

17 320809  
2ij



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO  
PLANTEL TLALPAN

---

Escuela de Derecho  
Con Estudios Incorporados a la  
Universidad Nacional Autónoma de México

# NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS

## T E S I S

Que para obtener el título de:  
**LICENCIADO EN DERECHO**

Presenta

**MARTIN OSCAR KURI DIAZ**

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Director de tesis: Lic. Ferdinando Robles Perez  
Revisor de tesis: Lic. Marfa Teresa Olmos Jasso

México, D.F.

24 de Mayo de 1989



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 está 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.

## NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS

### INTRODUCCION:

#### CAPITULO I.- LA TEORIA IMPOSITIVA

- I.1.- El término de las Finanzas Públicas.
- I.2.- Los Ingresos del Estado.
- I.3.- Los Recursos Impositivos.
- I.4.- Concepción Moderna del Tributo.
- I.5.- El Origen de los Impuestos.
- I.6.- Visión Panorámica de los Impuestos en México.

#### CAPITULO II.- CLASIFICACION Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

- II.1.- La Obligación Tributaria.
- II.2.- Clasificación de los Impuestos.
- II.3.- Efectos de los Impuestos.
- II.4.- Concepto de Tributo o Contribución.

#### CAPITULO III.- LA NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS

- III.1.- Teorías.
- III.2.- La Ley.
- III.3.- La Teoría Teleológica.
- III.4.- La Confusión de los Fines de los Tributos

**CAPITULO IV.- PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA MATERIA TRIBUTARIA.**

- IV.1.- Proporcionalidad.
- IV.2.- Certidumbre o Certeza.
- IV.3.- Comodidad.
- IV.4.- Economía.

**CAPITULO V.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.**

- V.1.- Generalidad.
- V.2.- Obligatoriedad.
- V.3.- Vinculación con el Gasto Público.
- V.4.- Proporcionalidad y Equidad.
- V.5.- Legalidad.

**CAPITULO VI.- POLITICA FISCAL EN EL ACTUAL REGIMEN.**

- VI.1.- Estructura de la economía.
- VI.2.- La política fiscal.
- VI.3.- La política fiscal para 1989.
- VI.4.- El impuesto al activo de las empresas.
- VI.5.- Propuesta sobre política monetaria y fiscal.

**CONCLUSIONES:**

**BIBLIOGRAFIA:**

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

El impuesto es uno de los fenómenos que siempre ha existido en mayor o menor grado en todos los tiempos y bajo todos los sistemas de gobierno, sin embargo cuando buscamos en los anales de la historia las explicaciones o justificaciones de ellos, se puede observar que los teóricos de las finanzas, políticos, sociólogos y economistas dan por sentado la necesidad de pagar impuestos, sin analizar el por qué se deben pagar, omitiendo el análisis -- profundo de ello; pero siguen presentándose una serie de confusiones cuando nos cuestionamos ¿cuáles son sus límites? ¿es lícito no pagarlos cuando los consideramos arbitrarios e injustos? ¿bajo que procedimiento o esquema podemos cuantificar un monto justo de impuestos?, las teorías jurídicas y tributarias dan respuestas que dejan poco satisfecho al investigador que busca las causas últimas de las cosas o fenómenos; hay impuestos porque hay gobierno afirman algunos, y para que el gobierno exista, es necesario pagar impuestos.

En el presente trabajo nos hemos propuesto desarrollar una teoría que defina cuando el impuesto es un -- abuso por parte de los gobernantes que sustentan el monopolio de la fuerza hacia los gobernados; así como también analizar la legalidad de esta contribución, partiendo del principio constitucional sobre la materia tributaria, so tenemos que la justificación y límites de los impuestos, están en relación a sus fines, también afirmamos que la -- extracción de riqueza a los particulares por parte del go bierno en una forma coercitiva y unilateral, solo se justifica en cuanto dichas riquezas se aplican a la satisfac -- ción de necesidades comunes a todos los miembros de la -- sociedad o del bien común que consiste fundamentalmente --

en crear un ambiente de orden, justicia y legalidad que permita a cada ser humano alcanzar libremente objetivos personales.

Toda extracción de riqueza como impuesto que el gobierno exige a sus ciudadanos y que no sea destinada al cumplimiento del fin anteriormente señalado, debe de ser considerada injusta y sostenida únicamente en la fuerza de quienes detentan el poder; también se analiza que el gobernado por regla general se resiste a aceptar aquellos o denamientos jurídicos que establecen sus deberes, a menos que se convenza de sus bondades; ver disminuida una retribución o las utilidades de un negocio, soportar el pago de un cargo adicional al costo de una mercancía o de un servicio, no es fácil de entender para los gobernados, especialmente cuando no ven traducidas esas aportaciones en obras públicas que los favorezcan directamente. La carga tributaria se confierte así, para muchos en un ininteligible sacrificio, de escaso o nulo beneficio personal y social, -- origen de abusos, es por ello que se analiza el impuesto, en su naturaleza, efectos, principios legales y constitucionales que los rigen y se propone como inaplazable una adecuada base para un sistema tributario nacional equilibrado, donde la justicia y la equidad rijan simultáneamente los ingresos y egresos del sector público.

## CAPITULO I

### LA TEORIA IMPOSITIVA.

#### I.1 El término de las finanzas públicas.

El estudio de la interpretación terminológica de las finanzas públicas, se puede considerar tan remoto como la aparición misma del Estado, sin embargo, una forma sistematizada de su estudio es relativamente reciente.

Así nos encontramos que el término finanzas, según la mayoría de los estudios de la materia tributaria, proviene según éstos de la época medieval y del verbo latino finire, - que quiere decir terminar o finalizar y se dice que de esta expresión nacieron los términos finatio o finantis, que significa pago o cancelación de una deuda.

Dentro de las fuentes consultadas sobre el tema, encontramos aseveraciones que nos señalan que en el siglo XIII, el término francés finance se utilizó para señalar los recursos pecuniarios y asuntos de dinero sistemáticamente hasta -- que fue concretado su objeto en relación a los asuntos de financiamiento del Estado. (1)

Para otros estudiosos de la materia, consideran que el término tiene sus antecedentes etimológicos en la voz inglesa fine que significa tributo exigido por el señor feudal a sus vasallos.

(1) José María Martín.- Ciencias de las Finanzas Públicas -- Ediciones Contabilidad Moderna.- Buenos Aires 1976.- -- Pág. 2.

Actualmente podríamos considerar que el término finanzas públicas, tiene su aplicación a los asuntos directamente relacionados con los recursos que cuenta una persona, empresa o gobierno y el destino que se le dan a los mismos.

Encontramos una diversidad, como en todas las áreas del conocimiento, respecto de las definiciones que existen sobre el término finanzas públicas, pero esta diversidad no únicamente existe respecto de la terminología, sino que sigue apareciendo también referente al área de su estudio, por lo tanto daremos sólo algunas de las muchas definiciones existentes para establecer una idea general que pueda orientarnos sobre el campo que abarca el estudio de las finanzas públicas.

Gran mayoría de los tratadistas utilizan como sinónimo los términos finanzas públicas y hacienda pública, - por lo que también nosotros en principio y con las limitantes que en su oportunidad señalaremos, también los usaremos como sinónimos.

Para Francisco Niti, la ciencia de las finanzas públicas tiene como objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público - se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas.

Para el tratadista Dino Jarach, las finanzas públicas constituyen la actividad económica del sector público. (2)

(2) Dino Jarach.- Finanzas Públicas.- Editorial Cangayo.- -- Argentina 1978, Pág. 23.



Para Harold M. Groves, la hacienda pública es un campo de investigación en que se estudian los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales o locales. En los tiempos modernos, incluye este estudio cuatro divisiones principales; recaudaciones públicas, gastos públicos, deuda pública y ciertos problemas del sistema fiscal en su conjunto, tales como administración fiscal y política fiscal. (3)

José María Martín afirma que las finanzas públicas, se ocupan de la denominada actividad financiera, la cual consiste en un conjunto de operaciones o fenómenos, realización de gastos y obtención de recursos cuyo objetivo final es la satisfacción de las necesidades públicas. Esa actividad es la materia propia o el objeto sobre el cual polarizan sus estudios e investigaciones las finanzas públicas. (4)

Tomando en cuenta las anteriores definiciones que sin lugar a duda están sustentadas por un acervo de conocimientos científicos sobre la materia y por la vasta experiencia de los autores, consideramos en lo particular que la ciencia de las finanzas públicas o la hacienda pública como otros autores la suelen llamar y que nosotros desde este trabajo de investigación retomamos, decimos que las finanzas públicas son el campo del conocimiento que se ocupa de todos los fenómenos y hechos relacionados con los ingresos y egresos de los gobiernos.

La intervención reguladora por parte del Estado de estos fenómenos, dan nacimiento al llamado derecho financiero del cual a su vez consideramos se deriva el derecho

(3) Harold M. Groves.- Finanzas Públicas.- Editorial Trillas. México 1975, Pág. 16.

(4) José María Martín.- Op. Cit. Pág. 24.

tributario, el derecho patrimonial del Estado y el derecho -- presupuestario.

En cuanto a establecer un concepto de derecho financiero, igualmente nos encontramos con una diversidad de definiciones así para el tratadista Sergio P. de la Garza, -- es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad -- financiera del Estado en sus tres momentos, en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como -- las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o -- acreedores del Estado. (5)

En relación a la situación que representa el -- estudio del derecho financiero, también encontramos que los -- autores se han pronunciado en diversos sentidos dando origen a la existencia de varias tesis en la especie, hay quienes -- incluyen al derecho financiero dentro del derecho administrativo y al derecho administrativo a la vez lo colocan como parte del derecho público.

Otros tratadistas se han pronunciado por dividir tanto el estudio de los hechos y fenómenos financieros -- que hablan de la autonomía del derecho tributario o fiscal -- como parte del derecho financiero y se introducen a determinar la existencia y el derecho presupuestario como un campo -- del conocimiento independiente.

( 5 ) Sergio F. de la Garza.- Derecho Financiero Mexicano.- Editorial Porrúa, México 1976, Pág' 13.

Respetando en todo lo que valen estas aseveraciones sobre la clasificación que hacen los estudiosos de la materia, consideramos de modo particular que las finanzas públicas, incluyendo por lo tanto, al derecho financiero deben estudiarse conjuntamente, ya que reiteradamente se ha señalado que uno de los desaciertos de la administración pública es el estudiar los fenómenos tributarios o fiscales sin tomar -- verdaderamente en cuenta la repercusión que los mismos ocasionan en el presupuesto y en la economía en general, es decir -- debe verse dicho estudio no a través de la óptica del presupuesto de egresos del Estado y de la economía del mismo, entendiéndose la figura del Estado como órgano de gobierno, debe en consecuencia estudiarse el fenómeno de las finanzas públicas tomándose en cuenta la repercusión de las contribuciones en la economía general del país.

Para abundar sobre el derecho financiero consideramos indispensable contemplar tanto los ingresos como los egresos en forma conjunta y en este sentido los tratadistas -- modernos dan un énfasis pronunciado en la forma de obtener -- los tributos frente a la actitud del sujeto activo a tratar -- de ignorar el gasto de esos tributos, como también las consecuencias económicas que tiene tanto la carga tributaria a los particulares como las repercusiones que en la economía representa; es por ello que nos proponemos dentro del presente estudio tocar de manera directa los ingresos y gastos del sector público.

En los ingresos deben de encontrarse comprendidos todos los problemas que en forma directa o indirecta confluyen en la política fiscal así como dentro del mercado en -- los países denominados socialistas o de economía centralmente planificada, en la actualidad tanto para los países desarrollados, subdesarrollados en vías de desarrollo, pobres, día a

día las finanzas públicas tienen una mayor importancia.

En los gobiernos socialistas, se dice que las finanzas públicas cubren toda la actividad económica, pues -- la actividad privada o finanzas privadas en unos quedan reducidas prácticamente a lo mínimo y en otros teóricamente es -- inexistente, pero en las llamadas economías de mercado, donde se supone que la actividad privada es principal y la actividad financiera del Estado se canaliza para cubrir los costos que genera la existencia del propio gobierno, es éste quien procura crear un marco para que pueda desarrollarse la actividad privada y de acuerdo al desarrollo de la propia sociedad las funciones del gobierno se van incrementando y por lo tanto exigiendo mayores recursos por una diversidad de circunstancias.

## I.2 Los ingresos del Estado.

Generalmente encontramos que se trata de identificar los ingresos del Estado con los impuestos o tributos, -- en nuestra legislación positiva diríamos que los ingresos del Estado mexicano se identifican con las contribuciones y sus -- accesorios, sin embargo la generalidad de los tratadistas y -- la doctrina manejan indistintamente los términos impuestos o tributos; nosotros habremos de señalar que se da la existencia de ingresos que se canalizan al Estado diferentes a los -- impuestos o tributos.

No hay duda que en los gobiernos de la antigüedad la principal fuente impositiva no eran los impuestos como tradicionalmente podría afirmarse, la fuente principal de dichos gobiernos provenía directamente de los llamados ingresos patrimoniales, pero como se ha venido señalando la evolución de la sociedad se ha reflejado en un acelerado crecimiento -- de la misma, llevando consigo también el crecimiento del Esta

do originando que día a día se le diera más importancia a los impuestos denominados derivados o tributarios.

Existen varias clasificaciones sobre los ingresos del Estado, entre otras tenemos en ingresos corrientes e ingresos de capital, los primeros son derivados de la facultad impositiva del Estado y los segundos son aquellos provenientes de la utilización que se da al crédito público.

Una clasificación más divide a los ingresos -- en ordinarios y extraordinarios, los ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, dándose sistemáticamente una -- repetición de los mismos en cada ejercicio fiscal y en un pre supuesto técnicamente establecido deben cubrir enteramente -- los gastos ordinarios del Estado; los extraordinarios son --- aquellos que percibe el Estado sólo cuando circunstancias extraordinarias colocan al sujeto activo frente a necesidades -- no previstas que lo llevan a tomar decisiones que obligan al sujeto pasivo a enterar erogaciones extraordinarias, como pudiese suceder o más bien así ha sucedido en casos de conflictos armados, catástrofes, déficit y ahora un problema latente internamente en muchos de los países y por ende el nuestro, -- la deuda externa.

En relación con lo anterior encontramos que el tratadista Flores Zavala establece los ingresos que el considera ordinarios en impuestos y en derechos, dándoles un trata miento singular de rentas derivadas o de derecho público porque entrañan la aparición del Estado en el ejercicio de su po der soberano sigue considerando además los productos y los -- aprovechamientos llamados también rentas originarias patrimoniales o de derecho privado, me permito señalar que este tratadista hace el presente señalamiento de acuerdo a la teoría general sobre la materia tributaria particularizando en los -- ingresos ordinarios, así también nos dice que él considera co

mo ingresos extraordinarios, los impuestos y derechos precisamente extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación y servicios personales, esta clasificación que establece el tratadista Flores Zavala puede parecer no muy clara y por otra parte no actualizada, -- sin embargo hay que tomar muy en cuenta que se refiere a la actividad financiera y en particular al desenvolvimiento de la actividad impositiva donde muchos de los ingresos del Estado que en una época sin lugar a duda fueron aceptados por los estudiosos de la materia como extraordinarios, en la actualidad éstos mismos ya no tienen esa credibilidad y pueden ser considerados en ordinarios o permanentes.

Resulta en verdad difícil dejar fija una clasificación o división recta en relación a poder determinar el tiempo de la vigencia de los impuestos, si se toma en consideración que la captación y establecimiento de los mismos debe de estar íntimamente relacionado con la evolución de la sociedad y los egresos del Estado, así una clasificación de ordinarios y extraordinarios quizás resultaría en algunos aspectos incluso, hasta arbitraria, el tratadista argentino José María Martín, señala respecto a los impuestos ordinarios y extraordinarios lo siguiente:

Tradicionalmente los recursos públicos habían sido clasificados en ordinarios y extraordinarios, se entendía por recursos ordinarios a todos los que eran percibidos por el Estado en forma regular y continua, destinándolos para cubrir las erogaciones previstas en su presupuesto financiero normal. Por eso, el concepto de recursos ordinarios era algo así como el reverso de otro concepto al cual estaba íntimamente unido: Los gastos públicos ordinarios, por su parte, los recursos extraordinarios eran aquellos destinados justamente a la cobertura de las denominadas erogaciones extraordinarias, las cuales, conforme ya sabemos, han perdido toda significación para las finanzas públicas actua

les, circunstancia que de paso acabaría con la validez de esta clasificación. Por otra parte, esta fórmula de distinción tampoco resultaría correcta aún cuando se admitiese la existencia de las erogaciones o inversiones denominadas extraordinarias. En efecto, una clasificación basada en la regularidad o continuidad de los recursos dependería en cada caso simplemente de la amplitud del período tomado en cuenta para realizar la clasificación, lo cual dista mucho de ser un criterio científicamente admisible. (6)

También encontramos a diferentes tratadistas que tratan de clasificar los tributos en originarios y derivados identificándolos con los patrimoniales y tributarios, llaman ingresos patrimoniales a los que otros llaman originarios y señalan como tributarios a los que otros denominan derivados, de esta manera se engloba en forma general los unos y los otros.

Aunque los recursos tributarios o impositivos son los que en el campo de las finanzas públicas merecen el mayor estudio por parte de los tratadistas, los recursos patrimoniales, los créditos y otros ingresos por parte del Estado, como es el caso de nuestro país deben revestir también la misma importancia, en México, actualmente todos los ingresos que recibe el Estado son provenientes de las contribuciones, otra tercera parte es proveniente de los ingresos de las empresas paraestatales y otra tercera parte es proveniente de los préstamos o financiamientos que indudablemente también forman parte de los llamados recursos derivados; en este punto es de captar la atención que la política administrativa y en particular la política financiera de nuestro país desde su independencia, ha incluido en ma-

(6) José María Martín.- Op. Cit. Pág. 86.

por o menor grado, siempre los ingresos derivados del financiamiento externo, una de las principales razones que las distintas administraciones han hecho valer para justificar lo anterior, es que nuestro país necesita auxiliarse de este tipo de ingresos sobre todo para avanzar en la industria y por los de desarrollo, más consideramos que una inadecuada planeación y verdadero seguimiento evaluatorio del destino de dichos empréstitos ha llevado a nuestro país a cargar sobre sus hombros esta elevadísima deuda externa que día con día nos agobia cada vez más.

### I.3 Los recursos impositivos.

Remontándonos a las fuentes históricas sobre la materia impositiva, encontramos que la idea de tributo o impuesto se ha venido gestando en una forma variada, sin embargo es posible establecer algunas definiciones que sirvan para concretar más el concepto sobre lo que debemos de entender sobre la figura de los impuestos o tributos.

En la antigüedad, la palabra tributo significaba en términos generales un pago a cambio de la protección por parte de un gobierno o de un grupo de personas, así encontramos relacionado con lo anterior que los vasallos pagaban a sus señores, los pueblos conquistados de igual forma también se veían obligados a pagar un tributo a quienes los conquistaban.

En la actualidad, la idea del tributo se presenta en muchas legislaciones como en la nuestra, homologada a la idea de contribuciones, además de la obligatoriedad en su pago, también contempla el consentimiento del mismo.

Sobre los recursos tributarios Dino Jarach establece que son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean



obligaciones a cargo de sujetos o individuos y entidades -- en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan.

Característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de ley, siendo ésta a su vez fuente de las obligaciones tributarias dentro del -- marco de las facultades y de los límites que establezcan -- las constituciones modernas. (7)

Para Montesquieu en el espíritu de las leyes, al referirse a los recursos del Estado, establece que las rentas del Estado son la parte que cada ciudadano da de sus bienes para lograr la seguridad y para disfrutarlos convenientemente.

Mirabeau en su obra teoría del impuesto, señala que el impuesto sólo es un anticipo para obtener la protección del orden social.

Rudón al establecer sus teorías del impuesto dice que de la misma forma que para ciertas necesidades el cambio se realiza entre particulares, para otras necesidades el cambio solo se puede realizar entre los particulares y la persona colectiva que se llama Estado.

Girardin, al referirse a los impuestos nos dice que es la prima de seguro pagada por las personas poseedoras para asegurarse contra los riesgos que pudiera perturbar su posición y disfrute.

Hobbes establece que el poder soberano a través de sus imposiciones, hace recaer en el pueblo las mis---

(7) Dino Jarach.- Op' Cit.- Pág. 234.

mas y que éstas no son más que los salarios debidos a aquéllos que sostienen la espada pública para defender a los particulares en el ejercicio de diversos comercios y ocupaciones. (8)

Federico Flora define al impuesto como la cuota, parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles o activamente exigida por el Estado sobre la riqueza de todos sus miembros. (9)

Como se puede observar las diferentes concepciones que establecía el núcleo de estudiosos de la materia, va variando no solo a la concepción particular de cada uno de ellos, sino que además varía en razón del tiempo, pudiéndose observar que en un principio el impuesto era entendido como un acto de autoridad derivado de la ley, la ley aunque sigue siendo la causa formal del impuesto, anteriormente es decir, en un principio era la causa real del impuesto y existía a su vez una posible causa moral y última de los mismos; en las épocas en que las sociedades estuvieron regidas por los absolutismos, no hay duda que el impuesto se manifestó como un acto unilateral de la autoridad, así encontramos los tributos que se entregaban al príncipe, se daban como un reconocimiento de su autoridad suprema y nadie podía rehusarse a pagarlos, sin incurrir en rebelión, pero aún cuando esos absolutismos en sí mismos considerados con poder de imperio y por lo tanto tenían consigo una potestad la materia impositiva necesariamente en estos regímenes aportó ciertos efectos derivados del aumento de los impuestos, pues el aumento de la renta del rey, sólo podía derivar del aumento del impuesto que recíe sobre todas las cla-

( 8 ) Thomas Hobbes.- El Leviatan.- Editorial Nacional.- Madrid, 1980, Pág. 416.

( 9 ) Flora Federico.- Ciencia de la Hacienda, Tomo I, Librería Victoriano Suárez.- Madrid, 1986. Pág. 229.

ses de los mismos y por lo tanto resulta evidente que si au-mentan los ingresos por este medio, también aumentan los -- gastos, ya que se comprará a un precio más elevado, si la carne, los tejidos y todas las demás cosas se encarecen, se decía, les será más costoso al soldado alimentarse y mante--nerse y en consecuencia se le tendrá que pagar un sueldo -- más alto, y así el salario de todos los trabajadores sería mayor que antes, lo que hará aumentar el gasto igual que al ingreso, causando una gran pérdida a los particulares mientras que el príncipe obtendrá una ganancia muy reducida pero ganancia al fin.

Al evolucionar las sociedades, se llega al si-glo XVIII y siglo XIX y aparece una nueva idea respecto del impuesto, comenzándose a señalar que el mismo implica una - contraprestación y que llegó a establecer la hipótesis que muchos aceptaron como la teoría del impuesto precio, Montes-quieu, señalaba que las rentas del Estado son la parte que cada ciudadano da de sus bienes para lograr la seguridad y para disfrutarlos convenientemente, agregando que no se pue--de gravar al pueblo en detrimento de sus necesidades reales, para cubrir necesidades imaginarias del Estado, en cambio - para los teóricos socialistas en aquella época el problema de los impuestos no representaba un problema de gran enver--gadura y de hecho, ni siquiera admitían los impuestos como una fuente de ingreso real del Gobierno, ya que esto signi--ficaría un reconocimiento tácito de la legitimidad de las - rentas privadas, es por ello que los marxistas, más que co--brar impuestos en el sistema socialista, al gobierno se con--vierte en el dueño de producción y los impuestos indirectos o personales que se cobran son secundarios o se encuentran al margen de los ingresos del Estado.

#### I.4 Concepción moderna del tributo.

Los teóricos modernos sobre la materia se pro-

nuncian en el sentido de que los recursos tributarios son aquellos que el Estado tiene mediante el ejercicio de su poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos obligados en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan y que característica común de los recursos tributarios, es su obligatoriedad por imperio de la ley siendo ésta a su vez fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones.

Aparece en esta época uno de los elementos de los recursos tributarios que es que el gobernante ya no de mutuo propio decide el monto de los ingresos en forma quizás totalmente arbitraria como se venía haciendo en las épocas anteriores, se exige en la actualidad en algunos países y se encuentra establecida en muchos otros, una participación por parte de los gobernados, si se quiere en una forma indirecta a través de sus representantes en las cámaras o en las legislaciones, las cuales desde nuestro particular punto de vista, deberían pugnar por una finalidad primordial de limitar el aumento de los impuestos y que se tomase verdaderamente en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos a quienes va dirigido y se convirtieran en verdaderos legisladores en la materia.

Otra corriente nos dice que los impuestos son una prestación pecuniaria percibida de los particulares autoritariamente a título definitivo y sin contrapartida para la cobertura de las cargas públicas y en base a este postulado, establece las siguientes características:

Su carácter obligatorio e incluso forzoso que opone el impuesto a la contribución voluntaria individualmente otorgada y al empréstito.

La ausencia de correlación directa entre la prestación del contribuyente y los servicios que éste recibe del Estado o de la entidad pública de que se trata, lo que hace distinguir al impuesto de la tasa.

El carácter definitivo o fondo perdido de la prestación, el cual constituye otra diferencia respecto al empréstito que en principio es reembolsable.

En nuestra legislación el artículo 2<sup>a</sup>, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, establece que los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del propio artículo 2<sup>a</sup>, considero que nuestra legislación, al establecer la anterior definición, lo hace con la idea manifiesta del legislador de establecer únicamente la obligación del sujeto pasivo de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, no así para dar a conocer al sujeto activo la naturaleza propia del impuesto, pues si bien es cierto que los impuestos son contribuciones, esta modalidad obedece desde mi particular punto de análisis, de la norma constitucional contemplada en el artículo 31, fracción IV, que establece una obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, y las leyes impositivas, se encargan en lo particular de determinar las hipótesis normativas para el cumplimiento de dicha obligación, que indudablemente por sus propias características deberá cumplirse.

De lo anteriormente expresado, podemos pronunciarlos por determinar ciertos elementos comunes que se dan tanto en un sentido como en otro, al tratar de establecer una definición sobre lo que deberá considerarse lo que es el impuesto y que pudiesen ser los siguientes:

Obligatoriedad.

Carácter de exacción pecuniaria.

Satisfacción de las necesidades de interés general.

Carácter de obligatoriedad.

Aparición de la potestad pública o del soberano.

### 1.5. El origen de los impuestos.

El fenómeno impositivo se encuentra ligado íntimamente al fenómeno estatal, pues los impuestos son consecuencia de la existencia del aparato estatal entendido como gobierno, identificándose de tal modo a la historia de los impuestos como paralela a la historia de los gobiernos, además de que los impuestos en un pueblo determinado son un reflejo o consecuencia de las formas políticas que adoptan, al introducirnos en la perspectiva histórica de los impuestos, vemos que se presentan las más variadas formas a través del proceso histórico, dependiendo del tipo de gobierno de que se trate, en las sociedades más atrasadas, principalmente debido a la falta de división del trabajo y a la sencillez de la sociedad, los impuestos no aparecen como una institución claramente delineada en el marco social, al pasar el tiempo debido al crecimiento de las sociedades y a la propia división del trabajo, un grupo de personas se convierte en los propietarios de la justicia, el poder y en guardianes del orden, hacen de esas funciones su actividad principal y al dejar a un lado la producción de bienes y servicios para satisfacer sus necesidades, se plantea el fenómeno de los impuestos, podemos afirmar que aquellos miembros de la sociedad que por diversas circunstancias asume el gobierno, obtienen medios de la propia sociedad para vivir mientras se dedican a gobernar, impartiendo justicia, manteniendo el orden y dar protección a los otros miembros, esto lo logran a través de la fuerza o a través de la cooperación voluntaria, cuando un gobierno se apodera mediante la fuerza de

bienes y servicios de otros miembros de la sociedad para su propio provecho, dichos bienes ya sea en especie o en dinero independientemente de como se le pueda denominar o la forma de pago, se tipifica más a la figura del robo.

Los impuestos son conocidos como tributos o contribuciones, la palabra impuesto y tributo llevan implícitas las características de extracción de riqueza de un grupo de individuos a otros a través de la violencia, la fuerza o la intimidación, para suavizar esta característica a partir de la Revolución Francesa, se cambió el término de tributo por el de contribución pretendiendo que con el cambio de término se entendiera que la contribución representaba la aportación a los gobiernos como algo voluntario, en la mayor parte de las sociedades, desde las épocas más remotas, el grupo de individuos que ha detentado el poder no ha utilizado el camino de las contribuciones en el estricto sentido, sino más bien el de el tributo y el del impuesto, es decir que siempre se ha dado la figura de un grupo de individuos que detentan el poder a través de la fuerza, la violencia, la conquista, la guerra o la intimidación y gracias a esto, se apoderan de la riqueza producida por otros.

En general, todo gobierno de los tiempos antiguos, tanto en Egipto como en la Región Mesopotamia, donde floreció siglos antes la cultura Sumeria, que posteriormente se convertiría en el Imperio Babilónico, al igual que en Asiria y en el Imperio Persa, basaron la grandeza de sus cortes en parte en su riqueza personal pero sin duda en una mayor proporción en los tributos o botines sobre los pueblos vencidos y en los impuestos en especie o en servicios personales que tenían que prestar los miembros de la sociedad a la minoría gobernante.

En muchas épocas, los impuestos como en el caso de Grecia y Roma, se consideraban como algo indigno y en con-

tra de la libertad de los ciudadanos, en otros pueblos como el pueblo azteca en México, vivieron de los tributos e impuestos que hacían pagar a los pueblos conquistados, y tan importante tanto en unos como en otros resulta el establecimiento de los impuestos, que la decadencia de las grandes civilizaciones e imperios, como fue el caso de la Grecia y la Roma coincidieron con los altos impuestos, también muchas de las rebeliones, sublevaciones y revoluciones, fueron motivadas por el descontento producido por el pago de altos impuestos, en la mayor parte de las sociedades el establecimiento de los impuestos ha desencasado en la fuerza de quienes ejercen el poder y no en la voluntad de quienes los pagan.

Este fenómeno es representativo tanto en el Imperio Romano, en la Grecia, es decir que incluso al desinte---grarse el Imperio Romano y surgir lo que históricamente se conoce como edad media y que se extiende hasta el siglo XV, las relaciones económicas se fueron dando a través de los feudos - que si bien es cierto nacen en un principio como convenios voluntarios de protección entre campesinos y grandes terratenientes, convenios que posteriormente se convierten en obligato---rios hacia los grandes terratenientes o señores feudales, y si bien durante esta edad media existen impuestos, como los peajes o derechos de paso, no es sino hasta finales de ese período y con el nacimiento de las grandes monarquías cuando los impuestos empiezan a causar malestar y problemas sociales.

Una de las características del pago de los impuestos en la Edad Media, fue la falta de generalidad de los mismos, ya que en muchas partes la iglesia y los nobles estaban exentos de pagarlos.

Es en Francia donde se pueden encontrar algunos de los más inmediatos antecedentes de los actuales impuestos - indirectos, los impuestos indirectos en la Francia medieval -- gravan el consumo y la circulación de determinadas mercancías



así como la realización de algunos actos jurídicos, distinguiéndose entre dichos impuestos las ayudas, la gabela, el trámite y los derechos de acto y cambio. (10)

En un principio se conocían como ayudas a todos los impuestos, pues a través de ellos el vasallo ayudaba financieramente a su señor, y a partir del siglo XIV se les llamó ayudas a los impuestos indirectos que recaían sobre ciertos cambios comerciales, principalmente de bebidas alcohólicas.

Encontramos que originalmente se designó con el nombre de gabelas a los impuestos que gravaban el consumo de vinos, paños y otras mercancías, a partir del siglo XIII, esta denominación quedó restringida a los impuestos sobre la sal, cuyo tráfico al mayoreo estaba constituido en un monopolio estatal, siendo revendida al menudeo por comerciantes especialmente autorizados para ello, además de los innumerables fraudes al Fisco a que dió lugar la extracción y comercialización de este producto, su impuesto es decir la gabela fue sumamente impopular y provocó innumerables brotes de violencia.

En el siglo XVI se transformaron en impuestos reales los derechos sobre actos y transferencias, entre los que destacaban el derecho de control causado por la celebración de actos ante notario, el derecho de insuñación que gravaba las donaciones entre vivos y el centime denier que se imponía a los cambios de propiedad.

Durante el régimen monárquico francés, los de

(10) Duverger Maurice.- Hacienda Pública.- Bosch, Barcelona, 1968.- Pág. 400.

rechos de aduana recibieron el nombre de traites, para cuya recaudación se establecieron garitas o aduanas, tanto exteriores como interiores, para controlar la entrada de mercancías al reino y circulación entre las diferentes provincias del mismo.

Con la aparición de las grandes monarquías, tanto en Inglaterra como Francia y España, se hizo necesario aumentar los impuestos para pagar los gastos de la corte y los grandes lujos en que vivían los Reyes, al igual -- que sus aventuras bélicas, quedando anotado que durante esa época como casi en todas, los gastos excesivos de las cortes, obligaron al aumento de los impuestos, provocando la inconformidad de los obligados al pago de los mismos y generando en consecuencia serios conflictos sociales, como ejemplo de ello tenemos las protestas que se dieron en contra de las monarquías absolutistas y sus abusos como fue el caso de la Carta Magna arrancada a Juan Sin Tierra por un grupo noble, tuvieron su origen en el descontento por los impuestos que en especie y servicios exigían los reyes a los nobles y a las clases humildes. Una de las causas de la Revolución Francesa fueron las elevadas tasas impositivas.

También la alcabala española de los siglos - XV y XVI era muy semejante a los traites franceses, y fue trasladada a la Nueva España a raíz de la Conquista, la alcabala novohispana constituyó una de las principales fuentes de ingresos de la Hacienda Pública Virreinal, pero también representó una traba para el desarrollo económico.

#### I.6. Visión panorámica de los impuestos en México.

Además de los tributos que los aztecas imponían a los pueblos vencidos, existía un sistema tributario

cuyos sujetos pasivos eran los mismos integrantes del pueblo azteca o mexicana-tenochca, estos impuestos estaban clasificados como tributos a los señores, tributo religioso y tributo de guerra.

El tributo a los señores, era pagado por los súbditos, bajo la forma de bienes o servicios y su contenido y modalidades variaban de acuerdo con la clase de señores de que se tratara.

Los señores supremos o Tlatoques en forma de tributo recibían la labranza de las tierras, servicio de acarreo de agua, servicio de recolección de leña y servicios domésticos, si los súbditos eran artesanos o comerciantes, debían entregar al Tlatoque que era el gobernador de la provincia, artículos de los que elaboraba o con los que comerciaban respectivamente.

Los señores guerreros prominentes o Teñles, - en forma de tributo recibían la labranza de sus tierras, servicio de acarreo de agua y servicios de recolección de leña.

Los jefes del barrio o Calpulli, Chinancallecs recibían tributos semejantes a los anteriores descritos, con la diferencia de que no eran obligatorios, se entregaban por costumbres, en agradecimiento por los servicios de protección que los jefes del barrio o Calpulli prestaban y sólo se proporcionaban en la cantidad estrictamente suficiente para el sustento y principales gastos del Chinancallec.

Existía también una figura de exención para tributar al señor, los indios sometidos a la potestad paterna, los huérfanos, las viudas, los enfermos, los lisiados y los que servían en los templos y a los encargados de recaudar estos tributos se les conocía con el nombre de Pipiltzin.

Por su parte el tributo religioso era el que alcanzaba mayor volumen, debido a la enorme cantidad de templos y sacerdotes que existía en la época azteca, dicho tributo adoptaba las siguientes formas:

Primicias de las cosechas.

Ofrendas de carbón, leña, bebidas, vestidos y copal, para el mantenimiento del culto y de los sacerdotes..

Cultivo de los Teotlalpan o tierras dedicadas al mantenimiento del culto y de los sacerdotes.

El tributo de guerra era impuesto a los pueblos conquistados y sometidos al vasallaje de los aztecas -- por lo que podría considerarse como un producto interno que no recaía en los mexicas o aztecas sino que venía a incrementar el tributo establecido para éstos. Los pueblos sometidos tenían que proporcionar gente para el cultivo de las tierras del ejército y para la transportación de armas y equipo de los guerreros aztecas en campaña, una vez que pasaban a formar parte del Imperio Azteca, las provincias tenían que enviar a la Metrópoli, cada ochenta días, una determinada cantidad de productos en calidad de tributo, la clase y cantidad de estos productos dependía de la riqueza de la provincia o ciudad sometida, por lo que se puede hablar de una cierta progresividad en las tasas impositivas.

Todos los tributos anteriormente descritos -- considero podrían catalogarse hasta cierto punto, como impuestos directos, es decir, impuestos que gravan directamente las riquezas de las personas, su renta o su patrimonio, -- no existen elementos o antecedentes históricos que puedan servir para asentar la aseveración de que entre los aztecas

u otros pueblos prehispánicos, se diera la existencia de los impuestos indirectos.

El sistema tributario del virreinato de la -- Nueva España se basó esencialmente en los impuestos indirectos, se dividían de acuerdo con los fines a que se destinaba, en cuatro categorías:

Ingresos ajenos, fueron aquellos que no pertenecían al erario, éste sólo se encargaba de su cuidado y su administración.

Ingresos Remisibles, eran aquellos recaudados en el Virreinato y enviados a España.

Ingresos particulares, eran los que se destinaban a cubrir gastos especiales.

Ingresos comunes, eran aquellos que se destinaban a cubrir los gastos del Virreinato y son los de mayor relevancia.

Los principales impuestos durante la colonia, fueron la alcabala, mojarifazgo, el derecho de armada y averías, el impuesto de papel sellado sobre actos, documentos y contratos.

Poco después de consumada nuestra Independencia se trató de suprimir las alcabalas, pero el lamentable estado en que se encontraban las finanzas públicas de aquella época que a decir verdad no difieren mucho al estado en que se encuentran en la actualidad nuestras finanzas públicas, no lo permitió, fue hasta 1872 que se reformó la Constitución para derogar las alcabalas, pero la derogación fue sólo formal, ya que los Estados de la Federación siguiendo -

la práctica ilegal de gravar indiscriminadamente a los sujetos, recurrieron mañosamente a sistemas tributarios que, aunque eliminaban el término alcabala constituyeran verdaderos procesos alcabalatorios.

El congreso constituyente de 1917, decidió acabar de una vez por todas con las alcabalas y los procedimientos que veladamente produjeran los mismos resultados, más desgraciadamente la aplicación práctica de los preceptos establecidos en las fracciones IV a VII del artículo 117 constitucional, fracción IX del artículo 73 y artículo 131 del mismo Ordenamiento, resultó poco menos que imposible, ya que las diversas transacciones de que son objeto los productos en distintas plazas de la República, hicieron que un mismo artículo sufriera varios gravámenes de distintos Estados.

La Ley del Timbre, es el antecedente de una serie de ordenamientos jurídicos que se han dado en materia tributaria en nuestro país, el impuesto del papel sellado es el antecedente directo de esta Ley del Timbre que empezó a funcionar en nuestro país a partir de la Independencia y que pasó por una serie de etapas evolutivas, desde 1836 en que se estableció la obligación de utilizar papel sellado en todos los escritos dirigidos a las autoridades, en los anuncios de cualquier tipo y en los libros de contabilidad de los comerciantes, posteriormente esta ley se vivió paulatinamente privada de diversas esferas de aplicación que fueron siendo atribuidas a otras leyes de nueva creación como la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1924, Legislación específica sobre herencias, legados y sucesiones entre otras, la Ley General del Timbre de 23 de diciembre de 1931, reduce la tarifa de la Ley de 1906 que constaba de 102 fracciones a sólo 57, donde se observa la restricción notable en el campo de aplicación del Impuesto --

del Timbre, sin embargo se le agregan tres nuevos conceptos gravables, contratos de suministro de fuerza eléctrica, teléfono, gas, calefacción y pavimentación, además juegos con apuestas y también el registro de títulos profesionales.

Diversos renglones imponibles fueron poco a poco desmembrándose de la Ley de 1931 a medida que fueron apareciendo leyes tributarias especiales y posteriormente con la aparición de la Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles de diciembre de 1947, la Ley General del Timbre -- quedó por completo privada de aplicación en el campo de las compraventas mercantiles, y ésta a su vez fue substituída por la hasta la fecha controvertida Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El Poder Ejecutivo a efecto de poder cumplir con la tarea que tiene encomendada, que es en términos generales prestar servicios y otorgar satisfactores a una sociedad mexicana cada día más numerosa, se ha visto en la necesidad de coordinar esfuerzos con sus órganos o unidades administrativas para presentar ante el Congreso de la Unión - iniciativas de ley que han abarcado la mayoría de las materias que la doctrina financiera pueda aceptar como aporte - a los ingresos del Estado vía tributos o contribuciones.

## CAPITULO II

## CLASIFICACION Y EFECTOS DE LOS IMPUESTOS.

## II.1 La obligación tributaria.

Dentro de la doctrina tributaria, numerosos - tratadistas se han pronunciado por determinar un concepto - sobre lo que es en sí la obligación en materia impositiva y en general podemos afirmar que coinciden en que ésta es la relación existente entre el estado como acreedor fiscal y - el particular como causante o deudor fiscal, por nuestra -- parte abundamos particularizando en nuestro sistema tributa- rio diciendo que la obligación en materia impositiva es en efecto la relación que existe entre el sujeto activo llama- do Federación, Estado y Municipio para exigir del sujeto -- pasivo sea persona física o persona moral el cumplimiento - de esa obligación, de dar y que como derivado de esta obli- gación del particular como causante o deudor fiscal para -- con el sujeto activo, se desprenden los siguientes elemen- tos principales de la obligación tributaria a saber:

La Ley como fuente de dicha obligación pues - de acuerdo al principio constitucional sobre las contribu- ciones, éstas necesariamente deberán contenerse en ley pa- ra que el sujeto activo pueda exigir su cumplimiento y para que el sujeto pasivo esté obligado al mismo.

Los sujetos, tanto activo como pasivo, en- - contrándose dentro del primero la Federación, Entidades Fe- derativas incluyendo para tales efectos desde luego el De- partamento del Distrito Federal acorde con el pronunciamien- to de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien se - ha pronunciado por señalar que en materia impositiva se de- be de equiparar al Departamento del Distrito Federal a una



Entidad Federativa, también tenemos como sujeto activo de esta obligación tributaria a los Municipios, como sujeto pasivo de esta obligación, tenemos a las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que de acuerdo con las leyes se encuentre obligada al pago de una prestación determinada al Fisco, ya sea Federal, Estatal o Municipal.

Consideramos que dentro de la calidad de personas morales, no sólo se incluyen a las privadas, sino que también a las oficiales, quedando comprendidas dentro de éstas, los organismos públicos descentralizados, los entes públicos en los que el Estado Mexicano sea gravado con impuestos, la Federación, los Estados, los Municipios, cuando dentro de sus actividades realicen funciones que no sean propias de derecho público.

Encontramos también dentro de la obligación tributaria el objeto que es la actividad o cosa de la norma jurídica determina o considera como hecho generador del crédito fiscal.

De igual forma aparece la base que se conoce como el monto gravable, es decir, la cantidad sobre la cual se calcula o se determina la cuantía del gravamen.

Aparece también la cuota o tasa que es considerada como la cantidad absoluta del impuesto que es aplicable a cada unidad gravable y la tasa es el porcentaje que se aplica al monto gravable para obtener el monto absoluto del impuesto.

De estas características se ha originado una de las tantas clasificaciones que en el mundo universal de las contribuciones aparecen y que entre otras se pueda decir que los impuestos son:

Impuestos reales e impuestos personales.- --  
 Para determinar cuando estamos frente a un impuesto real se debe tomar en cuenta necesariamente la distribución de la -- carga fiscal, pues consideramos que los impuestos reales son los que gravan en sí misma la totalidad de la riqueza del -- causante, sin consideración de sus circunstancias personales y familiares; y por el contrario los impuestos personales -- deben considerarse los que gravan la totalidad de la riqueza pero tomando en cuenta las circunstancias personales y familiares que pueden servir para revelar en forma más completa o más precisa, la capacidad contributiva del obligado.

Por lo tanto, de acuerdo con la forma de determinación, son impuestos reales los que se determinan sin la participación del causante, por ejemplo estaremos frente a un impuesto real cuando un cuerpo colegiado como es el caso del Congreso de la Unión aprueba la tarifa aplicable para el impuesto predial del Distrito Federal, lo hace en función de la potestad que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la otorga y no hay una participación directa del ciudadano para determinar dicha tarifa, -- en los impuestos personales por el contrario se toma en cuenta indiscutiblemente al causante como lo expresa su propia denominación, por ejemplo el impuesto sobre la renta tiene como base para la determinación de su monto la declaración hecha por el patrón como sujeto responsable indirecto o al propio causante a través de su declaración como sujeto directo del mismo.

Otros tratadistas afirman que de acuerdo con la garantía del objeto de la obligación tributaria, son reales los impuestos que por sí mismos quedan en garantía del cumplimiento de la obligación, por ejemplo el impuesto predial que la existencia misma del objeto es decir el bien inmueble, garantiza al Fisco el cumplimiento de la obligación

y da la certeza al sujeto activo de que el obligado no podrá sustraerse del cumplimiento de la misma, pues el bien inmueble en el último de los casos será objeto que garantice el procedimiento administrativo de ejecución, y los personales quedan garantizados con la totalidad del patrimonio del causante, pero suele suceder que en la mayoría de los casos que dicha garantía resulta incierta, pues el patrimonio del causante está directamente relacionado con su capacidad contributiva.

## II.2 Clasificación de los impuestos.

Impuestos ad valorem se consideran aquellos cuyo monto se calcula aplicando una tasa porcentual a la base imponible, es decir, al valor de las unidades gravables, y este valor para que pueda estimarse necesariamente por su propia naturaleza, tiene que ser en dinero.

Impuestos específicos, por el contrario son aquellos que establecen una cantidad absoluta, es decir una cuota que se aplica a cada unidad gravable sin estimación de valor en dinero alguno, sino se toma como base del impuesto la naturaleza propia de la cosa.

Impuestos ordinarios e impuestos extraordinarios. Se consideran impuestos ordinarios aquellos que recaudan para sí los sujetos activos del mismo, es decir, el Estado y que tienen como fin el financiamiento de los gastos ordinarios del mismo y se consideran éstos, aquellos que se recaudan regularmente en cada ejercicio financiero de acuerdo a la Ley de Ingresos que va íntimamente ligada a cubrir el presupuesto de egresos, por otra parte consideramos como impuestos extraordinarios los que se destinan a cubrir un déficit del ejercicio financiero o a financiar los gastos extraordinarios del Estado.

Impuestos directos e impuestos indirectos. De acuerdo con la incidencia del impuesto, se dividen en di-

rectos e indirectos según que puedan o no ser trasladados a otras personas por el sujeto pasivo del mismo, unos autores se inclinan por aceptar lo anterior y hay otros quienes -- afirman que es imposible saber a priori si un impuesto será trasladado o no y que en última instancia, se pueden dar de terminadas condiciones para que todos los impuestos sean -- trasladables y principalmente los que afectan a fenómenos -- del mercado y que, en consecuencia, repercuten sobre los -- precios (11).

De acuerdo con el hecho generador, son impuestos directos aquellos cuyas fuentes son permanentes o -- periódicas, por lo que pueden ser controladas por oficinas de padrón o registro de causantes, tal afirmación es fácilmente comprobable: si nos situamos en un análisis de como el fisco controla y opera el impuesto sobre la renta, por -- otra parte los impuestos indirectos, son los que no reúnen este tipo de características.

Tomándose en cuenta la forma en que se manifiesta la capacidad contributiva del causante, son impuestos directos los que gravan las manifestaciones inmediatas de la riqueza, como lo pueden ser la renta, que es considerada como una riqueza en su aspecto dinámico y en el patrimonio, e indirectos los que no toman en cuenta la riqueza -- en sí misma, sino que gravan las manifestaciones mediatas -- de la misma, tales como las transacciones comerciales.

La legalidad de la repercusión o traslado, es el criterio que debe aplicarse para la clasificación -- de los impuestos en directos e indirectos, siendo indirecto

(11) Jarach, Dino.- Curso Superior de Derecho Tributario.- Vol. I, Editorial Liceo.Cima, Buenos Aires 1969.- --- Pág. 51.

tos aquellos en los que el legislador permite tácitamente -- que el sujeto del impuesto transmita la carga tributaria a otra persona, forzándola a pagar no solo el precio de los -- bienes o servicios recibidos, sino también el monto de los -- impuestos a que la transacción pudiese dar lugar.

En términos generales, podemos considerar como impuestos indirectos a los que gravan actos jurídicos mediante los cuales se prestan servicios o se transfieren bienes de una persona a otra, incidiendo casi siempre sobre los precios de los productos o servicios.

Como los impuestos indirectos recaen en realidad sobre los consumidores, quienes los pagan incluidos en un precio mayor a los bienes o servicios, la doctrina unas veces les llama además recargos o impuestos al consumo, ésto debido al fenómeno de la traslación, dando lugar a que muchos de los impuestos a la producción se transformen en verdaderos impuestos al consumo.

Dado que el consumo y el gasto son dos situaciones distintas de una misma operación, se dice que a los 2 impuestos indirectos se les denomine indiferentemente impuestos al consumo o impuestos al gasto, considerando a los primeros a los que inciden sobre el gasto de las personas cuando éstas llevan a cabo actos jurídicos tales como compraventas, arrendamientos, importaciones y exportaciones entre -- otras operaciones, por lo que también algunos estudiosos les dan el nombre de impuestos a las transacciones e impuestos a las ventas.

De todas las denominaciones que nos encontramos sobre impuestos indirectos, la generalizada se inclina -- por considerar que se opera en el hecho de la traslación o -- repercusión a que da lugar el desdoblamiento de la relación

tributaria entre el sujeto pasivo de derecho y el sujeto pasivo de hecho, porque generalmente la ley es la única y principal obligada a establecerlo y de la otra parte por razones - de hecho, muchas veces el sujeto se ve obligado a pagarlo al comprar o tomar en arrendamiento determinados bienes, o al pagar por recibir un servicio.

El Estado siempre ha encontrado en los impuestos indirectos, una de las más sencillas formas para la captación de recursos, sin embargo me permito señalar que -- este tipo de impuestos incrementa de una forma indirecta la desigualdad económica ya que por su carácter regresivo a través de la traslación no se toma en cuenta la capacidad económica de las personas que de hecho los pagan, pues se gravan con una misma tasa las transacciones realizadas por sujetos de las más diferentes condiciones económicas, esta razón ha hecho que en los países más desarrollados se conceda cada vez una mayor importancia a los impuestos directos, que son pagados de facto por el sujeto de derecho.

Pero también encontramos como ventaja de los impuestos indirectos, que generalmente se esconden en el precio de bienes y servicios, lo que hace que sean pagados por el contribuyente, quien psicológicamente lo acepta como parte del propio precio, ocultándose así el verdadero gravamen.

Estos impuestos indudablemente que tienen singular importancia, tan es así que no han sido abandonados -- por los países de economía desarrollada, no obstante que en ellos han adquirido mayor importancia los impuestos directos considerándose que ésto obedece a que los impuestos indirectos permiten al Estado obtener ingresos de personas de condición económica relativamente baja, difíciles de ser convertidas en sujetos del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, por lo general son el grado de bienestar económico de

la población y la capacidad de las autoridades fiscales para controlar y recaudar los impuestos, lo que determina la preferencia por uno u otro sistema, en los Estados Unidos y en Canadá, por ejemplo, los impuestos indirectos representan apenas el 17 y el 35 por ciento de los ingresos federales respectivamente, mientras que en países como Ecuador, Chile y Costa Rica, dicha proporción se eleva hasta un 75 por ciento, en nuestro país se afirma que los impuestos indirectos siguen representando desde la década de los cincuenta aproximadamente la mitad de los ingresos federales.

La doctrina sobre los impuestos establece que los mismos producen ciertos efectos y considera los siguientes:

### II.3 Efectos de los impuestos.

**Impacto.**- Es el efecto inicial del impuesto al recaer sobre el sujeto pasivo de derecho, es decir sobre la persona que la ley señala como obligada a pagar el impuesto, independientemente de que lo pague o no de hecho, según que el impuesto sea o no trasladable.

**Incidencia.**- Es el efecto o fenómeno que consiste en la recaída del impuesto sobre el sujeto de hecho, es decir, sobre la persona que lo paga, en algunos casos sobre todo en los impuestos indirectos, el impacto y la incidencia coinciden en el mismo sujeto, y en otros, cuando se trata de impuestos indirectos y más cuando generalmente son los trasladables, afectan a distintos sujetos, así el impacto corresponde a la carga inicial del impuesto y la incidencia a su carga definitiva.

**Traslación.**- Este efecto se considera en que es la transferencia de la carga del impuesto de un sujeto a otro, del sujeto de derecho al sujeto de hecho, que generalmente es económicamente más débil que el primero.

La traslación según Groves, es una forma de evasión de impuestos, además de afirmar da que es una forma deliberada, ya que las personas siempre tratan de librarse de los impuestos y aprovechan conscientemente la posibilidad que les brinda la ley de trasladar los impuestos (12), la -- traslación es hacia adelante cuando el sujeto transfiere la carga del impuesto incluyéndolo en el precio de las mercancías que vende o de los servicios que presta, y es hacia--- atrás cuando lo hace incidir sobre los factores de la producción, ya sea pagando menores salarios a sus trabajadores o pagando menores precios por las materias primas o los servicios que les proporcionan sus abastecedores.

Se dice que la traslación hacia adelante -- tiene más posibilidades de verificarse cuando la demanda de los bienes o servicios es poco elástica, es decir cuando la demanda seguirá más o menos igual aunque los impuestos hagan aumentar los precios y viceversa. En cuanto a la traslación hacia atrás, es más posible que tenga lugar cuando -- es poco elástica la oferta de mano de obra o de materias -- primas, es decir, cuando dicha oferta permanecerá más o menos inalterada a pesar de que el industrial o comerciante -- pague menos a sus trabajadores o proveedores para librarse de la carga del impuesto y viceversa.

En diciembre de 1968, las autoridades fiscales de nuestro país, dan a conocer un anteproyecto de ley -- federal del impuesto sobre egresos, basado en el sistema -- del impuesto al Valor Agregado ya establecido en los Países Europeos, este anteproyecto de ley se concibe destinado a --

(12) Groves Harold M.- Finanzas Públicas.- Editorial Trillas.- México 1965.- Pág. 160.



substituir una serie de impuestos federales que precisamente gravaban actividades relacionadas con bienes y servicios.

La amortización es la pérdida de valor que sufre una cosa que es gravada con un impuesto, dicha pérdida o disminución es proporcional al monto del impuesto, por el contrario la capitalización es un efecto contrario al anterior y se produce cuando se deroga un impuesto que anteriormente gravaba a un bien, el cual sube de valor proporcionalmente al monto del impuesto derogado.

Difusión, los efectos del impuesto se difunden hacia muchas personas y sectores de la economía que no están directamente vinculados al pago del mismo, así, la persona sobre la que recae definitivamente la carga del impuesto se ve afectada en su economía y tiende a reducir su consumo, esto provoca una disminución de la demanda, con lo que los precios bajan, se reducen las ganancias de industriales y comerciantes entre muchas otras cosas relacionadas directa e indirectamente con la carga del impuesto.

La evasión es el fenómeno por el cual el causante deja de pagar un impuesto que establece la ley, en la traslación el sujeto de derecho deja de pagar el impuesto, pero siempre hay un sujeto de hecho que lo paga, mientras que en el caso de la evasión nadie paga el impuesto, la evasión puede ser legal o ilegal por ejemplo una evasión legal es el de una persona que para evitar el pago de un impuesto existente en una entidad federativa, traslada su negocio a otra donde dicho impuesto no existe, es decir evade el impuesto sin violar la ley, en cambio la evasión legal o fraudulenta es aquella que se logra incurriendo en conductas prohibidas por la ley, tales como la simulación de contratos y otros actos jurídicos, la falsedad en la declaración de los ingresos, las contabilidades ficticias, la introducción

de géneros de contrabando.

#### II.4 Concepto de tributo o contribución.

El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. (13)

De la definición anterior podemos establecer la existencia de un vínculo jurídico, pues la piedra angular de la materia tributaria debe de estar constituida por el principio de legalidad según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones, toda contribución requiere, para su validez y eficacia, el estar debidamente prevista en una norma jurídica material y formalmente legislativa expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va ser aplicada, de otra forma, la misma contribución carecería de toda validez y su posible aplicación implicaría automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado, pues en la actualidad es aplicable el aforismo formulado en el derecho romano en el sentido de que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca.

El Estado aparece como sujeto activo, pues toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que,

(13) Margain Manautou Emilio.- Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.- Segunda Edición.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México 1969, - Pág. 253.

por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar, hacer o prestar, que dicha obligación trae aparejado, en este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier contribución se efectúa en favor del Fisco que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones, por ello afirmamos que el Estado es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Pero aparecen también los particulares como sujetos pasivos, pues como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquél a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o del deber de dar, hacer o prestar. Dadas las peculiaridades de la relación jurídico-tributaria, son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que en su carácter de contribuyentes deben de contribuir en los casos señalados por las leyes aplicables, al sostenimiento de los gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, -- rendimientos o ganancias, asumiendo en consecuencia el papel de sujetos pasivos.

Se da la figura del pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, el propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria, es el de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar los gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, pues van a consistir en esencia, -- en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional supuestamente de sus ingresos, ganancias o rendimientos, este contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda de curso legal en el país. Sin embargo las propias leyes impositivas, en ocasiones ver

daderamente excepcionales al menos dentro de nuestro sistema tributario, se admite la entrega de bienes que tengan un valor económico indiscutible, pero que no consista en moneda de curso legal.

En el Código Fiscal de la Federación en vigor, encontramos que el artículo 2º, se refiere al concepto de contribuciones y accesorios, estableciendo que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos y las define de una manera no objetiva, sino que en concordancia con el párrafo primero y segundo del artículo 6º del Ordenamiento jurídico anteriormente invocado, más que proporcionar una definición, se concreta a señalar en términos sumamente vagos e imprecisos, cuando se causa una contribución, absteniéndose de indicarnos en que consiste y cuales son los elementos que le dan origen.

En nuestro concepto las definiciones que contempla el Código Fiscal respecto de las contribuciones -- es bastante criticable, pues refleja deficientemente la -- naturaleza jurídico-económica de la obligación tributaria, incurra en serias omisiones y contradicciones como las siguientes:

a) Omite establecer quienes de acuerdo a la -- ley tienen el carácter de sujeto activo y de sujeto pasivo.

b) Olvida en sus preceptos aclarar que el contenido económico de las contribuciones debe determinarse -- preferentemente en dinero y excepcionalmente en especie.

Consideramos que una definición correcta de -- las contribuciones debe referirse tanto al sujeto activo -- como al pasivo, al nacimiento de la propia contribución, --

la determinación en cantidad líquida, plazo para el pago, exigibilidad y principio de irretroactividad.

No obstante que el Código Fiscal de la Federación se abstiene de regular específicamente lo relativo al sujeto activo y sujeto pasivo de la relación tributaria, -- se debe partir del supuesto lógico de que el Estado es el sujeto activo de las contribuciones y así nos encontramos con que dada la estructura política del Estado Mexicano, -- existe legalmente tres titulares de la función tributaria; la Federación, los estados o entidades federativas y los Municipios, tal situación deriva de la misma Constitución, la que en varios de sus preceptos establece las reglas competenciales aplicables en materia tributaria entre la Federación, Entidades Federativas y Municipios.

Por otra parte, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece quienes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria -- al señalar en su párrafo primero que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conformes a las leyes fiscales respectivas, desprendiéndose la existencia de dos tipos de sujetos pasivos, -- personas físicas y personas morales, sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etc.

Por persona física entendemos todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir aquella que tiene la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, incluyendo a los menores de edad y los incapaces, desde luego estos representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos --

de una contribución, en tanto que las personas morales - están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecido su domicilio social.

Es un principio fundamental de la ciencia jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto, de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto, así para el nacimiento de la obligación tributaria, es indispensable la existencia de una metodología aplicable escrupulosamente por el derecho fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de hipótesis o supuestos. Pudiéndose afirmar que el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando él o los sujetos pasivos realizan el supuesto jurídico o se colocan en la hipótesis normativa, prevista en la ley impositiva aplicable, exactamente en este sentido se pronuncia el invocado artículo 6º del Código Fiscal de la Federación cuando establece que las contribuciones - se causan cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Considero que aún así la terminología aplicada por los técnicos en la materia no es del todo correcta que fuera de descartarse, pues se habla de situaciones jurídicas o de hecho, siendo que si en acatamiento del principio de legalidad, un tributo no puede existir, a menos que se contemple en una hipótesis normativa, en consecuencia resulta erróneo en disponer que una situación de hecho, - es decir no prevista en un texto legal, puede servir de base para el nacimiento de una obligación.

Algunos autores, denominan al momento del nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente hecho generador o hecho imponible, estableciendo que la existencia de la materia imponible no implica por sí mismo, por regla general, ninguna consecuencia fiscal, así Carreto Pérez Afirma que el hecho imponible se define como el supuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; equivale por lo tanto a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo (14).

Nos permitimos insistir en que el nacimiento -- del tributo constituye un momento por entero distinto del -- de su determinación en cantidad líquida. En efecto, en muchas ocasiones, un sujeto pasivo se ubica dentro de la correspondiente hipótesis normativa, llevando a cabo el hecho generador del tributo, sin que esto signifique que el importe del mismo se cuantifique de hecho, por el contrario, se requerirá de la presencia de una serie de circunstancias -- posteriores al nacimiento de la obligación para que tanto -- el fisco como el causante puedan conocer su monto en cantidad líquida.

Como puede advertirse, aunque el nacimiento y -- la determinación en cantidad líquida constituyen dos momentos o etapas diferentes, hay ocasiones en que se sucede en forma casi simultánea, como es el caso del impuesto general de importación, el que, a diferencia del impuesto sobre la renta, se genera en el momento en el que el sujeto pasivo -- introduce al país un artículo de origen extranjero, estando

(14) Carreto Pérez Adolfo.- Derecho Financiero.- Santillana, S. A., Madrid 1968, Pág. 30.

facultado al vista aduanal competente para proceder de inmediato a su cuantificación y liquidación. No obstante es necesario no perder de vista que aún en aquellos casos en los que prácticamente exista simultaneidad, el nacimiento y la cuantificación son dos instancias diferentes; podemos afirmar que el tributo nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la Ley Tributaria aplicable, independientemente de que en este momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

Tanto la naturaleza de las contribuciones o tributos así como sus efectos, llevan encaminado un fin consistente en la obtención de ingresos por parte del sujeto activo que por disposición constitucional deberán ser aplicados para los gastos públicos, por lo tanto esta obligación se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente, las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma seria la economía personal de los causantes o contribuyentes, ya que se presupone el imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y ante la renuencia o negligencia para cumplir con la obligación fiscal, se da origen al ejercicio de facultades coactivas por parte del sujeto activo que a nuestro juicio pueden consistir en la imposición de regargos y multas, instauración del procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución fiscal, además del cobro por gastos de ejecución.



## CAPITULO III

## LA NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS.

## III.1 Teorías.

Los impuestos o tributos durante mucho tiempo - fueron considerados dentro de una situación de hecho, sin mayor explicación que la fuerza o la divinidad de los gobiernos que los exigían y por ende recaudaban, pero conforme las sociedades han ido evolucionando se empezaron a esbozar diferentes teorías que trataron de analizar su naturaleza y función dentro de la sociedad.

Para los estudiosos de la materia existe el criterio general de señalar que hay tres corrientes que tratan de explicar la naturaleza de los impuestos; las económicas, las sociológicas y las políticas.

Las teorías económicas tienen en común denominador el que identifican al impuesto con un fenómeno económico - que se manifiesta en el pago de un precio por parte de los particulares en espera de una prestación del Estado. Esta teoría fue establecida por los sofistas en la época griega y posteriormente formulada por Montesquieu, de esta teoría parten algunos tratadistas como Deviti de Marco para afirmar que el impuesto, es el precio que todo ciudadano paga al Estado para cubrir toda aquella parte del costo de los servicios públicos generales del que él se beneficia. (15)

Al- asimilar los impuestos a un precio y a un-

(15) Citado por Vanoni, Ezio.- Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias.- Instituto de Estudios Fiscales.- Ministerio de Hacienda.- Madrid, España, 1973, Pág. 116.

intercambio, muchos de los autores afirman que dada la posición monopólica del Estado, el servicio prestado por esta institución revestida de soberanía e imperio, siempre tiende a ser de mala calidad y el precio muy alto.

La crítica principal a quienes pretenden limitar el fenómeno impositivo al campo económico, es que una de las características de los servicios que proporciona o que -- así presta a la sociedad el Estado consiste en la imposibilidad de evaluar el verdadero beneficio económico que cada ciudadano recibe de los mismos.

Pero hay que afirmar que existe la certeza que los impuestos constituyen indiscutiblemente un fenómeno económico, pero que por su propia naturaleza rebasan el campo de la economía y entran al campo de la sociología y de la política, pues podemos afirmar que el fenómeno de las contribuciones, es decir, de los impuestos, es un fenómeno que abarca -- tanto los campos de la economía, como el de la política, lo jurídico, lo cultural y por lo tanto viene a ser un fenómeno que tiene que ser visto integralmente desde el punto de vista social o sociológico.

Antes de poder señalar nuestro particular punto de análisis sobre estos campos en los que incide la materia tributaria, es necesario invocar la soberanía que es donde más se apoya el cobro de los impuestos.

Algunos autores afirman que el impuesto nace -- como un acto de soberanía por parte del Estado, estableciéndose a este respecto la teoría de la soberanía que viene a ser una versión moderna de la teoría de la dignidad de los reyes, mediante la cual se pretendía justificar todo acuerdo del rey en base a su origen divino, desobedecerlo no era tan solo violar la ley, sino también desobedecer a Dios.

La teoría de la soberanía pretenda simplemente afirmar que el tributo nace como un acto soberano del Estado sobre los ciudadanos en el fondo es el sustento del poder soberano o la fuerza que el Estado ejerce.

### III.2 La Ley.

Para otros autores, lo que justifica al tributo es la ley, es decir, el impuesto debe emanar de una ley y por lo tanto al estar establecida en dicho ordenamiento jurídico existe la obligación de pagarlo.

El pensamiento positivista no se preocupa del porqué de la ley o si la ley es justa o injusta, simplemente es la ley y ese mismo hecho confirma su naturaleza y fundamenta su cumplimiento.

Esta explicación formalista, que viene a satisfacer a los partidarios de las teorías Kelsenianas y positivistas, a nuestra muy particular forma de apreciación no puede constituir una justificación de los impuestos, sin embargo, tanto la teoría de la soberanía como aquella que se funda en la existencia propia de la ley, son las más invocadas en casi todos los países del orbe para justificar nuevos y mayores impuestos y son también las que se oponen a aquéllas que se niegan a pagar algún impuesto.

### III.3 La Teoría Teleológica.

La teleología se ocupa de las causas finales de las cosas y tratando de relacionar esos fines con los impuestos, la acción del Estado se justifica únicamente en tanto que se cumplan con sus finalidades, pues afirmamos que la naturaleza y justificación de los impuestos, se encuentra íntimamente relacionada con la naturaleza y justificación del Estado, no podemos explicar la naturaleza de los impuestos --

sin ligarla y justificarla por medio de la naturaleza y fines del Estado.

Independientemente de que formalmente se encuentre establecida la definición de lo que es un impuesto, éste deja de serlo y se convierte desde mi particular punto de vista llanamente en un robo cuando no es utilizado para los fines propios del Estado, expresándonos acorde al principio constitucional de los impuestos, diríamos que cuando una contribución no es destinada para sufragar los gastos públicos, de la Federación, Estados o Municipios, deja de serlo al perder su naturaleza, pues ésta se encuentra condicionada y ligada a los fines del sujeto activo de la relación tributaria, tratar de llamar impuesto a la extracción que hace el Estado, independientemente de los fines para los que los utiliza, es simplemente darle otro nombre a lo que comunmente conocemos como robo.

Si justificamos al Estado en tanto que cumpla con el llamado bien común y lo condenamos cuando efectúa actos diferentes o en contra de ese bien común, también tenemos el derecho subjetivo de condenar los impuestos en tanto no se apliquen para alcanzar el bien común, pues considero que la única diferencia entre el robo, es decir, el apoderamiento in debido de un bien ajeno y los impuestos no destinados al bien común, es decir, que no sean destinados a cubrir los gastos públicos de los sujetos activos de la relación tributaria, es que en el robo la ley lo castiga y persigue y en el caso de los impuestos los legitima, es decir en el primer caso la ley protege a la víctima y en el segundo la ley protege al ladrón.

Santo Tomás claramente afirmó que el impuesto no utilizado para lograr el bien común, es injusto y comparable al robo, así se expresa en la suma teológica:

Si los príncipes exigen a los súbditos lo que conforme a justicia se les debe para la conservación del bien común, - no cometen rapiña, aunque emplean la violencia, pero, si indebidamente les arrancan algo por la fuerza, incurren en rapiña y también en latrocinio. Por esto exclama San Agustín:

Sin la justicia, ¿que son los reinos sino grandes latrocinios, y que -- son los grandes latrocinios sino pequeños reinos?

Y el Profeta Ezequiel escribe:

Sus príncipes están en medio de ella como lobos que arrebatan la presa.

Por consiguiente, están obligados - a la restitución lo mismo que los ladrones; y pecan más gravemente que los ladrones, cuanto más peligrosos son -- sus actos y más quebrantan la justicia pública, de la que han sido constituidos guardianes. (16)

La justificación del tributo se encuentra en su absoluta necesidad para el bien común.

(16) Aquino, Santo Tomás De.- Suma teológica.- Tomo VIII.- Traducción Madrid, 1968. Pág. 509.

En consecuencia, podemos establecer que el deber del Estado de emplear el producto que obtiene a través de la recaudación de los tributos, debe de ser encaminado a cubrir no exclusivamente los servicios públicos, pero sí es indispensable que gran parte de estas contribuciones se destinen a cubrir este rubro, pues es un deber hacia sí mismo por parte del Estado, pues por otra parte es inconcebible pensar que un tributo no sea destinado para cubrir los propios fines del Estado, pues la realidad en la identidad entre el interés del Estado e interés general, determina también los límites de la actividad financiera del mismo, los sacrificios que el Estado pide al particular, siempre lo solicita en nombre del interés general, una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a fines de -- interés público podrá ser cualquier otra cosa pero nunca un tributo.

#### III.4 La confusión de los fines de los tributos.

Aún entre los que aceptan la teoría teleológica y del bien común, el problema surge al tratar de concretizar - cuales deben ser las funciones del Estado para cumplir con sus fines, ya que bajo el nombre de bien común, justicia social, - redistribución de la riqueza y creación de empleos, se ha pretendido legitimar una amplia gama de funciones del Estado y -- los necesarios impuestos para cumplirlas.

En los Estados absolutistas y socialistas, el - gobierno no tan sólo es quien dirige sino que además es quien posee la propiedad de la mayor parte de los bienes, y por lo - tanto, el fenómeno impositivo carece de la mayor de las rele-- vancias o en el mejor de los casos es solamente una fórmula, - pues al estar las principales unidades económicas en manos --- del estado y ser el único patrón, es de hecho el dueño de la - riqueza producida.

En este tipo de estado, como en la edad media, se da el llamado Estado patrimonial, donde como todo pertenece al gobernante, la principal fuente de riqueza, está en sus propios bienes.

Por otro lado, hay quienes afirman que los sistemas ideales para los países en desarrollo no lo son para -- aquellos que viven en el subdesarrollo y que los sistemas sociales sólomente son válidos en determinado tiempo y lugar.

Si partimos de que un sistema político y económico va a servir de marco social a un ser que esencialmente -- es el mismo en todo tiempo y lugar, tiene por lo tanto dicho sistema, que partir de ciertas premisas marcadas por la naturaleza universal y esencial del ser a quien va a servir de -- marco, la persona humana.

En otras palabras, no aceptamos la posición de que los fines del Estado van a depender básicamente de las -- circunstancias y que son dichas circunstancias las que hacen que los fines del estado se expandan o se constriñan.

Los fines del estado son esencialmente los mismos en todo tiempo y lugar y así lo consideramos, ya que la -- naturaleza individual, racional, libre y social del hombre no varía con el tiempo ni con las circunstancias geográficas ni metológicas, de desarrollo o subdesarrollo.

Hay gobiernos que utilizan la posición de monopolio de la fuerza del gobierno para lograr riquezas materiales, poder y reconocimiento por parte de quienes tienen que -- obedecer a quienes gobiernan y existen aquellos que utilizan -- el monopolio de la fuerza y la facultad de establecer reglas -- de convivencia social para lograr una convivencia pacífica, -- armónica y que garantice las libres decisiones de los miembros de la sociedad.

La función de un gobierno es crear las condiciones y el ambiente para que el hombre desarrolle tanto sus potencialidades materiales como espirituales; pero muchas -- veces, quizá en algunas ocasiones de buena fe, los gobernantes toman decisiones que corresponden a los gobernados y bus can sufrir deficiencias, consecuencias de las diferencias ac cidentales entre los hombres, que hacen que todos, aunque -- esencialmente iguales, seamos diferentes en nuestro actuar -- social.

Por lo general el error de muchos políticos, sociólogos y gobernantes, es atribuir al gobierno o al estado, en sentido estricto, poderes por arriba de los que en -- realidad puede tener, como error grave lo es pensar que a -- través de acciones directas del gobierno estableciendo leyes, se puede terminar con la desigualdad, la miseria y las inju sticias dentro de nuestra sociedad.

Marx partió de la premisa de que el Estado -- era un instrumento de explotación y servía a los intereses de una clase social para explotar a otra, la implantación del comunismo estableció Marx llevará a la desaparición del Estado, sin embargo, en los países que dicen seguir las teorías -- marxistas y se nombran comunistas, es donde el Estado ha crecido en proporciones quizá no comparables con ninguna otra -- época histórica.

Otras teorías pretenden que el Estado solucione directamente las carencias económicas, pero la realidad -- nos ha demostrado que la única consecuencia de atribuir más -- fines al estado, como es el caso de los llamados estados del bienestar, ha sido la creación de una enorme burocracia y de un sector parasitario de la sociedad que vive a expensas de -- los demás, baste dirigir la visión panorámica a nuestro estado mexicano para comprender lo anterior, pues el costo social



de atribuir fines de nivelación y desarrollo económico al estado, han sido los procesos inflacionarios, que terminan causando más desigualdades y presiones sociales que aquéllas que se trataron de solucionar mediante la mayor participación del estado en la vida social.

Desde nuestro particular punto de vista, del anarquismo al totalitarismo, encontramos una serie de posiciones intermedias de los fines que debería cumplir un Estado para su propia sociedad, pues considero que la principal función del gobierno como institución social espontánea o -- producto de la necesidad de convivencia entre los hombres, -- es la de dirimir las controversias que surgen entre quienes viven en sociedad, para evitar que mediante la violencia cada miembro reivindique sus derechos que a su juicio hayan sido violados por otros.

Los primeros gobiernos, como fue el caso de Israel, fueron de jueces, pues las fuentes primarias históricas nos dicen que Yavé se enojó con los judíos cuando le pidieron un rey, y les advirtió de las grandes cargas o impuestos que ese posible soberano tendría que hacerlos soportar, junto con la función de jueces o de impartición de justicia, nace la necesidad de ejercer una fuerza para hacer cumplir las decisiones de los propios jueces, pero dicha fuerza se establece para garantizar para proteger esencialmente los tres derechos fundamentales de la persona humana que consideramos lo son la vida, la propiedad y la libertad, estos tres derechos están íntimamente relacionados, pues sin libertad no puede haber propiedad y sin propiedad, el ser humano no puede alcanzar a realizarse integralmente como persona humana, sin propiedad y libertad el hombre ha estado reducido a la esclavitud.

Un gobierno que garantiza la impartición de --

justicia y los derechos fundamentales del hombre, cumple -- en su totalidad con lo que consideramos de justificar y todo lo que pretenda hacer más allá de estas funciones, sale -- fuera del bien común.

Hay quienes menospreciamos o tratamos de ignorar la complejidad y dificultad de esas funciones, manifestándonos despectivamente de que caeríamos en un estado de policía, e ignoramos la importancia de la impartición de justicia y la dificultad de mantener la paz en una sociedad en que se da la diversidad de pensamientos; los lugares donde se ha dado un mayor progreso económico y social, no es en aquellos países donde el estado ha tomado a su -- cargo directamente la mayor parte de las actividades económicas y sociales, sino en los que el Estado se ha limitado a garantizar la paz y la justicia para que los miembros de la sociedad sean los que proporcione el bienestar y el progreso.

Para garantizar la vida, la propiedad y la libertad de los miembros de una sociedad, se necesita un estado fuerte y que intervenga, pero que intervenga para impartir justicia y garantizar la paz, permítaseme equiparar el papel de gobierno al de un árbitro en un partido de fútbol, los partidarios del equipo en este caso críticos de la función gubernamental, limitarían al árbitro a estar en una esquina sin intervenir, dejando que cada uno de los -- miembros de los equipos hicieran lo que quisieran, por mi parte pienso que el gobierno como árbitro en un partido de fútbol, debe impedir que uno empuje a otro y en general -- prohíba el uso de la violencia, es decir, debe cuidar que la actividad se realice conforme a las reglas establecidas.

Si el Estado pretendiendo resolver algunas carencias o injusticias, abandona su papel de árbitro y se --

convierte en exclusivo productor o comerciante, a futuro - provocará un caos mayor y no resolverá los problemas que - originalmente lo llevaron a asumir tales funciones y termina descuidando su papel de árbitro y viola el principio de justicia elemental, es decir, no se puede ser juez y - parte a la vez, en principio, los impuestos se justifican cuando van a ser utilizados por el gobierno para impartir justicia y garantizar los derechos fundamentales de los -- miembros de la sociedad; la vida, la propiedad y la libertad.

Para otros tratadistas, el gasto público se - justifica en tanto que está destinado a satisfacer las necesidades colectivas que se caracterizan por ser sentidas y muchas de las veces exigidas por la totalidad o la mayoría de los miembros de la sociedad y por la otra, que estos gastos públicos no puede ser destinado a la industria privada, así se nos dice que las necesidades colectivas, históricamente variables, no vienen ni predeterminadas por la ciencia, ni discutidas, sino simplemente tomadas como premisas de la actividad financiera o de su extensión, a la - manera que la economía no determina si la necesidad es moral o inmoral, higiénica o nociva, sino que lo asume como génesis de la actividad económica. (17)

El término de las necesidades colectivas, des de tiempo inmemorable ha dado lugar a imprecisiones y la causa desde mi particular punto de vista, es que si bien - existen necesidades colectivas o públicas, el único ser -- que en último término es sujeto de necesidades, es la persona humana, lo correcto es señalar que a través del go---

(17) Flora Federico.- Ciencia de la Hacienda.- Tomo I, Librería General de Victoriano Suárez.- Madrid, 1946, Pág. 25.

bierno, se satisfacen en mejor forma una serie de necesidades individuales, comunes a todos los miembros de la sociedad, -- las necesidades individuales comunes a todos los miembros de la sociedad, no están determinadas por una asamblea mayoritaria ni son históricamente variables y quedan a juicio del gobernante, si no se desprenden de la naturaleza del ser humano, estas necesidades se limitan a que todos los seres humanos necesitan un ambiente de paz para desarrollarse como tales y -- dada la tendencia propia de su naturaleza a ejercer violencia y a suscitar controversias, por lo tanto se hace necesario alguien quien las dirima, considerando que las únicas necesidades comunes a todos los miembros de la sociedad son la impartición de justicia, la defensa de la vida, la propiedad y la libertad.

La característica de los impuestos es que además de ser una extracción de la riqueza personal por parte -- del Estado, no existe una contraprestación cuantificable o -- divisible en relación al impuesto pagado, pero hay otro tipo de servicios, como la construcción de calles, carreteras o -- puertos, que en determinado momento, los miembros de una so-- ciedad juzguen conveniente que estén a cargo del Estado, en -- ese caso aunque puede haber una mayoría interesada en la congstrucción de una carretera o puerto, no son todos los miembros de la sociedad los que se van a beneficiar y tampoco se justifica con la excusa de la construcción de alguna carretera, es cuela o puerto, se establezca un puesto de tipo permanente a toda la comunidad.

En estos casos se debe cuantificar el costo de la obra a realizar por el Estado y buscar el mecanismo mediante el cual costeen dicha obra aquéllos que directa e indirecta y proporcionalmente se van a beneficiar de esa construc-- ción, en algunos casos como en el de las carreteras a través del pago de un peaje se pueden cubrir los costos, en otros --

como los puertos y aeropuertos, deben ser los importadores, - exportadores o viajeros, quienes deben pagar su costo a través de un precio por su uso, en vialidad es que modernamente el Estado trata de reunir por medio de cuotas el costo de muchas de las obras que realiza, por ejemplo tenemos las cuotas que por concepto de derechos en nuestro país se cobra por circular en algunas llamadas supercarreteras y por el derecho de uso del aeropuerto, sin embargo, conjuntamente a esos ingresos del Estado, se aumentan los impuestos generales poniendo como excusa la construcción de obras de infraestructura.

Consideramos que si hacemos a un lado la impartición de justicia y la defensa, cualquier otra obra o función que emprenda el Estado, no debe ser amparada ni costeadada por los impuestos de tipo general, sino por ingresos provenientes de quienes se benefician por dicha obra, sin embargo, en muchos de los Estados de la República se sigue manteniendo la tradición de pedir cooperaciones a los vecinos para realizar ciertas obras como es pavimentación, alumbrado público o labores de vigilancia.

Las obras de infraestructura o de servicios públicos no deben financiarse de los impuestos generales sino de ingresos, los más directamente relacionados con los usuarios de esos servicios, toda otra función que se adjudique al Estado, aún aquéllas que según la opinión de la mayoría no pueden ser cumplidas más que a través del gobierno, como son la construcción de calles, carreteras, puertos, etc., no forman parte estrictamente hablando, del bien común.

En el caso de las llamadas, obras y servicios públicos, dado el carácter aleatorio y cambiante de cada uno de esos servicios, sostenemos que cada comunidad debe decidir la forma de sustanciarlos, pues se debe terminar con el grave error con el cual subsisten infinidad de grupos en nuestra so

ciudad que esperan que las mejoras y servicios se las proporcionen gratuitamente al gobierno y olvidan que como miembros de la comunidad no todo lo que les es proporcionado resulta gratis y que existen formas alternativas para crear muchas de las obras sin que intervenga directamente la potestad gubernamental, pues no hay que olvidar que quienes piensan por ejemplo que si el Estado a través de sus órganos o unidades no construyera universidades u hospitales, nadie los haría, sin embargo existen universidades y hospitales pertenecientes a los particulares; así la existencia de un gobierno es indispensable para el funcionamiento de la sociedad, pero seguimos sosteniendo que el grave peligro de una sociedad y obstáculo para su desarrollo siguen siendo precisamente las políticas económicas y sociales puestas en práctica con carácter paternalista y sin responsabilidad directa para los miembros que se benefician con tales medidas.

El gobierno, es un conjunto de funciones que las ejerce un grupo de personas por motivos circunstanciales, esas funciones, que implican una concentración de autoridad y de fuerza, son necesarias en tanto permiten y facilitan la convivencia social bajo un clima de orden y armonía que la escuela aristotélica tomista ha denominado bien común, desgraciadamente como se ha probado a través de la historia, ese conjunto de personas aprovechan las circunstancias de ser depositarias de una autoridad sobre los demás miembros de la sociedad para obtener privilegios, riquezas y poder, a este fenómeno muchos autores le llaman estado monopolista y dicen que es la clase gobernante la cual gobierna en el propio y exclusivo interés, sin preocuparse ni de las necesidades ni de los intereses de los dominados, estas necesidades e intereses son tomados en consideración sólo en cuanto sean necesarios para conservar el poder y para conseguir los propios fines, y

son satisfechos sólo en la medida a ello necesario (18).

Cuando no había leyes ni autoridad que mantuviera el orden, el robo, la rapiña y la violencia no tenían más límite que la resistencia o la fuerza que ponían las víctimas a esos actos, el gobierno teóricamente tiene como finalidad reprimir los actos de violencia así como todo tipo de ilícitos que se den en una sociedad, sin embargo se dice que en materia de los impuestos, esa autoridad que se supone va a reprimir la violencia y la rapiña, se convierte muchas veces en el principal grupo que bajo la justificación de necesidades públicas y en nombre de la ley, extrae riqueza del pueblo gobernado, para beneficio de la clase gobernante, declarar públicas cuantas más se puedan de las propias necesidades es obtener impuestos de los dominados para proveer al costo de sus satisfacciones, a ese tipo de estado, que bajo diferentes concepciones sigue existente, se opone el modelo de estado democrático que no consiste únicamente en la participación de los miembros de la sociedad en la elección del gobierno, sino en la limitación de las funciones de los gobernantes a mantener la paz y el orden social, sin embargo - bajo los estados llamados democráticos, se da la ley del --- crecimiento de los gastos públicos, la causa de este fenómeno consiste en hacer creer a los miembros de una sociedad -- que a través de los gastos del sector público se pueden solucionar las graves carencias sociales, la teoría de la ilusión financiera, se ve alimentada por los gobernantes que para -- no tener la fuerza como único fundamento de los impuestos -- que cobran, tratan de justificar los impuestos al decir que buscan una mejor distribución de la riqueza, evitar desequilibrios económicos, fomentar el crecimiento económico, la -- creación de empleos, ejercer una función subsidiaria o satisfacer una necesidad pública o colectiva.

(18) Fasiani Mauro.- Principios de la Ciencia de la Hacienda.- Ediciones Aguilar.- Madrid, 1962, Pág. 57.

Si consideramos que el Derecho Fiscal se encuentra integrado por un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado como sujeto activo de la relación tributaria a través de sus órganos o unidades que en la materia se le conoce como fisco y que es quien se encarga de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios, es necesario que esta relación tributaria como lo establece el principio constitucional debe de encontrarse regida por normas jurídicas, tiene por objeto el impedir, hasta donde las circunstancias lo permiten, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del poder público, el que al amparo del derecho que dicha relación tributaria le confiere de exigir el cumplimiento de la obligación que la generalidad de las veces está determinada por aportaciones económicas por parte de los sujetos pasivos, pudiera darse el caso de que esta facultad hiciera a los contribuyentes objeto de verdaderas exacciones que implicaran la confiscación de su patrimonio o de la totalidad del fruto legítimo de su trabajo, pretextando que necesita de tales recursos para sufragar los gastos públicos, por ello la importancia de la proporcionalidad y la equidad de las contribuciones y el de someter la relación fiscal a un régimen jurídico específico, persiguiéndose así encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un necesario marco de certeza jurídica, que permita saber de antemano hasta donde llega la potestad recaudadora del fisco y cuales son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes, existiendo la bilateralidad como esencial de la norma jurídica que permite que todo derecho conferido por las normas fiscales a las autoridades hacendarias, implique en forma correlativa obligación a cargo de los causantes, pero también de igual manera va a implicar que toda obligación impuesta por la norma al fisco, conlleve un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público .



Agregando que las normas jurídicas, al poseer dentro de sus características esenciales la coercitividad, - es decir, al llevar aparejada la posibilidad de que el estado, en ejercicio de su facultad de imperio, pueda forzar su cumplimiento aún en contra de la voluntad de los sujetos destinatarios, garantizan la debida y oportuna percepción de -- los recursos fiscales que el propio Estado requiere para el desarrollo de sus actividades, pero no siempre la presencia de un conjunto de normas jurídicas que reglamenten la actividad fiscal, constituyen una garantía para la eficacia de -- la recaudación fiscal, ni tampoco constituye una barrera --- efectiva para detener los frecuentes abusos del poder estatal.

Por lo anteriormente expresado, es aceptable y notorio que el Estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de ingresos económicos como actividad -- prioritaria, sustento que por razones de orden debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés público que el gobierno realiza, esto origina una relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados, es decir, - el Estado existe y como tal es gestor del bienestar colectivo, y por otra parte, los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales, para poder -- cumplir con la tarea que se le encomienda al Estado es necesario que se le proporcionen los recursos a través de ingresos, rendimientos o utilidades por medio de las contribuciones, lo anterior se logra con la actividad financiera que es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal - regulada por el derecho objetivo, constituye una reconocida exigencia del estado moderno, pues en efecto no es posible -- concebir que una cuestión tan delicada y tan importante como es la materia tributaria pueda permanecer estática o fuera -

de la normatividad jurídica, es necesario que esta disciplina se estudie y se analice de todas las formas posibles siempre dentro de la legalidad y la evaluación de ese conjunto de ordenamientos legales que reglamentan la percepción por parte del poder público de las aportaciones económicas que la ciudadanía efectúa para la realización de las obras y servicios públicos y demás actividades de interés general.

El crecimiento continuo de las funciones del Estado constituyen un hecho por demás incontrovertible y aún cuando el estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su desarrollo como lo son los empréstitos y las emisiones de bonos de deuda pública, lo cierto es que tal y como se ha señalado el procedimiento más idóneo sería un incremento en la captación de los recursos internos, que regulen la captación de dichos recursos sin llegar al aumento de las contribuciones en demérito de la capacidad contributiva de los gobernados..

Consideramos que el fundamento de toda legislación administrativa e inclusive la existencia misma de la administración pública como el poder ejecutivo del estado, radica en los principios de servicio público y del interés general, de tal manera que para convertir en realidades prácticas y tangibles semejantes principios, el fisco debe contar con recursos materiales, es decir debe poseer una base económica y financiera firme, pues no son suficientes en la mayoría de los casos, los medios de acción de que puede hacer uso el propio estado, cuando los servicios públicos y las actividades de interés general se presentan como tareas de gran magnitud, en ese caso los recursos económicos para atenderlas deben guardar una proporción directa, en otra forma la administración no gobernaría, sino que quedaría reducida a un mero órgano contemplativo.

Por lo tanto la esencia de los recursos económicos del estado, debe provenir de quienes resultan beneficiados con su actividad, pues en última instancia han sido los miembros de la sociedad los creadores de la organización estatal, con el propósito de contar con un órgano que resuelva los problemas colectivos, en consecuencia son estos miembros los primeros obligados a contribuir al sostenimiento del mismo, por tanto, es precisamente en esa relación gobierno, estado, fisco, servicio público, en donde encontramos el porque de la existencia legal de prestaciones en favor de la administración activa, claro está que seguimos afirmando el principio de legalidad por medio del cual no puede haber tributo -- sin una ley previa que lo establezca, el principio constitucional resulta tajante al respecto pues señala que debe constituirse éste de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin embargo no hay que perder de vista que el legislador al crear una contribución persigue diversas finalidades, trata en primer término de proporcionarle al fisco los recursos materiales que éste requiere y en muchas de las ocasiones de manera apremiante, pero para lograr tal propósito también deben de ser consideradas la capacidad económica de la fuente generadora de ingresos que resultará gravada, la reacción de los sujetos pasivos obligados, su mentalidad y su grado de inclinación a la evasión impositiva, así como el impacto que el nuevo impuesto causará dentro de la economía nacional, estos elementos deben manejarse con especial cuidado, a fin de lograr una relación tributaria sana y armónica, no puede perderse de vista que a pesar de todo, el pago de tributos es un sacrificio para los gobernados que les orilla, en muchas ocasiones, a idear formas de evasión y hasta de fraude fiscal, en tales condiciones un tributo mal planeado o establecido en una época inadecuada, puede encontrar un sentimiento de rechazo general, dejando de rendir los frutos que de él esperaban las autoridades fiscales, por lo mismo la determinación de los efectos de los tributos o contribuciones y en especial de los impuestos, es de gran interés dentro del de--

sarrollo general del derecho, ya que si se precisan las reglas relativas a las reacciones que al establecimiento y cobro de los impuestos producen, el legislador estará en aptitud de --- plantear los supuestos jurídicos necesarios, con el objeto de lograr las finalidades concretas en el establecimiento de cada tributo, encontrándose además en condiciones de prever que el sujeto señalado como causante o contribuyente, será quien efectivamente llegue a enterarlo, pues no puede dejar de pensarse que la repercusión o traslación, independientemente de ser una técnica y una práctica fiscal, es en algunas circunstancias -- un verdadero caso de falta de equidad, lo cual implicaría una contravención constitucional y a la vez una injusticia social.

## CAPITULO IV

## PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA MATERIA TRIBUTARIA.

## IV.1. Proporcionalidad.

Al considerar que el derecho fiscal se encuentra integrado por un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público que regulan la actividad del Estado a través del fisco que es el órgano estatal encargado de la determinación, recaudación y administración de los ingresos tributarios.

Por lo tanto, la relación tributaria se encuentra regida por normas jurídicas, tiene por objeto el impedir, hasta donde las circunstancias lo permiten, abusos, arbitrariedades y discriminaciones por parte del Poder Público, el que al amparo del derecho que dicha relación tributaria le confiere de exigir determinadas obligaciones y aportaciones económicas de los gobernados, puede hacerlos objeto de verdaderas exacciones que impliquen la confiscación de su patrimonio o de la totalidad incluso del frutollegítimo de su trabajo, pretextando que necesita de tales recursos para sufragar los gastos públicos.

También al someter al legislador la relación fiscal a un régimen jurídico específico, persigue encuadrar los elementos del vínculo tributario dentro de un necesario marco de certeza, que permita saber de antemano hasta donde llega la potestad recaudatoria del fisco y cuales son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes, apareciendo así la bilateralidad como característica esencial de la norma jurídica que permite que todo derecho conferido por los preceptos fiscales a las autoridades hacendarias implique una correlativa obligación a cargo de los causantes, pero también de igual manera va a implicar que toda obligación impuesta por la

norma jurídica, conlleve un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público.

Además las normas jurídicas, al poseer como otras de sus características esenciales al de ser de aplicación coercible, es decir, el llevar aparejada la posibilidad de que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, pueda forzar su cumplimiento aún en contra de la voluntad de los sujetos destinatarios, garantizan la medida y oportuna percepción de los recursos fiscales que el propio Estado requiere para el desarrollo de sus actividades mismas que pueden ser globalizadas en la prestación de satisfactores y de servicios a una sociedad en constante evolución, más sin embargo a pesar de lo anterior surgen muchas interrogantes dentro de la actividad tributaria como por ejemplo hasta donde podemos --- afirmar de que el hecho de que la relación tributaria se rija por normas jurídicas, puede constituir una garantía absoluta contra los posibles abusos de la autoridad, a caso no se corre el riesgo, por el contrario, de que el Estado, como creador de la legislación tributaria a través de la relación estrecha que existe entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo para expedir las normas jurídicas tributarias pudiese -- hacer que su contenido resultara abiertamente injusto y arbitrario e incluso acaso no podría convertirse el derecho fiscal en una especie de formalidad legal para disfrazar todo -- tipo de situaciones inequitativas y discriminatorias?.

Pues no hay que olvidar que las normas jurídico-tributarias en múltiples ocasiones han servido de instrumento para la consagración de los más grandes absurdos e injusticias por parte del Estado para con sus gobernados por -- mencionar algunos el célebre impuesto sobre la sal implantado en la Francia absolutista de los siglos XVII y XVIII, que --- obligaba a cada habitante a adquirir anualmente un número fijo de kilogramos de este producto, independientemente de que

necesitara o no esa cantidad para su consumo personal con el fin de procurarle al tesoro real una renta segura derivada - del cobro del tributo respectivo, otro ejemplo lo encontramos en nuestra propia historia, cuando en el año de 1853, bajo la nefasta administración del General Antonio López de Santa Ana, se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, que ocasionaron, por una parte, -- el que la ciudad de México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra se incrementó el sacrificio de centenares de estos -- animales, con los mismos fines de elusión tributaria.

Considero que no siempre la presencia de un -- conjunto de normas jurídicas que reglamenten la actividad fiscal constituye una barrera efectiva para detener los frecuentes abusos del poder estatal, por estas condiciones los especialistas de la materia han tratado de establecer una serie de máximas o principios basados fundamentalmente en nociones de justicia y equidad que, deben actuar como bases rectoras de todo el orden jurídico tributario, significando que para -- el contenido del derecho fiscal, imperante en un país determinado pueda considerarse como correcto y adecuado, las normas legales que lo integren deberán encontrarse inspiradas y fundadas en esta serie de máximas y principios, que actúan a la manera de soporte de toda la estructura jurídica, la que de -- no contar con dicho soporte, o bien, en caso de contravenirlo, automáticamente se precipitará en el abuso y la arbitrariedad que directamente conducen al despotismo y a la dictadura.

El origen de estas máximas y principios se encuentran en las ideas expresadas por el economista inglés del siglo XVIII Adam Smith en su obra Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones y a la que se lo co-

noce simplemente como Riqueza de las Naciones, el mérito indiscutible de las ideas de este autor consiste en haber influido decisivamente no sólo a los más grandes especialistas en la disciplina tributaria, sino a las legislaciones constitucionales vigentes en la mayoría de los países del mundo -- occidental, los que en alguna medida han reflejado en sus -- respectivas constituciones las máximas y principios elaborados por el economista británico y en nuestra legislación no hay duda de que estas máximas y principios se encuentran implícitamente contenidos en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

Dentro de estas máximas y principios aparece indiscutiblemente el de desproporcionalidad queriéndose significar con ello que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo, no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma cuantitativamente mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativa, sostengo que este principio de proporcionalidad aparece invariablemente en los únicos tributos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas y en nuestro sistema tributario diría -- que ese principio se encuentra establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas, es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los causantes que obtengan -- elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos, es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente -- a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentualmente más elevada en el caso de ganancias altas -- y porcentualmente más reducida en los casos de ganancias me-



días y pequeñas.

La idea de igualdad en las cargas públicas no significa necesariamente que todas las personas, sin distinción, cubran la misma cuota proporcional al erario público, puesto que sería éste un principio más bien de desigualdad. Por el contrario, es indispensable tratar de manera desigual a quienes son distintos, según los postulados de la justicia conmutativa. Antes de la Revolución Francesa se dijo: los impuestos pesaban sobre campesinos, obreros y burgueses, en tanto la nobleza escapaba a su órbita de aplicación. El criterio igualatorio de ese movimiento obligó a una derrama de los gastos en forma proporcional, hasta que cambió el criterio impositivo con la adopción de las tasas progresivas, por virtud de las cuales se gravan con mayor intensidad, en la medida que los recursos del sujeto del impuesto son mayores, y por otra parte, se libera de las cargas públicas a quienes cuentan con recursos económicos limitados, con la tendencia de respetar un mínimo de ingresos inaceptables, a fin de permitir la subsistencia del individuo. (19)

La observancia o inobservancia del principio de proporcionalidad, conduce a la igualdad o desigualdad de la imposición, así existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les -- grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales, por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos -- pasivos que poseen diferente capacidad económica se les apli quen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos, -

(19) Margain, Hugo B. - Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa. - Editorial -- Botas. - México, 1958, Pág. 58.

por esa razón algunos tratadistas modernos llaman a este -- principio de justicia, porque en realidad sin su vigencia -- ningún orden jurídico fiscal puede alcanzar la pretensión -- de ser equitativo, adecuado y tolerable para sus destinatarios, se dice que todas las rentas y haberes de los individuos de una sociedad vienen a deducirse en último término -- de tres distintos fondos, la renta, la ganancia y los salarios, todo tributo asimismo viene finalmente a pagarse por alguno, algunos, o todos a la vez, de estos tres fondos diferentes del mismo modo que de ellos se deducen las rentas particulares.

Se corrobora en consecuencia que todo tributo debe incidir sobre un ingreso, una utilidad o un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico e indispensable para que un gobernado pueda contribuir al Estado, radica en el hecho de que previamente ese gobernado haya generado su propia riqueza, pues todo tributo que incida sobre un gasto efectuado por el contribuyente, resulta en una positiva interpretación jurídica bastante dudosa, ya que en tal caso -- al no gravarse fuente de riqueza alguna sino erogaciones -- que una persona lleva a cabo en relación con su negocio o -- profesión, se debilita su capacidad económica y sus posibilidades de generar verdaderos ingresos o rendimientos, lo -- que a la larga puede conducir, particularmente si se abusa de esta negativa y viciosa práctica fiscal al empobrecimiento del individuo y paralelamente al del Estado, que tan abusivamente lo forzó a contribuir a las cargas públicas.

El principio de proporcionalidad implica no solo el que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad contributiva, sino también de manera muy importante el que los tributos incidan cualitativamente y por igual -- sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de

que se trate, quiero decir con esto que las contribuciones - deben establecerse además de en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos los ingresos gravables -- existentes como lo puedan ser las utilidades de las empresas, productos o rendimientos de capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación de -- dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, - todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones entra de muchos otros, de modo que dentro de una correcta planeación del orden jurídico fiscal de un país, si se -- quiere cumplir con esta máxima de justicia elemental es decir el alcance que en nuestra legislación el constituyente quizo dar al artículo 31 fracción IV sobre la obligación para contribuir en forma proporcional, deberán precisamente - distribuirse proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que se disponga, pero estas fuentes de riqueza indiscutiblemente que deberán estar en - proporción a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria a fin de no hacerlas incidir sobre - uno o varios en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a su destinatario y aunque se encuentren proporcionalmente a sus -- respectivas capacidades económicas, si en lo general, es decir en relación a la totalidad de las fuentes imponibles -- que en una Nación existan en un momento dado, se incumple - con el sentido y alcance de la proporcionalidad, pues este tipo de imposición vulnerará de cualquier manera este principio que nos ocupa, me permito con juicio crítico hacer -- patente que en nuestro país en la actualidad se da un claro ejemplo de la desatención e inobservancia por parte de las autoridades fiscales, quienes a través del ejecutivo elaboran los proyectos de las leyes tributarias y frente a un Poder Legislativo pasivo que todo aprueba, se vulnera la garantía de proporcionalidad, tan importante en materia fiscal pues en efecto se puede generalizar que en nuestro país con-

tamos entre otras con las siguientes fuentes básicas de riqueza, industria, comercio, prestación de servicios, agricultura, ganadería, pesca, sin embargo prácticamente la totalidad de las cargas tributarias se acumulan sobre las tres primeras fuentes de riqueza que he señalado, es decir en la industria, el comercio y la prestación de servicios -- en tanto que las restantes están sujetas incluso a regímenes de exención y de excepción bajo la tutela del Estado -- por la política administrativa que muchas veces en la materia impone el propio ejecutivo, por lo tanto es necesario -- tener presente o más bien nuestros legisladores deberían -- tener presente que para todo género de contribución deberá observarse el principio de proporcionalidad así como el de equidad no solo por una justicia equitativa para los contribuyentes sino que debía de observarse de estricto derecho -- que es una máxima contenida en una norma constitucional.

Pues la carga impuesta a cada ciudadano no -- debe fijarse solamente en función a su capacidad económica sino que su impacto patrimonial debe incidir sobre una proporción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento -- quiero decir con ello que un tributo es decir un impuesto -- no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente, ya que en tal caso, lejos de resultar proporcional, se puede convertir en un acto con fisco por medio del cual el Estado estaría apoderándose de gran parte del patrimonio de los causantes o de una proporción significativa del producto legítimo de su trabajo y un gravamen concebido en estos términos, indiscutiblemente que desalienta el esfuerzo y la producción, traslada a las arcas del fisco el resultado de la creatividad personal, -- desestimula el ahorro y la inversión, nulifica la inventiva personal y las posibilidades de desarrollo y al fin cancela toda perspectiva razonable de generar riqueza, puesto que a nadie le interesa trabajar y esforzarse solamente pa

ra que el fisco se quede con la parte más importante de los recursos obtenidos a través de su trabajo y de sus esfuerzos.

Afirmo luego entonces que el principio de proporcionalidad se introduce o consiste en la observancia -- por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideas de justicia en gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial -- que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar -- los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica, el -- distribuir por igual las cargas públicas entre todas las -- fuentes de riqueza gravable disponibles en una Nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes, al establecer tasas tributarias que incidan sobre una proporción razonable del ingreso, utilidad -- o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y esfuerzo del propio ciudadano.

#### IV.2 Certidumbre o certeza.

El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario, al tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona, porque donde se de lo contrario, estará cada sujeto -- que contribuye bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos, quien puede en muchos casos -- con esta libertad, agravar el impuesto sobre cualquier --

contribuyente que no se atreva a reclamar, o sacar, al impulso del terror de semejantes gravámenes, regalos, presentes o gratificaciones inicuas para él. La incertidumbre de la contribución es ocasión para la insolencia, favoreciendo las astucias de alguno de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según ha experimentado el orbe un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo (20).

Todo tributo y en consecuencia todo tipo de contribución debe poseer firmeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc., -- por ello la primera obligación de la Ley Fiscal está constituida por el deber ineludible de establecer con certeza los elementos constitutivos de cada contribución para en esa forma, actuar como barrera eficaz contra cualquier posible desvío de poder.

Los elementos configurativos de una contribución deben de ser sujeto, tasa, cuota o tarifa, objeto, base gravable, fecha de pago, sanciones aplicables, cuando una Ley Fiscal establezca con certeza y precisión todos y cada uno de los elementos que ha señalado, desaparece o al menos se reduce considerablemente la posibilidad de que los órganos recaudadores, inclusive a través de la expedición de reglamentos y circulares, abusen arbitrariamente de los suje-

(20) Smith Adam.- Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones.- Libro V, Tomo II.- Publicaciones Cruz O. México, 1978, Pág. 411.

tos pasivos cobrándoles tributos en condiciones confiscatorias y ruinosas a la postre.

El principio de certidumbre confiere al ciudadano un medio de defensa frente a los excesos de la hacienda pública, al permitirle conocer correctamente y de antemano hasta donde llegan las obligaciones tributarias y cual es el límite de la potestad recaudatoria, por eso es importante que se identifique con toda precisión a la persona física o moral destinataria o causante de cada contribución como también importante lo es que la ley impositiva defina con la mayor exactitud cual es la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, como también resulta imperioso el que la norma jurídica tributaria especifique claramente, ya sea en forma numérica o porcentual, la unidad aritmética o la fórmula matemática que deba utilizarse para efectuar el cálculo y la determinación de cada tributo, por igual la ley debe también señalar de manera precisa y objetiva cual es la porción del ingreso, rendimiento o utilidad gravables a la que deberá aplicarse la tasa, cuota o tarifa para fijar en cantidad líquida al monto de la prestación fiscal a satisfacer y desde luego también como garantía de elemental seguridad, es necesario que la norma fiscal señale los plazos y fechas en los que los sujetos pasivos están obligados a enterar los tributos que hayan causado, ya que dentro de un correcto régimen jurídico, los mismos deben cubrirse en fechas predeterminadas, a fin de que los causantes puedan planear y soportar razonablemente los correspondientes impactos patrimoniales, pero también es necesario hacer visible el poder sancionador del Estado a través del fisco, que normalmente se expresa a través de la imposición de multas, de cobro de recargos, gastos de ejecución y procedimiento administrativo de ejecución, este poder sancionador debe encontrarse perfectamente regulado por la legislación aplicable, no solo en lo tocante al derecho del Estado para imponer tales sanciones, sino fundamentalmente en lo relativo a la tipificación de cada infracción sancionable, ---

al señalamiento de los montos mínimos y máximos de las multas, recargos y gastos de ejecución y al establecimiento de un conjunto de reglas que limiten el ejercicio de esta facultad punitiva al previo cumplimiento de determinadas condiciones y requisitos, por ello es que considero de una vital importancia - que los elementos constitutivos de todo tributo, estén previstos con fijeza en las leyes respectivas las cuales son los únicos instrumentos capaces en lo posible de crear situaciones -- jurídicas de aplicación general; lo que en esencia significa - que no debe permitirse que los elementos constitutivos se consignen en ordenamientos jurídicos que no sean formal y materialmente legislativos como lo pudiesen contener reglamentos - o circulares de carácter general que si bien es cierto desde el punto de vista material, es decir por su contenido y alcance - podrían considerarse como actos legislativos y que independientemente de que tienen la misión de facilitar el campo de aplicación de las disposiciones contenidas en una ley, a la que -- por ende no pueden sustituir y las segundas, jurídicamente hablando, no producen derechos ni obligaciones para los particulares, al tratarse en ambos casos de ordenamientos emanados del ejecutivo, su contenido rara vez resulta imparcial y equitativo.

Toda contribución debe de ser clara, llana e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona, en lo particular en nuestro país existe la tendencia a desarrollar una legislación tributaria expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados y lo que es peor en preceptos de falta de claridad en su redacción, las disposiciones fiscales que nos rigen, se encuentran redactadas en una forma tan deliberadamente complicada que están muy lejos de ser comprensibles para el ciudadano común, a grado de que su estilo y contenido solo pueda ser desentrañado e interpretado por una verdadera camarilla de iniciados los que por cierto muchas de las veces o porqué no decirlo, la generalidad de las veces, ni siquiera ellos logran ponerse de acuerdo, remitámonos para --



ilustrar lo anterior a las múltiples reformas que sobre el Impuesto Sobre la Renta se ha dado en los últimos años, todo ello a pesar de que en el Código Fiscal se expresa un buen deseo pero no pasa de serlo el que establezca que las autoridades fiscales procurarán, explicar las disposiciones utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos de que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

Si el derecho fiscal está dirigido prácticamente a toda la población económicamente activa del país, lo menos que puede pedirse es que las normas jurídicas que lo integran se redactan en un lenguaje comprensible para la mayoría de sus destinatarios, si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es -- que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden, la experiencia ha demostrado que la complejidad terminológica de la legislación fiscal a lo único que conduce es a la evasión impositiva, especialmente en el caso de los llamados causantes menores, los que en gran número incumplen con sus deberes tributarios no tanto por mala fe, como por desconocer -- los alcances y la verdadera interpretación de los preceptos legales que le son aplicables y por carecer de recursos económicos que les permitan contratar los servicios de personas capacitadas que los asesore en debida forma, nuestras autoridades fiscales dicen estar llevando a cabo campañas de concientización fiscal que recuerden periódicamente a todos los ciudadanos la importancia de pagar correctamente y a tiempo sus impuestos, opino que si se desea que semejantes promociones alcancen algún tipo de éxito, deben de ir acompañadas de una reforma a fondo de nuestra legislación tributaria en vigor, que se inspiren en las enseñanzas que en la materia ha generado el desarrollo de las finanzas y que sistemáticamente

to ha consistido en la existencia de normas fiscales que regulen las contribuciones en forma clara, llana e inteligible, tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona.

La no observancia o el desacato al principio de certidumbre, propicia la corrupción y la prepotencia de los funcionarios hacendarios, es sumamente triste y doloroso tener que reconocerlo, pero el hecho es que estos conceptos encuadran plenamente en la realidad mexicana; con gran frecuencia el ciudadano se encuentra con funcionarios desatentos e intratables, y sobre todo el ciudadano que trabaja, produce y resiste estoicamente todos los embates de la inflación galopante a que se vió sometido y sigue soportando, además de las devaluaciones y la constante reducción del poder adquisitivo de su salario, como si todo esto no le fuese suficiente para preguntarse en que país vive, se convierta en víctima propiciatoria de los inspectores fiscales, vistas aduanales, etc., los que hayan incumplido o no con sus obligaciones tributarias, los someten por lo general a un trato descortés y humillante tratando de coaxionarlo para hacerlo víctima de su voracidad económica, claro está que estos funcionarios forman solamente una parte de la gran cadena que hace de la corrupción su forma de vida, existen otros que son individuos dotados de escasos conocimientos de la materia que suplen sus notorias y abundantes deficiencias con actitudes autoritarias de prepotencia e insultante pedantería, que desaparecen como por arte de magia en cuanto vislumbran la posibilidad de recibir algún soborno, las fallas de nuestro sistema, ha llevado a estas personas a confundir la función recaudatoria del fisco con actos de chantaje, robo, decomiso y amenazas, lo que sin lugar a dudas los hacen en gran parte culpables del rechazo automático que cualquier ciudadano desprovisto de influencias y privilegios experimentan en cuanto se ven forzado a tratar con una autoridad menor.

Determinar cual es el origen de esta molesta - situación no es difícil pues considero que es la falta de observancia del principio de certidumbre, en términos generales nuestras leyes fiscales suelen contener definidos con precisión los elementos constitutivos de los tributos que establecen, sin embargo, la complejidad terminológica a que ya se ha hecho referencia, hace que al ciudadano ignore sus más elementales derechos en materia fiscal, en tales condiciones la visita de un inspector fiscal o el enfrentamiento con un vista aduanal lo aterran y entonces pienza y siente que se encuentra bajo el poder no del gobierno, sino del recaudador de tributos que pueda muy bien coaccionar en distintas formas al gobernado, por ello considero la necesidad imperiosa de que en nuestro país se lleve a cabo de inmediato una reforma fiscal de carácter integral, que persiga entre sus objetivos primordiales la simplificación terminológica de nuestra legislación vigente, a fin de ponerla al alcance del entendimiento del ciudadano promedio, tarea difícil por supuesto, pero inaplazable al mismo tiempo, ya que mientras esto no suceda, el sistema tributario mexicano continuará debatiéndose en la incertidumbre jurídica.

#### IV.3 Comodidad.

El principio de comodidad atiende en principio a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones, plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios, si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos, que en atención a la naturaleza de gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago, que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor

recaudación y por ende, una menor evasión por parte del causante.

La comodidad en el entero de los créditos fiscales debe entenderse referida no solo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo, así el principio de comodidad se puede identificar señalando que si el pago de un impuesto significa para un particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero, por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago, asimismo debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención, como sostenedores que son del gasto público y no como insignificantes contribuyentes, además se deben proporcionar otro tipo de facilidades, además es indispensable que los documentos que los contribuyentes deben de elaborar para efectuar el pago, aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados, sin incurrir en error.

#### IV.4 Economía

El principio de economía resulta de vital importancia, tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se traduce en la viola

ción de los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria, pues la percepción de ingresos tributarios por parte del Estado, se explica y acepta en virtud de que dichos ingresos se destinan básicamente a la prestación de servicios públicos y a la realización de diversas actividades de interés general, de tal manera que las aportaciones económicas que el ciudadano hace a la Administración Pública merced a la relación jurídico-tributaria, le son devueltas en obras y servicios.

Por esto es que el costo de la recaudación fiscal sea un asunto de especial trascendencia, puesto que cuando el mismo es excesivo o desproporcionado a la percepción neta de la hacienda pública, por una parte priva al Estado de ingresos tributarios indispensables para el desarrollo de sus actividades, obligándolo a obtener mayores ingresos financieros que, por lo común, suelen incrementar el déficit presupuestario y por la otra, genera sentimientos de inconformidad entre los gobernados que no reciben en esos servicios públicos y en obras de interés general un beneficio equivalente a las cantidades que en aras de la relación jurídico-tributaria, sacrifican de sus ingresos, utilidades o rendimientos, toda contribución debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable, su destino y contribución estén constituidos por la satisfacción del gasto público, no puede ser aceptable ni justificable que sea su fin otro, cuando los costos de recaudación absorben gran parte de los rendimientos de los tributos establecidos en una Nación, el Fisco está llevando a cabo una labor inútil para él y perjudicial para la ciudadanía en general, pues de nada sirve que el Estado organice toda una estructura hacendaria y promueva la expedición de leyes tributarias, si los ingresos derivados de las mismas en vez de integrarse al presupuesto Nacional va a utilizarse primordialmente a cubrir los gastos ocasionados por el propio procedimiento recaudatorio pues no hay caso ni objeto de someter a los par-

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

ticulares a sacrificios económicos si ello no va a repercutir en obras de beneficio colectivo sino en una especie de círculo vicioso que va del tributo al costo de recaudación, de éste a un nuevo tributo y así sucesivamente.

El gobierno no debe utilizar las tareas relacionadas con la determinación, recaudación y administración de los tributos como un medio de generar empleos, porque tal medida encarece inevitablemente los costos; por el contrario debe concentrar para sí el mayor porcentaje posible de rendimiento de los ingresos tributarios e invertirlo en el desarrollo de actividades de interés general que, al elevar el nivel de prosperidad del país, coadyuvan en forma indirecta pero eficaz a satisfacer la demanda de empleo, este principio de economía trae consigo la existencia de otros problemas de planeación fiscal.

Así encontramos que otros tratadistas señalan otros principios complementarios, como el de pago, el de beneficio, el de crédito por ingreso ganado, el de ocupación plena, el de conveniencia, mismos que únicamente manifiestan variantes modernas respecto a lo señalado en este capítulo.

## CAPITULO V

## PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL.

## V.1 Principio de Generalidad.

La base piramidal del Derecho Fiscal está constituido por el llamado Principio de Constitucionalidad, el cual, en términos generales, implica una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, puesto que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos, pues siempre debe existir una evidente subordinación de toda norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al ex pedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía nor nativa.

Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos representan las guías supremas de nuestro orden jurídico fiscal, lo consideramos así debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer en su caso el correspondiente juicio de amparo y evitar así que le sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.

No todas las leyes poseen el mismo rango y por ello, es necesario distinguir las de acuerdo con su importancia, a --

fin de determinar cuales deben ser aplicadas en forma preferente, dentro del orden jurídico total de cualquier Estado, - el primer rango está ocupado por las normas constitucionales cuya función es la de expresar las bases fundamentales de dicho orden, así, la Constitución opera como el vértice y el punto de apoyo de todo ese orden normativo, en tales condiciones, la legislación restante queda obligada a inspirarse y a no contradecir en ningún aspecto los postulados que se derivan de los preceptos constitucionales, pues de otra suerte dicha legislación al estar desprovista de principios rectores que la unifiquen y le den congruencia, irremediablemente se precipitaría en el caos jurídico, propiciando continuas contradicciones y desvíos dentro de un mismo orden normativo. - Por eso la Constitución es indistintamente calificada como ley fundamental y como ley suprema, porque a la vez que proporciona los principios jurídicos esenciales de todo derecho positivo, representa la norma superior a cuyos dictados debe subordinarse el resto de la Legislación Nacional.

El principio de generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deriva de una norma jurídica tributaria, es claro y evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse a través de normas jurídicas, el artículo 31 fracción IV de la Constitución establece:

ART. 31.- Son obligaciones de los Mexicanos:  
 IV.- Contribuir para los gastos públicos, -- así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del contenido de la fracción IV de este artículo, po



demostramos apreciar:

1.- El establecimiento de la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

2.- Se reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir las contribuciones son la Federación, los Estados y los Municipios.

3.- que el Estado y Municipio pueden gravar solamente a las personas que residan en su jurisdicción.

4.- que las contribuciones deben encontrarse establecidas en las leyes.

5.- que se deben establecer para cubrir los gastos -- públicos.

6.- que deben ser equitativos y proporcionales.

De tal ordenamiento se desprende, que la obligación de contribuir únicamente corresponde a los mexicanos, más sin embargo si mexicanos o extranjeros, gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel, en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas las del pago de las contribuciones, es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31, es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos y es más aún, nunca se ha pretendido interpretar ese texto, en el sentido -- que los extranjeros están excluidos del pago del impuesto. (21)

(21) Alfonso Cortina Gutiérrez.- Curso de Política de Finanzas Públicas de México.- Editorial Porrúa, S.A. México 1977, Pág.26.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que las empresas extranjeras establecidas fuera del país, son causantes por los ingresos obtenidos de -- fuentes de riqueza, situadas en el territorio nacional. Dicha tesis se pronuncia:

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LAS EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAIS, SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTE DE -- RIQUEZA SITUADAS EN EL TERRITORIO NACIONAL. -- Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el Extranjero, es causante del Impuesto Sobre la Renta conforme a lo mandado por el artículo 6<sup>a</sup>, fracción IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964), cuando su ingreso gravable deriva del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que, "en tales casos debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio, se halla ubicado en el territorio Nacional".

Septima época, Tercera Parte: Vol. 4. Pág. 143.  
A.R. 4347/68, Cofico Internacional (México), --  
S.A. 5 votos (22).

En tales condiciones afirmamos que la obligación de contribuir es de toda persona nacional o extranjera que se encuentren dentro de la hipótesis normativa de la ley y que las contribuciones participan de las características esenciales --

(22) Jurisprudencia Poder Judicial de la Federación.- Tesis - de Ejecutorías 1917-1975.- Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte.- Segunda Sala. México. 1975. Pág. 436.

del acto que las da vida, es decir un acto eminentemente legislativo.

Al referirnos al principio de generalidad en su acepción jurídica, necesariamente tendremos que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad, con el que, indubidablemente pero con gran frecuencia, suele confundirse, distinción que es de gran trascendencia para la aplicación a casos concretos de las normas jurídico-tributarias. Así, se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción; a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por eso se afirma que las leyes van dirigidas a una pluralidad innominada de sujetos; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos. En cambio, una disposición es uniforme cuando debe aplicarse por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita.

Evidentemente, al concepto de uniformidad sale del más elemental sentido común, y por ello, debe ser desterrado del campo del derecho, cuyas normas exclusivamente se expresan en disposiciones de carácter general, atribuyéndosele a dicha generalidad efectos de elemento esencial del acto legislativo.

Estimamos que el principio de generalidad tributaria pueda enunciarse diciendo que, solo están obligados a pagar -- las contribuciones aquellas personas, físicas o morales, que -- por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de -- las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, -- llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

El principio de generalidad no significa que todos -- deben pagar todos los impuestos, sino que todos los que tie--

nen capacidad contributiva paguen algún impuesto, sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. (23)

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en jurisprudencia definida que: "es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 31 constitucional y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenezca a su esencia" (tesis 17, publicada en el apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, Pág. 85).

El principio de generalidad encuentra su fundamentación constitucional en el encabezado del artículo 31, el que como se recordará, a la letra dice: "Son obligaciones de los mexicanos"; lo cual, con base en lo que hemos expuesto, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos y dicha obligación general lleva implícita

(23) Flores Zavala Ernesto.- Finanzas Públicas Mexicanas.- Editorial Porrúa, S. A. México 1976.- Pág. 179.

la capacidad contributiva.

Se sigue planteando la interrogante que el encabezado de referencia origina ya que habla de las obligaciones de los mexicanos y que se ha prestado desde luego, para el planteamiento de una evidente interrogante: ¿significa dicha disposición, que los extranjeros residentes en México o residentes en el Extranjero, pero que obtengan ingresos gravables de fuentes de riqueza ubicadas en Territorio Nacional, no deben pagar ninguna contribución al Estado Mexicano?

La respuesta afirmo, es negativa, pues el sujeto pasivo de una contribución puede ser cualquier persona física o moral, nacional o extranjera, que lleve a cabo el correspondiente hecho generador, por consiguiente pensamos que en realidad se trata de una lamentable falla de técnica jurídica -- del texto constitucional invocado al que para evitar cualquier posible conjunción debería ser adicionado con un párrafo aclaratorio, no obstante, e independientemente de que en alguna de las múltiples reformas de que continuamente se hace objeto a nuestra Carta Magna se introduzca la adición propuesta, creemos que de una recta y correcta interpretación de las disposiciones legales aplicables jamás podrá concluirse que los extranjeros, colocados en las situaciones anteriormente mencionadas, estén liberados de la obligación de pagar las contribuciones en México, pues eso sería tanto como establecer una inaceptable discriminación para los propios mexicanos y un tratamiento de beneficio injustificado y a todas luces inmerecido para los extranjeros que explotan nuestras fuentes de riqueza, es más, en la gran mayoría de los países del orbe, el extranjero, por regla general, queda sujeto a un régimen tributario mucho más severo que el que se aplica a los nacionales, esto es lógico porque, salvo contadas excepciones, un inversionista extranjero es un extractor de riqueza que casi siempre le rinden mayores beneficios que los que deja a la Na

ción receptora de su inversión.

De modo que no solamente resultaría absurdo sino - criminal el que México, reaccionando a la inversa de las de más Naciones del mundo, estableciera semejante privilegio - a la inversión foránea, la que en tal evento ni siquiera -- tendría que pagar impuestos a cambio de las utilidades, regalías, intereses y demás provechos económicos que obtuviera, de ahí que neguemos terminantemente y no se acepte que por el solo hecho de que la fracción IV del artículo 31 - - Constitucional esté formalmente ubicada en la parte relativa a las obligaciones de los mexicanos, los extranjeros quedan por ese simple hecho relevados de cualquier obligación - tributaria en México.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en distintas tesis se ha pronunciado con claridad en este sentido y ha señalado que es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso esté situada dentro del territorio nacional, el Estado Mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar las contribuciones - legítimamente creadas sin que ello pueda considerarse como - violatorio del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo de las obligaciones de los mexicanos; pero que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en el territorio nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana (24).

(24) Informa del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 1985.- Págs. 290 a 292.

## V.2 Principio de Obligatoriedad.

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público, como pueden serlo entre otras el prestar servicio militar o el hacer que los hijos concurren a las escuelas públicas o privadas para obtener la educación primaria elemental; este deber vinculado al principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, adquiere automáticamente la obligación de pagar el correspondiente impuesto o cualquier otra contribución dentro del plazo que la misma ley establece.

Pues las contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades, por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reuna los requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos, por lo anterior considero conveniente afirmar que el cobro de las contribuciones es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio ya que en realidad no puede ser de otra forma y así como hemos sostenido que la relación tributaria, a fin de evitar posibles arbitrariedades de los detentadores del poder del Estado, debe encontrarse subordinada a un conjunto de normas jurídicas y principios de derecho público; así también debemos sostener que una vez que una contribución ha entrado en vigor acatando los principios de legalidad y de ---

constitucionalidad, todas las personas que se encuentren - en los correspondientes supuestos normativos, automáticamente quedan obligadas a enterarlos en el plazo de ley, pe ro no solo eso; pues el Fisco no puede quedar sujeto a la bu na voluntad de los contribuyentes, toda vez que la función recaudatoria no es en ningún sentido una colecta de buena voluntad, sino una cuestión de vital interés público, de ahí que sea lícito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública esté autorizada a emplear todos los medios y ar bitrios que su personalidad jurídica, como órgano represen tativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera espe cial la llamada ejecución forzosa.

El cobro de una contribución hecha exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva apareja da ejecución, pues una vez que ha transcurrido el plazo -- que la ley concede para su pago sin que el causante efec-- túe el entero respectivo, los mismos se vuelven exigibles, lo que trae como consecuencia el que el Fisco inicie en -- contra del contribuyente el llamado procedimiento económi co-coactivo, el que, si no se paga la contribución adeuda da en el plazo que marca la Ley Fiscal respectiva, puede -- culminar en el embargo y el remate de bienes propiedad del sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el impor te de la contribución de que se trate, más el de los co--- rrespondientes accesorios como podrían serlo los recargos, multas y gastos de ejecución.

El principio de obligatoriedad en materia -- fiscal consideramos que deberá entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pa sivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una au téntica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es,



en ninguna forma, una donación graciosa o una aportación -- voluntaria, se trata de un verdadero sacrificio económico -- que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que pueda contar con una serie de servicios públicos obras de beneficio colectivo y satisfactoras, sin los cuales la vida en sociedad no sería posible, por tal motivo nuestra Constitución le impone el carácter de obligación -- pública y por lo mismo faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten el -- aludido procedimiento económico coactivo, todo esto lo ha -- considerado nuestra Legislación e incluso el artículo 22 -- constitucional dispone que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el -- pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multa.

Están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor de un Estado cuando dichos actos tengan como objetivo al pago de créditos -- fiscales resultantes de impuestos o multas y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económico-coactiva, cuyo fundamento -- constitucional, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia. (25)

Es decir, la propia Constitución, al mismo -- tiempo que estatuye el principio de obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

(25) Burgoa Orihuela Ignacio. - Las Garantías Individuales. -- Segunda Edición. Editorial Porrúa, S. A. - México 1978. Pág. 567.

### V.J Principio de Vinculación con el Gasto Público.

La multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala en su parte inicial; son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan...

Al hacer este señalamiento nuestra Carta Magna, ratifica en toda su plenitud la principal de las justificaciones de la relación jurídico-tributaria, pues los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equi valente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus gobernados, una serie de contribuciones sin en tregarles nada a cambio, por el contrario, es una verdad -- fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se -- disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pa-- gan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e in-- constantes en cuanto a su prestación, en nuestro país no -- hay duda de que el Estado Mexicano día a día se esmera por prestar mejores servicios y mayores satisfactores a la so-- ciedad mexicana, más desgraciadamente rebaza en mucho la -- necesidad imperiosa que el pueblo mexicano requiere para sa tisfacer sus necesidades a la capacidad económica con que -- cuenta nuestro país para poder otorgarles los satisfactores, más aún cuando considero que la gran parte de los dineros -- que deberían ser canalizados a otorgar dichos satisfactores a nuestra población se vienen canalizando para el pago de -- los intereses de la deuda externa que agobia de manera muy alarmente a nuestro Estado Mexicano y que es preocupación --

constante de todos los mexicanos, colaborar con nuestros -- gobernantes para encontrar la mejor solución a este grave -- problema.

Pues debemos tomar en cuenta que ningún ciudadano aceptaría contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales y -- básicas; ya que las principales causas de la evasión impositiva se localizan precisamente en la indebida atención de los servicios públicos, a nadie le gusta ser víctima de -- engaños y tal sentimiento puede advertirse con frecuencia -- en los ciudadanos ante la existencia de problemas y trastornos que la ineficiencia del aparato gubernamental les ocasiona, aún cuando las autoridades hacendarias particularmente en nuestro país en sus numerosas campañas de difusión fiscal insisten en señalar los logros alcanzados por la Administración Pública como consecuencia del pago regular y oportuno de los tributos, un claro ejemplo de lo anterior lo podemos palpar en estos últimos meses de la administración pública federal correspondiente al sexenio 1982-1988, pues los medios de comunicación particularmente la televisión está -- haciendo llegar a los hogares mensajes resaltando los logros habidos en la misma y se han dedicado y puesto a la venta -- obras de contenido eminentemente administrativo.

Por otra parte el Estado quedaría colocado en una posición verdaderamente lamentable si distrajera a los ingresos tributarios en destinos diversos de la satisfacción de necesidades colectivas de interés general, pues la historia antigua y reciente demuestra, a través de numerosos y -- palpables ejemplos, como los gobernantes que han distraído -- los fondos públicos en su provecho personal han sido inmediatamente calificados por sus gobernados como corruptos, desahonesto y arbitrarios, siendo objeto del franco repudio y en ocasiones de la abierta rebeldía de sus pueblos, en cuya me-

moría han dejado un ingrato recuerdo.

Por estas razones y previendo posibles desviaciones, nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones, en esencia podemos afirmar que este principio del gasto público establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual solo lo cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos que recaude en la integración de un presupuesto nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población la que tiene el derecho y por supuesto el gobierno la obligación correlativa de conocer detalladamente en que forma se manejan sus contribuciones.

#### V.4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.

Estas dos máximas al igual que los principios anteriores aparecen consignadas en la parte final de la fracción IV del artículo 31 constitucional, que señala que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Considero que la influencia de Adan Smith en el pensamiento de los redactores de este texto legal es por demás evidente, pues no podríamos afirmar por carecer de elementos que se trata de un alcance auténtico u original, ya que habiendo tenido acceso a la exposición de los motivos que llevaron a los constituyentes a incorporarlo a nuestra Carta Magna, no nos despeja esta duda, consideramos que el precepto de referencia no es más que una mera repetición de

lo que dispuso la fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de 1857, tanto el Diario de los debates del congreso constituyente de 1856-1857, como el relativo al congreso de 1916-1917, no arrojan ninguna conclusión en el sentido en que debe tomarse este Mandato Supremo.

Consideramos que el análisis de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro derecho fiscal, debido a que unánimemente se consideran que la principal característica que toda ley tributaria debe poseer, es la de establecer contribuciones que sean precisamente proporcionales y equitativas; no obstante es una tarea bastante difícil poder precisar con exactitud cuando una contribución es proporcional y equitativa ya que incluso no solamente los estudiosos de la materia difieren al respecto sino que incluso la propia Suprema Corte de Justicia lo ha hecho y en ocasiones radicalmente, discrepancias perfectamente explicables porque, aún cuando el texto constitucional emplea proporcionalidad y equidad, si se parte del supuesto no comprobado pero bastante probable de que nuestros legisladores constituyentes estuvieron influenciados directamente por Adam Smith y de que el concepto de equidad avoca ante todo una idea de igualdad, se llega a la conclusión de que en realidad los principios de proporcionalidad y equidad equivalen a uno solo; así prestigiados autores en la materia como Don Ernesto Flores Zavala, Don Corvando J. Garza y Don Sergio F. de la Garza, se adhieren a este razonamiento y critican la separación entre proporcionalidad y equidad, porque en realidad no es posible hacerla sin llegar a resultados contradictorios y otras veces incluso absurdos.

Otros tratadistas tan distinguidos como los anteriores, entre otros José Rivera Pérez Campos, Andrés Serra Rojas, y Emilio Margain Manautou afirman exactamente lo con

trario y llegan a proponer criterios de diferenciación entre los conceptos de referencia. Diferenciación que, a mayor abundamiento es plenamente aceptada por la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, visible en el tomo -- LXXVI, página 794 del Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, que a la letra dice:

" De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de --- tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones -- que, a juicio del Estado, fueren convenientes, -- sino una facultad limitada por esos tres requisitos."

El principio de proporcionalidad consideramos que debe significar que los sujetos pasivos están obligados a contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a las contribuciones como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos, por lo tanto este principio implica, por una parte, que los -- gravámenes se fijan en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cua

litativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la Ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables, el principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas -- progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial -- sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejando cualitativamente en la -- disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos, nuestro Máximo Tribunal ha señalado que todos son llamados a contribuir a los -- gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad; estos criterios de progresividad son con justeza la -- proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo -- 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos -- públicos de la Nación.

Seguimos considerando que el principio de --- proporcionalidad también debe considerarse en relación a la economía general de nuestro país, de tal manera que las car gas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes, es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función -- de sus respectivas capacidades económicas, es necesario ad más que los gravámenes se repartan equilibradamente entre -- las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no -- sean una o dos las que preferentemente sostengan al Fisco.

La proporcionalidad atiende básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del país. Como ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive al servicio de diversión así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos, ha de considerarse el tributo en relación a la economía general. (26)

Por equidad debemos entender una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley. (27)

El principio de equidad está constituido por la igualdad, quiero decir con esto que para el debido acatamiento del principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia, este principio debe significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concer---

(26) Rivera Pérez Campos.- Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- No. 51, Marzo 1970, págs. 71 a 90.

(27) Serra Rojas Andrés.- Derecho Administrativo.- Sexta Edición, Tomo Primero.- Editorial Porrúa, S.A. México 1974, págs. 773 y 774.



niente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, clases de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, por ello afirmamos que la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes de las contribuciones, es decir la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo por ejemplo mayores plazos de pagos para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.

Pudiéndose señalar que el principio de proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva de los que tienen bienes económicos paguen mayores tributos; el de equidad solo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que establece en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

#### V.5 Principio de Legalidad.

La parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, ratificando mediante esta última frase el principio de legalidad tributaria, confirmándose así el postulado básico del derecho fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, es decir no puede existir ninguna contribución válida sin una ley que le de origen.

La consagración legal de todas las situaciones que se presenten en el ámbito hacendario ha sido desde tiempos inmemoriales una garantía elemental de seguridad - para los ciudadanos; solo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta donde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y que derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco, por eso, la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Consecuentemente en nuestra Constitución se ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos - de la manera que dispongan las leyes, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado - se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico, de ahí que la materia fiscal sea ante todo, una disciplina de derecho público.

## CAPITULO VI

## POLITICA FISCAL EN EL ACTUAL REGIMEN.

## VI.1 Estructura de la economía.

México en los momentos actuales, es un país de economía mixta en el que predomina la inversión privada y su forma típica, la empresa privada con un grado apreciable de intervención del Estado. Se llama economía mixta porque el nivel de actividad económica y el volumen de ocupación están determinados conjuntamente por la inversión pública y la inversión privada. Configurados estos dos factores, el volumen de ocupación en nuestra economía, como en cualquier otra, está determinado por la inversión y el consumo, o sea por el nivel que determina la demanda de toda clase de bienes y servicios en relación con el nivel de ocupación, desempeñando un papel de primera importancia la generación de ingresos, los factores externos de nuestra economía y primordialmente las exportaciones y la afluencia de capital, como creadores de ingreso, y las importaciones y las salidas de capital, como canceladoras de ingreso, de igual manera reviste principal importancia las inversiones del gobierno que representan también un factor tan importante como los externos en la generación del ingreso.

El desarrollo económico de México, ha dependido y depende en la actualidad en gran medida de la influencia alternativa de estos factores, que a veces se conjugan, en ocasiones se neutralizan, pero siempre determinan la actividad económica del país, y esta actividad económica se encuentra íntimamente vinculada a la actividad fiscal, pues la administración pública no podría cumplir con la actividad que tiene encomendada por mandato legal si no contara con productos eco-

nómicos captados directamente a través de la tarea impositiva; de aquí la importancia que reviste señalar lo que en lo particular consideramos la estructura de la economía nacional, pues el ingreso nacional del país se convierte en el gasto total en bienes y servicios de carácter nacional o importaciones, puesto que según el nivel de ingreso nacional será el monto del consumo del ahorro y la inversión, o en otras palabras, según sea el nivel de ingreso nacional serán las importaciones o la demanda interna de bienes y servicios; la actividad económica interna dependerá del volumen de inversión generada por los factores externos o internos, por lo mismo, para determinar las causas que alteran el equilibrio monetario será conveniente analizar -- los factores determinantes del volumen de inversión o las fuentes generadoras del ingreso, tanto de origen interno o externo, las que sirven como parámetro en un momento dado para determinar o señalar cuáles son las fuerzas que actúan en el sistema económico y el papel que desempeña dentro de estas fuerzas la política monetaria.

Tradicionalmente y no podría ser la excepción el actual régimen ha seguido y sigue una política monetaria -- no de desarrollo económico, sino que se ha propuesto otros objetivos como lo es el supuesto control de precios y la -- renegociación de la deuda externa; para todos aquellos que de una u otra manera nos inquieta el desarrollo nacional -- nos es sabido que dichos objetivos son paleativos ante un fenómeno de carácter económico y que es muy difícil de -- seguir a costa del surgimiento de manifestaciones muy peligrosas dentro de nuestra economía y que desde un marco -- eminentemente teórico y social podríamos señalar entre -- otros, mala distribución de las reservas nacionales, con

insuficiencia de dinero en el mercado de capitales, disminución de los incentivos para invertir, por el alto precio -- del dinero a largo plazo, agravando así el serio problema -- de la rigidez de la elasticidad de la producción, la falta de capital y de liquidez de la banca nacionalizada, la incertidumbre de la inversión privada que debilita la disponibilidad interna de dinero, para crear nuevos bienes de consumo y por ende se aleja lamentablemente la oportunidad que representa para el desarrollo económico del país la prosperidad externa, mala distribución del ingreso nacional con -- una fuerte concentración de ingresos en un sector reducido de la población, e ingresos sumamente bajos para la gran mayoría de los ciudadanos, es decir nos encontramos ante un -- gravísimo problema económico frente a un vigoroso crecimiento de la población, una gran rigidez en la oferta de factores productivos, con precios de las mercancías muy altos -- y una extenuante deuda externa; que debería estar respaldada en nuestra administración por una política fiscal adecuada que pudiese atenuar los anteriores problemas y que fincara su atención y aprovechara la oportunidad para seguir una política monetaria congruente con los niveles actuales de -- desarrollo económico, consistente en un estímulo a la inversión abaratamiento de costos, disponibilidad de ingresos de la población que aumente preferentemente la disponibilidad -- de bienes de consumo, completando su instrumental de control monetario con las operaciones del mercado abierto para regular la oferta monetaria en la inversión.

## VI.2 La política fiscal.

La política fiscal, complemento indispensable de la política monetaria, debe descansar en el gasto público y en

el manejo de los impuestos; nos es sabido que los déficit presupuestales han estimulado o neutralizado en cierta medida los factores favorables o desfavorables del exterior, de aquí podríamos señalar se desprende la gran importancia que tiene para los fines de análisis de la economía mexicana, mantener una estricta observancia de la política de gastos públicos, pero a mi entender, no solo basta el déficit para neutralizar los factores externos; es conveniente señalar con precisión los sectores de la economía donde debe actuar el gasto público o de donde deben derivarse los ingresos públicos, por lo mismo, una política fiscal redistributiva es inapalazable para el control del ingreso monetario en la economía mexicana, la actual administración debería tomar en cuenta que una política de esta naturaleza es complemento indispensable para una política monetaria correcta, y considero que podría contribuir en cierta medida a resolver el grave desajuste creado por la mala distribución del ingreso y el bajo poder de compra de grandes sectores de la población mexicana, originados por una inadecuada política fiscal.

El actual gobierno de México, tiene un campo de acción muy amplio como amplía la problemática económica a que se encuentra y requiere, sin lugar a dudas para el cumplimiento de sus funciones, una importante y suficiente captación del ingreso nacional, por su parte debe también tomar muy en cuenta la iniciativa privada y el consumidor, en sus decisiones de consumo y ahorro, pues también desempeñan una importante tarea para la solución o atenuamiento del problema económico en que se encuentra México, por lo tanto los encargados de la política financiera del país, deberían dejar a un lado su retórica y demagogia y conciliar los intereses fiscales de la colectividad, de las em-

presas y de los particulares dando un trato favorable a todos aquellos que emprendan una actividad productiva, estén dispuestos a arriesgar un capital o a posponer un consumo.

Consideramos que una política fiscal debe ser impositiva, pero al mismo tiempo eficaz para el desarrollo económico de nuestro país, permitiéndose a los sujetos activos de la obligación tributaria actuar dentro de un marco administrativo y legal para transferir recursos de los particulares al Estado, pero sin alterar la estabilidad monetaria y el nivel de precios, y tal parece que las anteriores administraciones y la actual, únicamente toman en cuenta la obligación de los particulares hacia el Estado, sin importarles las repercusiones de orden social y político -- que estas medidas traen consigo, pues automáticamente alteran la estabilidad monetaria y hacen cada vez más frágil -- a las clases más necesitadas, resquebrajando su raquítico salario y acabando totalmente con una capacidad contributiva impuesta por el propio Estado y por si esto fuera poco, nuestros órganos de gobierno, dándose cuenta de lo anterior, no quieren o no pueden tomar el marco legal para evitar que una política de tal naturaleza eleve desde antes de ponerse en práctica, el nivel de precios de los bienes y servicios tanto de la iniciativa privada como del propio Estado.

Sin dejar de preocuparse por el fenómeno económico del pago puntual de los intereses de la deuda externa, la actual administración pública tampoco ha dado muestras con su política fiscal de querer alentar las actividades productivas y canalizar el uso de los recursos para lograr un ritmo de crecimiento económico que eleve el ingreso real de los mexicanos, sigue sustentando su política financiera a -

través del financiamiento externo y marca directrices para utilizar los ingresos directos e indirectos para el pago de los intereses de la deuda y no canalizar al uso de nuestros propios recursos para lograr un ritmo de crecimiento económico, ni tampoco ha señalado políticas adecuadas para atenuar las disparidades en el ingreso, es decir, se olvida del principio de progresividad en los impuestos, acción que debe completarse con la prestación pública de servicios colectivos que día con día requieren nuestra población, independientemente de su nivel de ingresos, la política marcada por el actual Mandatario, no tiene nada de social desde el punto de vista de un verdadero mecanismo redistribuidor de la política fiscal, que permitiera realizar cambios en la estructura social y económica de nuestro país sin tener que llegarse a un rompimiento social; se parece que al ejecutivo prefiera el cambio en la estructura social y económica de México a través de una revolución social y armada y no la reforma social a través de la política fiscal que lo llevaría al crecimiento económico.

### VI.3 Política fiscal para 1989.

En el recién concluido periodo de sesiones del H. Congreso de la Unión, se aprobó la ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1989, así como la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas Disposiciones Fiscales, cuyos propósitos fundamentales consisten en ampliar la base gravable del contribuyente y seguir disfrazando la supuesta eficiencia del sistema impositivo mediante la reducción de tasas a quienes más ingresos tienen y continuar con una inoperante simplificación de diversos procedimientos fiscales.



La estrategia económica mexicana, la del pasado y la actual, no ha convencido ni a propios ni a extraños, -- los resultados hablan por sí solos y hoy se pretende continuar con los mismos métodos en la estabilización y certidumbre con que han comenzado a pronunciarse los agentes -- económicos y las expectativas son inciertas ante un programa económico que se considera incongruente e inadecuado.

Es preocupante en lugar de alentador el optimismo con que políticamente se han venido pronunciando tanto el Ejecutivo Federal como el Secretario de Hacienda y Crédito Público respecto de como se está dando el tratamiento al asunto de la renegociación de la deuda, en realidad no es posible contar con una información directa sobre el tratamiento real que al efecto se está dando, pero es sabido, -- se considera, se ha insistido, se ha orientado a la opinión pública a creer que le hemos encontrado, si no solución, -- atenuantes a este grave problema, recientemente el Secretario de Hacienda y Crédito Público entabló pláticas al respecto, señalando que es un hecho la renegociación y que -- cuando se consiga, que además según esto, será a corto plazo, el país podrá crecer, este optimismo tiende a señalar -- un determinismo que en esencia, tiene como finalidad hacer creer a nuestra sociedad que el programa económico del actual gobierno, es el adecuado y que no está sujeto a la decisión en materia de deuda, cuando todos sabemos que somos eminentemente dependientes del exterior y que no hay duda -- de que la renegociación es indispensable si se quiere volver a crecer, y cuando se tiene el firme propósito político económico de que no se deteriore más el nivel de vida de la población, tampoco hay duda de que en materia de renegociación se tienen los objetivos claramente establecidos y que, en alguna medida tanto el equipo mexicano como el de los --

acreedores, tienen ya una idea de lo que se necesita hacer para aliviar la situación mexicana.

El problema consiste en que la decisión final de lo que pueda lograrse no reside en la voluntad del gobierno mexicano, sino en gran medida en los intereses de los bancos acreedores y de sus gobiernos y considero que a estas alturas, el gobierno mexicano ha presentado no solo pocos argumentos sino elementos reales y convincentes para un mejor tratamiento en este fenómeno económico; mi opinión es en el sentido de que podremos alcanzar objetivos mejores -- a través de un acercamiento diplomático entre nuestro gobierno y aquellos que representan a los bancos acreedores -- para concientizarlos esencialmente a reconocer que la deuda externa ya no vale lo que valía cuando la concedieron y que es factible que los bancos acreedores, puedan absorber las supuestas pérdidas que sufrirían si aceptaran disminuir el monto de la misma, la negociación del equipo mexicano, considero deberá realizarse con los gobiernos de los países de las instituciones acreedoras con objeto de que acepten los unos a reducir el monto de la deuda y los otros a modificar las Leyes Fiscales, para que la operación pueda realizarse sin afectar tampoco a los bancos acreedores, pues de lo contrario, el problema seguiría estancado y grave, ya que al no cambiar las leyes para aceptar la reducción de la deuda mexicana, se provocarían quiebras bancarias al otorgarse -- y absorber los propios bancos la pérdida y por la otra, hay que tomar en cuenta que modificar las leyes implica que sean los causantes de los países acreedores quienes paguen lo que México no puede ni debe.

Tardíamente el Gobierno Federal reconoce que la solución para México al problema de la deuda no es la exigida por los acreedores, y que representa un fenómeno económico que no le ha permitido a nuestro país crecer sino todo lo contrario y que este fenómeno propicia una política fiscal confiscatoria del escaso poder adquisitivo de la sociedad, pero me permito afirmar que el problema del país no comienza ni acaba en el sector externo de la economía mexicana como muchos funcionarios del gobierno afirman, estoy de acuerdo que en realidad el asunto de la deuda es una relación compleja y perversa que afecta a toda la economía, relación ciertamente no impuesta por bancos internacionales, sino también procurada en gran medida por las administraciones corruptas que han antecedido a la actual y que como cancer sigue latente en los sectores de la administración pública y que con el beneplácito y entusiasmo la comparten los empresarios y servidores públicos, por ello el endeudamiento no tuvo más límites que los fijados por los prestamistas, hay un falso argumento en aquella opinión consistente en tratar de hacernos creer que en el exterior está la causa de todos nuestros males y que en cuanto se resuelva el problema de la deuda todo será felicidad y progreso y que México volverá a crecer en toda su plenitud y la capacidad contributiva de los ciudadanos habrá de elevarse en forma substancial y como consecuencia la política fiscal también será óptima.

Pienso que la realidad es otra, a grado de considerar que si por algo inesperado hoy fuese perdonada la totalidad de la deuda, empezariamos todo de nuevo y llegaríamos al final de este año de 1989 con un nuevo déficit y eso nada más para quedarnos donde estamos y como estamos, pues gracias a nuestros gobiernos no somos capaces -

de producir ni siquiera lo que consumimos, pues pongámonos a reflexionar como podríamos aumentar la producción o ampliar la base productiva sin recurrir nuevamente a los empréstitos, no hacerlo significa seguir retrocediendo y deteriorándose más el nivel de vida de los mexicanos, junto con los salarios reales y la ocupación.

La economía nacional está enferma, grave de crisis y severamente debilitada por la política económica -- que se le ha impuesto, lo cual la hace resentir mucho más esta enfermedad, pero hay que tomar muy en cuenta en que esta política económica desastrosa ha sido diseñada por los altos funcionarios públicos encargados de tales tareas y en consecuencia son responsables de una parte de los males presentes de la economía, y la otra parte de cada uno de nosotros los mexicanos que seguimos pensando que papá gobierno debe darlo todo y hemos aceptado el cancer de la corrupción como medio propicio para alcanzar nuestros fines.

Tampoco quiero exagerar y sin duda hay funcionarios que formaron parte del grupo responsable de la conducción del país, cuyas convicciones no coinciden con las del fondo monetario internacional, es de suponer que esos pocos se opusieron a seguir tales cursos de acción, así -- fuese solo con su silencio elocuente o una rebeldía íntima pero propia contra la intervención externa en la dirección de los asuntos nacionales.

Lo que no comparto que esos funcionarios públicos que participaron directa o indirectamente en sexenios anteriores en el estancamiento de la economía nacional crean -- que se trata de una amarga experiencia del sexenio ante--

rior enterrada en el pasado, mentira, de acuerdo a la política señalada por el actual régimen en este 1989 se está aplicando la misma política contraccionista, basta observar los alcances de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales consistente en ampliar la base gravable de contribuyentes y el nacimiento de un nuevo impuesto federal, esta política no es la adecuada para combatir el peso de la deuda, ni el peso de la inflación, es la adecuada para seguir entregando a manos llenas el sesenta por ciento del producto interno bruto a nuestros acreedores externos, en detrimento total del pueblo mexicano. Tampoco México se encuentra en un callejón sin salida, es posible que afronte la crisis pero con políticas diferentes, que remitan a cambios sustanciales para resolver desequilibrios fundamentales en combinación con un crecimiento gradual que alivia en parte los sacrificios del pueblo y proteja la planta productiva; y estas propuestas que hago deben consistir en que el Ejecutivo Federal cambie su política económica y que no se siga pretendiendo llegar de nuevo al retorno a los paraísos empresariales de la superprotección vía estímulos fiscales, vía corrupción administrativa, vía participación porceptual en las empresas de funcionarios públicos, tampoco debe esta política seguir la reproducción de la incompetencia laboral, empresarial y estatal de un convencionalismo protector del partido en el Poder; se trata de que se establezca una política económica aunada a una política fiscal que tenga sus raíces en la matriz histórica de México y que privilegien al bienestar del pueblo y la soberanía nacional por encima de los intereses de los acreedores y de las creencias neoliberales.

#### VI.4 El impuesto al activo de las empresas.

Para alcanzar el objetivo de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1989, el Gobierno Federal optó por lo más sano al establecer el impuesto al activo de las empresas que se incorpora como un impuesto federal que podrá ser acreditado contra el impuesto sobre la renta de las empresas, dicen las autoridades hacendarias que con este acreditamiento una empresa que va nía pagando normal y correctamente su impuesto sobre la renta, no verá aumentada su carga fiscal; en cambio, tratándose de empresas que por mecanismos de evasión o elusion fiscal manipulan sus declaraciones para presentarlas sin pago alguno, sí deberán contribuir con el pago del 2% sobre sus activos, así como quienes paguen un impuesto sobre la renta inferior a este nuevo impuesto.

Un equívoco más de la actual política fiscal, por una parte las autoridades justifican políticamente el establecimiento de dicho impuesto señalando a la opinión pública que más del 70% de las empresas, presentan declaraciones en zeros del impuesto sobre la renta, y que con este impuesto se les obliga a cuando menos enterar al Fisco Federal el 2% sobre sus activos, que tristeza que nuestro régimen de derecho, la autoridad no ejerza como debe la facultad legal que la norma tributaria le otorga, para revisar y fiscalizar en forma detallada ese porcentaje tan elevado de evasión o elusión fiscal manipulado por las empresas de la iniciativa privada, si se aplicara la ley, no habría necesidad de establecer este tipo de impuestos como paliativos ante la imposibilidad real de cumplir con la tarea encomendada al sujeto activo de la relación tributaria.

Apenas parece creíble que este polémico impuesto - al activo de las empresas, lleve a la iniciativa privada a poner a subasta su confianza y claro, su disposición de invertir en México. Los impuestos son siempre polémicos, molestos y criticables cuando se imponen contrariamente a lo establecido por la norma constitucional; más aún, éste en particular, se presta a discusiones sin fin y hasta acusaciones del todo fundadas, y no es que los empresarios debieran conocer mejor el valor de la medida, poner el grito en el cielo por un diminuto 2%, se sitúa en evidencia a los capitales de la industria y el comercio, tanto discurso sobre el bienestar de la sociedad y lo urgente de contar con hombres de empresa audaces, lúcidos y cada día con más áreas de inversión abiertas a sus capitales, para que al primer tropiezo se manifieste su presión hacia las medidas fiscales adoptadas por el gobierno, al problema del fondo no es en sí el impuesto, el problema de fondo, considero, es que al sector privado le disgustan tanto los impuestos como carga legal, tanto es que sencillamente no los paga, tradicional ha sido hasta el régimen anterior, que ese 70% de las empresas declaran cero utilidades y se disculpa por no poder contribuir al Fisco, si la autoridad fiscal tiene la facultad explícita para revisar sus actividades de este núcleo de empresas, en un período de cinco años, debe aplicar la ley y hacerlos cumplir y no prestarse a críticas severas que confunden a la opinión pública y hacen aparecer al Estado como confiscador al establecer nuevos impuestos, y a esos presuntos responsables de evasión fiscal, es decir, los empresarios, los hace aparecer como mártires, cuando de ser responsables de evasión fiscal, debería sancionárseles administrativa y penalmente.

Parece que el sector empresarial pretende obligar a las autoridades a que reconozcan explícitamente la naturaleza temporal del gravamen como ellos quisieran, y no como medio para allegarse recursos indispensables al Estado durante un complejo año de transición en el que quizá llegue a su fin el programa estabilizador y que a cambio de eso se proceda al compromiso de adecuar el sistema fiscal, para fijar tasas decentes, compatibles con la necesidad de la economía, de crecer y comentar las actividades empresariales, unido al de los empresarios de cumplir sus obligaciones con el Fisco y por ende, con la sociedad.

#### VI.5 Propuestas sobre política monetaria y fiscal.

La oferta monetaria, como el nivel de precios, el nivel de salarios, la tasa de interés y otras variables del sistema económico, están determinadas, en la economía mexicana como en cualquier otra economía, por las variaciones del ingreso nacional, que determinan los cambios del consumo del ahorro. Los cambios en el ingreso nacional, se darán siempre y cuando se cambie la política monetaria y fiscal del actual régimen y se encuentren los medios para la inversión de capitales en nuestro país, con la necesaria participación del sector público y el sector privado, alimentado de ahorros internos y externos, pero con una mayor participación del Estado en la inversión pública, apretándose ahora sí el cinturón al Estado y reducir considerablemente su gasto público, pues a mi juicio, el hecho de que sean los organismos y las empresas estatales los que realizan la mayor parte del gasto público en inversiones para el desarrollo económico aunado a los vicios de corrupción y falta de planeación y evaluación constituye otro grave error de la política mexicana, por lo tanto, los gastos del capital del Gobierno Federal deben ---



orientarse por un camino nuevo y con un criterio distinto de manera que cumplan con las finalidades fundamentales.

Debe establecerse una renovada dinámica de la economía mexicana basada en la inversión proveniente del exterior, así como de la interna, que propicie un aumento en el volumen de ocupación laboral o un desplazamiento de la población de actividades menos productivas a otras más productivas, es decir que haya mayor producción, presentar a los inversionistas nuevos campos de inversión, y por otra parte, terminar con la improvisación y propugnar porque el desarrollo económico de México se base en una real y eficiente planeación y se oriente hacia un crecimiento sostenido para acabar con el tremendo desequilibrio estructural que no ha permitido el desarrollo económico de nuestro país.

Considero inaplazable estructurar una nueva política monetaria y fiscal que se proponga fundamentalmente el estímulo de la inversión y obligar las finalidades secundarias, como son las concertaciones sobre el pacto de solidaridad económica entre autoridades federales y sectores de la sociedad, pues no son medidas ni eficientes ni adecuadas sino únicamente paliativos, para el control de precios debe acutarse por otros caminos más efectivos; quisiera creer que esta nueva política monetaria se diera en base a instrumentos de realización de operaciones económicas tendientes a un bienestar social, aparejada con una política fiscal que verdaderamente alcanzara la redistribución del ingreso, y que además permita aumentar la capacidad de compra de la gran población mexicana.

## C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- La historia nos muestra la constante tendencia -- de los grupos gobernantes a extralimitarse en sus funciones y utilizar la fuerza así como el poder que recibe de autoridad, no para mantener un clima de paz y seguridad en la sociedad, sino para -- lograr ellos mismos un mayor poder y riqueza en -- base a la autoridad que detentan.

SEGUNDA.- La justificación de los impuestos radica en el -- fin para el cual sea utilizados, y de acuerdo con la naturaleza y fines del Estado, sólo se justifica un impuesto en tanto sea destinado a lograr el bienestar, la justicia y seguridad en un clima de libertad entre los miembros de la sociedad.

TERCERA.- Los altos y progresivos impuestos, además de no -- contribuir a una mejor distribución del ingreso, se convierten en el principal desaliento a la pro -- ducción eficiente y capitalización de los sectores más progresistas de la sociedad, reflejándose estos hechos en una menor disponibilidad de bienes y servicios para las clases de menores ingresos y también en una menor recaudación fiscal, -- debido al freno que provoca en la actividad econó -- mica y en la creación de nuevas fuentes gravables este tipo de contribuciones.

CUARTA.- Para el conocimiento de los impuestos, es necesario el estudio de las distintas clasificaciones --

que de ellos hace la doctrina, para saber cual sería el gravamen apropiado para la actividad -- que se desea gravar y si es el adecuado a la eco nomía del país en que se pretenda establecer.

QUINTA.- Por ingreso tributario debemos entender todos -- aquellos recursos económicos y en especie, que -- el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos.

SEXTA.- Los resultados de la política hacendaria en Méxi co son dudosos, pues tanto al desempleo, subem pleo, desarrollo industrial, inflación, deuda ex terna, tienen tales magnitudes que pueden califi carse de inquietantes, por otra parte el Fisco -- en su afán proteccionista del Sector Industrial, ha dejado de percibir importantes volúmenes de -- ingresos tributarios, que en otras condiciones -- habrían servido para financiar obras de benefi cio social.

SEPTIMA.- La proporcionalidad consiste en que todas las le yes tributarias, por mandato constitucional de ben establecer cuotas, tasas o tarifas progresi vas que graven a los contribuyentes en función -- de su verdadera capacidad económica, afectar fi sicamente una parte justa y razonable de los in gresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado --

y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles - en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

La equidad consiste en que por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los sujetos pasivos de una misma contribución en todos los aspectos de la relación jurídico fiscal, con excepción del relativo a tasas, cuotas o tarifas, que deberán encontrarse inspirados en criterios de progresividad.

OCTAVA.-

El artículo 31 fracción VI constitucional, adolece de una falta de técnica legislativa, pues tal precepto que es la base piramidal de la materia tributaria, no hace referencia a los extranjeros y tanto la doctrina como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se han inclinado por considerar que esto obedece a que tal precepto se encuentra incluido precisamente dentro del capítulo relativo a la obligación de los mexicanos y que las leyes secundarias precisan la obligación para los extranjeros en particular; considero necesario reformar tal fracción haciéndola precisa y objetiva.

Tal falta de técnica legislativa podría subsanarse con un agregado a la fracción IV de este artículo para quedar como sigue.

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así - de la Federación como del Estado y municipios - en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; igual obli-

ción tendrán los extranjeros.

NOVENA.- Las autoridades fiscales deben brindar una mejor orientación e información a todos los contribuyentes con la finalidad de procurar concientizar a los gobernados para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además eficientar su esfera administrativa simplificando en forma real sus actividades y haciendo sencillos los requisitos formales exigidos a los contribuyentes.

DECIMA.- Por la importancia que revisten las contribuciones en nuestro país, considero urgente una modernización de la hacienda pública, tendiente a la eficiencia y eficacia de su tarea y terminar con la gran evasión fiscal.

DECIMA PRIMERA.- Considero equivocada la política fiscal establecida por el actual régimen, en primer lugar porque la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga diversas disposiciones fiscales, tiene como propósitos fundamentales ampliar la base gravable de los contribuyentes, en segundo término no se justifica el establecimiento del nuevo impuesto federal sobre el activo de las empresas, como medio para frenar la evasión o elusión fiscal, pues esto contradice la finalidad del mismo, tercero que el estado ante manipulaciones en declaraciones para presentarlas sin pago alguno y evadir el cumplimiento de la obligación que ejerza acción administrativa y penal contra los responsables, cuarto, destinar más del 50% de nuestros ingresos al pago de la deuda externa, es atentar en contra del pueblo mexicano.

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

- AQUINO SANTO TOMAS DE Suma Teológica. Tomo VIII B.A.C.  
Traducción.  
Madrid, 1968.
- BURGOA ORIHUELA IGNACIO Las Garantías Individuales.  
Porrúa, S.A., México 1976.
- CARRETO PEREZ ADOLFO Derecho Financiero.  
Santillana, S.A., Madrid 1968.
- CORTINA GUTIERREZ ALFONSO Curso de Política de Finanzas --  
Públicas.  
Porrúa, S. A., México 1977.
- DUVERGER MAURICE Hacienda Pública.  
Bosch Barcelona, 1968.
- FASIANI NAURO Principios de la Ciencia de la -  
Hacienda.  
Aguilar Ediciones, Madrid 1962.
- FLORA FEDERICO Ciencia de la Hacienda, Tomo I -  
Librería General Victoriano Suá-  
rez, Madrid 1986.

FLORA FEDERICO

Ciencia de la Hacienda, Librería General Victoriano Suárez. Madrid, 1946.

FLORES ZAVALA ERNESTO

Finanzas Públicas Mexicanas. Porrúa, S. A., México 1976.

GROVES HAROLD J.

Finanzas Públicas. Editorial Trillas, México 1965.

GARZA DE LA SERGIO

Derecho Financiero Mexicano. Porrúa, S. A., México 1976.

HOBBS THOMAS

Leviatan o La Materia, Forma y Poder de una República Eclesiástica y Civil.  
(traducción de Manuel Sánchez - Sarto).  
Editorial Nacional, Madrid 1930.

JARCH DINO

Curso Superior de Derecho Tributario, Volumen I.  
Editorial Liceo Cima, Buenos Aires 1969.

JARACH DINO

Finanzas Públicas, Editorial Congallo, Argentina 1978.

MARIA MARTIN JOSE

Ciencia de las Finanzas Públicas.  
Buenos Aires, 1976.

MARGAIN HUGO B.

Los Derechos Individuales y el -  
Juicio de Amparo en Materia Admi-  
nistrativa.  
México, 1958. (S.H.C.P.)

MARGAIN MANAUTOU

Introducción al Estudio del Dere-  
cho Tributario Mexicano.  
Universidad Autónoma de S.L.P.,  
México 1969.

SERRA ROJAS ANDRES

Derecho Administrativo.  
Porrúa, S. A., México 1974.

SMITH ADAM

Investigación de la Naturaleza  
y Causas de la Riqueza de las -  
Naciones.  
México, 1978.

VANONI EZIO

Naturaleza e Interpretación de  
las Leyes Tributarias.  
Madrid, 1973.



LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

OTRAS PUBLICACIONES

Revista de Investigación Fiscal. (S.H.C.P.)

Revista de la Facultad de Derecho. (UNAM)

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Semanario Judicial de la Federación 1917-1975.

Informe del Presidente de la S.C.J.N. 1985.