

991
24



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LOS QUE SE DEBEN CEÑIR LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
ARTURO ZUÑIGA BRETON

ASESOR: JAIME ROMO GARCIA

MEXICO, D. F.

1992



TESIS CON FALLA DE ORIGEN



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.

**CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LOS QUE SE
DEBEN CENIR LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO**

INDICE

INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
ANTECEDENTES	3
1.1.- GRECIA	4
1.2.- ROMA	6
1.3.- FRANCIA	10
1.4.- ESPANA	16
1.5.- MEXICO	21
CAPITULO II	
ESTUDIO DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL MEXICO ACTUAL	
2.1.- CONCEPTO DE IMPUESTO	27
2.2.- NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS	29
2.3.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	34
2.4.- TIPOS DE IMPUESTOS CONTEMPLADOS POR LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION	53
CAPITULO III	
ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIONES EN EL MEXICO ACTUAL	
3.1.- ANTECEDENTES	58
3.2.- ARTICULO 31 FRACCION IV	62

3.3.- ARTICULO 73 FRACCIONES VII Y XXIX	66
3.4.- ARTICULO 74 FRECCION IV	77

CAPITULO IV

CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LOS QUE SE DEBEN CENIR LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO

4.1.- PRINCIPIO DE GENERALIDAD	90
4.2.- PRINCIPIO DE GASTO PUBLICO	96
4.3.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD	106
4.4.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	111
CONCLUSIONES	116
BIBLIOGRAFIA	119

INTRODUCCION:

El ser miembro de una sociedad obliga, asimismo, a colaborar y contribuir a los gastos públicos, a fin de cooperar al sostenimiento y desarrollo de las instituciones públicas Federales, Estatales y Municipales, para los servicios y las obras que contribuyan al desenvolvimiento del país.

El sistema tributario en las antiguas civilizaciones, como ahora en las modernas han sido la base del progreso y estabilidad de la sociedad en los países en general.

El desarrollo creciente del pueblo mexicano provoca que constantemente se esté reformando, adicionando y derogando la legislación tributaria, en virtud de que el Estado requiere de nuevas fuentes de ingresos para llevar acabo las tareas inherentes a su administración.

En este trabajo estudiaremos algunas de las figuras que consideramos más importantes en nuestro medio jurídico de aprendizaje, que han originado en los últimos tiempos infinidad de polémicas, por lo que en forma somera hacemos alusión a algunas de estas, dado lo extenso del Derecho Financiero Mexicano.

Los impuestos son una institución jurídico financiera que presentan múltiples facetas, su complejidad a dado ocasión a una gran variedad de estudios por el aspecto en que influyen en la vida cotidiana de las personas físicas y morales obligadas a contribuir, por lo que en la actualidad nadie se escapa del tributo, por que de una u otra forma se pagan estos.

No obstante la importancia que tienen para la vida económica y social, la Carta Magna señala que desde el proceso legislativo se atienda a los principios que toda contribución debe observar, en este entorno los impuestos son los mecanismos que hacen funcionar a todo un aparato gubernamental que busca el bienestar social a través de los planes y programas de desarrollo para el bien de la colectividad, sin que esto se interprete como una contraprestación del Estado para con los sujetos contribuyentes del impuesto.

CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LOS QUE SE
DEBEN CENIR LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO.

CAPITULO I

1.- ANTECEDENTES :

Ya antes de que alcanzaran el peldaño inmediato a la civilización, los hombres se vieron obligados a pagar tributos.

Los tributos son casi tan antiguos como el hombre. La historia, la economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, contienen por tal motivo, infinidad de temas relativos en los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pagos semejantes. Es fácil de suponer, que antiguamente por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, y que tuvieran una triste secuela de atrocidades, aunque también golpes de inventiva del ingenio humano. Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, en China y en el territorio comprendido entre el Eufrates y el Tigris. Una forma de tributar muy antigua es la prestación personal, que también en Europa, se conservó hasta el siglo pasado. Los grandes babilonios y asirios, rara vez olvidaban, tras victoriosas campañas militares, levantar monumentos en los que quedaba fijo en inscripciones que los vencidos debían pagar fuertes tributos y prestaciones. El Rey Minos de Creta, la isla

mediterránea en la que, el segundo milenio antes de cristo floreció una gran cultura, recibía incluso tributos en forma de seres humanos.

1.1 GRECIA.

La cultura griega no contaba inicialmente con técnicas recaudatorias tan avanzadas, los gastos públicos eran relativamente pequeños en los primeros tiempos de la historia griega, produciéndose casi sólo con ocasión de fiestas o solemnidades religiosas especiales, así como con motivos de edificaciones o construcciones públicas, a excepción de los casos en que éstas eran costeadas por ciudadanos pudientes en servicio honorífico a la ciudad.

Llama particularmente la atención el carácter voluntario de ciertas contribuciones; en la época de apogeo cultural, los griegos mostraron una gran disposición a prestar su colaboración económica espontánea al Estado con una intensidad tal que nunca se ha vuelto a repetir en la historia. Los más ricos sacrificaban su fortuna en favor del Estado asumiendo cargos públicos cuyo desempeño imponía grandes gastos. Las numerosas donaciones y fundaciones que, sobre todo en la época helenística, efectuaban los ciudadanos para fines públicos son ejemplo del mismo fenómeno; la voluntariedad era patrimonio exclusivo de los ciudadanos de pleno derecho; a los esclavos se les obligaba a trabajar en las minas de plata del Laurión o se les gravaba con contribuciones especiales.

El principio de voluntariedad se complementaba con el de

1.- Sanchez Piña José de Jesús, Nociones de derechos Fiscal, pag. 28, Editorial Pac, México 1976.

imposición indirecta. Ciertamente es que las liturgias y el servicio militar eran contribuciones personales, pero no tenían el carácter de exacciones ni equivalían a impuestos sobre el patrimonio, o la renta. En cambio, las aduanas cobraban la importación y exportación y ciertos impuestos sobre el consumo y de tráfico de mercancías, tuvieron carácter estable, pero su recaudación no estaba confiada a órganos estatales, si no que se hacía por el sistema de arrendamiento.

Para atender a las necesidades estatales extraordinarias de la guerra se introdujo en Atenas un impuesto de producto sobre la tierra, sobre el patrimonio de las viudas y huérfanos; su recaudación regular. Sin embargo, fracasó en la etapa democrática por la oposición de la población. La misma "eisfora", introducida por Solón, que era un impuesto de capitación sobre los ciudadanos de derecho pleno, únicamente fué recaudado en épocas de particular necesidad .:

Posteriormente en la tributación, al igual que en la política, Atenas era muy excepcional; la forma de contribuir más utilizada fueron los gravámenes periódicos a menudo anuales sobre el capital.

En un principio los ingresos públicos se derivan en su mayoría de la propiedad real, los impuestos directos en especie dutinae y themis. Este último irregular se conformaba por regalos, las contribuciones en la época de Homero sólo fueron voluntarias en forma, es decir, los súbditos contribuían voluntariamente a intervalos irregulares, pero más tarde, las contribuciones se volvieron obligatorias y finalmente se transformaron en pagos regulares. La omnipotencia del gobernante además de que las contribuciones eran, un

reconocimiento de su poder supremo acelerará este suceso de la contribución regular, los gobernantes sólo por formalismo, llamaron regalos a estos impuestos.

Las clases sociales gobernantes griegas del mundo antiguo generalmente se eximían así mismas de los impuestos, habida cuenta de que podían vivir de los gravámenes directos impuestos a otros. Los impuestos al comercio exterior por su carácter irregular en sus comienzos y por realizarse en forma de trueque no podía sujetarse a impuestos aduaneros; sin embargo, si existían algunos impuestos cuasi aduaneros en forma de regalos.

En el plano nacional Atenas podía depender de las minas de Laureium, de los impuestos directos, de los ingresos de las Ordenes Dinásticas, y diferentes gravámenes directos regulares e irregulares, además de ingresos procedentes de dos fuentes principales que eran los tributos indirectos sobre todo arancel y los impuestos directos internos, aunque repudiados por el grupo gobernante, se aplicaban a otros.

1.2 ROMA.

El Imperio Romano se manifestó precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma los pueblos conquistados y la plebe.

En cuanto a Roma, nos encontramos con diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales.

Durante la época Republicana, en Roma el sistema tributario

S. Harley H. Henrich, Una Teoría General del Cambio de la Estructura Tributaria, Editorial Grafica Panamericana, Pag. 95, México 1976.

estaba basado en los bienes públicos, los ingresos del Estado procedían del *ager públicas*, ya sea explotadas directamente o mediante arrendamiento proporcionaban ingresos. El impuesto como un deber público sólo tuvo operancia con carácter extraordinario, al crearse las provincias las cuales fueron cargadas con tributos de diversa índole.

Los ciudadanos romanos estaban obligados al pago del *tributum*, que era un impuesto territorial que se ingresaba únicamente como anticipo reintegrable, y, además siempre se recurría a la venta de los dominios, a la alteración de la moneda o a las reservas del tesoro, además de los préstamos de los abastecedores y a los donativos de los ciudadanos al llevar a cabo la conquista de un país. Roma se adjudicaba el territorio sometido y, los bienes que hubieran pertenecido a los antiguos dominadores, pertenecían al *ager público*. Así una parte de las tierras del dominio público eran administradas por el fisco el cual las daba en arrendamiento. Las minas pertenecientes al estado o eran explotadas directamente, o estaban arrendadas, y los que pertenecían a los particulares estaban obligados al pago de un impuesto.

Augusto sometió a los ciudadanos romanos a pagar la *cinquentena*, es decir, el dos por ciento del precio a que se vendieran los esclavos, derecho que más tarde se elevó al doble; la *centésima rerum venalium*, impuesto que recaía sobre toda clase de transacciones, y la *vigésima libertatis*, sobre el valor de los esclavos manumitidos, y restableció la *vigésima hereditatum*, que recaía sobre las herencias y donaciones que tuvieran lugar entre parientes que no fueran muy inmediatos.

En las provincias, Augusto, mediante la refundición de los impuestos directos y las prestaciones de frutos, estableció una imposición general con base catastral que ascendía a la quinta o séptima parte de la renta que se calculaba a las propiedades y aumentó los derechos de aduanas a la cuadragésima parte del valor de las mercancías, las cuales fueron más tarde elevadas a la octava parte.

Caracalla, sin duda alguna por consideraciones fiscales concedió a todos los súbditos del Imperio la calidad de ciudadanos de Roma, con objeto de aumentar las cantidades recaudadas por los impuestos, que sólo eran pagadas por los ciudadanos romanos. Diocleciano y Constantino reformaron el impuesto territorial y rectificaron el catastro.

Este último emperador creó la *lustratis collatio* o *chrysoargirum*, impuesto sobre el ejercicio de toda clase de profesiones lucrativas, que debía pagarse cada cinco años en oro o en plata y estableció respecto del catastro que el mismo podría alterarse cada quince años. Posteriormente se creó la *capitatio humana*, que debía ser pagada por los siervos y colonos que en el catastro aparecían sin bienes, y la *capitatio animalium* sobre el ganado.

Todo ello, unido a los abusos de los pretores y cuestores, daba lugar a una gravísima situación para los habitantes de las provincias, que además, habían de entregar sus tributos a los republicanos, que luego denominaron *decumani*, portitores, *scripturari*, según el impuesto que tenían arrendado, llegan a crear una serie de problemas en los últimos días de la República que fueron, en parte, subsanados durante la época de Augusto el cual dividió a las provincias en

estipendarias y tributarias.

La introducción de nuevos impuestos, en particular de ciertas actividades comerciales, y la sustitución del arrendamiento por la administración imperial, sólo sirvieron para retardar el proceso de decadencia, pero no pudieron contenerlo, pues las necesidades del Estado, excedían cada vez más las posibilidades de obtener ingresos.

Así se llega con Dioclesiano a la supresión del ya anticuado sistema financiero, sustituyéndolo por una nueva orientación económica, que por fijar los salarios y señalar precios de tasa guardaba cierta analogía con las economías autoritarias, y por una reforma tributaria que ya no respetaba los privilegios tradicionales de los ciudadanos romanos; creó un sistema tributario basado en el impuesto sobre el patrimonio (impuesto sobre la renta) además, conserva los antiguos impuestos sobre las actividades comerciales y el consumo.⁴

Dividió todo el imperio en unidades impositivas unidades de valor en atención al capital mobiliario, naturaleza de los terrenos, clases de cultivo, número de esclavos, colonos, animales, etc., y la estimación del patrimonio de cada contribuyente se hacía cada cinco años y cada tres de estos periodos se exigía una cantidad para su distribución entre los contribuyentes. El fisco imperial romano era odiado por su sistema recaudatorio, además de que ya no correspondía a la forma de producción económica de su época.

1.3 FRANCIA.

En la Francia medieval, los impuestos directos constituían las fuentes más importantes de los ingresos disponibles para el rey; eran la señal misma de la soberanía, de su derecho a gravar a sus súbditos fuera del dominio real.

La tributación indirecta en Francia no surgió como fuente predominante de ingreso gubernamental sino hasta el siglo XVII. La historia es muy parecida en todo el continente. El localismo y el gobierno feudales se basaban en los ingresos de las tierras; luego, a principios del siglo XIV, dado el crecimiento del comercio y el dinero hicieron que gradualmente se cobraran aranceles, así como pagaran peaje o cuotas por trasladar bienes a las ciudades o fuera de ellas, y a los mercaderes los derechos de exportación por vender sus productos.

"Durante la Edad Media el patrimonio del Estado continuó confundido con el del soberano y era la principal fuente de recursos, ya que los tributos perdieron toda importancia y se convirtieron en fuentes excepcionales de ingresos. En ese período se desarrolló el sistema de regalías, que consistían en contribuciones que debían pagarse al soberano por concesiones o especiales que el rey hacía a los señores feudales (por ejemplo, el derecho de acuñación de moneda o el derecho de utilización de agua). También se difundieron las tasas, que los súbditos debían pagar a los señores feudales por determinados servicios que estos les prestaban. Así los vasallos debían pagar tributos para que los señores les permitieran ejercer profesiones o empleos, para transitar ciertas rutas o cruzar los puentes, por

utilizar las tierras del señor feudal. Puede observarse que estas prestaciones no son estrictamente tributarias, puesto que estaban más vinculadas a la idea de la propiedad del dominio señorial; era en cierta forma productos derivados de propiedad. Vemos, entonces, que continuaba predominando el carácter patrimonial de los ingresos.

La formación gradual de los grandes Estados motivó profundas transformaciones en el sistema del ingreso público. El monarca restaura su poder venido a menos en la época feudal, utilizando ante todos los privilegios reales; como señor percibía rentas de sus tierras. Después utilizó el sistema de ayudas para reclamar a sus vasallos el derecho de percibir rentas en sus respectivos dominios; en lugar de ser pagada por el señor, la ayuda era percibida por el rey directamente de los habitantes de los diversos dominios señoriales. Estas ayudas fueron en un primer momento excepcionales (por ejemplo, cuando era necesario reclutar soldados). Pero como luego se precisó un ejército estable, optó por darle carácter permanente. Una vez concedida la autorización, el rey se aprovechó de ella para recaudar anualmente el impuesto, como ya lo hacía en las ciudades con carácter de municipio.

Puede observarse que este sistema de ayudas feudales hizo surgir la concepción del impuesto moderno; sin embargo, la concepción del impuesto sufrió profundas variantes. Primitivamente y dado su origen derivado justamente del sistema de ayuda, el impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey. Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y

XVIII, comenzó a despertar sordas resistencias de la clase menos pudientes que era más castigada.

En la Edad Media los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otras de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie.

Como tipos de contribuciones que se cumplían en forma de servicios personales por los siervos, pecheros o villanos tenemos a los siguientes. Entre los personales estaba la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra. También como tributos en forma de servicios personales, tenemos el que consistía en que el siervo debía cultivar las tierras del señor feudal dentro de ciertos días de la semana.

Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose así diversos impuestos.

Por lo que se ve, el impuesto en la Edad Media se pagaba en especie, podemos anotar entre las prestaciones que consistían en cargas en especie que debían pagarse en ciertas épocas; eran participaciones en los productos de la tierra y así el señor obtenía gavillas de trigo, de avena, de ceno, parte de las vendimias, gallinas y cera etc., se percibían, derechos en metálico o en granos por cada cabeza de ganado, buey, carnero, puerco o cabra, etc..

Los labriegos estaban obligados a cocer su pan en el horno del señor, o moler su trigo en el molino señorial y aplicar las uvas en su

lugar, debiendo pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de banalidades, por que se instituyeron por medio de bandos, pregon o edicto. Otro impuesto en especie era el que existía para muchas iglesias, una contribución en vino.

El impuesto de la talla o pecho era pagado en dinero o en especie por cada familia de campesinos, esta carga se debía cubrir varias veces al año, este gravamen se llamaba talla por que en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedaso de madera.

La talla o pecho se convirtió en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservando todavía en tiempos de la Revolución Francesa, a pesar de la formación que había sufrido, el nombre de talla, A. Torquville refiriéndose a la situación tributaria en la época de la Revolución decía, que la talla sólo gravaba la propiedad inmueble, y no se variaba con arreglo a la fortuna del propietario, sino que tenía por base fija y visible, un catastro cuidadosamente hecho, que se renovaba cada treinta años y en el cual las tierras estaban divididas en tres clases según su fertilidad.

Cada contribuyente sabía de antemano exactamente lo que importaba la base del impuesto que tenía que pagar; si no lo pagaba él sólo o mejor dicho su tierra, era el único responsable, si se creía lesionado en el reparto, tenía siempre derecho a exigir que se comparara su cuota con la del otro vecino de la parroquia, elegido por él mismo: esto es, lo que nosotros llamamos hoy derecho a la igualdad proporcional. Claro que este régimen era un violento contraste con el que existía en la mayor parte de la provincia de Francia a fines del

siglo XVII, época que se refiere el comentario de Torquville, pero no revela cómo, ya entonces, la talle había dejado de ser en algunas provincias de Francia un tributo arbitrario para convertirse en el impuesto sobre la propiedad territorial con caracteres análogos a los que posee en la actualidad.

El impuesto de la mano muerta, se puede decir que también era una especie, y que consistía en el derecho del señor de adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos o vasallos cuando estos morían sin dejar hijos o intestado; los colaterales no tenían derecho a heredar si el señor autorizaba que percibieran la herencia, debían pagar, un crecido rescate a lo que se llamaba derecho de relieve.

El diezmo significaba que el siervo o contribuyente debía pagar al señor feudal la décima parte de todos los productos. El villano o siervo también pagaba el impuesto de peaje, que se cobraba para transitar por determinados caminos o bien para tener derecho de pasar por un puente. Los derechos que se pagaban por pasar los escasos puentes de entonces, se llamaba portazgo.

Los señores gravaban el tránsito de las mercancías y muchas veces interceptaban un camino o un río, y no dejaban pasar a nadie sino hasta que pagara. Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos: de circulación por las carreteras; de muelle; de paso por las puertas de las poblaciones; de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas cobrándose a veces en dinero y a veces en especie.

A medida que el poder real se fué consolidando se procuró

d. - Sanchez Pina José de Jesus, Op Cit, Pag. 28.

reducir el número de estos impuestos, pero todavía en el siglo XIV se contaban sobre el río Loire, sesenta y cuatro el tramo de Roanne a Nantes; sesenta en el Garona y nueve en el río Sena, entre el puente grande de París y la Roche Guyon.

Además de esos derechos, el señor tenía el llamado derecho de toma, que consistía en obtener todo lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por el mismo, y podía también obtener de los mercaderes, al fiado, los géneros que le convenía.

También tenían los señores el derecho de guarda, que consistía en que debían guardar los bienes del obispado en tanto éste estuviera vacante, conservando ellos los productos de dichos bienes; esto daba lugar a que procuraran que la vacante durara el mayor tiempo posible. Para el caso de las prestaciones a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas.

En estos derechos feudales encontramos el origen de diversos impuestos, que existen en la actualidad; desde luego puede observarse, que las ayudas otorgadas por los vasallos a su señor, fueron reglamentándose poco a poco.⁷

Con posterioridad a la Revolución Francesa estas concepciones se modificaron sensiblemente. Surgieron las ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se pagaba al Estado por los servicios generales que éste prestaba.

7.- Flores Sevilla Ernesto, Elementos de finanzas públicas, Vigésima octava Edición, pag. 80, Editorial Porrúa, México 1990.

Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potencialidad económica de los ciudadanos, el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios.

1.4 ESPAÑA.

La evolución histórica de España ha de comenzar por el periodo de dominación romana.

Desde el año 218 antes de Jesucristo, en que los romanos llegan a España, hasta el 219, se agrega definitivamente al imperio romano, existe un periodo en que las sublevaciones y las luchas son casi continuas frente a la rapacidad de los pretores romanos, pero, desde entonces, comienza un proceso a través del cual España se va asimilando a la los sistemas de recaudación Romana.

A partir de la época Republicana, después de ser España declarada provincia, lo que supone, como es sabido, el pago del tributo a Roma y el sometimiento a la autoridad de sus magistrados, estuvo bajo un sólo pretor hasta el año 197 antes de Jesucristo.

España quedó sujeta a tributos en metálicos y en especie, por las tierras y por las personas. El arca provincial dependía de Roma. Los impuestos fueron directos como el territorial que pagaban los habitantes de las ciudades por la posesión del suelo, y el impuesto territorial, como el portorium, debido por los propietarios de las mercancías que atravesaban ciertos lugares y el de transmisión por herencia.

Los recursos de la Hacienda Real en la España Cristiana de la Alta Edad Media proceden de fuentes muy diversas; lo más importante es el rendimiento económico de los bienes públicos integrados por los

grandes dominios fiscales o propiedades territoriales de la corona, que se interesaban por la "regalía" o derecho exclusivo del Príncipe al dominio de los bienes abandonados y sin dueños (bonavacantia) y de las tierras yermas (erum regis), con lo que pasan al fisco regio los territorios reconquistados, donde el monarca podía establecer sus explotaciones agrarias o cortijos reales, o autorizar a particulares que las roturen y cultiven. Los habitantes de estos dominios de la corona satisfacían una renta anual, que era una deformación del antiguo tributo territorial, confundido con el censo privado que paga el colono por disfrutar de una tierra ajena.

En León y Castilla en el siglo XI el pago del tributum se hace en especie por unidad fiscal de cada casa, familia u hogar, en algunos casos por la posesión de una yunta de bueyes, la cuantía variaba de una novena parte de la cosecha a una décima en otros lugares. La Hacienda Real obtenía otros ingresos procedentes del dominio fiscal, por concepto de derechos exclusivos del Príncipe, como regalías de los montes, bosques, prados, ríos, salinas, etc., cuyo disfrute cede el Rey a cambio de prestaciones determinadas como el "montaticum" o montazgo, otra regalía es la acuñación de moneda, y la de establecer mercados públicos, cobrando impuestos y gabelas en ellos por la venta de mercancías. La Hacienda Real contaba con otros ingresos que tenían un carácter más definido de contribuciones como los ingresos ordinarios y extraordinarios por lo que los súbditos del Reino Español estaban sometidos al Poder Público representado por el Príncipe.

En los ingresos ordinarios estaban los impuestos romanos que gravan el tránsito, tráfico y venta de mercancías. El antiguo imperio

romano-visigodo de aduanas o "portorium" adopta diversas formas y nombres según el lugar del tráfico o según se refiera a personas, ganado o mercancías, estos impuestos gravaban la mercancía a un mercado y su venta en el mismo. si se paga por las personas se denominaba impuesto por peaje, si era por el paso de ganado y otros bienes "passagium, si era por determinados lugares como puertos o puertas de las ciudades se denominaban portaticum o portazgo, por los puentes portaticum, si es el mismo mercado o aduana interiores portus o en albergues o posadas (pausatat).

Otros ingresos ordinarios eran el importe de las penas pecuniarias en metálico que pagan los delincuentes por la comisión de delitos, los que sin una excusa dejaban de acudir al llamamiento real del ejército, las multas derivadas por no prestar el servicio de vigilancia se convierten en ingresos tributarios, al no prestar esos servicios.

Los ingresos extraordinarios eran los botines de guerra, los tributos que percibía el Rey por vasallaje de un príncipe extranjero, las confiscaciones de los bienes de los que se rebelaban contra la autoridad real, y los tributos que el rey solicitaba en ocasiones a sus súbditos en forma de subsidios.

Los súbditos no exentos estaban obligados a prestar servicios personales, como era el hospedaje a viajeros, la obligación de alojar y sustentar en sus casas al príncipe y su séquito, oficiales públicos y señores, estos servicios al cubrirse en metálico o en especie se convirtieron en otro tributo: el trabajo personal de contribuir a la realización de obras públicas se llamó facendera, si se trataba de

caminos y puentes, castellería o muros, si se refería a castillos y murallas de ciudades; mandadería por servicios de correos o mensajería, conductum si facilitaban comida o provisiones algún servidor de la Corona y finalmente estaban obligados acudir al concilium local o judicial, siendo la prestación personal más importante la del servicio militar.

Todos los habitantes siervos o libres del gran dominio o señorío estaban sometidos a la potestad del señor a una serie de gravámenes que generalmente se llaman "foros" o "usos" calificados de "malos" normalmente. Los cultivadores de los predios del señor debían a éste el pago de un censo o renta por el disfrute de la tierra y como reconocimiento del dominio del señor sobre la tierra poseída, esta renta era el antiguo tributo territorial romano y que recibió diferentes nombres entre otros "censum, forium o foro, tributo, en la Baja Edad Media. Además habían otras obligaciones personales, una de ellas era la de realizar durante determinados días del año faenas agrícolas en las tierras que el señor se reservaba, llamadas labores, otras prestaciones personales eran de contribuir con su trabajo a construcción o reconstrucción de caminos y puentes.

La libre disposición patrimonial estaba limitada por la prestación que el cultivador de un predio tenía que cubrir para transmitir a sus descendientes sus derechos, se llamaba "nuncio, mortuorium o mortura", luctuosa en Galicia y "laxatione o "lexia" en Cataluña y consistía en la entrega de la mejor cabeza de ganado o una prenda del ajuar doméstico, una gallina, algún objeto mueble o una cantidad en metálico. las mujeres en condición servil o semi-servil

no podían contraer matrimonio sin el consentimiento del señor, cubriendo por ello las "ossas" o "huesas". En Cataluña los colonos o payeses no podían abandonar el predio sin licencia, pagando desde el siglo XI un rescate o rredición, llamado los "homines de rredimentia".

Los ingresos extraordinarios de carácter público revisten una importancia especial, los conocidos como servicios otorgados por las cortes. Para comprender la institución conocida como las cortes es preciso tener presente que los componentes del Estado llano, pequeños propietarios, artesanos, mercaderes, pobladores libres no podían aceptar fácilmente todas las cargas tributarias personales, sin que en compensación recibieran de los monarcas un trato especial.

Las cortes nacen evidentemente por un motivo fiscal; su creación fue con el objeto de atraer más recursos económicos sin conflictos, con el tiempo va a sufrir ampliaciones muy importantes. en efecto. la imposición de tributos o la modificación de los existentes se convirtió en expresión de soberanía, y esa función correspondía a las cortes del Rey. Las cortes del siglo XV, tuvieron que pedir al monarca, que revocara las mercedes. privilegios e inmunidades otorgadas a los distintos señores feudales, para aliviar la carga tributaria que pesaba en modo excesivo sobre las clases de menor capacidad económica.

Los recursos públicos en España se configuraban de los donativos que entregaban los ciudadanos a título de honor, los tributos que pagaban los vencidos en razón de servidumbre, los impuestos que entregaban al monarca a título privado y a título público normalmente era bajo el consentimiento de los súbditos de la Corona. A estos

recursos se agregaba un renglón conocido como rentas a la corona a título de gracia, concedida por la iglesia.

Estas rentas a título de gracia se reunían de los productos de la Bula de la Santa Cruzada, las rentas eclesiásticas cedidas a los monarcas, provenientes de los dominios de las Ordenes Militares, los subsidios del clero, consistentes en una parte alícuota medios frutos, cuarta, décima de los beneficios, frutos o rentas eclesiásticas, si bien el clero no estaba sujeto a impuestos de carácter directo y personal, los subsidios representaban una excepción a la franquicia fiscal de que disfrutaban los clérigos.

La enmarañada selva de figuras tributarias que se presentaban en la Península Ibérica era impresionante, pero la mentalidad del conquistador hispano, cuando llegó a las costas americanas, fue precisamente escapar a esa presión tributaria y trasladarla directamente a los nuevos territorios descubiertos, además de contar con su sordida avaricia.

1.5 MEXICO.

Uno de los documentos más importantes con que cuenta la historia de México, para conocer la realidad tributaria pre-corteciana, es el código conocido como "Matrícula de los Tributos" que por orden del Virrey de Mendoza fue además transcrito y aparece, en la segunda parte del código conocido como Mendocino.

Los pueblos tributarios hoy pertenecientes al Estado de Hidalgo encabezados por Xolitepec, se especificaba un tributo singular destinado al Totocalli o casas de las aves de Tenochtitlan a saber:

diez águilas que entregaba a México el de Xilotepec.

Los tributos que pagaban algunos pueblos del Estado de México encabezados por Tollocan, seguido por Calixtlahuaca, Tepetlanuican, Mitepec (o Tlacotepec), Capulteapan, Metepac, Cacalomsapan, Calimayan, Teotenango, Tepanaxalco y Zoquitzenco, bajo los tejidos, en nahuatl, entregaba cada ochenta días el señor de Tollocan 400 mantas de henequén tipo de ocuilla, 20 unidades de vestiduras con sus respectivas modelas y con sus indicaciones de cada una de ellas.

La Matricula de los Tributos hacia referencia a tributos que en una forma u otra representaban el esfuerzo personal de los pueblos sometidos al dominio Mexica-Tenochca, además de la adecuación del tributo al lugar sometido y finalmente la existencia de una institución que no se ha estudiado correctamente, pero que representa la existencia de otro tributo personal (la esclavitud).e

Francisco Javier Clavijero, al escribir sobre los tributos y gravámenes de los vasallos en México, mencionaba que todas las provincias conquistadas por las armas mexicanas eran tributarias del imperio y pagaban de los frutos, animales y minerales de la tierra según la tasa que se les había prescrito, y además de eso los mercaderes contribuían con una parte de sus mercancías y todos los artifices cierto número de las obras que trabajaban. Además de un número excesivo de vestidos de algodón y cierta cantidad de plumas, que eran renglones comunes a casi todos los lugares tributarios, contribuían otras muchas cosas diferentes según la calidad de las tierras.

8. - Reyes Vera Ramon, Historia de la Contribuciones en México, Pág. 298, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Primer Número Extraordinario, México 1978.

Los pueblos conquistados pagaban anualmente, fuera de la ropa de algodón por regiones y entregaban, plumas hermosas de diferentes colores, cacao, pieles de tigre, planchas de oro, gargantillas de esmeraldas finisimas y ordinarias, despues de que Axayacatl sojuzgó a los matlazincas, les impuso un tributo especial, consistente en cultivar sembradura de maiz de 1'600 varas de largo y 800 de ancho para viveres del ejército mexicano, al que no pagaba el tributo lo vendian como esclavo; los mexicas recibian al año inmensas cantidades de todos los productos y artefactos de los territorios que conquistaban.

En el Imperio Mexica los tributarios se clasificaban de cuatro maneras:

La primera clase de tributarios se llamaba teccallec que quiere decir gente de unos principales, o sea la gente que tenía los segundos señores (Tectecutzin) al cual pagaban el tributo que habian de pagar al supremo.

La segunda clase de tributarios se llamaban Calpullec o Cinancallec, que quiere decir barrios conocidos o parentesco antiguo y conocido que están por sí, y a ésta pertenecia la mayor parte de la gente, en esta clase estaban los que tributaban al señor supremo; y a su principal o cabeza le cobraban una sembradura para su sustento, que era una costumbre antiquisima, sin perjuicio del tributo del supremo.

Una tercera forma de tributación, era la de los mercaderes, éstos pertenecian a linajes conocidos que se adquirian sólo por herencia o con autorización del dictatario principalmente, estos tributaban de acuerdo a la actividad que desarrollaban, los mercaderes por su actividad comercial; no eran obligados al servicio personal, ni a las

obras públicas, si no era tiempo de necesidad, ni eran obligados a ayudar en las milpas o sementeras que se hacían para los señores.

La cuarta manera de tributarios se llaman Tlalmactes o Mayeques, que quiere decir los labradores que están en las tierras ajenas. No se podían ir los mayeques que había en ellas, y la renta era parte de lo que cogían o labraban una tierra al señor. Los mayeques no tributaban al supremo, sino al señor de las tierras, ni acudían a las sementeras que se hacían en común.

Tampoco los labradores pagaban los tributos reales y personales, los mercaderes y oficiales estaban exentos del tributo personal, salvo en tiempos de guerra, los Tectecutzin, Tecutiles o pilles no pagaban tributo y servían en las guerras, en los oficios públicos de gobernadores y ministros de justicia. También eran exentados de los tributos los que estaban debajo del poderío de sus padres así como los huérfanos, las viudas, los liciados o impedidos para trabajar, pobres mendicantes y los que servían a los templos o cultos de sus ídolos.

Los tributos que existían durante la época de los Aztecas o Mexicanos, se dividían en dos grandes grupos:

- a) Tributos impuestos a los pueblos sometidos y
- b) Tributos interiores que debían pagar los mexicanos.

Los tributos impuestos que los pueblos sometidos debían a los mexicanos a juzgar eran de dos maneras diferentes:

- 1a. La de los pueblos que se daban en paz, que solamente entregaban su tributo, conservando su completa autonomía y.
 - 2a. La de los pueblos sometidos por la fuerza de las armas.
- En este último caso los pueblos sometidos por los aztecas,

tributaban de dos formas:

1a. Tributos en especie o mercancías

2a. Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los pueblos sometidos.

Originalmente el tributo constituía un verdadero contrato de rescate, la idea que fundamentaba la acción tributaria era la definición del vencido como un pueblo cautivo que tenía que pagar rescate por que lo dejaran vivir, desde el punto de vista de la explotación de los recursos.

El problema de los tributos, representó una preocupación fundamental para Hernán Cortés, inmediatamente después de la conquista encontró verdaderamente superpuestos los sistemas tributarios.

La corona española, protege a la comunidad indígena para cobrarle tributo, el producto excedente de dicha tribución a su vez toma otra forma de tributo, y ésta representaba la relación económica principal entre la Iglesia y la Corona.

En el siglo XVI, el tributo era el principal ingreso de la corona. Desde mediados del siglo XVIII el monto del tributo real aumentaba, pero su importancia relativa decrecía, pues los ingresos procedentes del estanco del tabaco, la alcabala y los derechos sobre el producto de las minas, crecían mucho más aprisa.

El tributo en especie, dinero o trabajo, así como el diezmo en el sentido amplio de la palabra, eran todos ellos expresión de la relación despótico-tributaria que existía entre la comunidad indígena y la relación Estado-Iglesia.

Durante la colonia los tributos no solo fueron de dinero, si no

también en servicios muy variados, incluyendo los personales, esto pone de manifiesto una vez más que lo que interesaba era la captación por el conquistador de la plusvalía que generaban los pueblos conquistados, por lo cual la esclavitud formaba parte del sistema tributario como renglón principal.

Por lo que hace a la Hacienda pública de México Independiente, podemos afirmar que continuó sobre las mismas bases y la misma estructura que dejó la Hacienda Colonial.

Posteriormente ya en Guadalajara, el 29 de noviembre de 1810, el Padre de la Patria, el Generalísimo de América, Don Miguel Hidalgo y Costilla, en el Bando de esa fecha, además de abolir la esclavitud, deroga diversas leyes relativas a los tributos de esa época.

De igual manera y siguiendo los pasos del Padre de la Patria, Don José María Morelos y Pavón en "Los sentimientos de la Nación" expresados en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813, en el párrafo veintidos manifiesta que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que nos agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias u otra carga igualmente ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros; la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrán llevar el peso de la guerra y honorarios de empleados.

De todo lo anterior, indudablemente que los impuestos han estado presente en la vida de los núcleos sociales.

CAPITULO II

ESTUDIO DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL MEXICO ACTUAL.

2.1 CONCEPTO DE IMPUESTO

El concepto doctrinario del impuesto es tan variado como escuelas, doctrinas económicas e ideas financieras y jurídicas existen. En la antigua india, el filósofo kantilya decía que así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las rentas están presentes.

Existen infinidad de definiciones del impuesto que divergen entre si, en cuanto tratan de introducir conceptos éticos-políticos, para justificar el derecho de establecerlos, pero en las que citaremos pueden encontrarse ciertos caracteres esenciales comunes, que configuran perfectamente esta institución. De todas ellas surge inequívocadamente el carácter obligatorio de esta prestación pecuniaria que deben soportar los sujetos pasivos con el objeto de que el Estado pueda costear sus gastos de administración.

A pesar de las innumerables definiciones que se han dado del impuesto como institución financiera, nos es posible destacar los elementos esenciales que casi todas ellas contienen e incluyen al tratar de definir esta importantísima figura financiera.

En torno a lo anterior, y dado que los estudiosos de las finanzas públicas a la fecha no se han puesto de acuerdo para dar un concepto de impuesto universal nos permitimos entrar al estudio de los diferentes conceptos vertidos por los tratadistas de la materia

financiera..

A.D. Wagner define a los impuestos como las contribuciones obligatorias de las economías individuales (de los individuos) para los gastos generales del estado que el mismo exige en virtud de la soberanía (soberanía financiera) en forma y cantidad establecida por el unilateralmente en cantidad de equivalentes generales y costos tasados por las totales prestaciones del Estado según principios y medidas comunes.e

Para el tratadista Nitti, el impuesto es una cuota, parte de la riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas, su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de la utilidad general y de naturaleza indivisible.so

Jose Luis Perez de Ayala, afirma que el impuesto será aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad y que además no está condicionada ni determinada por una prestación administrativa particular y concreta, sino que, por el contrario, se ingresa siempre a título definitivo, con el fin de atender a las necesidades públicas generales.11

Hector B. Villegas, define a los impuestos dándoles el nombre a los tributos como las prestaciones comunmente en dinero que el Estado

9.- Wagner Adolfo, Tratado de la Ciencia de las Finanzas, V. Guard y E. Briere Libreros Editores, Tomo II, Pag. 15, Francia 1918
10.- Nitti Francisco, Principio de la Ciencia de la Finanzas, Marcel Guard Libreros Editores, Tomo II, Pag. 267 Francia 1909.

exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una Ley para que cubra los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.¹²

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 20. fracción I, los define de la siguiente manera "los impuestos son 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 de este artículo".

Como es de observarse los tratadistas aunque no dan la misma definición, si llegan a la conclusión que los ciudadanos radicados en un país tiene la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado.

2.2 NATURALEZA JURIDICA DE LOS IMPUESTOS

La naturaleza jurídica del impuesto consiste en una relación de obligatoriedad entre el sujeto pasivo y el sujeto activo y en virtud de la cual éste último tiene el derecho de exigir la prestación pecuniaria que el primero tiene el derecho de realizar. Esto constituye la relación tributaria material o substancial, pero al lado o al rededor de la misma existen otras relaciones de carácter accesorio o de carácter formal las cuales nos permitimos señalar a

11.- Pérez de Ayala José Luis, Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, Pag. 98, Madrid 1968.

12.- Villegas B. Hector, Op Cit, Pag. 79

continuación.

La relación tributaria accesoria consiste en aquellas obligaciones que la ley impone al sujeto pasivo de la obligación principal o a otros responsables, con el fin de asegurar el cumplimiento de la prestación tributaria.

Por su parte la relación tributaria formal comprende las obligaciones de hacer a cargo del contribuyente y demás responsables que tienen por objeto poner en conocimiento de la administración fiscal los hechos, actos o situaciones que configuran una obligación tributaria.

La naturaleza jurídica del impuesto es, pues, jurídicamente, como todos los tributos, una institución de derecho público. No es contrato bilateral entre el Estado y contribuyente ni una carga real que deban soportar los inmuebles y las personas físicas y morales. El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio.

En tal sentido, la naturaleza jurídica del impuesto, como institución de derecho público, no difiere de las restantes instituciones cuya finalidad está dada por el necesario accionar del Estado en pro de la satisfacción de los requerimientos sociales de la comunidad.

En este mismo orden, los sujetos del derecho fiscal son de dos clases: activos y pasivos. los sujetos activos son aquellos que tienen

el derecho y la obligación de cobrar los impuestos. De acuerdo con la organización política del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios.

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y Municipios, y no se intuye, en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, la potestad tributaria sobre estas últimas.

En tal virtud, la principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir por ley impositiva las contribuciones a los sujetos pasivos siendo una atribución irrenunciable para la Federación y los Estados por lo que no la pueden concesionar a ningún otro ente.

El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona física o moral a la que la ley le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el acreedor de esa relación.

En efecto el Código Fiscal de la Federación vigente expresa en su artículo 10. que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales

respectivas; las disposiciones de este código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar únicamente, cuando las leyes fiscales lo señalen expresamente.

Los ingresos del estado se originan normalmente por los impuestos que decreta, los derechos, los productos y aprovechamientos que obtiene por sus actividades, y excepcionalmente por los financiamientos que contrata dentro o fuera del país.

La naturaleza jurídica de los impuestos se encuentra consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En efecto éste numeral expresa que son obligaciones de los mexicanos 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.

Por su parte, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación como ley secundaria amplía de manera concreta cuales son las obligaciones de los mexicanos expresando lo siguiente.

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera.

I. 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 de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos públicos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

2.3 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

La doctrina concentra sus puntos de mira sobre el sujeto del impuesto, La medición del impuesto y las repercusiones económicas del impuesto. la jurisprudencia sigue esta doctrina sobre los hechos imponibles constitutivos del impuesto la configuración técnico-jurídica del mismo. Sin embargo existe unanimidad sobre la insignificancia que tiene para la clasificación del nombre de un impuesto, su presentación y motivación, así como su cuantía.

Del orden de ideas expuesto el objeto del impuesto es la cosa, el hecho o la relación jurídica, la acción o el procedimiento, al que se vincula la imposición.

Debe tenerse presente, que para que la obligación nazca es necesario que el causante se coloque dentro del supuesto jurídico. Es decir, la obligación fiscal no nace por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge la obligación fiscal.

Así el campo de la doctrina, a éste elemento también se le conoce con el nombre de hecho imponible y se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídica-tributaria; lo que equivale por lo tanto, a la tipificación

de los actos del objeto para cada clase de tributo.

Atento a lo anterior, la norma creadora de un tributo implica que su hipótesis condicionante hecho imponible debe contener indispensablemente diversos elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el momento en que debe configurar o tenerse por configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe suceder la realización del hecho imponible (aspecto espacial).¹⁸

En efecto el impuesto es exigido a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles. Esa persona obligada a tributar por estar comprendida en el hecho generador es el "contribuyente de jure", o sea, la persona designada por la ley para pagar el impuesto. Pero suele ocurrir que quien paga el impuesto no es en realidad quien soporta su carga; esta carga recae en un tercero, a quien se denomina "contribuyente de facto".

Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista en la ley.

A mayor abundamiento la materia imponible es la renta del

contribuyente gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sólo sobre una parte de ella. Esta materia imponible toma en cuenta la riqueza como elemento económico, riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva.

En el caso de los ingresos patrimoniales; es decir, en aquellos en que toma en cuenta la existencia de una masa de riqueza, el gravamen no recae sobre la universalidad del patrimonio, sino como dice la más avanzada doctrina, sólo sobre la renta que produce; esa masa de riqueza no significa que se grave a ese patrimonio en sí, sino la totalidad de la renta que se obtiene.

No obstante lo anterior el objeto del impuesto es el acto o hecho que como supuesto expresamente la Ley Fiscal establece como generador del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se causa. Mientras este supuesto no se realice el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador se produce, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado impuesto; el objeto puede ser por ejemplo, un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso. Estos son hechos o actos que la Ley Fiscal considera como generador de una obligación impositiva.

Así, el sujeto pasivo de esa relación es aquella persona física o

moral a la que la Ley Fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el acreedor de esa relación.¹⁴

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así, no por que el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva y, además porque sería contrario al principio de igualdad y, por lo tanto, injusto que los contraventores de la Ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la Ley y quedarán exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito. Así, por ejemplo el impuesto de importación se causa no sólo por las mercancías que se introducen legalmente al país, sino que también se debe cobrar por aquellas que entran de contrabando, una vez descubierto dicho ilícito.

De gran importancia en el estudio del hecho imponible en su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en

14. -Fays Vieco Jacinto, Finanzas Públicas. Editorial Porrúa. Pag. 126 México 1986.

instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplo de hecho imponible instantáneo son los previstos en el momento en que se adquieren los inmuebles, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Por su parte los periódicos son los que requieren de un determinado lapso de tiempo que estará precisado por la Ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplo de hechos imponibles periódicos son los previstos en el Impuesto Sobre la Renta, al Valor Agregado, Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial.

Algunos de los impuestos cuyo hecho imponible son periódicos, al lapso de tiempo necesario para que se consuma el hecho generador se le llama ejercicio fiscal, el que por regla general es de un año, pero en el caso de sociedades mercantiles puede en casos de excepción, ser menor de un año, dependiendo cuando se constituyan en personas morales.

De la consideración expuesta en el párrafo anterior, el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación señala que el ejercicio fiscal de las personas morales que no tengan ejercicio y el de las personas físicas coincidirá con el año del calendario y que el ejercicio fiscal de las personas morales que tengan ejercicio social coincidirá con

éste salvo el ejercicio de liquidación, y debe reunir los siguientes requisitos: a) el ejercicio regular abarcará siempre 12 meses y el irregular un período menor; b) el ejercicio terminará el día del mes de calendario que la autoridad hacendaria determine a cada contribuyente.

El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación y el hecho generador en el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la Ley.¹⁵

Araujo Falcao quien llama hecho generador al presupuesto señala que es el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo y como elemento de la definición nos dice lo siguiente: a) su previsión en la Ley; b) la circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; c) la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación fiscal ex-lege de pagar determinado tributo.¹⁶

Al presupuesto o hecho imponible se refiere el artículo 60. del

15. - Rodríguez Lobato Raul. Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Mar, Pag. 116, México 1966.

16. - Araujo Falcao Amílcar, El Hecho Generador de la obligación Tributaria, Traducción en español de Editorial de Palma, Pag. 199, Buenos Aires 1966.

Código Fiscal de la Federación cuando dispone que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Así, todas las obligaciones del Derecho Tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que le corresponde. Y a cada hipótesis corresponde una determinada obligación, distinta a las demás.

La más importante, la central de todas las hipótesis de incidencia de todos los hechos imposables, es la que dispone la obligación de pagar el tributo al Estado, y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal: el pago del tributo.

Pero existen otras hipótesis o presupuestos que dan lugar al nacimiento de otras obligaciones también pecuniarias, pero accesorias a la principal (pago de lo indebido, intereses moratorios, garantías, etc.). Cada una de esas obligaciones corresponde a hipótesis de incidencia o hechos imposables distintos e independientes.

También puede decirse que existen hipótesis o presupuestos de hechos para el nacimiento de las obligaciones tributarias formales, cuyos contenidos son deberes de hacer, de no hacer o de tolerar, alguna de esas hipótesis suponen únicamente la realización directa e inmediata del presupuesto, pero en ocasiones requieren de un elemento intermedio, entre la Ley y la obligación, que es una orden o acuerdo

de autoridad.

El presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público.

El hecho generador es el acontecimiento concreto, localizado en el tiempo y en el espacio, acontecido efectivamente en el universo fenoménico, que por corresponder rigurosamente a la previa hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia da nacimiento a la obligación tributaria.

Algunos tratadistas, señalan que el hecho generador (imponible) es importante para lograr concretamente la figura de las siguientes nociones: a) identificación en el momento en que nace la obligación tributaria principal; b) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; c) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; d) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria; alícuota, base de cálculo, exenciones etc., e) distinción de los tributos ingeneres; f) distinción de los tributos en especie; g) distinción de los impuestos directos e indirectos; h) elección del criterio para la interpretación de la Ley tributaria; i) determinación de los casos concretos, de evasión en sentido estricto.

Otros estudiosos de la materia dicen que los presupuestos de hecho pueden clasificarse en presupuestos genéricos y específicos.

Son presupuestos genéricos aquellos que aparecen configurados por

las normas con rasgos genéricos de tal suerte que son susceptibles de especificación, que llevan a efecto las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares cada una de sus posibles manifestaciones. Ejemplo de este tipo de presupuesto son las normas que asocian el nacimiento de una actividad industrial o comercial.

En cambio son presupuestos específicos los que se agotan, por así decirlo, en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización, v. gr., las normas que asocian el nacimiento de la obligación tributaria al hecho de que una persona moral obtenga, dentro de un ejercicio fiscal, una renta global neta superior a un mínimo exento.

Otra clasificación de los hechos imponibles es la que distingue los presupuestos simples y complejos.

Son presupuestos simples aquellos que consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas; estos presupuestos se caracterizan por ser únicos, ejemplo de hechos imponibles simples son: resultar heredero en una sucesión gravada; o bien celebrar un contrato de compraventa de inmuebles, etc.

En cambio son presupuestos complejos aquellos acontecimientos,

generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como unidad objetiva; es decir, una multiplicidad de hechos reunidos. En esta hipótesis quedan comprendidos, fundamentalmente, aquellos hechos impositivos cuyos elementos se producen e integran progresivamente en el tiempo.

En atención a lo anterior, debe dejarse bien precisado que uno es el momento del nacimiento del tributo y otro el de su determinación en cantidad líquida. En efecto en muchas ocasiones el sujeto pasivo se ubica dentro de la hipótesis del tributo, o sea, el hecho imponible, pero ello no significa que el importe del gravamen se cuantifique de inmediato, sino que estará condicionado a que se realicen una serie de circunstancias posteriores al nacimiento de la obligación, para que tanto el fisco como el contribuyente puedan conocer su monto en cantidad líquida. Sin embargo, también hay ocasiones en que el nacimiento del hecho generador del impuesto y de la determinación en cantidad líquida del tributo, se suceden en forma casi simultánea que hasta parece que en lugar de dos etapas diferentes, sean una sola.¹⁷

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos; para un mejor conocimiento de los impuestos es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es, además de suma utilidad para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el momento adecuado a la economía del Estado o región en que se desea establecer.

17.- Francisco de la Carga Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Decimo Sexta Edición, Editorial Porrúa, Pag. 410, México 1980.

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos; impuestos directos e indirectos. Existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y otro llamado administrativo.

De acuerdo con el primero, impuesto es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, el verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las cualidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las cualidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas, el legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador.

Con estas definiciones se pueden clasificar entre los impuestos directos, el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la propiedad raíz cuando el propietario habita su casa, el impuesto sobre herencia y legados y, entre los indirectos los de importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos.

Desde el punto de vista administrativo los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes. Los impuestos indirectos al contrario son percibidos con ocasión de un

hecho, de un acto, de un cambio, accidental, no pueden formar listas nominativas de contribuyentes.

En efecto los impuestos directos aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación y con la que puede contar con fijeza, así hace posible la realización de la justicia fiscal precisamente porque se conoce al contribuyente, tiene en el tiempo de crisis cierta fijeza o cuando menos mayor fijeza que los impuestos indirectos.

En cambio estos impuestos, es decir, presentan inconvenientes en razón de que el sujeto del impuesto sabe perfectamente dónde, cuándo, cómo y cuanto tiene que pagar sin recibir contraprestación alguna, determinándose este impuesto por declaración del contribuyente, por lo que permite un control exacto de la base gravable al presentar su declaración anual, así estos impuestos tienen un inconveniente por que dejan de gravar a un gran sector social, que es aquel que percibe ingresos inferiores al mínimo de existencia.

Los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales. Los impuestos personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujeto pasivo. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa del objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto.

El impuesto es real cuando la determinación del crédito lo hace la administración sin intervención del sujeto, y personal cuando se

realiza sobre la declaración del contribuyente. Este tipo de impuesto real presenta mayores garantías al fisco, porque el objeto no puede librarse del impuesto; no gravan sino a los que tienen capital y se prestan a una fácil recaudación, porque todos pagan independientemente de su situación personal y sólo teniendo en cuenta la situación o valor de la cosa gravada.

Por su parte, los impuestos indirectos permiten gravar a todo sector de la población que escapan de los impuestos directos como los que tienen rentas inferiores al mínimo o de existencia y a los extranjeros de paso. Son perceptibles para los que en realidad los pagan, porque se disimula bajo el precio de las cosas y se pagan en porciones dependiendo del artículo a comprar; el consumidor paga el impuesto al momento de consumir el producto gravado, sin embargo en el momento que el impuesto se establece, si se siente, por que habrá un aumento en el precio del producto que el vendedor hará derivar del impuesto.

Los impuestos indirectos son más productivos, precisamente porque, pasado el momento de su establecimiento el impuesto se confunde con el precio; es decir, tiene una tendencia natural a ser cada vez más productivo al desarrollarse la economía del país, por que con ella aumentan las transacciones, los gastos; también, por esta razón es natural que en tiempos de crisis respondan más violentamente que los impuestos directos.

Tratadistas mexicanos especialistas de la materia financiera, consideran como impuestos directos los que gravan periódicamente, mensualmente, anualmente situaciones que presentan una cierta permanencia, estabilidad, de tal manera que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; tales situaciones pueden ser la posesión de ciertos bienes creadores de renta o estimados como signos de la misma, tales como el impuesto predial, el impuesto por el uso o tenencia de automóviles, o bien el ejercicio de una actividad lucrativa, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el valor agregado.

Sobre los impuestos indirectos, nos dicen que son aquellos que tienen como hecho generador hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas, de tal manera que no resulta posible tener y mantener un padrón de contribuyentes; ya que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva, siendo un ejemplo el impuesto al valor agregado.

Los impuestos reales los consideran como aquellos en que se precinde de las condiciones personales del contribuyente, y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva, y aislada de riqueza o capacidad contributiva; tal es el caso de los impuestos locales sobre la propiedad territorial.

En cambio, el impuesto personal, en principio recae sobre el

total de la capacidad contributiva del sujeto, teniendo en consideración su especial situación y las cargas de la familia. El mejor ejemplo en la legislación mexicana es el impuesto sobre la renta de las personas físicas y en los Estados Unidos de America " el personal income tax".

Los impuestos personales, precisamente por tomar en consideración la situación particular del contribuyente, generalmente son progresivos y, por lo tanto, miden más la capacidad contributiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación hace la diferencia entre la proporcionalidad del impuesto en los impuestos personales y en los impuestos reales. En aquellos dice que la proporcionalidad se realiza a través de la capacidad contributiva de los sujetos, mientras que en los impuestos reales se realiza en función del valor que la autoridad asigna para efectos fiscales al capital independientemente del valor real o comercial, en combinación con la tasa o cuota, cuidando que el impuesto no resulte confiscatorio o aniquilador del capital.

Otra clasificación señalada tiene como objeto los recursos económicos gravados por el impuesto y que distingue tres clases que son: el impuesto sobre la renta, impuesto sobre el capital e impuesto sobre el gasto o consumo.

El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos

19.- Informe del Presidente de la suprema corte de justicia de la Nación, primera Parte Pag. 200, 1973.

del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos. El impuesto sobre el capital grava la riqueza ya adquirida por los contribuyentes, puede ser la materia imponible de muchos ingresos, la mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes, los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias.

El impuesto sobre el pago comprende los impuestos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios.

Otra clasificación atiende al sujeto activo o pasivo del impuesto según el sujeto activo, los impuestos pueden ser Federales, Estatales o Municipales, según que el creador de la prestación tributaria sea el Gobierno Federal, el Gobierno de una Entidad Federativa o un Gobierno Municipal. En ocasiones el sujeto pasivo puede estar perfectamente determinado por la ley tributaria, que es el caso de los tributos subjetivos, en otros casos puede estar determinado por el resultado de la mecánica del mismo impuesto, como sucede con los llamados tributos objetivos.

Otra clasificación atiende según el periodo de tiempo en que se desarrollan, según la elasticidad y estabilidad del impuesto, y según su proporción con la base. Se llaman impuestos periódicos aquellos cuyo presupuesto es un "estado" entendiéndose por tal, los hechos

imponibles constituidos por un estado de cosas que se repite en el tiempo, un estado permanente o de una cierta duración, como ejemplo, el impuesto sobre producción de cervezas y el impuesto sobre la renta que se aplican a empresas fabricantes de dicho producto. Se llaman instantáneos aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho es una acción, es decir, un acto aislado y único que se agota en sí mismo; ejemplo, el impuesto sobre adquisición de inmuebles que grava la celebración del contrato. Se dice que un impuesto es estable si sigue todas las oscilaciones de la coyuntura; cuando la producción y las rentas aumenten, en período de prosperidad, pero tampoco bajarán si en período de crisis, aquellas descienden. Los impuestos inestables siguen más de cerca la oscilación de la coyuntura, como ejemplo el impuesto que grava la renta de las empresas. Los ingresos según su proporción con la base pueden ser proporcionales o progresivos, según que la tasa del impuesto sea proporcional o progresiva.

El impuesto proporcional es aquel en el que se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. El impuesto progresivo es aquel en el que la relación de la cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada aumenta a medida que aumenta el valor de esta.

El tratadista Emilio Margain Manautou, clasifica a los impuestos de acuerdo a la importancia que tienen en impuestos directos e indirectos, impuestos reales y personales, impuestos específicos e

impuestos "ad valorem", impuestos generales e impuestos especiales, impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.

Los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan al consumo, se distinguen uno de otro en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal y en cambio, los impuestos indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc. Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio en los impuestos personales se atiende a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.

El impuesto específico es aquel que atiende al peso, medida, calidad y cantidad del bien gravado y el impuesto "ad valorem" el que atiende al valor del producto, Margain Mahautou considera al impuesto ad valorem como el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto atiende al precio; paga más impuesto quien adquiere un producto más caro. Esta clasificación se utiliza principalmente en la materia aduanera.

El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero tiene de común que son de la misma naturaleza. En cambio el impuesto especial es el que grava a determinada actividad. El impuesto al valor agregado es un impuesto general y el impuesto sobre automóviles nuevos son impuestos especiales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto, y los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad, distinta de carácter social y económico.²⁰

El tratadista Rodríguez Lobato, señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

Asimismo, para el autor en comento los impuestos reales son los que se establecen atendiendo exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan; es decir, se desatienden de las personas o mejor dicho precinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza, en cambio, los impuestos personales son los que se

20. - Merguín Menautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Novena Edición, Pág. 88, Editorial Porrúa, México 1969.

establecen en atención a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o aquienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de la familia del sujeto pasivo.²¹

2.4 TIPOS DE IMPUESTOS CONTEMPLADOS POR LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

La Ley de Ingresos de la Federación es una Ley de vigencia anual donde se prevé cuales son los rubros de los impuestos que se van a obtener. La anualidad de la Ley de Ingresos configura el principio de legalidad en la órbita tributaria, en un doble aspecto: todo impuesto tiene que estar forzosamente establecido en la Ley y la recaudación del impuesto debe estar prevista y autorizada en el presupuesto.

El Estado para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos necesita, la captación de ingresos. En su acepción más amplia, se entiende por Ingresos Públicos, todo bien susceptible de apreciación en dinero que el Estado obtiene con base en la Ley. El apoyo legal de la percepción de esos ingresos esta expresamente regulado en la Ley de Ingresos.

La finalidad de los ingresos obtenidos, es para el cumplimiento de las atribuciones del Estado principalmente para la satisfacción de las necesidades colectivas todo lo cual se contiene en el presupuesto de egresos.

21. - Rodríguez Lobato Roul. Op Cit. Pág. 67.

Los ingresos públicos se clasifican en ingresos originarios y derivados, ordinarios y extraordinarios.

Son ingresos originarios aquellos que tienen su origen en el propio patrimonio del Estado, como consecuencia de su explotación directa o indirecta. Los ingresos originarios coinciden con el tipo de ingreso llamado producto por el Código Fiscal de la Federación vigente: (el artículo 3o. los define como las contribuciones que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado).

Son ingresos derivados, aquellos que el Estado recibe de los particulares, es decir, que no provienen de su patrimonio. Son ingresos derivados, los impuestos, los derechos, las contribuciones especiales, los aprovechamientos y los empréstitos.

los ingresos ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, en un presupuesto bien establecido que debe cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Son ingresos extraordinarios aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias.²²

La política de ingresos aprobada por la legislatura para 1992 tiene por objetivo central continuar avanzando en la reducción de las tasas impositivas y en la ampliación de la base gravable con el fin de elevar la recaudación y mejor eficiencia tributaria.

22. - Francisco de la Cerza Sergio, Op Cit, Pag. 115.

La Ley de ingresos de la Federación para el año de 1992, en su artículo 10, contiene la siguiente clasificación de los ingresos del Erario Federal, de las que sólo se mencionaran las más importantes.

Artículo 10.- En el ejercicio fiscal de 1992 la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran.

	MILLONES DE PESOS
IMPUESTOS	117'770,558
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	47'368,617
IMPUESTO AL ACTIVO	3'774,140
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	26'647,803
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS	16'701,210
APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	22'547,201
DERECHOS	40'166,399
POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PUBLICO	27'818,224
DERECHOS EXTRAORDINARIOS POR EXTRACCION DE HIDROCARBUROS	8'981,437
PRODUCTOS	2'389,825
OTROS INGRESOS	65'677,252
La Ley de ingresos recaudará un total de	267,359,441 para el año electivo de 1992.

No obstante, estos ingresos aprobados por el Congreso de la Unión, Petroleos Mexicanos tiene la obligación de pagar contribuciones

y sus accesorios, de productos y de aprovechamientos diariamente incluyendo los días inhábiles durante el año por lo que es la columna vertebral de la economía nacional así como el principal sujeto pasivo que más impuestos entera al Erario Federal, a manera de ejemplo señalaremos algunas de las cantidades que paga:

Derechos sobre hidrocarburos, enterara como mínimo diariamente, 22'708 millones de pesos durante el año y además mensualmente 692,580 millones de pesos durante el año.

Derechos extraordinarios sobre hidrocarburos, enterara 7,850 millones de pesos diarios y mensualmente 239,424 millones de pesos.

Por el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios pagara 33,340 millones de pesos durante el año.

Las anteriores cifras alcanzan un total de 34'507.618 millones de pesos, no obstante esta cantidad Pemex tiene que pagar el Impuesto al Valor Agregado, contribuciones causadas por la importación de mercancías, Impuesto a la Exportación, Derechos, Aprovechamientos sobre rendimientos excedentes entre otros, impuestos que deberá pagar a la Tesorería de la Federación.

Resulta importante señalar que los ingresos que la Federación obtenga por los derechos extraordinarios sobre hidrocarburos no serán aplicables a los Estados, Municipios y Distrito Federal.

Por otra parte, el Congreso de la Unión autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

para contratar, ejercer y autorizar créditos y empréstitos, incluso emisión de valores, que no rebasen los montos de 6 billones 232 mil 200 millones de pesos de endeudamiento neto externo, para el financiamiento del presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1992, artículos 2o y 4o de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1992.

CAPITULO III

ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIONES EN EL MEXICO ACTUAL.

3.1 ANTECEDENTES

La obligación tributaria, bajo diferentes formas y denominaciones, siempre ha existido en la vida de la sociedad mexicana, pues su cumplimiento ha sido y es indispensable para el sostenimiento económico y político del Estado y el ejercicio de su actividad.

La constitución de 1812, ordenamiento que teóricamente estuvo en vigor en dos ocasiones durante la última década de la colonia. La base de dicha normación era nada menos que el principio de proporcionalidad de los impuestos al declarar el artículo 80. de la citada constitución que todo español, sin distinción alguna, está obligado a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado .

Las reglas fundamentales en lo concerniente a la mencionada obligación pública individual se prescribieron en el título preceptivo especial (VII), y entre ellas se proclamó el principio de la legalidad de los impuestos en cuanto que estos deberían decretarse por las cortes o sea, por el órgano legislativo, habiéndose desposeído de la facultad correspondiente al rey en forma análoga.

Don Jose Maria Morelos y Pavón, convocó a un congreso instalado en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813. En la sesión inaugural se dió lectura a los 23 puntos, que con el nombre de Sentimientos de la

Nación preparó Morelos para la Constitución.

En el punto 22 dado por Morelos, para la Constitución se expresaba que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias u otra carga igual ligera que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados.

El Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana, comunmente conocido como Constitución de Apatzingán de 22 de Octubre de 1814 también contenía importantes prescripciones en materia tributaria. En efecto el artículo 36 expresaba que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa y disponía que era de las obligaciones de los ciudadanos para con la patria, consistía en contribuir a los gastos públicos (Artículo 41). Además los impuestos debían crearse por ley, teniendo la atribución el Supremo Congreso tal y como se expresaba en el artículo 113.

El Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana del 16 de mayo de 1823 decreta las bases para la Constitución de la Federación Mexicana de 1824 contemplando como deberes de los ciudadanos cooperar al bien general de la Nación, otorgando al Congreso Nacional del Senado la facultad de formar el sistema de

contribuciones necesarias para llenar el cupo que le corresponde en los gastos públicos. En este plan se prevé que los ciudadanos radicados en el territorio nacional tenían la obligación de sufragar para los gastos públicos del Estado.

El Acta Constitutiva de la Federación de 3 de octubre de 1824 otorga al Poder Legislativo en el artículo 13 fracción IX establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la República. El Supremo Poder Ejecutivo, nombrado provisionalmente por el Soberano Congreso General de la Nación decreta la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos otorgando en el (artículo 50 fracción VII) ; las facultades exclusivas al Congreso General al establecer las contribuciones necesarias, comenzando la formación de la ley en la Cámara de Diputados, así restringe a los Poderes de los Estados imponer, sin consentimiento del Congreso General contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, (artículo 51).

Las Bases y Leyes Constitucionales de la República Mexicana, Decretadas por el Congreso General de la Nación el 29 de diciembre de 1836, contenía la obligación tributaria de los impuestos (artículo 3o. fracción II), correspondiendo al Congreso exclusivamente decretar anualmente las contribuciones (artículo 44 fracción III).

Por su parte en el Proyecto de Reforma de 1840 en su artículo 10 fracción II y 63 fracción III, establecía la obligación de los mexicanos y la atribución del Congreso para Decretar los Impuestos;

posteriormente en el Proyecto de Reforma de 1840 (artículo 10 fracción III), los extranjeros son obligados a cooperar con las contribuciones, así el Título VII del primer proyecto de Constitución señala que las contribuciones deben decretarse sobre bases y principios generales, correspondiendo al congreso nacional decretarlas anualmente, debiendo cesar las mismas al fin de cada año (artículos 161, 164 y 165) .

Similar circunstancia aconteció y se estableció en el segundo proyecto de Constitución de 2 de noviembre de 1842, variando únicamente el orden de los preceptos en que se contenía lo tocante a las contribuciones.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana acordadas por la honorable junta legislativa establecida conforme a los decretos del 19 y 23 de diciembre de 1842, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional con arreglo a los mismos decretos del día 15 de junio de 1843, y publicadas por Bando Nacional el día 14 del mismo año, en el artículo 14 se estableció la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Nación, por parte de los ciudadanos mexicanos y extranjeros residentes en el país.

El Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana expedido por Ignacio Comonfort en ejercicio de las facultades con que fue investido por el plan de Ayutla de marzo de 1854, estableció como obligación de los habitantes de la República pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad y

los establecidos al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República (artículo 4).

Asimismo, en este estatuto se ordenó que los extranjeros domiciliados estarán sujetos al pago de toda clase de contribuciones extraordinarias o personales .(artículo 7).

El Artículo 36 del Proyecto Constitucional elaborado por la Comisión designada por el Congreso Constituyente de 1856-1857, encabezado por Ponciano Arriaga, estableció como obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa, que dispongan las leyes.

Este texto fue aprobado unánimemente por los diputados que concurrieron a la sesión en la que se le dió lectura el 16 de Junio de 1856 y se convirtió posteriormente en la fracción III del artículo 31 de la Constitución Federal del 5 de febrero de 1857.

Venustiano Carranza presentó al Congreso de Queretaro un proyecto de reforma el primero de diciembre de 1917 en donde solicita la aprobación y adición de la fracción IV al artículo 31, misma que se adicionó al precepto constitucional y a la fecha sigue vigente.²²

3.2 ARTICULO 31 FRACCION IV.

La obligación tributaria es una de las primordiales obligaciones a cargo de los mexicanos y estriba en que contribuyan para los gastos públicos, así de la Federación como del Estados y

22.- Tena Ramirez Felipe, *Leyes Fundamentales de México 1808-1891*. Decimosexta Edición, Pag. 21 y 22. Editorial Porrúa, México 1991.

Municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. (artículo 31 fracción IV).

Subtancialmente es el deber de pagar impuestos, es decir, prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos. En otras palabras la contribución impositiva entraña la obligación de aportar al Estado determinadas cantidades generalmente en dinero, a efecto de que estas se destinen a sufragar o cubrir los gastos públicos; se trata, de una obligación que se traduce en prestaciones económica de dar, no de hacer, que por lo general se realizan mediante la entrega de dinero al Estado y excepcionalmente de bienes en especie.

Para apoyar lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a señalado que el artículo 31 fracción IV del Ordenamiento Federal, establece que todos los mexicanos se encuentran obligados a contribuir en los gastos públicos. asimismo el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y morales tienen que cumplir con estas disposiciones conforme a las leyes fiscales respectivas; ya que los numerales en cita establecen una obligación genérica a cargo de las personas, pues la existencia de las obligaciones fiscales determinadas en los ordenamientos secundarios precisan quienes son los sujeto tributarios.

Por tanto las contribuciones pueden definirse como el medio normal que unilateralmente se constriñe al acto de autoridad que

emplea el Estado para obligar coactivamente al gobernado a cumplir una disposición tributaria que tiene como finalidad el sostenimiento económico de la entidad estatal y el funcionamiento de los servicios públicos a cargo de ella, de sus dependencias y organismos.

El contenido del artículo 31 fracción IV para una mejor análisis se puede resumir en la forma siguiente.

a) Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.

b) Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, los Estados y Municipios.

c) El Estado y Municipio pueden gravar a los residentes de su entidad.

d) Estas contribuciones deberán ser proporcionales y equitativas.

De lo anteriormente transcrito el constituyente de 1917 expresó claramente la obligación de los ciudadanos a contribuir con el Estado para sufragar los gastos públicos de las Dependencias Federales y Estatales, ahora bien los Estados y Municipios como autoridades receptoras de dichas contribuciones solamente podrán gravar a los residentes ya sean personas físicas o morales que se encuentren dentro de su perímetro territorial de acuerdo al precepto constitucional en estudio.

Por otra parte el Estado al fijar la obligación de pagar impuestos tiene como fuente inmediata la voluntad del Congreso de la Unión. Dicha disposición se encuentra expresada y apoyada por medio de

una Ley, no es necesario para su establecimiento un acuerdo previo de las personas sujetas al pago de los impuestos. Así, en base a sus facultades y en virtud de su autoridad y soberanía, el Congreso tiene que tomar en cuenta las necesidades financieras así como la capacidad económica de los ciudadanos afectados por el impuesto.

En corroboración de esta idea el impuesto, se establece por el poder público ejercitando una prerrogativa inherente a la soberanía de tal manera que la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual regida por las leyes civiles, sino una carga establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público, ya que el legislador tiene libertad para fijar las contribuciones, siempre que respete los requisitos que establece el numeral en cita.

Confirma lo anteriormente expuesto la tesis número 57 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la página 112 del Apéndice de 1985, tomo I que a la letra indica:

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo"
"con el artículo 31, fracción IV, de la constitución, para la"
"validez constitucional de un impuesto se requiere de la satisfacción"
"de tres requisitos fundamentales, primero que sea establecido"
"por Ley, segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero que"
"se destine al pago de los gastos públicos. si falla alguno de"
"estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a"
"lo establecido por la Constitución General".

Ahora bien, si el artículo 31 constitucional establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, el poder legislativo debe cuidar que los tributos no sean exorbitantes y ruinosos, pues debe considerar que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, dando un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, sin vulnerar el derecho de los contribuyentes.

No obstante lo anterior el artículo en comento también exige que los elementos esenciales del impuesto mismo, como son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el caso de tributos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente y el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda en todo momento conocer la forma concreta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan.

3.3 ARTICULO 73, FRACCIONES VII Y XXIX CONSTITUCIONAL

Este precepto expresa que El Congreso de la Unión tiene facultad: (fracción VII) para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En los términos de esta fracción la Constitución Federal otorga

al congreso amplia competencia para fijar las contribuciones necesarias para sufragar el presupuesto.

Aun cuando es una facultad expresamente concedida al congreso, las Entidades Federativas también tienen facultades para establecer las contribuciones estatales necesarias para cubrir sus gastos públicos.

En vista de lo anterior, el Ordenamiento Fundamental Estatal de cada Entidad Federativa confiere atribuciones a las Legislaturas Locales para establecer los gravámenes necesarios para cubrir el presupuesto estatal, así como tienen este tipo de prerrogativas también tienen restricciones como las de no aumentar los impuestos que el Congreso de la Unión establezca en los ordenamientos secundarios.

Así, la Federación, los Estados y Municipios deben de realizar una serie de funciones y prestar un sinnúmero de servicios públicos, para efectuar y desarrollar sus actividades, por lo que se tiene la necesidad de tener recursos monetarios suficientes obteniendo estos en los contribuyentes, ya sea en impuestos directos o indirectos.

Resulta importante señalar que el contenido de la fracción VII es sumamente amplio, pues de la lectura que al efecto se realice, se infiere que la constitución investió de facultades ilimitadas al Congreso de la Unión para establecer gravámenes para la obtención y recaudación de ingresos, independientemente de las contribuciones que tiene conferidas el Congreso, de aquí desprendemos que la constitución no establece más límites al poder tributario de la Federación, que el

de reunir las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto en forma proporcional y equitativa, por lo que jurídicamente el poder tributario es ilimitado en lo que respecta a las fuentes de ingresos.

Por otra parte, la Federación no puede, sin violar la soberanía de los Estados prohibirles el establecimiento de determinados impuestos estatales, sólo el Ordenamiento Federal establece limitaciones, pero en aquellos campos que han quedado fuera de las prohibiciones constitucionales, así pues las Legislaturas Locales encuentran un marco aparentemente restringido en áreas tributables, pero estas fuentes o áreas las podrán gravar sin contravenir a la Constitución Federal, ya que todas aquellas fuentes no gravadas por el Estado Federal las podrán gravar las Entidades Federativas por no encontrarse incluidas dentro de la Ley de Ingresos de la Federación en tal virtud los impuestos que no son incluidos dentro de esta ley los pueden imponer las Legislaturas de los Estados.

No obstante lo anterior, tampoco puede la Federación facultar a los Estados para instituir algunos gravámenes sobre materias que la constitución le ha reservado, por que para poder hacerlo necesitaría autorización del Congreso Federal y esto sólo lo concede en los casos previstos por la fracción I del artículo 118, en el que se dispone que los Estados no pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derecho de tonelaje ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importación o exportación, de lo que interpretamos que los Estados no pueden imponer estos impuestos sin el

consentimiento del Congreso Federal, y más aun en ningún otro caso puede la Federación dar autorización para el cobro de determinados impuestos que constitucionalmente estén prohibidos a los Estados.

Así, el Estado es el ente público que más recursos necesita para su subsistencia, ya que todas sus actividades implican cambios crecientes y dinámicos toda vez que día a día son más onerosas las actividades administrativas que realiza. En este sentido uno de los principales problemas para el Gobierno Federal, Estatal y Municipal, es el de obtener nuevas fuentes de recursos a fin de estar en la posibilidad de cubrir sus gastos públicos e intensificar el desarrollo de la economía nacional, motivo por el cual estos entes públicos tienden a buscar medios y formas para obtener mayores recursos e ingresos; de esta manera incrementan sus percepciones para sus haciendas públicas para poder cumplir eficazmente con sus objetivos y programas a desarrollar durante el año correspondiente.

Asimismo, consideramos que del análisis que hemos venido efectuando la (fracción VII), le otorga al Poder Legislativo Federal facultades sumamente amplias que van más allá de las fuentes tributarias expresadas en la (fracción XXIX) del propio precepto constitucional, ya que el Ejecutivo Federal al enviar por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público anualmente la Iniciativa de Ley al Congreso Federal puede incluir un nuevo gravamen y abarcar fuentes no definidas que amplíen el campo de la recaudación tal es el caso del impuesto al 2% sobre el activo de las empresas que en el año

de 1990 nacio a la vida juridica tributaria.

En este mismo orden de ideas, el Congreso tiene facultades para establecer contribuciones (fracción XXIX):

1o. Sobre el comercio exterior.

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27,

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4o. Sobre servicios públicos concesionados y explotados directamente por la Federación, y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica,

b) Producción y consumo de tabacos labrados,

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo,

d) Cerillos y fósforos,

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal; y

g) Producción y consumo de cervezas

Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine. las Legislaturas Locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

De la interpretación a lo anteriormente transcrito, el Congreso de la Unión, se reserva exclusivamente el poder de legislar en los

rubros arriba indicados, de lo que se desprende que los Estados tienen prohibido legislar en estos campos.

Dentro de este mismo orden de ideas de restricciones y prohibiciones el artículo 117 constitucional expresa, los Estados no pueden, en ningún caso:

III. Acufar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;

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

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

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

VII. Expedir y mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

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

La intención que se persigue es sólo la de dar competencia exclusiva a la Federación para gravar estas fuentes con exclusión de los Estados; pero de ninguna manera se pretendía por parte del Constituyente de 1917 que estos rubros fueran los únicos que la Federación pudiera establecer, pues no es posible admitir que serían suficientes para cubrir sus gastos públicos, ya que sólo representan una mínima parte de los renglones de tributación que anualmente enumera la Ley de Ingresos del Erario Federal.

Ahora bien, no obstante las facultades que tiene para gravar las fuentes expresamente enumerada anteriormente, también tiene competencia exclusiva sobre determinadas materias que se encuentran en la fracción X del artículo 73 constitucional que otorga facultades al Congreso Federal para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, servicios de banca y crédito, energía eléctrica y nuclear.

En tales términos, se reserva exclusivamente al Poder Legislativo de la Unión establecer impuestos federales comunes y uniformes en toda la República sin que los Estados puedan imponer otros mayores sobre estos ramos. En efecto, la Ley de Ingresos de la Federación es de observancia general para las Entidades Federativas, por lo que, los entes estatales se tienen que ceñir a lo preceptuado por la Ley Federal sin aumentar o hacer variación alguna a los gravámenes decretados por el Poder Supremo de la Unión, pues de lo contrario se

contravendría lo preceptuado en el artículo 41 párrafo primero constitucional que a la letra dice: El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Sin embargo, estas atribuciones federales que tiene el Congreso de la Unión han dado origen al problema denominado Doble tributación, en la cual se establecen a una misma fuente dos o más gravámenes; es decir, de un mismo ingreso se contribuye para el pago del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado en el caso de una retención por servicios profesionales, ya lo establezca la Ley de Ingresos de la Federación o la Ley de Ingresos Estatales.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a resuelto en diversas ejecutorias el problema de la doble tributación pudiendo citarse entre otras la tesis jurisprudencial número 688 que a la letra dice:

"IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL"
"COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA"
"DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos"
"constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que"
"no existe una delimitación radical entre la competencia Federal y la"
"Estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales"

"las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los
"Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73"
"fracción VII y 124); b) Limitación de las facultades impositivas de"
"los Estados mediante reserva expresa y concreta sobre determinada"
"materia la Federación (artículo 73, fracción XXIX); y c)"
"Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados "
"(artículo 117, fracciones IV, V, VI, VII y 118)..."

Lo anterior ha llevado a la Suprema Corte de Justicia de nuestro país a decretar que la doble tributación de ninguna forma es inconstitucional ya que en todo caso se encuentra el ciudadano dentro del ámbito de facultades concurrentes basadas en la obligación de todo mexicano de contribuir para los gastos públicos no sólo de la Federación, sino igualmente de los Estados y Municipios en que residen.

Sin embargo, la doble tributación a pesar de la justificación jurídica expuesta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dado uno de los factores más importantes que han motivado la existencia de los Convenios de Coordinación Fiscal, ya que uno de los fines perseguidos a través de dicho convenio es el acabar precisamente con la doble tributación, para lo cual los Estados coordinados contraen la obligación de abstenerse de gravar aquellos objetos o fuentes de ingresos que la Federación grava con impuestos semejantes.

Otro objetivo que se ha procurado a través de los convenios

referidos es el incrementar la capacidad económica de las Entidades Federativas para que se obtenga un desarrollo y un incremento económico deseable para el bien de la colectividad.

Así, la solución se ha buscado a través de la participación de las entidades en los diferentes impuestos y derechos de carácter federal, incrementándose por un lado las tasas de recaudación del tributo y por el otro el porcentaje de participación respecto de dichas tasas, por parte de los Estados y el Distrito Federal.

Independientemente de lo expuesto, los Convenios de Coordinación Fiscal se han presentado substancialmente en función de que tanto el Poder Federal como los Estados constituyen dos entes soberanos que por lo mismo tienen sus administraciones autónomas cada una de ellas, por lo que la transferencia de ingresos, así como la administración recaudación y aplicación de los impuestos requieren necesariamente la celebración de un convenio toda vez que esta figura de origen civilista, es la más adecuada ya que el convenio, por definición legal conforme a lo dispuesto por el artículo 1792 del Código Civil viene a ser el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.

Por lo tanto, tratándose de dos entidades autónomas como lo son: la Federación y los Estados, es el convenio el medio jurídico idóneo para que se expresen las voluntades de cada una de las partes con total respeto a la independencia de cada una de ellas. Aunque las Entidades Federativas se encuentren subordinadas al Poder Central,

tienen su propia autonomía restringida en materia tributaria, en virtud de que la Constitución Federal le reservó a la Federación los campos más importantes en materia tributaria.

Particularmente resulta importante establecer, que todos aquellos Estados coordinados deberán cuando menos, participar en un porcentaje de los ingresos que obtengan con motivo de su coordinación, a los municipios de la entidad de que se trate, con una proporción de las participaciones federales que reciban nunca serán inferiores al porcentaje que reciban las receptorías de renta de los municipio y los bancos autorizados por la secretaria de hacienda.

Una de las modalidades para adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, constituye justamente la obligación de dar a sus municipios como base de su organización política un porcentaje mínimo de sus participaciones, por lo que de no acontecer esta modalidad que se pide para adherirse se contravendría al convenio de coordinación.

Ahora bien, el Sistema de Coordinación Fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas tiene dos ambitos: En primer lugar la Federación está obligada por disposición constitucional (artículo 73, fracción XXIX) a participar a los Estados en el rendimiento de determinados gravámenes exclusivos de ella. En segundo término, en el ámbito de la coincidencia tributaria la Federación ha celebrado convenios con las Entidades Federativas para distribuirse los rendimientos de los gravámenes recibidos por ellos con un porcentaje que la misma ley señala, en tal virtud los Estados y los Municipios a

pesar de que tienen restringidos ciertos campos tributarios, con los convenios de coordinación se benefician ya que obtienen un ingreso por concepto de recepción de los impuestos.

Salvo las disposiciones relativas a los organismos en materia de Coordinación Fiscal, la ley determina que el objeto de la misma es coordinar el Sistema de la Federación con el de los Estados, Municipios y el Distrito Federal; para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales distribuyendo entre ellos dichas participaciones, fijando reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales constituyendo los organismos en materia de Coordinación Fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Como hemos observado, si bien la constitución le otorga al Poder Legislativo Federal facultades sobre ciertos rubros que considera prioritarios por la importancia que tienen, también lo es, que a pesar de que los Estados son restringidos en materia impositiva reciben un porcentaje de las recepciones de las contribuciones federales, tratando de evitar por parte de estos entes que se siga con el problema de la doble tributación que afecta a la economía nacional, por lo que en la actualidad se busca o se trata de solucionar este problema de la concurrencia impositiva.

3.4 ARTICULO 74 FRACCION IV CONSTITUCIONAL.

El precepto en cita, en su parte concurrente indica: Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados las correspondientes iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su cargo en la fecha prevista por el Artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del Despacho correspondiente a dar cuenta de las mismas.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, por ese carácter, en el mismo presupuesto, las que emplearán los Secretarios de Estado por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetos contenidos en los programas y planes nacionales de desarrollo.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Comisión Permanente del Congreso, dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de los proyectos de presupuestos de egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

En términos de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 65 constitucional en el que se expresa el procedimiento legislativo que ha seguir el Congreso de la Unión para decretar una ley nos permitimos señalar brevemente el proceso al que el mismo es sometido para su aprobación.

En el proceso legislativo existen diversas etapas a saber: Iniciativa, Discusión, aprobación, Sanción, publicación e iniciación de vigencia.

Iniciativa: es el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a la consideración del Congreso un proyecto de ley.

En efecto, la presentación de las iniciativas de leyes de ingresos y de egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, compete al Presidente de la República en los términos del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fracción IV, párrafo segundo, compareciendo para tal efecto

los secretarios de Hacienda y Crédito Público y de Programación y presupuesto a dar cuenta con las iniciativas de leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, para el ejercicio fiscal correspondiente, y los presupuestos de egresos respectivamente, exponiendo el contenido y alcance de la iniciativa así como los resultados que se pretenden obtener para el año siguiente.

Discusión: Es el acto por el cual las Cámaras deliberán acerca de las iniciativas, afín de determinar si deben o no ser aprobados.

De acuerdo a la redacción del precepto en comento, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, discutir primero las contribuciones que, a su juicio deban decretarse para cubrirlos; tal expresión la contempla el inciso H del artículo 72 del Ordenamiento Fundamental, por lo que a la Cámara de Diputados podría llamársele Cámara de Origen, particularmente llama la atención que entreatándose de la materia tributaria la Cámara de Diputados cuenta con un periodo sumamente corto para aprobar la Iniciativa de Ley que le envía el Ejecutivo Federal, lo cual impide que se realice un estudio exhaustivo a la Ley de Ingresos de la Federación.

Aprobación: Es el acto por el cual las cámaras aceptan un proyecto de ley.

En relación a esta etapa, para que sean aprobadas las iniciativas de leyes de ingresos y egresos debe forzosamente remitirse a la Cámara de Senadores, si esta lo aprueba lo envían al Ejecutivo para su

publicación

Publicación: Es el acto por el cual la ley ya aprobada y sancionada se da a conocer a quienes deben cumplir con la obligación impuesta por el Congreso.

La Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación se publica comunmente a fines de diciembre para que entre en vigor el primero de enero del año siguiente en toda la República Mexicana.

En otro orden de ideas, para la expedición de la ley de ingresos se requiere un estudio de las condiciones particulares económicas del país y de las posibilidades que haya de satisfacer la carga del impuesto haciendo una estimación probable de su rendimiento ya que dichos ingresos deben ser bastantes para cubrir el presupuesto de egresos.

La Ley de Ingresos de la Federación, que así se llama al acto legislativo que determina los ingresos, constituye por lo general, una mera lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar salvo casos excepcionales los elementos constitutivos de las diversas contribuciones, los cuales son, a saber: sujeto, objeto, tasa, y época de pago, establecimiento tan sólo que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

Así, la ley general que anualmente se expide con el nombre de ley de ingresos, no tiene si no un catálogo de las contribuciones que han

de cobrarse en el año fiscal de que se trate, existiendo a su lado las leyes especiales que son aquellas en las que se contemplan los elementos constitutivos de cada contribución en particular, mismos que por lo demás no se reexpiden cada año cuando conservan el mismo concepto de la contribución correspondiente.

Respecto a las leyes reguladoras de cada tipo de ingreso nos permitimos señalar por ejemplo: la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley Especial Sobre Producción y Servicios, Ley de Impuestos Sobre las Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal Prestado Bajo la Dirección y Dependencia de un Patrón, etc. estas leyes revisten un doble aspecto: Aspecto Formal por cuanto que tienen su origen en un acto del Congreso Federal; y Aspecto Material, en cuanto que son creadoras de situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales.

Si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos tienen un periodo de vigencia de un año al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, es decir, que si en la ley de ingresos se omite un impuesto, no debe aplicarse para el año siguiente la ley especial que sobre el particular haya regido.

Resulta importante señalar que además de los ingresos tributarios se contienen otros no tributarios, como son los aprovechamientos y productos que no se pueden clasificar como tales pero representan un

ingreso al Estado, mismo que se encuentra regulados por la ley especial (artículo 30. del Código Fiscal de la Federación).

En México la Ley Suprema de Unión dilimita el poder de la Administración Pública en materia de presupuesto; en dos fases políticas esenciales: El Ejecutivo Federal prepara y presenta el presupuesto y la Cámara de Diputados órgano representativo popular, lo aprueba y lo controla, y por otra parte tiene un control político que ejerce al examinar, revisar y aprobar la Cuenta Pública.

Esta atribución Constitucional contiene el elemento político más importante del presupuesto tanto en su forma como en su materia pues se le confiere al Jefe del Ejecutivo, la preparación del presupuesto que al ejecutarse constituye el acto más trascendente en la vida del Estado, puesto que al concedérsale esta atribución de primer rango, no sólo se le está confiando la ordenación económica y la conformación técnica financiera del presupuesto sino que fundamentalmente se le confía la decisión para precisar los fines políticos, económicos y sociales que se pretendan alcanzar con el presupuesto, y para establecer el orden jerárquico de sus prioridades.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 31, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito público la facultad de estudiar y formular los Proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

En principio podría pensarse que existe una concurrencia de

facultades en materia presupuestaria entre el Jefe del Ejecutivo Federal y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero ello no es así, en virtud de que las Secretarías de Estado están infraordenadas al Titular del Ejecutivo, y sus actos están encaminados a despachar los negocios del orden federal de acuerdo al artículo 90 de la Constitución ajustando su actividad de acuerdo a las competencias que les otorga la ley, que actualmente lo es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, reglamentaria de la disposición constitucional anteriormente citada en las que se encuentran las atribuciones que cada una de ellas tiene.

Así pues, las Secretarías de Estado, aunque tienen facultades de organización propia, no por eso dejan de actuar como órganos de ese poder representando sus propias funciones, ya que no sería posible que el Presidente de la República interviniera personalmente en todos y cada uno de los actos, sino que lo cierto es que dichas Secretarías ejercen sus funciones de acuerdo a la ley con el fin de despachar los asuntos de orden administrativo federal, encontrándose subordinadas jerárquicamente al Jefe del Ejecutivo Federal, quien de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 80 Constitucional es el único depositario del ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión.

Confirma lo anterior, el artículo 23 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal cuando señala que los Secretarios de Estado darán cuenta al Congreso de la Unión cuando cualquiera de las dos Cámaras los cite en los casos en que se discuta una ley o se

estudie un negocio concerniente a sus actividades. En efecto cuando se presentan los proyectos de presupuesto de ingresos y de egresos anualmente comparecen los Secretarios del ramo a dar cuenta del contenido y alcance de las disposiciones legales que envía el Jefe del Ejecutivo Federal.

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 74 y 131 segundo párrafo, parte final, de la Constitución, el Ejecutivo Federal, depositado en el Presidente de la República, es el único facultado para presentar los proyectos de presupuesto de ingresos y de egresos que le envían el Secretario de Hacienda al que le corresponde estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal, por su parte correspondía al Secretario de Programación y Presupuesto proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, así como formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Egresos de la Federación junto con el del Departamento del Distrito Federal, (artículo 31 fracción I y 32 fracciones V y VI de la Ley Orgánica de la Administración Pública federal).

En consecuencia, la comparecencia de los Secretarios anteriormente señalados en la Cámara de Diputados es para efectos de presentar los proyectos de Presupuesto, con la calidad de representante del Jefe del Ejecutivo. No podría ser de otra manera la comparecencia, puesto que la competencia en comento es indelegable.

maxime entratándose del presupuesto que es el acto cumbre de la Administración Pública Federal y del Estado.

No obstante lo anterior, es innegable el poder de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, dado que entre las importantísimas facultades que le confieren la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se encuentra la de recaudar los ingresos que sirvan para cubrir el presupuesto de egresos que utilizara la administración pública durante el ejercicio fiscal.

Así, la ley presupuestaria cuida de no alterar el equilibrio presupuestal al ordenar en su artículo 27 que a toda proporción de aumento o creación de partidas al proyecto del presupuesto, debe agregarse la correspondiente iniciativa de ingresos, esta disposición reglamentaria es una derivación del principio presupuestario constitucional contenido en la fracción IV del artículo 74 Constitucional que expresamente ordena que al examinarse, discutirse y aprobarse anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, tendrán que discutirse las contribuciones que a su juicio, deban decretarse para cubrir las.

En este mismo orden, el ordenamiento presupuestario mexicano está regulado principalmente por la fracción VII del artículo 73, fracción IV del artículo 74 y 126 de la Constitución, en relación con los artículos 31 y 32 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público y por la Ley General de Deuda Pública formando parte de este ordenamiento

las leyes anuales de Ingresos de la Federación, los decretos anuales del presupuesto, y la propia práctica presupuestaria de la Administración Pública Federal.

La formación anual del Presupuesto de Ingresos y de Egresos de la Federación, tendrá que hacerse no sólo de acuerdo a las distintas disposiciones jurídicas contempladas en las leyes anteriormente enumeradas, sino de acuerdo también, y esto es absolutamente fundamental, a los principios presupuestarios que conforman, dan solidez y legalidad a la estructura jurídica del presupuesto.

Para la ejecución del Presupuesto de Egresos intervienen, el Jefe del Ejecutivo de la Unión, los Secretarios de Estado en sus respectivos ramos, la Tesorería y la Subtesorería de la Federación auxiliados por:

- a) Las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda distribuidas en todo el territorio nacional,
- b) Las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal,
- c) El Banco de México, y las demás entidades de la administración pública paraestatal que se encuentran expresamente señaladas en los artículos 4o. y 5o de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales,
- d) La Tesorería de los Poderes Legislativos / Judicial,
- e) Las dependencias del Departamento del Distrito Federal y de los Gobiernos de los Estados adheridos.

Por otra parte, no obstante lo anterior, la Constitución

establece sistemas de control administrativo sobre el manejo que la administración realiza de los ingresos y egresos que autorizan las leyes de presupuestos así como en general sobre las actividades financieras y patrimoniales. Cada año fiscal este control lo tiene la Cámara de Representación Popular Federal que tiene entre sus atribuciones exclusivas la de revisar la cuenta pública anual por medio del órgano que la misma constitución establece.

Ciertamente la Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público en el capítulo IV establece que cada entidad debe llevar su propia contabilidad de acuerdo con los catálogos de cuenta aprobados por la secretaria, la que deberá consolidar las contabilidades parciales y será responsable de formular la cuenta anual de la hacienda pública para su presentación a la Comisión Permanente del Congreso de la Unión en los términos del artículo 74 Constitucional dentro de los diez primeros días de junio del año siguiente al que corresponda. El propósito de la ley es que la cuenta pública vaya acompañada de una información integral y oportuna que permita ejercer de manera más completa la revisión que constitucionalmente realiza la Cámara de Diputados.

Así pues, la Contaduría Mayor de Hacienda es el organismo técnico de la Cámara de Diputados que tiene a su cargo la revisión de los estados contables y financieros y demás informaciones que muestran el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de las leyes de ingresos, de su incidencia en el activo y pasivos totales y

patrimoniales de las Haciendas Públicas Federales y del Departamento del Distrito Federal, así como la de los estados detallados del ejercicio de operaciones de los organismos de la Administración Pública Paraestatal y la Deuda Pública.

Finalmente, como hemos venido observando la Cámara de Diputados tiene facultades en materia de finanzas públicas que revisten suma importancia para la vida económica del país, puesto que es el órgano que controla por disposición constitucional los ingresos y egresos de la Administración Pública Federal y evita que los entes gubernamentales federales, estatales y paraestatales malvercen los fondos públicos que recauda el gobierno federal.

CAPITULO IV

4.- CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES A LOS QUE SE DEBEN CENIR LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO.

En torno a este último capítulo, vemos que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su capítulo II que: son obligaciones de los mexicanos, entre otros:

"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".

De la transcripción anterior, desprendemos lo que denominamos "los principios constitucionales a los que se deben ceñir las contribuciones en México".

El primer principio " El de Generalidad, o sea, el que atañe a todos los mexicanos"; el segundo " El de Gasto Público, es decir, que en esta materia tributaria, estos sólo pueden destinarse a ese gasto"; el tercero "El de legalidad, por lo que deben ser establecidos por el Poder Legislativo" y el cuarto " El de Proporcionalidad y Equidad, requisito sin el cual toda contribución será inconstitucional", por lo que nos abocaremos al estudio de estos principios constitucionales elementales de la materia tributaria

4.1 EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio a nuestro punto de vista significa que todos deben

pagar impuestos. o en otros términos, que nadie debe estar exento de la obligación constitucional de contribuir para los gastos públicos.

Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino que la limita el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos; debe entenderse esta regla que señalamos en el sentido de que todos deben pagar los tributos, pudiendo existir contribuciones que sólo habrán de pagar ciertas personas, por lo que se deberá procurar que el sistema impositivo afecte a todos en tal forma que nadie con capacidad contributiva deje de pagar las contribuciones impuestas por el Estado, bien sean impuestos ordinarios o extraordinarios.

A este respecto, el artículo 10. del Código Fiscal de la Federación en vigor, expresa que están obligados a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes respectivas:

Las personas físicas y las morales, residentes en el país.

La Federación cuando las leyes lo señalen expresamente y las entidades o agencias pertenecientes a los Estados extranjeros.

También acerca de esta obligación el artículo 90. del propio Código Fiscal de la Federación, considera residentes en territorio nacional a las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México salvo que en año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país:

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado anteriormente.

c) A las personas morales que hayan establecido la administración principal del negocio.

Asimismo, este dispositivo secundario establece que, salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

No obstante lo anterior, el artículo 10. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor preceptúa que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Las residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

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

Estos preceptos, enmarcan a los sujetos que tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos, de tal manera que ningún sujeto del impuesto quede exento de esta imposición, bien se encuentre dentro del territorio nacional o fuera de él, ya que de la redacción conjunta de ellos también se advierte que enmarcan a la Federación cuando las leyes lo señalen expresamente y a las entidades o agencias pertenecientes a Estados extranjeros y a personas físicas y morales del exterior.

Acerca de este Principio de Generalidad, el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna establece que son obligaciones de los mexicanos; contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En este precepto se consigna la universalidad de los impuestos para asegurar la igualdad, obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiere para sus funciones.

Sin embargo, esta generalidad del impuesto que es la universalidad de la obligación constitucional no significa que todas las personas físicas o morales deban pagar todos los impuestos que el Estado se vea obligado a crear para cubrir sus necesidades presupuestarias, sino que precisamente por esta razón el Congreso Constituyente de 1917, señaló inmediatamente después de la obligación, que la contribución sería proporcional y equitativa en los términos que fijen las leyes secundarias, dejando así al legislador ordinario

la facultad de imponer las contribuciones que estime necesarias para cubrir el presupuesto según lo expresa la fracción en cuestión y el artículo 73, fracción VII Constitucional.

Así pues, serán las leyes ordinarias con los atributos de la generalidad y abstracción las que determinen el gravamen que a cada sujeto corresponda cubrir según su actividad, y su capacidad contributiva, es decir, de acuerdo a los ingresos que obtengan las personas físicas y morales será en la medida en que enteren sus impuestos al fisco federal.

El precepto constitucional establece como venimos indicando la obligación de las personas físicas o morales de contribuir con el Estado para los gastos públicos, facultando al legislador para que establezca los impuestos y leyes generales, impersonales y abstractas, por lo que le corresponde a estos determinar los tributos y la base de su imposición de acuerdo con sus facultades conferidas por la Ley Fundamental. Así pues, los particulares tienen la obligación de contribuir para cubrir el presupuesto siempre que se sitúen en el caso concreto indicado por la ley.

Ahora bien, todo impuesto grava una materia imponible en la persona de un contribuyente en ocasión de un hecho generador de un mismo impuesto, estos elementos que acabamos de enunciar son los que determinarán su campo de aplicación constituyendo todo este entorno en un acto jurídico tributario, pero como el impuesto es simultáneamente un fenómeno económico ordinariamente material la

situación en todo caso debe estar jurídicamente cualificada, de modo tal que cada persona o categoría de personas, serán contribuyentes en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzca tanto el hecho generador como la condición del contribuyente obligado al pago del tributo por la situación de su capacidad contributiva.

En relación a lo anterior, el Principio de Generalidad no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que estas categorías no sean arbitrarias o forzadas para hostilizar a determinados sujetos, ya que, si bien, a todo impuesto tiene que corresponder una determinada capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes pueden hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de la capacidad de cada causante del impuesto, el objeto material determina por si solo las distintas categorías de contribuyentes.

Así, el principio de igualdad establecido en la constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla por la cual las personas físicas y morales deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Estado, sino que atiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes a los contribuyentes en proporción a su capacidad.

Consecuentemente el Principio de Generalidad no estriba en que todos paguen el mismo impuesto o todos los tributos, sino que según

su capacidad contributiva cada quien pague lo que le corresponda por su actividad, por sus ingresos como empresa, industria, comercial o de transporte o como persona física trabajador o profesionista, por la propiedad o el capital o por la realización de una erogación, o pague el tributo siempre que su situación coincida con aquella que señalen las leyes fiscales y a condición de que estas graven a todos aquellos sobre dichas actividades que se realicen con el fin de obtener una ganancia o utilidad tendiente a formar un capital o un patrimonio.

No obstante lo anteriormente expresado este principio se aplica a todos los sujetos contemplados en la ley secundaria cuando se sitúan en el caso concreto marcado por la ley.

4.2 PRINCIPIO DE GASTO PUBLICO.

La obligación contributiva que impone la fracción IV del artículo 31 constitucional de "contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". tiene como finalidad que todos los mexicanos y extranjeros que se sitúan en la hipótesis de ley deben y tienen la obligación de contribuir económicamente a la cobertura de los gastos públicos.

Al precisar la constitución esta finalidad del impuesto se legitima constitucionalmente si se aplica o destina a sufragarlos, ya que por gasto Público entendemos aquellos que se destinan a la satisfacción atribuida al estado de una necesidad colectiva.

Consiguientemente tienen dicho carácter todos los gastos que

prevé el Presupuesto de Egresos de la Federación o de las Entidades Federativas destinadas al funcionamiento de las instituciones públicas y a la operatividad de los servicios públicos de cualquier índole, independientemente de que estos se presten por los órganos del Estado propiamente dichos o por los organismos descentralizados y empresas de participación estatal o de que las erogaciones respectivas tengan un fin general o específico siempre en beneficio colectivo.

La Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado el concepto formal y material de "Gasto Público" a través de un criterio sustentado en varias ejecutorias cuyos términos nos permitimos transcribir:

"El Gasto Público, doctrinariamente y constitucionalmente, tiene" "un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será" "siempre "Gasto Público", que el importe de lo recaudado por la" "Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y" "aprovechamiento, se destine a la satisfacción de las atribuciones el" "Estado relacionada con las necesidades colectivas y sociales, o los" "servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros" "términos, de este concepto constitucional, es incidir en el punto de" "vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para" "realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades" "sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción" "del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional" "Gasto Público de la Federación." se

26.- Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Informe de 1964, Pág. 40, Octava Época.

De acuerdo a lo anterior, entendemos como el Estado Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga considerables cantidades para satisfacer las necesidades de la sociedad mexicana, dentro de las necesidades que el estado trata de satisfacer, primordialmente se encuentra la alimentación que se procura colmar a través de organismos descentralizados, que gastan fuertes sumas tratando de mantener a bajos precios los artículos de consumo indispensables.

Siguiendo con este orden, también las contribuciones son destinadas al problema de la habitación, la promoción de la cultura y el deporte entre otros que, el Estado los carga al Erario Federal, así las organizaciones públicas son el resultado de decisiones políticas y técnicas que responden a necesidades objetivas.

Dentro del sistema de nuestra legislación los impuestos tienen afectación general a los gastos públicos, estando prohibido desviar un impuesto a un fin especial, aunque este fin constituya un gasto público que el estado tenga que realizar.

En efecto, el artículo 126 del Ordenamiento Fundamental dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior, es decir, este presupuesto consagra el principio de que todos los gastos públicos tendrán que ajustarse a la norma del presupuesto, por lo que los entes públicos no pueden ni deben salirse de lo programado por el presupuesto, en caso contrario incurrirán en responsabilidad de acuerdo

a como lo señala la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

A este respecto el actual Código Fiscal de la Federación establece en la parte final del primer párrafo del referido artículo 10, que "sólo mediante la ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico", así vemos que no hay contravención al artículo 31, fracción IV, cuando desde su origen por disposición de la Legislatura Federal se destina a cubrir un gasto especial siempre que sea en beneficio de la colectividad.

Si bien para las personas físicas y morales representa un sacrificio el enterar y aportar al Fisco Federal una parte proporcional y equitativa de sus ingresos para que el Estado pueda sufragar los gastos públicos de la nación, también es cierto es que los contribuyentes en general no obstante el hecho de cumplir con su obligación de tributar no captan el alcance que tienen los tributos que enteran a la hacienda pública, es decir, los impuestos o contribuciones los destina el Estado para el sostenimiento de sus actividades públicas, así como para buscar el bien común de la colectividad.

De acuerdo con el Presupuesto de Egresos que presenta cada Secretaría de Estado, se organizan en función del interés general subsidiando a los Estados, Municipios, instituciones o particulares, hecho que algunos contribuyentes ignoran, por no decir la mayoría de ellos, pues si no fuera por los ingresos que se recaudan por el Estado

sería imposible que los entes públicos desarrollaran la gran gama de actividades que proporcionan a la colectividad.

Así la Federación, los Estados y municipios tienen los recursos necesarios para sufragar los gastos de administración que realizan, por la que se tiene la necesidad de imponerle a los sujetos del impuesto la obligación de que contribuyan al sostenimiento de las actividades de estos entes públicos, que si bien en la actualidad no proporcionan un servicio eficiente, sí cumplen con los objetivos de buscar un mejor bienestar común.

Abundando en lo anterior, el artículo 2o. de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público expresa que " El Gasto Público Federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, financiera, así como pagos de pasivos y deuda pública que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,
- IV. Las Secretarías de Estados y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,
- VIII. Los fideicomisos en el que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o algunas de

las entidades, mencionadas en las fracciones VI o VII".

El Presupuesto la Contabilidad y el Gasto Público Federal se ejercía a través de la Secretaría de Programación y Presupuesto basándose en las directrices y planes nacionales de desarrollo económico y social que formula el Ejecutivo Federal, en este entorno, el artículo 13 de la ley anteriormente señala "El gasto público se basará en presupuesto que se formulará con apoyo en programas que señalen objetivos y metas y unidades responsables de su ejecución".

Resulta importante señalar que este numeral se relaciona por lo que hace a la parte final, con el artículo 74, fracción IV de la Ley Fundamental, en lo que respecta al periodo de vigencia anual del presupuesto, es decir, que ambos se refieren al principio de anualidad de los impuestos.

Al respecto, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el informe de 1988, página 834, tomo II, sentó el siguiente criterio, que a la letra dice:

"IMPUESTO, PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS. Ni del texto del "artículo 74 fracción IV, constitucional ni de ningún otro, se puede desprender que las leyes de ingresos no puedan ser modificadas sino de año. Luego entonces, esto no es posible obtener de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el"

"ejercicio del gasto público por parte de la soberanía popular, de"
"los representantes populares, de la Cámara de Diputados, derivada de"
"la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus"
"representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del"
"ejecutivo, a que renglones deben aplicarse los recursos aportados"
"por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace"
"al aprobar el presupuesto de egresos, así como vigilar el que"
"dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por"
"la representación popular al aprobar ese presupuesto de egresos, lo"
"cual realiza cuando en el año siguiente revisa la cuenta pública del"
"ejercicio anterior a raíz de la cual conocerá los resultados de la"
"gestión financiera, comprobará si el ejecutivo se ajustó a los"
"criterios señalando en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los"
"objetivos contenidos en los programas, hasta aquí se hablado de"
"gasto público, de autorización de presupuesto de egresos, de control"
"de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y"
"facultades que corresponden a la representación popular de manera"
"exclusiva, sin intervención de la otra Cámara que constituyen actos"
"que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las leyes de"
"egresos que son formal y materialmente legislativos, y que no son"
"facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, sino del Congreso"
"de la Unión, del que esta sólo es una parte, por más que"
"entratándose de las leyes tributarias tenga que forzosamente que"
"funcionar como Cámara de origen y su colegisladora la de Senadores."

"como Cámara revisora. Luego entonces puede decirse que no se"
"advierde razón jurídica alguna para regular, entre facultades"
"exclusivas de la Cámara de Diputados, una que no lo es la de"
"discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el"
"presupuesto, y mucho menos que se pretenda hacerle participe de"
"principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponde."
"El presupuesto de egresos tiene vigencia anual, por que el ejercicio"
"fiscal, por razones de política tributaria, comprende un periodo de"
"un año. Las disposiciones contenidas en el artículo 74, fracción IV"
"Constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del"
"gasto público, implica la programación de actividades y"
"cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un"
"año, sin embargo, la propia constitución acepta que ese presupuesto"
"de egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible ni imposible"
"de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando"
"en su artículo 126 establece que no podrá hacerse pago alguno que no"
"este comprendido en el presupuesto o determinada por la ley"
"posterior. Ahora bien las leyes de ingresos tendrá vigencia anual, a"
"lo sumo, por que de acuerdo con la fracción IV del artículo 74, el"
"Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes de:"
"día 15 de noviembre o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso"
"señalado por la propia Carta Magna, una iniciativa de ley de"
"ingresos en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el"
"año siguiente para cubrir el presupuesto de egresos; entonces, su"

"vigencia normal será de un año, pero eso no implica que el ejecutivo"
"no pueda presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de"
"transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada,"
"reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las"
"Circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador"
"estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación"
"temporal para que el Congreso de la Unión expida leyes en las que"
"imponga las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto,"
"mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación"
"a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales. El"
"Ejecutivo Federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa"
"iniciativa de ley de ingresos, y de la Cámara de Diputados tiene la"
"obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso"
"como Cámara de origen, pero ni el uno ni la otra tienen la"
"prohibición para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el"
"año, alguna iniciativas de ley que aquella modifique, de estimar que"
"no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar"
"las leyes de ingresos y partiendo de una identificación o"
"correpondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender"
"la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos,"
"contenida en el artículo 126 Constitucional, pues en relación con"
"los ingresos no existe ninguna excepción expresa que hiciere posible"
"fiar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos"
"egresos no presupuestados originalmente. Por otra parte si se"

"considera que ni las disposiciones que integran esas leyes de"
"ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden"
"ser modificadas antes del término del año, con mucha razón puede"
"sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso"
"de la Unión, en cualquier tiempo reforme, adicione, modifique o"
"derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas"
"leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y"
"equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del"
"artículo 31 Constitucional".

De acuerdo con la última parte del criterio transcrito el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente precedente, mismo que se relaciona estrechamente con el anterior que a la letra dice:

"LEYES FISCALES, PUEDEN EXPEDIRSE, REFORMARSE O DEROGARSE"
"DURANTE EL TRASCURSO DE UN AÑO. Si bien es cierto que la ley de"
"ingresos tiene vigencia anual, por que de acuerdo con la fracción IV"
"del artículo 74 de la Constitución, el Ejecutivo Federal tiene la"
"obligación de enviar cada año antes del 15 de noviembre"
"excepcionalmente, el 15 de diciembre una iniciativa de ley en la que"
"especifique las contribuciones que habrán de recaudarse el año"
"siguiente para cubrir el presupuesto de egresos, y si bien la Cámara"
"de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y"
"aprobarlos como Cámara de Origen, no existe prohibición para"
"presentar o para estudiar respectivamente antes de transcurrido el"

"año, alguna iniciativa de ley fiscal, por el contrario la"
"posibilidad jurídica de expedir, reformar o derogar las leyes"
"fiscales se infiere, por una parte, de que es facultad del Congreso"
"de la Unión hacerlo, sin que exista prohibición de ello y, por"
"otra, de lo dispuesto por el artículo 126 Constitucional de que no"
"puede hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto"
"o determinado por la ley posterior, lo que implica necesariamente,"
"la modificación legal correspondiente que permita fijar nuevos"
"ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no"
"presupuestados originalmente. Por consiguiente, no existe"
"impedimento constitucional alguno para que el Congreso de la Unión,"
"en uso de sus facultades, en cualquier tiempo, expida, reforme o"
"derogue disposiciones en materia tributaria." es

Entorno a lo expuesto, los ingresos que recibe el Estado son parte fundamental en la vida política y económica del país por que se destinan al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales en bien de las necesidades colectivas, por ello es que la Federación y los Estados por medio de sus leyes de ingresos se ven obligados a coaccionar a sus residente para que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

4.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

La fuente formal del impuesto, cualquiera que sea su carácter tiene que provenir de una Ley que emane de un Poder Supremo; éste

25.- Tesis Jurisprudencial Número 5, del Pleno de la Suprema Corte, Informe de 1967.

principio se conoce con el nombre de legalidad tributaria.

El Principio de Legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna, corroborado por la garantía de la fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Constitución Política, es decir, la fijación e imposición de un impuesto, en cada caso concreto implica un acto de molestia que afecta a la esfera jurídica del gobernado, acto que ineludiblemente el legislador no observa antes de proceder a expedir la nueva ley de ingresos por lo que no se respeta este principio constitucional, por lo que los afectados con el impuesto recurren al amparo directo en contra de esa ley.

Así el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objetivo y la cantidad de la prestación; por lo que todos estos elementos no deben de quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

Como ya vimos, nuestra disposición constitucional, establece la obligación general de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, entendiéndose por tal toda disposición que emane del Congreso de la Unión de conformidad con los artículos 74, fracción IV y 73, fracción VII de nuestra Carta Magna.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido

jurisprudencia al respecto, señalando que en materia de impuestos, la Constitución Federal consagra el principio de legalidad como se puede apreciar a continuación:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSANGRA"
"LA CONSTITUCION FEDERAL. El Principio de Legalidad se encuentra"
"claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al"
"expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para"
"los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que"
"dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en"
"su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la"
"expedición de la ley general de ingresos, en la que se determinan"
"los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la"
"misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio"
"de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras"
"disposiciones constitucionales en materia impositiva y de"
"explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de"
"que la carga tributaria de los gobernados este establecida en una"
"ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba"
"emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado,"
"está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la"
"exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus"
"representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben"
"soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del"
"impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria"

"están consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no"
"quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni"
"para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino"
"que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo"
"momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos"
"públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino"
"aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria"
"dictada con anterioridad al caso concreto de cada causante, esto,"
"por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad,"
"conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos"
"individuales que no están previstos y autorizados por disposición"
"general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra"
"ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la"
"imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los"
"impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse"
"absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea"
"cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles."26

Ahora bien, la ley es un acto jurídico proviene del poder del Estado que tiene como atributos materiales de la abstracción, la generalidad y la impersonalidad y que desde el punto de vista formal, emana de los órganos legislativos, o sea, el acto unilateral por medio del cual se establece el impuesto es según el precepto constitucional,

26.- Teste Jurisprudencial Número 57, Pág. 108, Tomo I, Apéndice de 1955, del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

una ley, ya que el ordenamiento que consagra este principio se refiere a la ley en sentido formal, pues la constitución en los casos en que expresa "la ley" se refiere a disposiciones que emanan del poder legislativo.

En efecto, los tributos deben tener un apoyo legal para que puedan ser justificados ya que el Estado como ente encargado de imponer las contribuciones a los sujetos del impuesto tiene la obligación de remitir al poder legislativo la iniciativa de ley para que se someta a la consideración de las Cámaras para que puedan realizar los estudios correspondientes de aprobación de los impuestos que pretende obtener el Estado, pues de esta manera se cumplirá con lo preceptuado por la propia ley fundamental.

Atento a lo anterior, el Poder Legislativo al aprobar la ley se apega estrictamente al principio de legalidad tributaria, ya que el procedimiento jurídico llevado a efecto tiene su apoyo en ordenamientos constitucionales, en sentido formal y material; lo que, a su vez debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consignadas en la norma legal, o sea, el principio de legalidad tributaria que puede enunciarse mediante el siguiente aforismo "Nullum tributum sine lege"; es decir, "no hay tributo sin ley".

A mayor abundamiento para que un tributo sea exigido por la autoridad receptora, es necesario que el Congreso Federal le otorgue la facultad económico-coactiva para que proceda de acuerdo a las normas tributarias a coaccionar a los contribuyentes para que cumplan

con la obligación señalada por la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

De lo anterior podemos decir que el Principio de Legalidad consiste en que toda contribución debe estar consignada expresamente en una ley, llámese Ley del Impuesto Sobre Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley de Impuesto al Valor Agregado, Código Fiscal de la Federación, entre otros. Asimismo, las contribuciones deben contener todos sus elementos esenciales, como son el sujeto, el objeto, la base, la tasa y época de pago para que los ciudadanos puedan conocer con certeza la forma en que les corresponde contribuir a los gastos públicos, así como dicha ley debe estar expedida con anterioridad al caso concreto de cada contribuyente, para excluir cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades en cargadas de recibir y coaccionar a los contribuyentes morosos.

4.4 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

El artículo 31, fracción IV de la Carta Magna establece que al contribuir a los gastos públicos, los obligados deben hacerlo de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados, es decir, la proporcionalidad de un impuesto radica en que los sujetos pasivos deben contribuir a sufragar los gastos en función

de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos y la equidad se da en la igualdad de la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, variando únicamente las tasas tributarias aplicadas de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente; es decir, este principio exige que la carga impositiva derivada de los gastos públicos se ajuste a la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Ahora bien, entorno a este principio consagrado en el Ordenamiento Fundamental, cabe destacar que es de suma importancia en virtud de que el constituyente consideró que los causantes del tributo no fueran objeto de cobros excesivos y ruinosos por parte de las autoridades, previendo así que los contribuyentes tributarán en proporción a su capacidad económica, máxime que tomó en cuenta la situación real de los ciudadanos por que no todos tienen la misma economía para contribuir para los gastos públicos que el Estado requiere para su funcionamiento.

Abundando, la proporcionalidad y la equidad comprende por igual, a todas aquellas personas que se encuentran colocadas en el mismo caso concreto o en circunstancias contempladas por la ley anterior, o sea, todos los sujetos que se allan en la misma situación prevista por la ley deben contribuir de acuerdo a su capacidad, pues no todos encuadran en la hipótesis normativa fiscal.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto a los principios de proporcionalidad y equidad, sostiene:

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDAS EN EL"
"ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción"
"IV de la Constitución establece los Principios de Proporcionalidad y"
"Equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente"
"en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en"
"función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una"
"parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos."
"Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo"
"con la capacidad económica de cada sujeto pasivo de manera que las"
"personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma"
"cualitativamente superior a los de mediano y reducidos recursos. El"
"cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas"
"progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto"
"en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos."
"Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra"
"vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe"
"ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para"
"que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, en lo"
"tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la"
"disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en"
"proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica"
"medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos"
"los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales"
"condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente"

"a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables,"
"deducciones permitidas, plazas de pago, etc., debiendo unicamente"
"variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la"
"capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el"
"principio de proporcionalidad mencionado. La equidad tributaria"
"significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo"
"impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma"
"jurídica que la establece y regula".²⁷

Conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal no existe como requisito que los gravámenes se impongan sobre los ingresos y la propiedad de un patrimonio o capital, sino respecto de cualquier situación que sea indicativa de la capacidad contributiva.

En efecto, la circunstancia de efectuar erogaciones demuestra la capacidad económica por que es lógico que solamente las personas que las poseen, tienen la posibilidad de realizar los gastos o erogaciones para cubrir los bienes y servicios que requieran, pues el fundamento es el hecho de que exista una proporcionalidad entre los gastos del contribuyente y la capacidad contributiva, de tal suerte, que los individuos que mayores gastos realicen tendrán mayor capacidad para efectos del impuesto; es decir, con esta consideración nos referimos a que los contribuyentes de una manera u otra se ven obligados a pagar tributos, ya sea en forma directa al fisco o en forma indirecta al adquirir un bien o servicio.

27.- Tesis Jurisprudencial Número 98, Pag. 190, Tomo I, Apéndice de 1988, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En tal virtud todos los sujetos que se ailen en una misma situación contemplada por los conceptos fiscales tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa en proporción a su capacidad contributiva.

Consecuentemente nosotros consideramos que la existencia de la proporcionalidad y la equidad en la vida del derecho tributario es de suma importancia y trascendencia en el sentido de que impera la justicia tributaria para los contribuyentes pues con este principio la constitución exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales tomando en cuenta la capacidad contributiva de los causantes del impuesto.

CONCLUSIONES:

PRIMERA.- Desde que los grupos humanos comenzaron a conformarse en núcleos de población se vieron en la necesidad de tributar, en un principio fue en forma voluntaria, posteriormente dada la necesidad de obtener mayores recursos por parte de los gobernantes de estas sociedades, se implantó en forma obligatoria para la colectividad en general, creando desde entonces la clasificación de personas sujetas a tributo con un control tal que nadie quedo exento de éstas; así hasta nuestros días se ha seguido con este sistema recaudatorio que, desde los orígenes mismos del hombre se sigue ejercitando aunque ahora más sofisticado éste.

SEGUNDA.- de lo anterior se desprende que las sociedades para vivir como grupos organizados estaban obligados a tributar para sufragar las necesidades de la colectividad siendo el objeto fundamental el gasto público buscando con ello el bien general de la comunidad.

TERCERA.-Del gran género de figuras tributarias que existen en la actualidad en nuestro país, todas llevan un fin y un propósito económico de gravar las actividades de los sujetos que de alguna manera obtienen una utilidad o ganancia real que se refleja en su patrimonio; misma que al realizarse encuadra en la normatividad legal y, por tal se tiene la obligación de tributar en proporción al porcentaje señalado en las leyes fiscales vigentes .

CUARTA.-En tal sentido los contribuyentes del impuesto se tiene que encuadrar en el regimen que le corresponda de acuerdo a sus actividades comerciales o empresariales por disposici6n del Ordenamiento Legal Secundaria que contempla este tipo de figuras fiscales, en virtud de lo anterior las leyes deben estar modificándose constantemente para cumplir con la normatividad. esta dinamica facilita la tributaci6n y la observancia estricta de dichas leyes.

QUINTA.-El entorno juridico tributario mexicano por Decreto del Constituyente de 1917, permiti6 a la Federaci6n llevar a cabo una rectoria econ6mica y politica sobre ciertas áreas estrat6gicas que a los Estados le fue restringido para evitar un sinn6mero de disposiciones tributarias que fueran en detrimento del patrimonio de los gobernados, esta visi6n que tuvo el legislador en su tiempo de otorgar a un s6lo ente el manejo de estas areas, es acertada segun nuestro punto de vista, por lo que actualmente sigue siendo el Congreso de la Uni6n a quien le corresponde definir las bases sobre las cuales se va a dirigir la politica de ingresos de nuestro pais.

SEXTA.-En este sentido se justifica dentro del marco de la legalidad el hecho de que la tributaci6n est6 destinada estrictamente para obtener satisfactores necesarios que vayan dirigidos a la sociedad cuya contribuci6n es erogada en gasto p6blico de acuerdo al principio que sustenta la Constituci6n Federal.

SEPTIMA.-No obstante que se obliga a los sujetos a tributar por ordenamiento constitucional, la Norma Fundamental exige que los impuestos se encuentren apoyados por preceptos legales, principio sin el cual toda contribución será inconstitucional, en tal sentido las leyes fiscales se crean bajo normatividad legislativa.

OCTAVA.-Asimismo, es necesario fundamentar toda contribución en el principio de Proporcionalidad y Equidad para que los impuestos sean justos en proporción a la capacidad de todos y cada uno de los sujetos que de una u otra manera están obligados al pago del gravamen aunque algunos no resientan tanto el impacto de estos por la situación económica en que se encuentran, debido a que el legislador busca dar un trato diferente a los sujetos adecuándolos al régimen fiscal que les correspondan.

BIBLIOGRAFIA

- 1.-Ahumada Guillermo, Tratado de Finanzas Públicas, Editorial Assandri, Volumen I, Buenos Aires, 1948.
- 2.-B. Villegas Hector, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I, Tercera Edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1976.
- 3.-Burgoa Orihuela Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Octava Edición, Editorial Porrúa, México 1991.
- 4.-Caplán Benedicto, Finanzas Públicas, Editorial Oresme, Buenos Aires, 1955.
- 5.- Carbajal Contreras Maximo, Derecho Aduanero, Tercera Edición, Editorial Porrúa, México 1981.
- 6.- Cortina Gutierrez Alfonso, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen I, Editorial del Tribunal Fiscal de la Federación, México 1990.
- 7.-Faya Viesca Jacinto, Finanzas Públicas, Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 1986.
- 8.-Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, VigésimaOctava Edición, Editorial Porrúa, México 1989.
- 9.-Fraga Gabino, Derecho Administrativo, VigésimaNovena Edición, Editorial Porrúa, México 1990.
- 10.-Francisco de la Garza Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Desimosexta Edición, Editorial Porrúa, México, 1990.

- 11.-García Maines Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, TrigesimoSexta Edición, Editorial Porrúa, México 1984.
- 12.-Harley Henrich, Una Teoría General del Cambio de la Estructura Tributaria, Editorial Grafica Panamericana, México 1976.
- 13.-Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta Edición, Editorial Ecasa, México 1973.
- 14.-Margain Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Novena Edición, Editorial Porrúa, México 1989.
- 15.-Nitti Francisco, Tratado de la Ciencias de las Finanzas, Marcel Guard Libreros Editores, Tomo II, Pág. 267, Francia 1909.
- 16.-Porrás López A., Derecho Fiscal, primera Edición, Textos Universitarios, México 1972.
- 17.-Reyes Vera Ramon, Historia de las Contribuciones en México, Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México, Primer Número extraordinario, México 1978.
- 18.-Rodríguez Lobato Raul, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Editorial Harla, México 1988.
- 19.-Sanchez Hernandez Mayolo, Derecho Tributario, Segunda Edición, Cardenas Editor y Distribuidor, México 1988.
- 20.-Sanchez Pifia Jose de Jesus, Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac, México 1983
- 21.-Schmolders Gunter, Teoría General del Impuesto, Tercera Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1962.
- 22.-Sayeg Helu Jorge, Introducción a la Historia Constitucional de México, Segunda Edición, Editorial Pac, México 1990.

23.-Tena Ramirez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, VigésimoQuinta Edición, Editorial Porrúa, México 1991.

Leyes Fundamentales de México 1808-1991, DesimoSexta Edición, Editorial Porrúa, México 1991.

24.-Wagner Adolfo, Tratado de la Ciencia de las Finanzas, V. Giard y E. Briere Libreros Editores, Tomo II, Pag. 15, Francia 1913.

25.-Wilhelm Kruse Heinrich, Derecho Tributario Parte General. Cuarta Edición, Ediciones de Derecho Tributario, Madrid 1978.

26.- Zubizarreta Gutierrez Jose, Derecho Fiscal. Tercera Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1958.

LEGISLACIONES

- 1.-Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, México 1985.
- 2.-Código Fiscal de la Federación.
- 3.-Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 4.-Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 5.-Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público.
- 6.-Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1992.
- 7.-Código Civil.