

300
293



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN

**PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
DE LA TRIBUTACION**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
FRANCISCO MANUEL VAZQUEZ CAMACHO

ASESOR DE TESIS:

Lic. Eduardo Sadoy Morales Figueroa

México

1993

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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.

I N D I C E

	Página
PROLOGO	4
CAPITULO PRIMERO	
DESARROLLO E INTEGRACION DE LAS FINANZAS PUBLICAS	
1.- La Actividad Financiera del Estado	6
2.- El Derecho Financiero	15
3.- El Derecho Fiscal	17
4.- El Derecho Tributario	20
5.- El Derecho Patrimonial	21
6.- El Derecho Presupuestario	23
CAPITULO SEGUNDO	
TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION TRIBUTARIA	
1.- Filosofías Fundamentales de la Imposición de Tributos	27
2.- Teorías que Fundamentan la Percepción Tributaria	27
3.- Teoría de la Equivalencia	29
4.- Teoría del Seguro	30
5.- Teoría del Capital Nacional	31
6.- Teoría del Sacrificio	31
7.- Teoría de Eheberg	32

CAPITULO TERCERO
ANTECEDENTES DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31
DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

1.- El Sistema Federal en México	35
2.- Antecedentes Constitucionales e Históricos de la Fracción IV del artículo 31 Constitucional	39

CAPITULO CUARTO
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION

1.- Características de las Contribuciones	48
2.- Principios de la Tributación	52
3.- Principios Constitucionales de la Tributación	56
CONCLUSIONES	63
BIBLIOGRAFIA	70

P R O L O G O

No puede darse una visión muy clara de la evolución experimentada - en la historia de los impuestos y los gastos públicos. La mayor parte de unos y otros, tal como se conocen en el mundo moderno, son de origen muy antiguo; no han sido tantos los cambios producidos en el sistema impositivo o en los gastos públicos mismos, como los que ha sufrido la índole de las instituciones y el conjunto de las circunstancias en que han tenido efecto y a las que se han aplicado.

Una gran parte de la historia de la humanidad ha pasado por alguna forma de organización fiscal, consecuentemente, en toda sociedad organizada, desde sus primeros tiempos, se pusieron en práctica complejos sistemas para la obtención de ingresos públicos.

CAPITULO PRIMERO

DESARROLLO E INTEGRACION DE LAS FINANZAS PUBLICAS

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

A través del devenir histórico y de las diferentes concepciones que han surgido acerca del contenido, actividades y forma del Estado, que -- van desde el Estado Absolutista en el cual "la ausencia de derechos personales impedía cualquier relación jurídica con un poder absoluto que só lo se manifestaba como facultad ilimitada para preservar su existencia" (1); hasta el Estado Liberal en el que, en su etapa inferior de Estado Protector o Gendarme, la tendencia de asegurar las libertades individuales limitó cualquier manifestación de la autoridad, excepto cuando se -- tratase de interferir para mantener el orden público, y que se caracterizó por el dinamizar las actividades productivas: "laissez faire, laissez passer", en tanto que, en su etapa superior como Estado Intervencionista por su forma de actuar o Estado Providencia por los fines que persigue, se ha desarrollado el interés social en función de la colectividad.

De esta manera, al Estado se le han conferido una serie de fines, - funciones, atribuciones y cometidos. "La actividad del Estado es el con junto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear juri dicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales"(2).

(1) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Ed. LIMUSA México, 1986. P. 22

(2) Fraga, Gabino: DERECHO ADMINISTRATIVO. Ed. Porrúa. México, 1988. - P. 13

"La institución estatal se justifica, pues, por el hecho de que en una determinada etapa de la división del trabajo y del intercambio social, la certidumbre de sentido y de ejecución del derecho hacen preciso al Estado"(3).

Precisar los fines del Estado, es precisar todas aquellas actividades circunscritas que conllevan a su consecución. Sucintamente, se puede determinar que los fines del Estado son la concretización del bienestar general de los miembros de la sociedad, que se traducen en diversos aspectos, pero que siempre se encaminan a la evolución progresiva de ésta, es decir, al denominado "bien común".

"El concepto de atribuciones comprende el contenido de la actividad del Estado; es lo que el Estado puede o debe hacer. El concepto de función se refiere a la forma de la actividad del Estado. Las funciones - - constituyen la forma de ejercicio de las atribuciones"(4).

Por lo tanto, las funciones que emanan del poder público son la forma que se asume para el desarrollo de sus actividades y, obedeciendo a la idea de proporción que debe imperar en el Estado derivada del Principio de la División de Poderes de Montesquieu, "según la cual en el Estado debe de haber tres poderes independientes e iguales entre sí, que se equilibran recíprocamente"(5), se tienen las siguientes funciones: Legislativa, Ejecutiva o Administrativa y Judicial, que se manifiestan "como expresión creadora de normas, como aplicación concreta de la ley o como sancionadora de conflictos entre las personas"(6) respectivamente; empe-

(3) Heller, Hermann: TEORIA DEL ESTADO. Ed. Fondo de Cultura Económica. México, 1985. P. 241

(4) Fraga, Cabino: Op. cit. P. 26

(5) García Máynez, Eduardo: INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO. Ed. Porrúa. México, 1985. P. 106

(6) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: Op. cit. P. 31

ro, los diversos poderes no ejercen exclusivamente la función que se les atribuye, lo que ha dado origen a la distinción entre funciones formales y funciones materiales.

Señala García Máynez que, "desde el punto de vista material, cada función presenta características propias que permiten definirla, sea - cual fuere el órgano estatal que la realice. La función legislativa consiste en la formulación de normas jurídicas generales; la jurisdicción establece, relativamente a casos concretos, el derecho incierto o controvertido; la administración consiste, por último, en la ejecución, dentro de los límites fijados por la ley, de una serie de tareas concretas, tendientes a la realización de intereses generales. En el sentido formal, las funciones no son definidas de acuerdo con su naturaleza, sino atendiendo al órgano que las cumple. Desde este punto de vista, es formalmente legislativo todo acto del Congreso; formalmente jurisdiccional, todo acto de los jueces o tribunales; formalmente administrativo, todo acto del poder ejecutivo"(7).

Algunos autores, como es el caso de Sayagués Laso(8), hacen mención a una cuarta función denominada Constitucional, que en el sistema jurídico mexicano es materia del Derecho Constitucional y que se denomina "Poder Constituyente".

El Poder Constituyente, no es más que la expresión de la soberanía del pueblo, que tiene su haber en las ideas de Jean Bodin quien admitió, todavía, "el jus divinum et naturale, como obligatorio para la suprema potestas"(9), definiendo, por lo tanto, como soberana a una autoridad -- que no encuentra sobre sí a ninguna otra, con la característica de ser -

(7) García Máynez, Eduardo: Op. cit. P. 107

(8) Sayagués Laso, Enrique: TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomo I. Ed. Martín Bianchi Altuna. Montevideo, 1953. Pp. 34 a 38

(9) Heller, Hermann: Op. cit. P. 32

considerada como un poder supremo, independiente, perpetuo y absoluto -- del Estado; y en la presencia manifiesta de Rousseau que, "apoyado en -- sus dos ideas fundamentales: Estado de Naturaleza y Contrato Social, había dejado ya asentado que el interés general y los intereses individuales se confunden; que el poder público no existe, así, ni se justifica -- sino, en función de la voluntad general que viene a ser el poder soberano. Solamente confería al pueblo, pues, la titularidad de la soberanía; de aquí desprendía asimismo, el carácter unitario, indivisible, inalienable e imprescriptible de ella"(10).

Partiendo de que, el concepto de atribuciones comprende el contenido de la actividad del Estado y "siendo las atribuciones medios para alcanzar determinados fines"(11), éstas se hacen tangibles a través del ejercicio de las facultades, prerrogativas y cometidos, que se asignan a los órganos del Estado para la consecución de sus fines y cuya actividad en función de su relación con los particulares, se clasifica en:

- a) atribuciones del Estado para reglamentar la actividad privada;
- b) atribuciones que tienden al fomento, limitación y vigilancia de la -- misma actividad; y
- c) atribuciones para substituirse total o parcialmente a la actividad de los particulares, o para combinarse con ella en la satisfacción de una necesidad colectiva.

Los cometidos del Estado han sido definidos por el uruguayo Enrique Sayagués Laso(12), como las diversas actividades o tareas que tienen a su cargo las entidades estatales. Luego entonces, los cometidos son la manifestación de tareas específicas [defensa, relaciones exteriores y policia, distribución de aguas y alcantarillado, asistencia y previsión so

(10) Sayeg Heilú, Jorge: EL CONSTITUCIONALISMO SOCIAL MEXICANO. Tomo I. Ed. UNAM e INEHRM México, 1987. P. 179

(11) Fraga, Gabino: Op. cit. P. 14

(12) Op. cit. Pp. 48 a 86

cial, estrategia económica: comercial e industrial, etc.] de los órganos estatales que, a efecto de desarrollar la actividad estatal, se encuentran en función de las diversas atribuciones que tenga el Estado.

Para concluir, señalando la diferencia de los conceptos, se tendrá que "los fines son los propósitos que el Estado pretende alcanzar, concretizados en el bien público; las funciones son las diferentes formas - en que se da a conocer la actividad estatal; las atribuciones son el contenido de esa actividad, que se manifiesta en tareas o cometidos específicos para cada órgano; y la actividad estatal, es la expresión material de la actuación de los órganos"(13).

Así pues, es como tiene su haber la actividad financiera del Estado que, ha sido definida por Joaquín B. Ortega, como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"(14).

La palabra finanzas proviene del latín finer, que significa terminar, pagar; empero, el concepto de finanzas tiene una acepción más amplia al comprender la materia relativa a los recursos económicos. Esto es, implica, necesariamente, no sólo al acto de terminar con un adeudo, sino que, además, la forma de manejar aquello con lo que se paga, y también, la forma en que se obtuvo a fin de estar en posibilidades de poder pagar.

La Hacienda, término que en francés deriva de la palabra finances, es sinónimo de finanzas. Para explicar la evolución del concepto de la Hacienda Pública, Jacinto Faya Viesca, citando a Maurice Duverger, dice

(13) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: Op. cit. P. 38

(14) De la Garza, Sergio F.: DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa. - México, 1988. P. 5

que "en la concepción clásica, es la ciencia de los medios por los que - el Estado procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas restantes; en la concepción moderna, es la ciencia que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales, llamadas medidas - financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc."(15).

Por su parte, Harold M. Groves ha determinado que "es el de la Ha--cienda Pública un campo de investigación en que se estudian los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales o locales y, en los tiempos modernos, incluye el estudio de cuatro divisiones prin--cipales: recaudaciones públicas, gastos públicos, deuda pública y cier--tos problemas del sistema fiscal en su conjunto, tales como la adminis--tración fiscal y la política fiscal"(16).

Para Retchkiman, "la economía pública [pues considera las finanzas indistintamente de la economía] trata de la manera en que se obtienen -- los objetivos gubernamentales, y también, del modo en que se llega a de--cisiones del sector público de la economía, y de cómo estas decisiones - son ejecutadas y controladas"(17).

De acuerdo con Ernesto Flores Zavala, la Ciencia de las Finanzas Pú--blicas tendrá por objeto "investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro poder público se procura las riquezas materin

(15) Faya Viesca, Jacinto: FINANZAS PUBLICAS. Ed. Porrúa, México, 1986. P. 1

(16) Groves, Harold M.: FINANZAS PUBLICAS. Ed. Trillas, México, 1982. P. 16 (Traducción del FINANCING GOVERNMENT, H. Holt and Co. New - York, 1945.)

(17) Retchkiman K., Benjamín: TEORIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS. Tomo I. Ed. UNAM México, 1987. P. 22

les necesarias para su vida y funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas. Conforme con esta definición, dicha ciencia comprende dos partes fundamentales: la que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o de cualquier otro poder público (federación, entidades federativas, municipios), y la que se refiere a la aplicación correcta, por parte de los poderes públicos, de sus ingresos"(18).

Es innegable el hecho de que, para la consecución de sus fines, el Estado además de estar orientado hacia el cumplimiento de sus leyes y objetivos políticos trascendentales deberá dirigir su actividad al logro de objetivos sociales y económicos. Así, resultará imprescindible planear, programar y regular la obtención de los medios para alcanzar dichos objetivos, las erogaciones que se realicen y la administración y gestión de los recursos necesarios que han de constituir a esa actividad precisamente, como la Actividad Financiera del Estado.

Por lo tanto, como sostiene Sáinz de Bujanda, naturalmente "la facultad de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio, que corresponden, ab origine, al ente público"(19).

De lo anterior, se puede deducir que las finanzas públicas tienen como sujeto al Estado y, consecuentemente, su actividad está contenida y normada por leyes, reglamentos y disposiciones administrativas que el mismo Estado establece para regular su economía. Dice Faya Viesca que, "los postulados financieros del Estado son mandatos obligatorios, dejando un escaso margen de discrecionalidad que los propios ordenamientos le

(18) Flores Zavala, Ernesto: ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. - Ed. Porrúa, México, 1986. P. 10

(19) Faya Viesca, Jacinto: Op. cit. P. 2

gales contemplan"(20).

La actividad financiera del Estado se distinguirá de la realizada - por los particulares por su naturaleza y contenido esencialmente diferentes.

Señala Flores Zavala que "la ciencia de las Finanzas Públicas como tal, con autonomía respecto de la economía política, es de reciente creación; su historia independiente no puede remontarse más allá de la Revolución Francesa. Esto no quiere decir que el fenómeno financiero en el - Estado no se haya presentado antes de ese acontecimiento; por el contrario, desde que surge la vida en colectividad, surge también el imperativo de atender a necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechas requieren gastos que deben ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos sus miembros; y mientras mayor de sarrollo va adquiriendo la solidaridad social, el fenómeno financiero público se presenta cada vez con mayor intensidad, a tal grado que, en múltiples ocasiones, provoca violentas crisis sociales el desequilibrio de las finanzas públicas y la repercusión que tal desequilibrio ha tenido, en el sistema económico de una sociedad. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo pasado cuando la ciencia de las finanzas públicas conquistó su autonomía y fue objeto de estudios sistemáticos"(21).

Es menester precisar, que aunque la ciencia de las finanzas públi- cas posee autonomía como tal, mantiene una estrecha relación con otras - disciplinas contemplando aspectos tales como el económico, el político y el jurídico, "ya que son económicos los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera; son políticos los procedimientos y finalidades de esa actividad; y es jurídico el fundamento de los -

(20) Faya Viesca, Jacinto: Op. cit. P. 3

(21) Flores Zavala, Ernesto: Op. cit. P. 3

fenómenos estudiados"(22). En virtud de la satisfacción de las necesidades de la sociedad, como objetivo del Estado, se encontrará el aspecto -sociológico.

El conceptualizar la actividad financiera del Estado en función de su relación con otras disciplinas implica, que ha de establecerse, de manera sucinta, "que las Finanzas Públicas tienen un contenido eminentemente económico, con un sujeto político que se encarga del manejo de los recursos para la satisfacción de las necesidades, que requiere, además, de un instrumento para la aplicación de dichos recursos a través de la emisión de normas que regulan su actuación"(23).

La actividad financiera del Estado, por tanto, consagra en su haber tres momentos fundamentales:

- I. Obtención de recursos económicos.
- II. Manejo de recursos económicos.
- III. Aplicación de recursos económicos.

"En la obtención, los ingresos podrán afluir al Estado tanto por -- institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos; o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos.

El manejo o administración de los recursos obtenidos, consistirá en la gestión y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter

(22) Pugliese, Mario: INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO. Ed. Porrúa. México, 1976. P. 151; se cita a Griziotti: PRINCIPII DI POLITICA E SCIENZA DELLE FINANZE. Padua, 1929. P. 7, 19 ss., quien considera que la actividad financiera pública corresponde a un tipo de contenido con aspectos distintos.

(23) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. - Ed. LIMUSA. México, 1988. P. 23 y 24

permanente.

La aplicación o gasto será la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la --prestación de servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones del Estado moderno"(24).

DERECHO FINANCIERO

El Derecho Financiero es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención, al manejo y a la aplicación de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.

Dicho concepto se apoya en las definiciones que al respecto algunos autores señalan, como son las siguientes:

Para Pugliese "el Derecho Financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de sus relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los contribuyentes y el Estado y entre los mismos contribuyentes, que derivan de la aplicación de estas normas"(25).

Giuliani Fonrouge lo define como "el conjunto de normas jurídicas - que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de

(24) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 5 y 6

(25) Pugliese, Mario: Op. cit. P. 154

las relaciones que, por lo tanto, origina"(26).

Señala Sáinz de Bujanda que "es la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines"(27).

Dice De la Garza que, "el Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado"(28).

Es irrefutable que el Derecho Financiero debe, desde luego, verse como un conjunto de normas generalizadas, abstractas e impersonales que se refieren a los aspectos importantes de las Finanzas Públicas: el ingreso, la administración y el egreso de ciertos bienes, así como la relación que, en este sentido, necesariamente existe entre unos poderes y otros, entre unos órganos del Estado y otros, y éstos con los particulares en su calidad de contribuyentes.

Como precisa De la Garza: "tradicionalmente los autores han dividido el Derecho Financiero en ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases de la actividad financiera del -

(26) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 17

(27) Idem

(28) Idem

Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos"(29).

DERECHO FISCAL

El Derecho Fiscal es el conjunto de normas y principios jurídicos, que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.

Rafael Bielsa, citado por Raúl Rodríguez Lobato, dice que "el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco"(30).

Para Rodríguez Lobato, "el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes"(31). Este autor se apoya en el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación adoptado acerca de la materia fiscal, que sustenta que, "está perfectamente precisada como todo lo relativo a las contribuciones, es decir, a los tributos, y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro, y no a la naturaleza misma de tales ingresos"(32).

(29) Idem

(30) Rodríguez Lobato, Raúl: DERECHO FISCAL. Ed. Harla. México, 1988.
P. 13

(31) Idem

(32) Rodríguez Lobato, Raúl: Op. cit. P. 14

Al respecto, señala De la Garza "estar de acuerdo con la tesis del Tribunal Fiscal de la Federación del 16 de noviembre de 1937, que identifica como materia fiscal la que se refiere a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, se encuentran los productos o precios, que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que no son de Derecho Público, o por la explotación de sus bienes patrimoniales ultimamente restringidos a los del dominio público. Entre ellos se ubican los rendimientos de empresas paraestatales"(33); además, son objetables las tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que "determinan un concepto restringido de la materia fiscal al interpretarla como todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a leyes que determinan el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido leyes tributarias, identificando, por lo tanto, lo fiscal con lo tributario, siendo que lo primero es más amplio que lo segundo, toda vez que comprende los ingresos de derecho privado y los demás que no son tributarios"(34).

Emilio Murguín Manautou indica que, el Derecho Fiscal "se halla en virtud de que las disposiciones fiscales se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general sino, también, a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, a los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios"(35).

Independientemente de la denominación que según la doctrina le otorgue: en Italia, Derecho Tributario; en Alemania, Derecho Impositivo; en

(33) De la Garza, Sergio F.: Op. cit., P. 19

(34) Idem

(35) Rodríguez Lobato, Raúl: Op. cit. P. 13 y 14

Francia, Derecho Fiscal y, de que los autores relacionan su contenido -- con todo tipo de ingresos o lo circunscriben sólo a una parte de ellos, se coincide en que las normas que integran el Derecho Fiscal regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de ingresos.

Precisa Delgadillo Gutiérrez que "desde el punto de vista del derecho sustantivo, lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios que se encuentran regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que se puede afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en ejercicio de sus funciones"(36).

Según Flores Zavala, "recibe el nombre de fisco el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo, con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo"(37).

El término Fiscal proviene del latín fisco, que designaba el tesoro o patrimonio de los Emperadores para diferenciarlo del erario, que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado; a al fisco las provincias pagaban el tributum que les era impuesto; a su vez, la palabra fisco deriva de fiscus, nombre con el que inicialmente se conoció a la cesta que servía de recipiente en la recolección de higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum. Así, se concluye que, cualquier tipo de ingresos que se recibía en el fisco tenía carácter fiscal; finalmente, la Hacienda Pública se formó de los tesoros del Emperador (fisco, fiscus) y del pueblo (erario).

(36) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: Op. cit. P. 26

(37) Flores Zavala, Ernesto: Op. cit. P. 20

DERECHO TRIBUTARIO

El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos, que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas, mediante el ejercicio de su poder de imperio.

Como se mencionó con antelación, al citar a Sáinz de Bujanda, naturalmente la facultad del Estado de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio, que corresponden, ab origine, al ente público; a través de éste, se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas.

Sáinz de Bujanda da una definición amplia: "El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, de resolución y de policía, encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero"(38).

Conforme con De la Garza, se entiende por Derecho Tributario "el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos que pueden surgir y a los ilícitos y a las sanciones establecidas por su violación, consecuentemente"(39). Señala el mismo autor que no forman parte los ingresos tributarios que -

(38) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 20

(39) Idem

percibe el Estado por concepto de empréstitos públicos o de préstamos -- privados, pues dichos ingresos se rigen por normas de carácter Constitucional, Administrativo e inclusive, Internacional; ni los del crédito público derivados de la emisión de Certificados de Tesorería, acuñación de moneda, emisión de billetes, obligaciones y bonos; ni exacciones parafiscales o paratributarias; y tampoco los ingresos procedentes de penas pecuniarias o de tipo punitivo.

Estima Delgadillo Gutiérrez, "que fue Dino Jarach con su obra clásica "El Hecho Imponible", quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaborar la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario al que definió como: el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos"(40).

DERECHO PATRIMONIAL

El Derecho Patrimonial es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente al manejo o administración de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.

Determina Gabino Fraga que "el conjunto de bienes materiales que de modo directo o indirecto sirven al Estado para realizar sus atribuciones constituye el dominio o patrimonio del propio Estado"(41).

Giuliani Fonrouge, dice que, "se trata de la administración del pa-

(40) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: Op. cit. P. 27

(41) Fraga, Gabino: Op. cit. P. 343

rimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene en Derecho Civil, más bien aproximándose al concepto económico, esto es, como riqueza estática en cuyo derredor se desarrolla el flujo de la riqueza en movimiento; concepción que incluye por implicancia, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial"(42).

Para Serra Rojas, "el patrimonio del Estado se halla constituido -- por la universalidad de los derechos y acciones de que es titular, los cuales pueden valorarse pecuniariamente, sumados a las obligaciones que los gravan, encaminados a la realización de sus fines"(43).

Eduardo García de Enterría(44), considera que dentro de la teoría - del demanio o dominio público, se comprenden unos tipos de bienes propiedad de la Administración que se afectan a servir de soporte físico de una determinada función pública propia de la Administración propietaria, función pública que puede ser, o bien un uso público, o bien un servicio público; empero, existen también los destinados a producir bienes dentro del tráfico privado, este es el tipo de bienes demaniales destinados al fomento de la riqueza nacional. Sin embargo, el resultado de la incidencia dañosa de la actividad administrativa patrimonial y su supuesta configuración legal como una actuación jurídico-formal orientada específicamente al sacrificio de derechos patrimoniales de los súbditos por razones superiores de utilidad pública o interés social, dependerá, desde luego, de la responsabilidad patrimonial de los entes públicos.

(42) Idem

(43) Serra Rojas, Andrés: DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomo II. Ed. Porrúa. México, 1981. P. 141

(44) García de Enterría, Eduardo: CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomo II. Ed. Civitas. Madrid, 1987. Pp. 134, 321 y 322

De la Garza, por su parte, considera como Derecho Patrimonial del Estado "el que se integra por aquellas normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado y de las empresas públicas o privadas propiedad del mismo"(45).

DERECHO PRESUPUESTARIO

El Derecho Presupuestario es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos aplicables a los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas y, que respectivamente, se encuentran contenidos en la Ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos.

Según Gabino Fraga, "el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica, necesariamente, gastos que éste debe atender procurándose los recursos indispensables"(46).

Faya Viesca, citando a Richard Musgrave, precisa que "el problema se centra en torno al proceso ingreso-gasto del Estado"(47).

Conforme a la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público (Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1976), el gasto público comprende erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, pago de pasivo o deuda pública, y se basará en las directrices y planes de desarrollo económico y social.

(45) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 20 y 21

(46) Fraga, Gabino: Op. cit. P. 315

(47) Faya Viesca, Jacinto: Op. cit. P. 1

Para Witker, "el presupuesto es el medio del cual se sirve el Estado para ordenar el mecanismo de sus gastos e ingresos anuales y conforma el instrumento básico de política económica aplicado a la consecución de objetivos determinados"(48).

Retchkiman, citado por Witker, dice que el presupuesto técnicamente puede definirse "como un documento oficial que contiene un plan, preliminarmente elaborado y aprobado por el ejecutivo, acerca de los ingresos y gastos públicos. Es políticamente una toma de decisión que supone tres aspectos fundamentales: 1) señalamiento de los objetivos de política económica más importantes que el Estado se haya impuesto; 2) evaluación de las erogaciones por realizar, para alcanzar cada una de estas metas en varias posibilidades; 3) una medición aproximada de las aptitudes e intenciones de la comunidad para hacer frente al egreso total que implica el programa de gobierno"(49).

El presupuesto tiene como características jurídicas las siguientes: la competencia exclusiva del Estado para su preparación, aprobación, ejecución y control (administrativo o a priori y legislativo o a posteriori); el principio de legalidad en materia de gastos e ingresos; la anualidad del presupuesto; el poseer una naturaleza jurídica compleja, pues, puede ser considerado como una ley material, como una ley formal o como un acto administrativo aprobado por el Congreso de la Unión; el principio de universalidad, por el cual no se admite la compensación o confusión entre gastos y recursos; el principio de no afectación de recursos, es decir, el destino a gastos generales y no a gastos especiales; y, la correcta especificación de gastos.

Define De la Garza que el Derecho Presupuestario "está representado

(48) Witker V., Jorge: DERECHO ECONOMICO. Ed. Harla. México, 1986. -- P. 113

(49) Idem

por todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos, y a las normas jurídicas sobre la rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios [servidores] públicos por el manejo de esos recursos"(50).

(50) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 20

CAPITULO SEGUNDO

TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION TRIBUTARIA

FILOSOFIAS FUNDAMENTALES DE LA IMPOSICION DE TRIBUTOS

Así como ninguno de los grandes principios en que se funda la imposición de tributos es aceptado sin reservas por muchos críticos, la litigatura sobre la hacienda pública ha puesto de relieve cuatro filosofías fundamentales: una de ellas, da la mayor importancia a la equidad, y especialmente a la capacidad de pago y a los impuestos personales sobre la renta y la riqueza; otra, se aparta de la indicada tendencia para recomendar el impuesto personal y progresivo sobre la base de los gastos personales, partiendo de la idea de que el gobierno no puede pasar por alto la diferencia que hay entre gastarse el capital y gastarse únicamente -- las rentas, y la consideración de que lo que uno hace con sus ingresos es más importante que el ingreso de que pueda disponer. Un tercer criterio disiente de esta filosofía en cuanto opta por los fuertes impuestos impersonales sobre la base del consumo, dando gran importancia al criterio práctico que aconseja la recaudación con un mínimum de dificultades; empero, un cuarto criterio es de carácter funcional y recomienda que el sistema de impuestos se organice de tal modo que afecte lo menos posible a la producción y obtenga la recaudación gravando los ingresos obtenidos sin esfuerzo, es decir, aquellos que no requieren incentivos ni vuelven a la comunidad.

TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION TRIBUTARIA

Pese a ser múltiples las teorías que fundamentan la percepción tri-

butaria coinciden, todas, en la imperiosa necesidad por parte del ente público de allegarse de los medios económicos indispensables para la consecuente realización de sus fines. Sin embargo, "si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público"(51).

Para Pugliese, el cobro de tributos no se justifica por la necesidad objetiva gubernamental de disponer de medios económicos para las actividades públicas y, ni siquiera, por la "communis opinio" de los contribuyentes de que esa necesidad existe implícita en toda organización política; además, estima que es un evidente error jurídico el confundir la fuente de la obligación (ley y contrato) con la causa que justifica, en el caso de las obligaciones ex lege, el precepto legislativo considerado en sí mismo y en su aplicación concreta, y en el caso de las obligaciones ex contractu la sumisión de las partes al vínculo contractual. Es por ello, que se debe atribuir a la causa un contenido filosófico y ético-jurídico, para establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar tributos.

Flores Zavala(52), precisa que son cinco los conceptos más importantes que se han dado sobre la naturaleza del impuesto:

- 1º El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares (Teoría de la Equivalencia).
- 2º El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado (Teoría del Seguro).
- 3º El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos

(51) Pugliese, Maria: Op. cit. P. 225

(52) Flores Zavala, Ernesto: Op. cit. Pp. 47, 48 y ss.

que demanda la aplicación y explotación del capital nacional (Teoría del Capital Nacional).

- 4° El impuesto es un sacrificio, cuyo significado debe ser el menor posible (Teoría del Sacrificio).
- 5° El impuesto es sólo un deber que no necesita un fundamento jurídico especial (Teoría de Eheberg).

Así pues, las teorías que se han elaborado para fundamentar el derecho del Estado para cobrar tributos, son las siguientes:

TEORIA DE LA EQUIVALENCIA

Esta teoría que considera que el impuesto es el precio de los servi cios prestados por el Estado a los particulares, tuvo su primera tesis - con Pufendorf, de la escuela cameralista. Esta escuela nació, a mediados del siglo XVII, como ciencia de la administración de la hacienda de los príncipes, para preparar a los funcionarios fiscales de la Cámara Príncipe con conocimientos generales de economía y administración. Pufendorf, sostenía que el impuesto es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debe existir una capitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio.

Clemence Roger, sostuvo que el impuesto es la parte de poder produc tivo bajo la forma de servicios personales o de contribuciones de toda - naturaleza que cada ciudadano debe a la comunidad en cambio de los servi cios que ha recibido, recibe y recibirá por el hecho de su participación social y a título de restitución de las ventajas alcanzadas por las gene raciones pasadas, en provecho de las generaciones futuras.

Aunque de la definición de Roger se puede reputar que, efectivamen-

te los impuestos que son a cargo de un conglomerado van a servir principalmente para pagar los servicios prestados por el Estado a ese conglomerado social o bien servicios que han sido prestados a generaciones pasadas, o que se prestarán a generaciones futuras, se puede afirmar que esta definición es inexacta porque no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público; porque hay una serie de gastos que el Estado realiza, no solamente fuera de la prestación de servicios públicos, sino aún fuera de su actividad legal, es decir, gastos por actividades realizadas por el Estado excediéndose de sus atribuciones o que son daños para los individuos como las guerras; y porque analizando el concepto de impuesto (conforme al artículo 2º del Código Fiscal de la Federación vigente: I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley -- que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran 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. [Dichas fracciones se refieren a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos]) con referencia a los particulares que están sujetos a él, puede observarse ordinariamente que el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto y, por otra parte, hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos como las obras de asistencia pública que benefician a ancianos, inválidos, niños, enfermos, etc.

TEORIA DEL SEGURO

Inspirada en la teoría política del más puro individualismo, la Teoría del Seguro considera a los impuestos como una prima de seguro por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública.

Además, la tesis de E. de Girardin, quien manifestó que el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute puede refutarse dado que, la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo, ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; porque un somero análisis de los presupuestos de los Estados revela que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros son limitados y, que en ningún caso, el Estado ha actuado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona.

TEORIA DEL CAPITAL NACIONAL.

Apreciando al impuesto como la forma de obtener la cantidad necesaria para poner en obra y cubrir los gastos generales de la explotación del capital nacional, esta definición de Menier, partidario del impuesto único sobre el capital, es también inexacta ya que la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requieren la erogación de cantidades -- que se obtienen, en forma fundamental, de los impuestos.

TEORIA DEL SACRIFICIO

John Stuart Mill consideró el impuesto como un sacrificio, sólo que no pretendió dar una definición sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos, empero el sacrificio debe ser el menor posible. El sacrificio está en función de dos varia--

bles: la mayor igualdad de repartición del impuesto entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

La tesis de Stuart Mill que estima al impuesto como un sacrificio, es certera desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo pues, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio, porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, mesurable, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto y - el Estado al establecerlo, o sea, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en cuenta esta situación para que ese sacrificio sea el menor posible; se podría denominar a esta cuestión el aspecto subjetivo del impuesto, pero es menester considerar que es de la esencia misma del Estado, el derecho para exigir de sus miembros las aportaciones necesarias para cubrir los gastos que demanda su actividad. Por esta razón, la definición del Código Fiscal de la Federación resulta exacta desde el punto de vista objetivo, es decir, del derecho del Estado para exigir el pago del impuesto.

TEORIA DE EHEBERG

La Teoría de Eheberg se puede sintetizar expresando que el pago de tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Eheberg señaló que debe rechazarse la idea del sacrificio y considerar el deber tributario como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general. El último fundamento jurídico del impuesto es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de

la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento - jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho - menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

Esta teoría es del tipo que critica Pugliese por simplista y, hasta cierto punto, materialista, ya que queda completamente al margen de la - Filosofía, la Moral y la Ciencia Jurídica.

CAPITULO TERCERO

**ANTECEDENTES DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31
DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

EL SISTEMA FEDERAL EN MEXICO

Es menester señalar, como apunta Tena Ramírez(53), que el sistema federal consagrado en la Constitución de los Estados Unidos de 1787, nació y se desarrolló en virtud de la pugna existente por la independencia entre sí de las colonias y su dependencia de la Corona Inglesa, siendo necesario para debilitar esta última debilitar aquélla.

El primer antecedente de un programa de gobierno federal, anterior a la Guerra de Independencia (1775-1783), fue el Plan de Unión de Albany presentado por Benjamín Franklin en 1754. Sin embargo, no fue aceptado por las asambleas coloniales porque consideraron que no debían ceder en ninguna forma la facultad de fijar impuestos y tarifas, que el plan otorgaba al órgano central.

Con la Declaración de Independencia del 4 de julio de 1776, la integración por separado de los nacientes organismos estatales propiciada -- por el Congreso (Segundo Congreso Continental de Filadelfia del 10 de mayo de 1775. Durante el Primer Congreso, celebrado el 5 de septiembre de 1774, se hizo patente la oposición hacia algunas leyes expedidas por el Parlamento Inglés desde 1764: Ley de Ingresos, Ley del Timbre y Leyes de Townshend, afectándose su soberanía y, en consecuencia, se dedujo que podían coexistir dentro de una misma organización constitucional dos o más legislaturas, coextensas y coordinadas entre sí, con competencia suficiente y distinta cada una, ligadas todas por la Constitución, lo cual -

(53) Tena Ramírez, Felipe: DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. Ed. Porrúa. México, 1981. P. 101 y ss.

era el federalismo; no obstante, las ideas aportadas por Thomas Jefferson, John Adams y James Wilson, y el proyecto presentado por Poyton Randolph, no prosperaron en ese entonces), podía parecer un retroceso en el camino de la unificación, puesto que la independencia iba a favorecer a trece entidades autónomas, con lo que se perdía la oportunidad de que la unificación se realizara cuando aún era conveniente para todos, durante la acción conjunta contra la metrópoli. Así pues, la actividad disgregante del Congreso al favorecer la aparición de nuevas soberanías se ate nuó gracias a la creación de la Confederación que, después de celebrada la paz con Inglaterra en 1783, evidenció su debilidad.

En julio de 1776, tras un fallido proyecto de Artículos de la Confederación y Unión Perpetua, en el cual el éxito del sistema hubiese residido en que el Congreso tuviera el control de las contribuciones, que -- existieran como poderes federales el ejecutivo y el judicial, y que el - desacato por los Estados a las disposiciones federales contara con suficiente sanción; la situación se tornó insostenible y ante su notorio fra caso, con el fin de enmendar los Artículos de la Confederación, se reu-- nió una Convención Federal en el Palacio del Estado de Filadelfia en mayo de 1787, presidida por George Washington, de la que habría de derivar la Constitución Federal.

Como afirma Jorge Sayeg, en México el federalismo surgió en forma - inversa al de la Unión del Norte; "no puede hablarse de Estados-miembros que a base de ceder una parte de su soberanía -externa-, hayan logrado - fundirse en uno solo; se trata, efectivamente, de un Estado unitario que se transformó en un Estado Federal al otorgar a sus antiguas provincias cierta autonomía y participación en la creación de la voluntad estatal, dando lugar a Estados-miembros"(54).

(54) Sayeg Helú, Jorge: Op. cit. Tomo I. P. 200

La implantación del sistema federal como forma de gobierno en el México independiente obedeció, pese a encontrar su raíz más profunda en la organización político-social que se había concebido ya en la triple alianza: azteca-acolhua-tepaneca y su antecedente inmediato anterior en la Constitución de Apatzingán de 1814 también denominada Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, a la adaptación que para la Constitución de 1824 hiciera Miguel Ramos Arizpe del consagrado en la Constitución de los Estados Unidos de 1787.

En sus comienzos, el sistema federal estuvo afectado por la anarquía imperante en el país (fiscalmente, la duplicidad desordenada de impuestos y la erección de trabas arancelarias por parte de los gobiernos locales, provocaron el desequilibrio y la crisis en la economía nacional), lo que condujo a formar una conciencia favorable acerca de la centralización como forma de gobierno, misma que se consagró por dos ocasiones consecutivas en la Constitución: Las Siete Leyes en 1836 y las Bases Orgánicas en 1843. Sin embargo, la rígida centralización política y administrativa que toleraba la práctica de traspasar a los órganos centrales facultades que, de acuerdo con el sistema corresponden a los Estados, demostró ser ineficiente.

El restablecimiento del sistema federal en México probó su eficacia a partir de la promulgación de las subsecuentes Constituciones: el Acta Constitutiva y de Reformas en 1847, la Constitución de 1857 y la vigente Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917; "la estructura federal supone un pacto de coexistencia basado en un entendimiento claro sobre las facultades del gobierno federal y los de sus Estados miembros"(55).

Precisa Jorge Sayeg, que "un Estado federal es un organismo compues

(55) Cortina, Alfonso: CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO. Ed. Porrúa. México, 1977. P. 24

to, pues, por Estados particulares, autónomos, con Constituciones propias, pero sujetos a una Constitución superior que da la pauta para organizar a la Federación y a los propios Estados miembros, mediante sistemas de competencias"(56).

El poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, está plasmado en la Constitución de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido. Conforme a lo dispuesto por los artículos 39, 40 y 41 Constitucionales, es en la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró éste con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

La potestad tributaria emana de la Constitución como facultad para imponer contribuciones, es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, el Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

La competencia tributaria no implica que se esté desconociendo el poder del Estado sino, por el contrario, queda preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos (a nivel Federal, Estatal y Municipal) y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico-tributaria como resultado de la aplicación del Derecho en su más clara manifestación.

Del principio consagrado en el artículo 124 Constitucional, que establece que las facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación se entienden reservadas a los Estados, se desprende, que la Fe-

(56) Sayeg Helú, Jorge: Op. cit. Tomo II. P. 353

deración tiene un campo exclusivo, por lo que sólo ella a través de sus órganos puede actuar en este ámbito dando lugar a las facultades exclusivas de la Federación; no obstante, todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los Estados. Así lo resolvió el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión al amparo 9521/65, publicada en la página 77 del volumen CXXXIII del Semanario Judicial de la Federación, que en su parte conducente dice: "El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 Constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas y, si bien es cierto que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los Estados".

ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES E HISTÓRICOS DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL

Los principales antecedentes constitucionales e históricos(57) de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de 1917 en vigor, son los que a continuación se indican en orden cronológico:

1º Vigésimo cuarto párrafo del Acta de Ayuntamiento de México en la que se declara insubsistente la abdicación de Carlos VI y Fernando VII, del 19 de julio de 1808:

Este es el concepto general del reino que explica México como su Me

(57) Cámara de Diputados XLVI Legislatura del Congreso de la Unión: DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO, MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES. - Tomo V. Pp. 175 a 198

trópoli; manifiesta a V.E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo.

2º Declaración Segunda del Bando de Hidalgo en el que se declara abolida la esclavitud, fechado en la Ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810:

Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que los pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía.

3º Artículos 8º, 399 y 340 de la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812:

Artículo 8º.- También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Artículo 399.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340.- Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

4º Punto 22 de los Sentimientos de la Nación o 23 Puntos Sugeridos por José María Morelos para la Constitución de 1814, suscritos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813:

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 esa corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados.

5° Acta de la Independencia de México expedida por el Congreso de Anáhuac, en la Ciudad de Chilpancingo el 6 de noviembre de 1813:

Parte conducente.- El Congreso de Anáhuac, legitimamente instalado en la Ciudad de Chilpancingo de la América Septentrional por las provincias de ella, declara...reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a los europeos opresores, de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.

6° Artículos 36 y 41 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814:

Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

7° Acta de la Independencia Mexicana, levantada en la Ciudad de México el 28 de septiembre de 1821:

Parte conducente.- ...sostendrá (la Nación) a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos (si fuere necesario) - esta solemne declaración hecha en la capital del Imperio a 28 de septiembre del año de 1821, primero de la Independencia Mexicana.

8° Artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito en la Ciudad de México el 18 de diciembre de 1822:

Todos los habitantes deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.

9° Base Primera del Plan de la Constitución Política de la Nación - Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 16 de mayo de 1823:

Parte conducente.- La nación mexicana es la sociedad de todas las provincias del Anáhuac o Nueva España, que forman un todo político. Los ciudadanos que la componen tienen derechos y están sometidos a deberes. Sus deberes son: ...4° Cooperar al bien general de la nación.

10° Mensaje del Congreso General Constituyente a los habitantes de la Federación, fechado en la Ciudad de México el 4 de octubre de 1824:

Párrafo decimoprimer.- Parte conducente.- ...la patria exige de -- nosotros grandes sacrificios, y un religioso respeto a la moral. Esta es la única base de la verdadera libertad, y la mejor garantía de vuestros derechos y de la permanencia de vuestra Constitución.

11° Dictamen de las Comisiones Unidas de Gobernación y Puntos Constitucionales del Senado, presentado en la Ciudad de México en la sesión del día 14 de enero de 1830:

Primer párrafo.- Parte conducente.- ...las comisiones unidas, no so lamente desconocen, pero aún creen verdaderamente imposible haya en todas las vastas campiñas del Anáhuac, uno solo, quien honrándose con el título de mexicano no esté dispuesto a arrostrar los más dolorosos sacrificios por conservar las libertades de su país natal y cooperar al en- grandecimiento de él.

12° Artículo 6° del Tratado entre México y España por medio del - - cual esta nación reconoció la Independencia Mexicana, firmado por la rei na María Cristina, de España, el 28 de diciembre de 1836:

Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de Su Majestad Católica, que se establecieron, traficaren o transi taren por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exen- tos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribuciones o impuesto que no fuere pagado --

por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria, y también en lo relativo a la administración de justicia, serán considerados de igual modo que los naturales de la nación respectiva, sujetándose siempre a las leyes, reglamentos y usos de aquella en que residieren.

13° Fracción II del artículo 3° de la Primera de las Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la Ciudad de México el 29 de diciembre de 1836:

Artículo 3°.- Son obligaciones del mexicano:

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

14° Fracción II del artículo 10 del Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la Ciudad de México el 30 de julio de 1840:

Artículo 10.- Son obligaciones del mexicano:

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

15° Artículo 16 del Primer Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 25 de agosto de 1842:

Es obligación del mexicano respetar y sostener la Constitución y leyes de la República, cooperar al sostenimiento y a la defensa de su patria, y al restablecimiento del orden público.

16° Artículo 14 de las Bases Orgánicas de la República Mexicana, acordadas por la Honorable Junta Legislativa establecida conforme a los Decretos de 19 y 23 de diciembre de 1842, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional y, con el debido arreglo a los mismos decretos el 12 de junio de 1843 y publicadas por Bando Nacional el día 14 del mismo mes

y año:

Es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos - de la Nación.

17º Artículos 4º y 21 del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio Nacional de México el 15 de mayo de - 1856:

Artículo 4º.- Son obligaciones de los habitantes de la República: - observar este Estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, - inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.

Artículo 21.- Son obligaciones de los mexicanos, además de las im-- puestas a los habitantes de la República, contribuir a la defensa de ésta, ya sea en el ejército, ya en la guardia nacional, ya en la de seguri dad, y satisfacer todas las pensiones que fueren decretadas.

18º Artículo 36 del Proyecto de Constitución Política de la Repúbli ca Mexicana, fechado en la Ciudad de México el 16 de junio de 1856:

Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el terri torio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contri-- buir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Mu nicipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispon gan las leyes.

19º Fracción II del artículo 31 de la Constitución Política de la - República Mexicana, sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857:

Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equita tiva que dispongan las leyes.

20° Artículos 59, 72 y 73 del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, dado en el Palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865:

Artículo 59.- Todos los habitantes del Imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.

Artículo 72.- Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.

Artículo 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.

21° Reforma del artículo 31 de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, del 10 de junio de 1898:

Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

III.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

22° Proyecto de Constitución de Venustiano Carranza, fechado en la Ciudad de Querétaro el 1° de diciembre de 1916:

Artículo 31 del Proyecto.- Son obligaciones de todo mexicano:

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

23° Texto vigente de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del 5 de febrero de 1917:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Según Camacho Morales, dijo Matías Romero cuando fungió como Secretario de Hacienda durante el mandato de Porfirio Díaz, que: "No puede menos que llamar la atención el contraste que hay entre la prontitud con - que se adoptan en México las reformas políticas y sociales, aún cuando - se presentan acompañadas de las mayores dificultades, y la resistencia - que se opone a las reformas económicas y fiscales, aún cuando sean de la más notoria conveniencia social"(58).

Sin duda, el hacendista liberal se refería al contraste entre la re - forma política y social de Benito Juárez y la subsistencia de arcaicos - sistemas fiscales; pero su observación ha sido perfectamente válida para el período revolucionario de este siglo, en el que las mismas rutinas -- fiscales se empeñaron en prevalecer frente a los audaces cambios de enfo - que en materia social que encontraron su expresión en la Constitución de 1917.

(58) Camacho Morales, José: APUNTES PARA LA HISTORIA FINANCIERA DE MEXI - CO. Tomo I, LA POLITICA HACENDARIA COMO FACTOR DE PROGRESO. Ed. - Tlacopan. México, 1963. P. 249

CAPITULO CUARTO

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION

CARACTERISTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES

Harold F. Linder, expresidente del Eximbank, señaló en uno de sus discursos: "Estaría en falta si no mencionara el hecho, conocido por todos ustedes, de que la inversión pública no puede realizar, por sí sola, toda la tarea que requiere el desarrollo económico"(59).

De acuerdo con lo anterior, al jaez del contenido de algunas de las teorías que fundamentan la percepción tributaria y, a que "no es posible separar la teoría del gasto público de la teoría de su financiamiento" - (60), se puede reputar, sucintamente, que los tributos constituyen la -- más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los -- medios económicos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Empero, es menester precisar, que el tributo vive en un ámbito particular, rodeado de ciertas condiciones de procedencia, de legalidad, de justicia y de relación. Cuando estas circunstancias faltan o se encuentran deformadas, la justificación en género no es suficiente. No basta que se deba contribuir, así, impersonalmente, es necesario que el gravamen particular, se adecue a las condiciones jurídicas (la hipótesis Constitucional y las previsiones legales); por tanto, justificar la tributación no significa admitir cualquier impuesto, en cualquier forma implantado, por cualquier autoridad, contra cualquier sujeto y en cualquier -- cuantía.

(59) Camacho Morales, José: Op. cit. Tomo II, POLITICA CREDITICIA Y ESTABILIDAD MONETARIA. P. 89

(60) Faya Viesca, Jacinto: Op. cit. P. 63

De la Garza menciona que, "la terminología en materia de tributos - es promiscua y se presta a confusiones"(61). Esta ambigüedad no resulta exigua, pues, ni en la Constitución, en la cual en el artículo 31, fracción IV, se hace referencia a las contribuciones de manera genérica; ni en las disposiciones secundarias en las que, por ende, se hizo extensivo este término, como es el caso del Código Fiscal de la Federación de 1981 vigente, en el que en su artículo 2º se clasifican las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, se utiliza el vocablo contribución como equivalente al de tributo.

Luego entonces, para conceptualizar al tributo, es necesario efectuar un análisis de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que a la letra dice:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Al respecto, algunos autores coinciden al enunciar y describir ciertas características de las contribuciones, reputando que.-

Para Flores Zavala(62), el contenido de dicho artículo se puede descomponer en la siguiente forma:

- a) Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir para los gastos públicos.
- b) Reconoce que las entidades que tienen derecho a percibir impuestos -- son la Federación, el Estado y el Municipio.
- c) Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de residencia de la persona.

(61) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 321

(62) Flores Zavala, Ernesto: Op. cit. P. 200

- d) Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- e) Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos; y
- f) Que deben ser equitativos y proporcionales.

Según De la Garza(63), los caracteres del tributo consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional son:

- a) Que el tributo tiene un carácter público.
- b) Que es una prestación en dinero o en especie.
- c) Que es una obligación ex lege, es decir, no hay óbice alguno al principio de legalidad enunciado como "nullum tributum sine lege".
- d) Que es una relación personal, de derecho, obligatoria.
- e) Que tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones.
- f) Que los tributos deben ser justos, y
- g) Que en principio, los recursos que producen los tributos no deben de afectarse a gastos determinados.

Señala Gabino Fraga(64), que de la mencionada disposición legal se desprenden los siguientes elementos:

- a) El impuesto constituye una obligación de derecho público.
- b) El impuesto debe ser establecido por una ley.
- c) El impuesto debe ser proporcional y equitativo, y
- d) Debe establecerse para cubrir gastos públicos.

Mayolo Sánchez(65) precisa, que del análisis del mandato Constitucional se deben hacer las siguientes consideraciones:

- a) Que toda persona que se ubique en algún supuesto de una ley fiscal, - adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución.

(63) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. Pp. 323 a 327

(64) Fraga, Gabino: Op. cit. P. 316

(65) Sánchez H. Mayolo: DERECHO TRIBUTARIO. Ed. Cárdenas Autor y Distribuidor. México, 1988. Pp. 129 a 132

- b) Que el concepto de contribuir, debe ser entendido en su acepción más amplia, trascendiendo de los impuestos a las demás contribuciones.
- c) Que los tributos deben destinarse para los gastos públicos.
- d) Que la contribución sea para la Federación, Estado y Municipio en que se resida, y
- e) Que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez(66) dice que, del análisis de la disposición en cuestión se pueden derivar como notas esenciales que:

- a) Su naturaleza es netamente personal.
- b) Son aportaciones pecuniarias.
- c) Su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes Federal, Estatal y/o Municipal.
- d) La aportación debe ser proporcional y equitativa; y
- e) Esta obligación se puede establecer sólo mediante disposición legal.

Así pues, de las características de las contribuciones, mencionadas con antelación y que se consagran en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, destacan las siguientes:

- I. Es una obligación personal de carácter público, que conforme al Código Fiscal de la Federación vigente, sin excepción ni distingo alguno se extiende también a los extranjeros, sin que por ello exista una contravención a lo dispuesto por la Constitución.
- II. Las contribuciones deben considerarse de acuerdo a su naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que se le haya otorgado al tributo.
- III. Son aportaciones pecuniarias.
- IV. Su producto debe destinarse para cubrir los gastos públicos del Estado.
- V. Para que se reputen justas, las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas; y

(66) Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: Op. cit. Pp. 61 a 64

VI. Son obligaciones ex lege, dispuestas conforme al principio "nullum tributum sine lege".

Para concluir, se citan las que de acuerdo con De la Garza(67), se consideran como las más importantes definiciones del tributo:

Dice Blumenstein que, "tributos son las prestaciones pecuniarias -- que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".

Giuliani Fonrouge define al tributo como "una prestación obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

Según Dino Jarach, "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION

El problema de hallar los principios generales que deben aplicarse para la adecuada distribución de las cargas públicas puede plantearse de diversas maneras, una de las cuales consiste en estudiar una lista de cánones o atributos de una fuente de recaudación deseable. Otro aspecto - consiste en considerar ciertas normas que han sido propuestas, desde hace tiempo, como orientación en el problema de obtener, en las condiciones apropiadas, los ingresos que el Estado necesita.

(67) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 322

En ese orden de ideas, es menester señalar, que la aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos puede provocar graves crisis económicas, políticas y sociales en un Estado; además, el ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever todos los posibles efectos que pudiera provocar la imposición de tributos. Dichos principios se dividen en:

I. Principios Teóricos:

Adam Smith(68), en el Libro V de su obra "Wealth of Nations" [Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones] publicada en 1776, expuso los siguientes principios que, dada su observancia, resultan imprescindibles para el funcionamiento de todo sistema tributario;

- a) Principio de Justicia [proporcionalidad].- La manera en que se debe contribuir para los gastos públicos, está en función de la capacidad contributiva del sujeto. Este principio se satisface cuando en el tributo existe:
- 1º Generalidad.- Que se refiere a que todo sujeto que tenga capacidad contributiva y realice el hecho generador de la relación jurídico-tributaria, estará obligado a pagar tributos.
 - 2º Uniformidad.- Que significa que todos los contribuyentes son iguales frente al tributo, con fundamento en dos criterios: objetivamente, la capacidad contributiva (proporcionalidad); y subjetivamente, la igualdad de sacrificio (equidad).
- b) Principio de Certidumbre [certidumbre].- Todo tributo debe tener fija en sus elementos esenciales: sujeto, objeto, tasa o cuota, fecha de pago, forma de pago, sanciones, etc.
- c) Principio de Comodidad [temporalidad].- Todo tributo debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente.

(68) Rangel Cuoto, Hugo: GUIA PARA EL ESTUDIO DE LA HISTORIA DEL PENSAMIENTO ECONOMICO. Ed. Porrúa. México, 1979. Pp. 41 a 43

- d) Principio de Economía [rentabilidad].- El costo de la recaudación y - administración del tributo, debe ser el mínimo para poder justificar su existencia.

II. Principios Generales:

Adolfo Wagner, con la idea de "elevar a las clases inferiores laboriosas a costa de las clases superiores que habían acumulado riquezas en forma immoderada"(69), objeto de su llamado socialismo de Estado, ordenó en su "Tratado de la Ciencia de las Finanzas" los principios generales - de la tributación en cuatro grupos;

- a) Principios de Política Financiera.- En el que abarcó los principios - de suficiencia de la imposición y elasticidad de la imposición. Conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en -- que otras vías o medios no pueden hacerlo o sean inadmisibles; el segundo, significa que los impuestos deben ser adaptables a las varia-- ciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema de ben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recur-- sos económicos necesarios.
- b) Principios de Economía Pública.- En los que se incluyó la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y las diferentes cla-- ses de impuestos sobre aquellos que en realidad los pagan, ante la de nominada repercusión de impuestos.
- c) Principios de Equidad o de Repartición Equitativa de los Impuestos.- Referentes a la generalidad y uniformidad de los tributos.
- d) Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.- En los que se consagran la fijeza de la imposición, -

(69) Rangel Cuoto, Hugo: Op. cit. P. 207

la comodidad de la imposición y la tendencia a reducir lo más posible los gastos en la recaudación de impuestos.

III. Principios Jurídicos:

Mayolo Sánchez(70), hace respecto de este rubro un análisis extenso del que cabe destacar lo siguiente;

a) Principios Constitucionales.- Están representados por aquellas normas Constitucionales a que debe de someterse toda la actividad tributaria del Estado y de los particulares, clasificándose en:

1º Principios derivados de los preceptos Constitucionales que consagran las garantías individuales, las cuales no deben ser violadas, ni coartadas por la actividad impositiva del Estado, es decir, los límites a la potestad tributaria: la irretroactividad, la garantía de legalidad, la libertad de trabajo, el derecho de petición, la no confiscación de bienes y la prohibición de exención de impuestos.

2º Principios Constitucionales de la Tributación, derivados de la organización política del Estado Mexicano: proporcionalidad, equidad y legalidad, consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

3º Principios derivados de los preceptos Constitucionales referidos a la política económica: la potestad tributaria del Estado.

b) Principios Ordinarios.- Se contienen en las normas consagradas en los ordenamientos fiscales secundarios: Ley de Ingresos de la Federación, Leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos y el Código Fiscal de la Federación.

(70) Op. cit. Pp. 150 a 154

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION

Como quedó precisado con antelación, tiene el Estado ciertos límites a la potestad tributaria derivada de su poder de imperio, mismos que se rigen por los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que textualmente dice: "Son obligaciones de los mexicanos: ...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.", y que son los siguientes:

- I. Principio de Proporcionalidad.
- II. Principio de Equidad.
- III. Principio de Legalidad.

Principio de Legalidad

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad, pues resultaría antagónico al enunciado "nullum tributum sine lege".

De acuerdo con De la Garza(71), la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho una inmejorable exposición del principio de legalidad: - "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 re--

(71) Op. cit. P. 268

glamentado 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 período 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 su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo 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, estén -- 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 imprevisible 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 queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y, esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados 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 tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente -- proscriptos en el régimen Constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles"; publicada en el Semanario Judicial de la Federación, V Epoca, Tomo LXXXI, p. 6374. Hernández Reyes, Ramón; Semanario Judicial de la Federación, VII Epoca, Volumen 65, Primera Parte, pp. 90-91, AR 6141/59, Tipográfica Comercial, 25-IV-74.

Para Gabino Fraga, "el principio de legalidad se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal"(72).

Principios de Proporcionalidad y Equidad

García Máynez precisa que, Aristóteles, en su "Ética Nicomaquea", explicó que "lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja. La ley no es por esto menos buena; la falta no está en ella; tampoco está en el legislador que dicta la ley; está por entero en la naturaleza misma de las cosas; porque ésta es precisamente la condición de todas las cosas prácticas. Por consiguiente, cuando la ley dispone de una manera general, y en los casos particulares hay algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos generales, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar, como él mismo lo haría si estuviese presente; es decir, haciendo la ley como él la habría hecho, si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata. Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido... Tratándose de cosas indeterminadas, la ley debe permanecer indeterminada como ellas, igual a la regla de plomo de que se --

(72) Fraga, Gabino: Op. cit. P. 318

sirven en la arquitectura de Lesbos; la cual se amolda y acomoda a la -- forma de la piedra que mide"(73).

Dice Pugliese que, "el hecho de afirmar la exigencia ética para el Estado, para los contribuyentes y para todas las clases sociales, de que cualquier obligación tributaria deba encontrar su justificación en la capacidad del ciudadano para contribuir a las cargas públicas y en las ventajas generales y particulares que cada individuo deriva del mantenimiento de la convivencia civil, no significa la afirmación concreta de un -- principio transformador, sino establece como base y fundamento del fenómeno del impuesto la justicia tributaria, que es la justicia distributiva y conmutativa que debe regir a los Estados y a los pueblos"(74).

Hace mención Rodríguez Lobato a que, "la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sus tenta en un principio de justicia que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso y el sujeto concre- tos; la idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato des igual para los desiguales, con arreglo a la misma pauta. Luego entonces, son conceptos coincidentes y no excluyentes, que en el precepto Constitu cional encuentran la exigencia de justicia mediante una conjunción copu- lativa"(75).

Por su parte, Servando J. Garza, señala que "puesto que la propor- cionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad, En el precepto Constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expre

(73) García Máynez, Eduardo: Op. cit. Pp. 49 y 50

(74) Pugliese, Mario: Op. cit. P. 229

(75) Rodríguez Lobato, Raúl: Op. cit. P. 44

sión pleonástica por su idéntico contenido conceptual"(76).

De la Garza, considera que, "la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de justicia tributaria ya que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que -- hay que repartir y por objeto indirecto solamente las cargas"(77).

El antecedente más remoto de estos principios se encuentra en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, que en su artículo 13 dispuso: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades".

Conforme con la definición expuesta por Mayolo Sánchez, "la proporcionalidad es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada por una o varias fuentes en particular; la equidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad. Un tributo es proporcional cuando se aplica por igual a todos aquellos individuos que se coloquen en la misma situación o circunstancia, que de acuerdo a la ley da origen a que tenga que cubrirse el gravamen; un tributo es equitativo, cuando el impacto sea el mismo para todos los contribu

(76) Garza, Servando J.: LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO -- TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura, S.A. México, 1949, Pp. 71 y 72

(77) De la Garza, Sergio F.: Op. cit. P. 274

yentes comprendidos en la misma situación"(78).

Respecto de los principios en comento, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente Jurisprudencia(79):

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS 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 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 cualitativa superior a los de medianos y reducidos ingresos. 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 y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. 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, sino 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

(78) Sánchez H., Mayolo: Op. cit. Pp. 136 y 140

(79) Kaye, Dionisio J.: DERECHO PROCESAL FISCAL. Ed. Themis. México, 1989. Pp. 36 y 37

mismo tributo, los que en tales condiciones deben de recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos 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 antes 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 lo establece y regula.

Séptima Epoca. Primera Parte:

Vols. 181-186. Amparo en Revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 250/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.A. Mayoría de 16 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 2449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. Mayoría de 14 votos.

Vols. 187-192. Amparo en Revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. Mayoría de 15 votos.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917 a 1985, Tomo I, página 190.

La justicia ya no es, ni puede ser, como en el pasado, un privilegio individual sino social y debe responder a los conceptos de necesidad y capacidad real de los hombres.

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

PRIMERA.- Al Estado se le han conferido una serie de fines, funciones y atribuciones: los fines son los propósitos que pretende alcanzar, concretizados en el bien público; las funciones, son las diferentes formas en que se da a conocer la actividad estatal; las atribuciones son el contenido de esa actividad, que se manifiesta en tareas o cometidos específicos para cada órgano; y la actividad estatal, es la expresión material de la actuación de los órganos.

SEGUNDA.- Es innegable el hecho de que, para la consecución de sus fines, el Estado además de estar orientado hacia el cumplimiento de sus leyes y objetivos políticos trascendentales, deberá dirigir su actividad al logro de objetivos sociales y económicos. Así pues, resultará imprescindible planear, programar y regular la obtención de los medios para alcanzar dichos objetivos, las erogaciones que se realicen y la administración y gestión de los recursos económicos necesarios que han de constituir a esa actividad, precisamente, como la Actividad Financiera del Estado.

TERCERA.- El conceptualizar la actividad financiera del Estado en función de su relación con otras disciplinas implica, que ha de establecerse, de manera sucinta, que las Finanzas Públicas tienen un contenido eminentemente económico, con un sujeto político que se encarga del manejo de los recursos para la satisfacción de las necesidades colectivas, - el cual requiere, además, de un instrumento para la aplicación de dichos recursos a través de normas que regulan su actuación.

CUARTA.- La actividad financiera del Estado, consagra en su haber tres momentos fundamentales: la obtención, el manejo y la aplicación de recursos económicos.

QUINTA.- El Derecho Financiero es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención, al manejo y a la aplicación de los recursos económicos indispensables.

bles para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.

SEXTA.- El Derecho Fiscal es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas.

SEPTIMA.- El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente a la obtención de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas, mediante su poder de imperio.

OCTAVA.- El Derecho Patrimonial es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente al manejo o administraci3n de los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y la satisfacci3n de las necesidades colectivas.

NOVENA.- El Derecho Presupuestario es el conjunto de normas y principios jurídicos que regulan la actividad del Estado tendiente a la preparaci3n, aprobaci3n, ejecuci3n y control de los presupuestos de ingresos y egresos aplicables a los recursos económicos indispensables para la cobertura de los gastos públicos y las necesidades colectivas y, que respectivamente, se encuentran contenidos en la Ley de Ingresos y en el Presupuesto de Egresos.

DECIMA.- Pese a ser múltiples las teorías que fundamentan la percepci3n tributaria coinciden, todas, en la imperiosa necesidad por parte -- del ente público de allegarse de los medios económicos indispensables para la consecuente realizaci3n de sus fines. Sin embargo, si la obligaci3n tributaria se justificara sólo por la consideraci3n de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coerci-

tivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público.

DECIMA PRIMERA.- Son cinco los conceptos más importantes que se han desarrollado sobre la naturaleza del impuesto:

- 1° El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares (Teoría de la Equivalencia).
- 2° El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado (Teoría del Seguro).
- 3° El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional (Teoría del Capital Nacional).
- 4° El impuesto es un sacrificio, cuyo significado debe ser el menor posible (Teoría del Sacrificio).
- 5° El impuesto es sólo un deber que no necesita fundamento jurídico especial (Teoría de Eheberg).

DECIMA SEGUNDA.- El poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, está plasmado en la Constitución de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

DECIMA TERCERA.- La potestad tributaria emana de la Constitución como facultad para imponer contribuciones, es inherente al Estado en razón de su poder de imperio y se ejerce cuando el órgano correspondiente, el Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

DECIMA CUARTA.- La competencia tributaria no implica que se esté desconociendo el poder del Estado sino, por el contrario, queda preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que.

por el sometimiento de sus órganos (a nivel Federal, Estatal y Municipal) y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico tributaria como resultado de la aplicación del Derecho en su más clara manifestación.

DECIMA QUINTA.- Debido a que no es posible separar la teoría del gasto público de la teoría de su financiamiento, se puede reputar, sucintamente, que los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

DECIMA SEXTA.- El tributo vive en un ámbito particular, rodeado de ciertas condiciones de procedencia, de legalidad, de justicia y de relación. Cuando estas circunstancias faltan o se encuentran deformadas, la justificación en género no es suficiente. No basta que se deba contribuir, así, impersonalmente, es necesario que el gravamen particular, se adecúe a las condiciones jurídicas (la hipótesis Constitucional y las previsiones legales); por tanto, justificar la tributación no significa admitir cualquier impuesto, en cualquier forma implantado, por cualquier autoridad, contra cualquier sujeto y en cualquier cuantía.

DECIMA SEPTIMA.- Destacan como características de las contribuciones, consagradas en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, las siguientes:

- 1º Es una obligación personal de carácter público, que conforme al Código Fiscal de la Federación vigente, sin excepción ni distingo alguno, se extiende también a los extranjeros, sin que por ello exista una contravención a lo dispuesto por la Constitución.
- 2º Las contribuciones deben considerarse de acuerdo a su naturaleza jurídica, independientemente de la denominación que se le haya otorgado al tributo.
- 3º Son aportaciones pecuniarias.
- 4º Su producto debe destinarse para cubrir los gastos públicos del Esta-

do.

- 5° Para que se reputen justas, las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas; y
- 6° Son obligaciones ex lege, dispuestas conforme al principio "nullum -- tributum sine lege".

DECIMA OCTAVA.- El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y, así, prever todos los posibles efectos -- que pudiera provocar la imposición de tributos. Dichos principios se dividen en:

I. Principios Teóricos:

- a) Principio de Justicia [proporcionalidad].
- b) Principio de Certidumbre [certidumbre].
- c) Principio de Comodidad [temporalidad].
- d) Principio de Economía [rentabilidad].

II. Principios Generales:

- a) Principios de Política Financiera.
- b) Principios de Economía Pública.
- c) Principios de Equidad o de Repartición Equitativa de los Impuestos.
- d) Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en Materia de Imposición.

III. Principios Jurídicos:

- a) Constitucionales.
- b) Ordinarios.

DECIMO NOVENA.- Consagrados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, que textualmente dice: "Son obligaciones de los mexicanos: - IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes." Son Principios Constitucionales de la Tributación, los siguientes: Principio de Proporcionalidad, Principio de Equidad y Principio de Legalidad.

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA

69

VIGESIMA.- El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos impositivos, los sujetos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad, pues resultaría antagónico al enunciado "nullum tributum sine lege".

VIGESIMA PRIMERA.- La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso y el sujeto concretos; la idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales, con arreglo a la misma pauta. Luego entonces, son conceptos coincidentes y no excluyentes, que en el precepto Constitucional encuentran la exigencia de justicia mediante una conjunción copulativa.

VIGESIMA SEGUNDA.- La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada por una o varias fuentes en particular.

VIGESIMA TERCERA.- La equidad, es un principio en cumplimiento del cual las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad.

VIGESIMA CUARTA.- La justicia ya no es, ni puede ser, como en el pasado, un privilegio individual sino social y debe responder a los conceptos de necesidad y capacidad real de los hombres.

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

- Camacho Morales, José: APUNTES PARA LA HISTORIA FINANCIERA DE MEXICO. Ed. Tlacopan; México, 1963.
- Cámara de Diputados XLVI Legislatura del Congreso de la Unión: DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO, MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES.
- Cortina, Alfonso: CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO. -- Ed. Porrúa; México, 1977.
- De la Garza, Sergio F.: DERECHO FINANCIERO MEXICANO. Ed. Porrúa; México, 1986.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO. -- Ed. LIMUSA; México, 1986.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis H.: PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO. Ed. - LIMUSA; México, 1988.
- Faya Viesca, Jacinto: FINANZAS PUBLICAS. Ed. Porrúa; México, 1986.
- Flores Zavala, Ernesto: ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS, Ed. Porrúa; México, 1986.
- Fraga, Gabino: DERECHO ADMINISTRATIVO. Ed. Porrúa; México, 1984.
- García De Enterría, Eduardo: CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Ed. Civitas; Madrid, 1987.
- García Máynez, Eduardo: INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO, Ed. Porrúa; México, 1985.
- Garza, Servando J.: LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ed. Cultura; México, 1949.
- Groves, Harold M.: FINANZAS PUBLICAS. Ed. Trillas; México, 1982.
- Heller, Hermann: TEORIA DEL ESTADO. Ed. Fondo de Cultura Económica; México, 1985.
- Kaye, Dionisio J.: DERECHO PROCESAL FISCAL. Ed. Themis; México, 1989.
- Pugliese, Mario: INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO. Ed. Porrúa; México, 1976.
- Rangel Cuoto, Hugo: GUIA PARA EL ESTUDIO DE LA HISTORIA DEL PENSAMIENTO ECONOMICO. Ed. Porrúa; México, 1979.
- Retchkinan K., Benjamín: TEORIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS. Ed. UNAM; México, 1987.

- Rodríguez Lobato, Raúl: DERECHO FISCAL. Ed. Harla; México, 1988.
- Sánchez H., Mayolo: DERECHO TRIBUTARIO. Ed. Cárdenas Autor y Distribuidor; México, 1988.
- Sayagués Laso, Enrique: TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. Ed. Martín Bianchi Altuna; Montevideo, 1953.
- Sayeg Helú, Jorge: EL CONSTITUCIONALISMO SOCIAL MEXICANO. Ed. UNAM e - INEHRM; México, 1987.
- Serra Rojas, Andrés: DERECHO ADMINISTRATIVO. Ed. Porrúa; México, 1981.
- Tena Ramírez, Felipe: DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. Ed. Porrúa; México, 1981.
- Witker V., Jorge: DERECHO ECONOMICO. Ed. Harla; México, 1986.

Legislación Consultada

- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Ed. Porrúa; México, 1992.
- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Ed. Porrúa; México, 1992.
- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL. Ed. Porrúa; México, 1992.