el nombre o nombres de los enajenantes, lo hace no sólo incómodo sino también injusto, pues en muchos casos no podrán saber el número de éstos para efectos de control. Si a ésto se aumenta el que son diferentes las formas de pago según quien sea el comprador y enajenante, veremos que se complica aún más el sistema.

Las diferentes formas de pago, traen como consecuencia incrementar la incomodidad -repito-, pues un gran número de contribuyentes tendrían que acudir a -- las oficinas expendedoras de estampillas, cuya adquisición sería necesaria para efectuar el entero del impuesto, lo que en gran parte se ha evitado con el sistema actual.

80.- En el Proyecto del Impuesto al Egreso se disfraza un financiamiento al Estado al anticipar el pago. Es indudable que sería benéfico y no importaría si no se perjudicara a los contribuyentes, pero esto acontece y de una manera enorme en diversos casos. Pensemos por un momento en los industriales o comerciantes - cuyos productos están sujetos a la moda, a la caducidad, etc. For otro lado y dentro del mismo inconveniente, -- nos encontramos con que es muy rara la operación comercial de cierta magnitud, que se paga en el momento de -- efectuarse, puesto que las leyes respectivas indican que se considerará como "contado comercial" el efectuado -- dentro de los dos meses siguientes de ser efectuada la operación. En tal caso podrían existir, y no sería remo

to, operaciones en las cuales después de cubierto el impuesto se haría imposible el cobro del crédito, o sea, - en un crédito incobrable el vendedor resultaría doblemente perjudicado. En el mismo caso se encuentran los bienes o derechos sujetos al impuesto, que se pierden por caso fortuito o fuerza mayor.

9o.- Uno de los sistemas de control derivado de la propia mecánica del gravamen que consiste en controlar el pago entre los sujetos de una obligación, es absolutamente injusta puesto que, si hay responsabilidad solidaria en el caso del patrón que deduce del sueldo de sus empleados el impuesto correspondiente, es en razón de que tiene obligación legal de hacerlo; pero en el caso de que quiera señalarse obligación en dos personas en las que no existe relación de sumisión de una a otra, es absurdo, ya que los causantes no tienen facultades extraordinarias para hacer el cobro, es más, ni siquiera tienen preferencia ante otros acreedores, a diferencia del Estado, que goza de una serie de privilegios que le facilitan su intervención como deudor en una contienda judicial.

10.- El pago anticipado del impuesto, además del ya existente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hará disminuir el capital de trabajo de las empresas, que se recuperará a largo plazo mediante un sistema de amortizaciones, perjudicando en esa forma el avance económico e industrial de México.

11º- La fracción II del artículo 12, no autoriza la deducción cuando los bienes o servicios recibidos se - hayan empleado para producir artículos o prestar servicios cuya recepción esté exenta del pago del impuesto.

En relación con el artículo 16, provoca que a - quienes se debe favorecer, en lugar de hacerlos se les - perjudique ya que no existe exención de impuestos para - los agricultores, ganaderos, etc., que son quienes necesitan de protección y estímulo, otorgándoseles en cambio, a los intermediarios, adquirentes y especuladores, haciendo ilógico el sistema y contrariando el espíritu que siempre ha mostrado nuestro Gobierno, tendiente a la protección de esas clases económicamente débiles.

12º- Para los causantes menores la situación es muy difícil y son perjudicados enormemente. Por lo señalado en el artículo 9º fracción VI, tendrán obligación de pagar dos veces el impuesto, una vez por la compra y otra por la venta. Si los causantes menores debieran ser más - favorecidos y protegidos, por su condición y para impulsar el avance económico de la Nación, con tal disposición se provoca la situación contraria, y además, serán víctimas de infinidad de atropellos y arbitrariedades por los inspectores fiscales, dado que cubrirán sus impuestos sobre sus ingresos estimados y no sobre sus ingresos reales, - propiciando una inmensa inmoralidad en los antes mencionados agentes fiscales y con los resultados ya también -

antes descritos.

13º.- Uno de los principios básicos en que descansa el sistema, radica en la obligación de facturar a cargo de los causantes. En tal mérito, a las facturas expedidas tendrá que dárseles valor probatorio pleno, - lo cual consideramos es un tanto ortodoxo, puesto que a un instrumento privado se le considerará con valor de instrumento público y tal hecho, podrá degenerar en problemas aun para la propia Secretaría de Hacienda.

14º.- El más grave de todos los problemas, el de más difícil solución quizá y el argumento más fuerte que se puede esgrimir en contra del Proyecto, estimamos está en la forma de su aplicación considerando nuestra organización federal, lo que daría pie a diversas complicaciones respecto a la competencia de la Federación y de los Estados locales para fijar sus límites impositivos.

Para el buen funcionamiento del sistema, se haría necesaria una reforma de carácter constitucional, derivada de la aplicación de las tasas de este impuesto. Aún cuando se coslaya una tímida solución a tal problema en los últimos artículos del Proyecto al indicar la forma en que se buscaría la coordinación de los Estados, no es suficiente, ya que la única solución total, sería aumentar en la Constitución la facultad impositiva de la Federación y quedando como facultad privativa para ella

el establecimiento de impuestos relativos al comercio y a la industria, que son considerados en la actualidad - en el impuesto sobre ingresos mercantiles y que lo serían en el impuesto sobre egresos, tendiéndose en esa forma a un Centralismo impositivo y económico de enorme magnitud.

En el Proyecto, en esos últimos artículos a -- que me estoy refiriendo, se busca atraer a todos los Estados a una coordinación con la Federación, para lo --- cual se recurre a establecer para ellos enormes venta--jas.

Sin embargo, es menester no olvidar que aún --- cuando se ha querido conseguir esa misma coordinación en el actual impuesto sobre ingresos mercantiles, no se ha conseguido sino en aproximadamente la mitad de los Estados de la Federación. Así, vemos que están coordinados con la Federación actualmente las siguientes Entidades: Aguascalientes, por Convenio y con administración a cargo de la Secretaría de Hacienda; El Territorio de Baja - California, por disposición de Ley y con administración a cargo de la Secretaría de Hacienda; Campeche, por Convenio y con administración a cargo de la Entidad coordi--nada; Colima, por Convenio y con administración a cargo de la Entidad coordinada; el Distrito Federal, por dis--posición de Ley y con administración a cargo de la pro--pia Entidad; Durango, por Convenio y con administración

a cargo de la Entidad coordinada; Guerrero, por Convenio y con la administración a cargo de la Entidad coordinada; Michoacán, Puebla, Querétaro, Sinaloa y Yucatán en las mismas circunstancias; Hidalgo, Morelos, San --- Luis Potosí, Tabasco y Tlaxcala, por Convenio y con administración a cargo de la Secretaría de Hacienda; y, finalmente, Quintana Roo, coordinada por disposición de Ley y con administración a cargo de la Secretaría de -- Hacienda.

Ahora bien, si se da la solución antes apuntada, la Soberanía de los Estados sería aún más restringida, -- ya que en estos momentos en que la fuerza o potencialidad de un organismo, sea cual sea su naturaleza u origen, ra dica en su economía; cuando las diversas naciones buscan un predominio económico sobre las demás consiguiendo así preeminencia sobre ellas; la capacidad económica de la -- Federación es indubitavelmente superior a la de cualquier de los Estados que la forman y, en una forma absolutamente económica, controla la voluntad de los Estados. Si en nuestro actual régimen político hay fuertes presiones sobre los Estados por parte de la Federación de una manera, repito, económica, ¡ Imaginemos lo que sería con un mayor poder derivado del sistema político, necesario para el buen funcionamiento del gravamen !

152.- Con relación a la tasa adicional del impuesto, para los Estados coordinados, a que se contrae el segundo párrafo del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, se vuelve a caer en el error que fue, ya corregido, de llamar "participación" a esa cuota, olvidando los problemas que surgieron por ese motivo en el inicio del impuesto sobre ingresos mercantiles y que se solucionaron por el cambio de nomenclatura (artículo 27).

Eso tiene una justificación, ya que, en el Proyecto no se señala una cantidad más o menos fija, sino que se deja para ser estimado, en su oportunidad, por la Federación y el Estado coordinado. Pero, por lo establecido en el artículo 29, se percata uno de que hay una diferencia de 3% entre el Estado coordinado (tasa de 8%) y el Estado no coordinado (tasa de 5%), diferencia que con seguridad se establece para cubrir esa "participación".

La ventaja que en razón del impuesto podría existir, radica en la estimación que se haría cada cinco años de la participación que les correspondería a las Entidades coordinadas, siendo así un poco más técnica en relación con la del impuesto sobre ingresos mercantiles en su artículo 15.

PARTICIPACION EN EL IMPUESTO AL EGRESO.

Artículo 27.- Los Estados que deroguen sus impuestos locales y municipales, gravados por la tasa general del artículo 8o., recibirán una participación en el rendimiento de dicha tasa.

Tal participación se calculará conforme a las bases que, en cada caso, se acuerden entre el Estado y el Gobierno Federal, las cuales tendrán una duración que no exceda de cinco años.

El monto de dicha participación no podrá ser menor al conjunto de recursos de todos los impuestos locales y municipales que se deroguen, correspondientes al último ejercicio fiscal del Estado que haya optado por participar en el sistema que se establece en este precepto.

En la determinación de la participación deberá tenerse en cuenta el incremento de recaudación que, en forma global se obtenga, a efecto de que cada participación se vea incrementada en el mismo porcentaje de crecimiento de la recaudación total.

Artículo 28.- Al quedar derogados en el Distrito y Territorios Federales los impuestos locales, gravados por la tasa general del artículo 8o., el Ejecutivo Federal establecerá la participación que les corresponda.

Ahora bien, los problemas derivados del siste-

ma federal, en lo que a materia impositiva se refiere, son muy graves, como ya hemos dicho y así, J. M. Buchanan, en sus "Ensayos sobre Economía Impositiva", sobre este punto nos dice, sintetizando, que:

En un sistema federal operan dos sistemas fiscales constitucionalmente independientes sobre los recursos fiscales de los ciudadanos.

Cada unidad gubernamental (Estado) puede obtener recursos únicamente dentro de su territorio, lo cual implica diferencias económicas entre los diversos Estados, cuya naturaleza y extensión, harán mayores las dificultades fiscales esenciales de la política federal.

Con el aumento de la riqueza, las diferencias se ahondan al concentrarse esa riqueza en las áreas más favorables, aumentándose también las desigualdades entre los Estados.

La progresiva integración nacional económica, dentro de una estructura política descentralizada, hizo pensar que tal estructura había caducado y que el espíritu federal pertenecía al pretérito.

En realidad, el centralismo podría resolver los problemas fiscales motivados por el federalismo, pero es difícil aceptar lo anterior una vez que se ha adoptado este sistema. Así, se dió la solución de una recolección central de los impuestos, distribuyéndolos

equitativamente entre los Estados.

La solución propuesta por el autor que se comenta, - entre otras -, para seguir conservando la organización federal, es la de establecer un impuesto general pro medio, con variación en las tasas en cada Estado, para -- conseguir una mayor equidad impositiva, con los ajustes -- necesarios por el transcurso del tiempo y, si fuera necesario, la elaboración de transferencias intergubernamentales. En esta solución, no se consideran las localizaciones geográficas para conceder tratamientos fiscales diferenciales.

Hemos expresado en esta Tesis que al establecerse la participación en el impuesto sobre ingresos mercantiles, hoy "cuota adicional", artículos 14 y 15 de dicha Ley, fue con el propósito de lograr la uniformidad impositiva para evitar los graves problemas de carácter político-económico derivados de nuestra Organización Constitucional, como son los que plantea toda Federación, así como los obstáculos creados por intereses locales, sea tanto de las autoridades, como del sector industrial y comercial, que redundan en perjuicios para las Entidades federales que los provocan, y en los sectores territoriales -- cuando son motivados por los particulares intereses de -- ellos, retardando además, en esta forma, el desarrollo -- económico del País y provocando problemas hasta de orden constitucional.

La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha conocido de ellos y así, ha señalado que la cuota a que se ha hecho referencia, no puede considerarse anti constitucional, pues que la disposición que la crea -- queda a voluntad de las Legislaturas Locales aceptarla o no, con lo cual desaparece todo vestigio de anticonstitucionalidad de las normas o disposiciones que la -- crean y regulan su aplicación.

Cierto que se ha expresado, y así se ha realizado en el desarrollo del presente trabajo recepcional, que hemos hecho a un lado todos los aspectos internacionales que tiene el Proyecto del Impuesto al Egreso, el que se ha pensado es un sistema que puede mejorar el -- establecido por el gravamen de ingresos mercantiles de que nos hemos ocupado; pero considerando dicho Proyecto simplemente dentro de sus efectos de carácter nacional, o sea, los que puedan realizarse dentro de nuestro territorio, ¿ Estos no harán que se planteen una vez más los problemas de carácter constitucional que inicialmente se provocaron con la creación de la cuota adicional y de la participación a que con anterioridad se ha hecho referencia ? O bien, ¿ puede considerarse que -- por la mecánica del impuesto que el Proyecto encierra, no habrán problemas o dificultades de ninguna clase para que, por concepto de la tasa del 8% afluyan los ingresos correspondientes a las arcas de la Federación y

de las Entidades locales?

Estimo que desde luego, para que represente un verdadero interés el establecimiento del impuesto al egreso y que en beneficio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del sector privado tenga verdadera eficacia, éste tiene que ser de carácter obligatorio en toda la República; en otros términos, que no debería dejarse posibilidad para que algunas Legislaturas Locales no aceptaran el nuevo gravamen de que se trata; y en esta forma el gravamen tendría aplicación aún en contra del criterio adverso de las Entidades locales, pues de otra manera no sólo se quedaría en la misma situación a la que se ha llegado en el impuesto federal de ingresos mercantiles en el aspecto que se analiza, sino que no se lograrían los efectos perseguidos y se resentirían los problemas que toda nueva legislación trae consigo, que han hecho nacer la afirmación consistente en "que todo impuesto antiguo es mejor que uno nuevo que pretenda implantarse".

Lo anterior implicaría no sólo la expedición del impuesto al egreso con carácter simplemente federal, sino que exigiría que el nuevo ordenamiento estuviera apoyado en precepto constitucional que diera a la Federación la posibilidad de establecer el gravamen como facultad exclusiva del Congreso Federal, trayendo ello como consecuencia necesaria, la consiguiente reforma al artículo 73, fracción XXIX de la Constitución Política y acrecentando

una vez más, la opinión de que dentro de este terreno im  
positivo, vamos a un claro centralismo, hacia una concen-  
tración para la Federación de esta clase y naturaleza de  
facultades y a un lamentable empobrecimiento de posibili-  
dades, dentro del mismo terreno, para las Entidades Fede-  
rativas.

Este problema, como se ha visto, no es únicamen-  
te en México sino que tiene los perfiles internacionales  
de que se ha hablado, que pretenden resolverse en la for-  
ma y manera indicadas.

¿Cuáles serían los efectos constitucionales que  
motivaría la implantación del impuesto al egreso en re-  
lación con su cuota de participación que señala el ar-  
tículo 27 del mismo? ¿Variaría el aspecto constitucio-  
nal del gravamen y por lo tanto la resolución o criterio  
de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación?

En nuestra opinión la situación se mantendría --  
igual pues queda, dentro del Proyecto del Impuesto al --  
Egreso la posibilidad de que la cuota de que se ha habla-  
do y con ello la aplicación del régimen fiscal que en el  
mismo se establece, sujeto a la voluntad de las Legisla-  
turas Locales, o sea, mismo mecanismo que tiene la Ley -  
Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles actual--  
mente en vigor.

Debemos hacer notar que el Proyecto encerraría --  
un avance en relación con el que tiene la Legislación vi-

gente en la materia que se analiza, pues que el estudio - que obliga a realizarse cada quinquenio para ver el monto de la cuota a que debe ascender la participación, monto - que está en relación con los ingresos que obtenga cada -- Entidad y los que tenía con anterioridad a la vigencia de dicha cuota, midiéndose en relación con los efectos que - la misma haya producido, o sea, con el mayor o menor in-- greso que por dicha cuota del impuesto al egreso llegue a las arcas de las Entidades locales.

Este sistema es parecido o semejante al que, en relación con repartición de impuestos y cuotas, se propuso en la Primera Convención Nacional Fiscal, por la Se-- gunda Comisión, a la cual correspondió tratar "el estudio de la Concurrencia impositiva y Reformas Constitucionales", sistema que fue aceptado al discutirse, estudiarse y apro-- barse el dictamen presentado por la Comisión que estuvo - integrada por los señores Licenciados Vicente Santos Gua-- jardo, Ignacio García Téllez y Manuel Gómez Morín.

Lo esencial del sistema aprobado fue que cada -- cuatro años se reunirían representantes de los Gobiernos de los Estados con los representantes de la Federación, - a efecto de señalar los gravámenes que corresponderían a los Estados y cuáles se asignarían a la Federación, así - como tasas de los mismos y las participaciones que, den-- tro de la aplicación de las Leyes impositivas corresponde-- rían a la Federación y a los Estados.

Para conseguir tales efectos, se proponían diversas reformas constitucionales, como, entre otras, -- una adición del artículo 131 Constitucional, en la cual se señalara la obligatoriedad de las siguientes Convenciones, con representantes del Ejecutivo de la Unión y de los Estados y que se ocuparía de uniformar los sistemas impositivos, establecer las competencias y proponer los impuestos que deberían causarse en toda la República; las decisiones de la Convención estarían sujetas a la -- aprobación del Congreso de la Unión y de las Legislatu-- ras Locales.

Se consideraba también, que debía ser facultad privativa de la Federación establecer impuestos generales sobre el comercio y la industria, de carácter federal, participando las Entidades Locales en la fijación -- de coeficiente, tasas y determinación del monto del impuesto individual para cada causante. Las autoridades -- locales tendrían una participación uniforme para todas -- ellas, del producto que rindiera el gravamen.

## CONCLUSIONES

Hemos expuesto hasta el límite de nuestras incipientes posibilidades fiscales, apoyándonos muchas veces en pensamientos de personas o autores indiscutiblemente más autorizados, los inconvenientes que encontramos a este impuesto, así como con toda sinceridad presentamos las defensas que para él señala la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mostrando así las bondades que se ha estimado que el gravamen encierra para ella.

Pero, como lo indica el título "Conclusiones", debemos dar o exponer ciertas consideraciones personales con referencia al Impuesto al Egreso, reconociendo de antemano nuestras limitaciones.

Así, señalamos

I.- A pesar de que el aspecto internacional del Impuesto sobre el Valor Agregado, en su establecimiento han tenido que ver grandes exigencias y necesidades de carácter internacionales, relacionadas con el establecimiento del Mercado Común Europeo, que nosotros hemos dejado a un lado, puesto que nuestros problemas de esta naturaleza por una parte, se limitan al ámbito latinoamericano, y por otra que se han resuelto, por el momento, siguiendo diversos caminos; debemos hacer resaltar que nos hemos visto atraídos a efectuar su estudio,

por el interés que despertó tanto en el sector público como en el privado.

II.- El impuesto sobre los egresos, se trata de un gravamen que en algunos países puede tener una aplicación benéfica con resultados excelentes.

III.- Dado el estado intelectual, político y cultural de México, consideramos que en nuestro País no puede establecerse de acuerdo con las condiciones y carácter que encierra la mayoría de nuestra población, por lo menos, en la forma en que se ha proyectado.

IV.- Las graves deficiencias o equivocaciones que encierra el Proyecto, se añan a las dificultades que para su creación existen en nuestro México.

V.- Sería sumamente peligroso imponerlo, en la forma que sea, por las condiciones económicas del Erario Nacional que se verían comprometidas seriamente por la disminución de ingresos resultante de su novedad.

VI.- Si el impuesto sobre ingresos mercantiles no funciona debidamente, lo más viable es reformarlo en todos los aspectos, ya sean legislativos, ya sean administrativos, ya sean de cualquier forma, siempre tendiendo a su mejoramiento pero no a su sustitución.

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

ABASCAL SHERWELL MANUEL LIC.- Prólogo al Índice de Legislación Fiscal del Lic. Manuel Santos Rowe.- México, 1969.

ARISTOTELES.- De la Política.- Editorial Espasa Calpe.- Buenos Aires, 1956.

BERLIRI ANTONIO.- Principios de Derecho Tributario.- - Editorial de Derecho Financiero.- Madrid, 1964.

BOLETIN DE INFORMACION JUDICIAL.- México, Mayo de 1962.

CODIFICACION DE LA LEGISLACION Y DE LAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES EN MATERIA DEL IMPUESTO FEDERAL SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- México, 1958.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.-

CODIGO PORTUGUES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LAS TRANSACCIONES.

EINAUDI LUIGI.- Principios de Hacienda Pública.- Aguilar, Editores.- Madrid, 1958.

ENSAYOS SOBRE ECONOMIA IMPOSITIVA.- R. A. Musgrave y C. S. Shoup, Editores.- Fondo de Cultura Económica.- México, 1964.

FASIANI MAURO.- Principios de Ciencia de la Hacienda.- - Aguilar, Editores.- Madrid, 1962.

FONROUGE GIULIANI.- Derecho Financiero.- Tomo I.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, 1962.

GRIZIOTTI BENVENUTTO.- Principios de Ciencia de las Finanzas.- Editorial Depalma.- Buenos Aires, 1959.

INFORME PRESIDENCIAL.- México, 1970.

INVESTIGACION FISCAL, REVISTA.- Nos. 42 y 47.- México, - 1969.

JELLINEK GEORG.- Teoría General del Estado.- Editorial - Continental, S. A.- México, 1956.

KELSEN HANS.- Teoría Pura del Derecho.- Editorial Eudeba. Buenos Aires, 1965.

LEY GENERAL DEL TIMBRE.- México.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- México.

LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES.- - México.

LA CUENTA PUBLICA.- México, 1969.

LOPEZ VELARDE GUILLERMO LIC.- Apuntes de Segundo Curso - de Derecho Administrativo.- México, 1959.

MARGAIN HUGO B. LIC.- La Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1954 y sus Reformas de 1956.- México.

MEMORIA DE LA PRIMERA CONVENCION NACIONAL FISCAL.- Méxi- co, 1926.

MEMORIA DE LA TERCERA CONVENCION NACIONAL FISCAL.- Méxi- co, 1947.

MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES.- México.

MONTESQUIEU.- Del Espíritu de las Leyes.- Editorial Gar- nier.- París, 1926.

SENIOR ALBERTO F.- Sociología.- Méndez Oteo, Editor.- Mé- xico, 1964.

SMITH ADAM.- De la Riqueza de las Naciones.- Madrid, --- 1962.- Aguilar, Editores.

TENA RAMIREZ FELIPE.- Derecho Constitucional Mexicano.- Editorial Porrúa, S. A.- México, 1968.

VALLARTA IGNACIO L.- Votos.- México, 1897.

VAN DER BORGTH R.- La Hacienda Pública, Tomo I.- Editoo- rial "La Labor", S. A.- Barcelona-Buenos Aires.

WAGNER ADOLFO.- Elementos de Finanzas Públicas.- Editoo- rial Trillas.-