

253
2ej.



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
A R A G O N**

**“Aspectos Sociojurídicos del Ciudadano en
Relación al Cumplimiento de sus
Obligaciones Fiscales”**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
América Alejandra Nava Trujillo



San Juan de Aragón, Edo. de México

1994

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

A TI DIOS

Gracias por estar siempre a mi lado ya que sin ti, nunca hubiera logrado una satisfacción como la que ahora estoy viviendo.

A MIS PADRES

Porque gracias a su apoyo y consejos he llegado a realizar la más grande de mis metas la cual constituye la herencia más valiosa que pudiera recibir.

A MIS HERMANOS

Por estar a mi lado compartiendo conmigo mis triunfos y fracasos.

A MIS FAMILIARES

Como un testimonio de cariño y eterno agradecimiento por el apoyo moral y estímulos brindados.

A MIS MEJORES AMIGOS

Por estar a mi lado en los buenos y malos momentos de mi vida.

A ÉL

Que aunque no este a mi lado en estos momentos, yo se que algún día llegará a compartir conmigo mi vida y mi desarrollo profesional.

AL LIC. JUAN JESÚS JUÁREZ ROJAS

Porque además de ser un buen amigo, es la persona que más me ha ayudado a lo largo de mi carrera profesional.

A LOS CATEDRÁTICOS DE ESTA UNIVERSIDAD

Porque gracias a sus conocimientos y enseñanzas, he llegado al lugar que ocupo hoy.

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

CONTEXTO HISTORICO DEL SISTEMA IMPOSITIVO EN MEXICO

1. Epoca Prehispánica.....	1
2. La Colonia.....	8
3. México Independiente.....	18
4. Segunda Mitad del Siglo XIX.....	27
5. Revolución de 1910.....	39
6. Epoca Actual.....	51

CAPITULO II

MARCO JURIDICO

1. Fundamento Constitucional.....	57
2. Código Fiscal de la Federación.....	72
3. Diversas Leyes Impositivas de Carácter Federal.....	77
4. Disposiciones Complementarias.....	79

CAPITULO III

ASPECTOS SOCIOJURIDICOS DEL CIUDADANO EN RELACION AL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES

1. Formas de obtención de recursos por parte del Estado.....	85
2. Participación del mexicano en el sistema nacional impositivo.....	100
3. La intervención del Estado.....	104
4. Autoridades en Materia Tributaria.....	112
5. Repercusión Económica y Social.....	122
6. Evasión y Elusión Fiscal.....	128
7. Destino de las Contribuciones.....	137
CONCLUSIONES.....	140
BIBLIOGRAFIA.....	144

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

Desde las épocas mas remotas de la humanidad han existido los tributos. En sus orígenes, como un medio de demostrar la superioridad de una clase sobre otra, siendo una de las principales causas de guerras, revoluciones y decadencia de grandes civilizaciones.

Hoy aparecen ante nosotros como la herramienta principal para que el Estado pueda llevar a cabo su programa de actividades y dar atención a la satisfacción de las necesidades colectivas.

De este forma, el tributo es uno de los fenómenos que en mayor o menor grado han existido en todos los tiempos y bajo todos los sistemas de gobierno.

El hombre por su parte, cuenta con una sensibilidad innata hacia la justicia, sabe que tiene derechos y obligaciones que cumplir. No obstante, ver disminuida una retribución o las utilidades de un negocio, soportar el pago de un cargo adicional al costo de una mercancía o de un servicio; no es fácil de entender para el común de los miembros de la comunidad, especialmente cuando no ven traducidas esas aportaciones en obras públicas que los favorezcan directamente.

Así, la carga tributaria se convierte en la mente de muchos, en un ininteligible sacrificio, de escaso o nulo beneficio personal y social.

Justificar o al menos tratar de explicar las obligaciones fiscales dentro de este contexto no es tarea sencilla para el Estado. Sin embargo, las mismas son inaplazables, pues

II

la vida moderna no puede prescindir de ellas, y su adecuada comprensión debe ser la base de un sistema equilibrado en el que la justicia y la equidad rijan simultáneamente las cargas y los gastos. De ahí, que el propio Estado requiera de un grupo de organismos administrativos, que en su conjunto forman lo que llamamos "Fisco".

A menudo mencionamos las palabras gasto público, contribuciones, impuestos, etcétera, sin tener una idea precisa de cual es el verdadero significado que éstas encierran. La multiplicación de la norma jurídico-tributarias y la sofisticación de su ya de por sí compleja terminología, han sido una constante que para bien o para mal, está rigiendo las delicadas relaciones entre el fisco y los contribuyentes en una época en la que las crisis financieras han demostrado como nunca, la importancia que reviste el poder contar con un presupuesto nacional autofinanciable a través de las contribuciones que los gobernados, mediante el cumplimiento de lo preceptuado en nuestra Ley Suprema y en las normas fiscales, debemos cubrir para sufragar los gastos públicos.

Ahora bien, este hecho nos obliga a todos los mexicanos (gobernantes y gobernados) a defender el Estado de Derecho que nuestros antepasados trataron de legarnos a través de las Constituciones Políticas de 1824, 1857 y 1917, es decir, que la abundancia y complejidad de la legislación tributaria con que actualmente contamos, no deben orillarnos a olvidar que con anterioridad a ellas existe toda una estructura de principios, como de conceptos sin los cuales, la misma legislación tributaria carecería no sólo de bases de sustentación sino de la más elemental de las congruencias.

III

En el presente trabajo de tesis se tratan de exponer en un lenguaje claro ya accesible, los principios y conceptos fundamentales que dentro de nuestro sistema jurídico rigen la actividad del Estado como Fisco y sus relaciones con los contribuyentes que al ser los beneficiarios directos de las obras y servicios que aquél lleva a cabo, se encuentran al mismo tiempo sujetos a la obligación constitucional de tener que contribuir a los gastos públicos en una proporción lo más cercana posible a sus respectivos ingresos, utilidades o rendimientos de capital.

La mecánica de operación de este trabajo de investigación jurídico-documental, se encuentra repartido en tres Capítulos de los cuales, el primero se refiere a la evolución del sistema impositivo en México, desde los aztecas hasta la época actual donde las diversas etapas de la historia de nuestro pueblo, nos muestran la necesidad que siempre ha existido del tributo como un ingreso indispensable para el sostenimiento de los gastos públicos, pasando del concepto de tributo dentro de un Estado de formación, hasta llegar al concepto de contribución dentro del Estado moderno, liberal y democrático que conocemos; en el segundo capítulo, denominado marco jurídico, se observarán las diversas normatividades que contemplan a la acción tributaria, la cual parte desde nuestra Ley Suprema hasta las leyes especiales que en cada uno de sus aspectos la prevén, la cual hace necesario un análisis a fondo de cada una de ellas para poder allegarnos al conocimiento pleno de la misma.

Por último, tocaremos la parte medular de la presente exposición que contendrá la intención de la postulante para exponer de manera precisa y concisa los aspectos sociojurídicos del ciudadano en relación al cumplimiento de sus obligaciones, así como de

IV

sus consecuencias, pues la experiencia nos demuestra que se puede subsistir en medio de una o varias crisis económicas pero no se puede vivir sin justicia y libertad.

Por otra parte, quisiera ofrecer por anticipado mis disculpas por los posibles errores que el presente trabajo pudiera contener, toda vez que ellos son producto de mi escasa experiencia. Sin embargo, tengo el firme propósito de continuar estudiando lo concerniente sobre este apasionante tema.

Finalmente, deseo agradecer a la Universidad Nacional Autónoma de México y en particular a la Escuela Nacional de Estudios Profesionales "Aragón", la oportunidad que me brindaron para lograr mi formación profesional, así como el permitirme conocer a tan valiosas personas como lo fueron mis maestros de quienes conservo un grato recuerdo.

CAPITULO I

EL SISTEMA IMPOSITIVO EN MEXICO

1.- EPOCA PREHISPANICA.

Durante esta época fueron numerosos los pueblos que existían en lo que actualmente es nuestro territorio, independientes unos de otros y anhelantes de sojuzgar al vecino por la fuerza, a fin de engrandecer su poderío en recursos económicos y militares. Entre esos pueblos fueron los aztecas los que alcanzaron una civilización más adelantada, la cual, debido a las numerosas obras públicas que realizaron tales como acueductos, monumentos, caminos, etc., hace suponer que tuvieron una organización propiamente administrativa encargada de planear y ejecutar los trabajos requeridos por la colectividad.

Los aztecas o mexicanos desde sus tiempos más remotos, es decir, desde sus orígenes, se valían de la fuerza armada; la idea de la guerra estaba tan arraigada en sus tradiciones que su misma religión no era sino la reverencia por la lucha y por la fuerza. El sacerdote predicaba y practicaba la ferocidad conquistadora, el Rey (jefe de la administración pública), los nobles y los plebeyos estaban imbuidos en el ideal de guerra y militarismo, siendo esta situación la que hace fácil comprender que el primer impuesto o tributo que consideran nuestros primeros pobladores fuera el botín de guerra, cubierto por los pueblos sometidos por las armas de sus conquistadores.

Una vez establecidos los mexicanos o "mexicas" en Tenochtitlán, debido al medio hostil en que se encontraban, se vieron en la necesidad de recurrir a la guerra con sus vecinos, para poder así satisfacer sus dos finalidades fundamentales: obtener tributos y hacer

prisioneros para los sacrificios; para lo cual, formaron una alianza entre México, Texcoco y Tlacopan, misma que era ofensiva y defensiva; siendo el régimen interior de cada reino independiente, pero en los casos de guerra, el mando de las fuerzas correspondía a los Señores de México.

Aún cuando los "mexicas" eran un pueblo condenado a la guerra, nunca arrasó los pueblos sojuzgados, sino solo ejerció una acción fiscal sobre ellos, sin inmiscuirse en su forma de gobierno, limitando su señorío; en caso de resistencia para pagar el tributo demandado, se imponía a dicho pueblo un calpixqui o recaudador de impuestos, lo que daba como resultado, que en la metrópoli se encontraran los más variados y abundantes productos de todos los climas y de todas las alturas, que eran remitidos por los pueblos conquistados por los aztecas. Estos tributos en especie, no eran individuales sino colectivos, debiendo cada pueblo tributario entregarlos en determinadas fechas y generalmente en productos especiales de cada región. ¹

El tributo para los aztecas, llegó a constituir una de las fuentes de ingreso más importantes para el Estado, consistía en un tanto del producto de las tierras; era pagado por barrios si se trataba de agricultores y por gremios si se trataba de industriales o comerciantes. Quien no tenía tierras, ni oficio, prestaba servicios personales cultivando los campos del reino, del templo, del militar, del noble, o haciendo muchas veces de bestia de carga, para pagar el tributo a que estaba obligado, con su fuerza muscular.

Los pueblos conquistados debían llevar su cuota, por cuenta propia a Tenochtitlán, donde se almacenaba en edificios al efecto destinados o bien era llevado a Texcoco o Tlacopan, según correspondiera el tributo, donde respectivamente se guardaba a

¹ Cfr. MARGADANT S., Guillermo Floris. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Octava Edición. Editorial Esfinge, S.A. de C.V., México 1988, pág. 21.

cargo de mayordomos principales, quienes por orden del Rey, por pintura llevaban cuenta exacta de las entradas y salidas de la mercancía. ²

Los historiadores, se refieren en esta materia a jeroglíficos y documentos que la comprueban, especialmente al Códice Mendocino o Colección de Mendoza, manuscrito mexicano del siglo XVI, que se conserva en la Biblioteca Bodleiana de Oxford, Inglaterra; y, a la Matrícula o Registro de Tributos, misma que se encuentra en el Museo Nacional de Antropología e Historia.

En este último documento, "aparecían pintados los nombres de los 371 pueblos y tribus que pagaban tributo a los aztecas. En el lado izquierdo estaban los nombres de los pueblos, representados en escritura jeroglífica, con aspecto de escudo de armas. Junto al nombre había el dibujo de un templo caído e incendiado; esto significaba que el pueblo había sido conquistado por los aztecas. Aparecía asimismo un dibujo del jefe azteca bajo cuya dirección habíase llevado a cabo la conquista; junto a esto, la fecha del suceso. En la página siguiente había una lista con la especie de tributo que los pueblos debían satisfacer a los aztecas cada seis meses. Maíz, frijol, flechas y escudos, jade u oro, lanzas y plumas; todo estaba indicado en el registro para que no hubiese error, y junto a la especie constaba la cantidad. Las cantidades estaban representadas en símbolos; un punto o un dedo significaba uno, una bandera significaba veinte, una pluma equivalía 400, y un costal simbolizaba 8,000. El registro de tributos estaba tan claramente escrito que cualquier azteca capaz de leer escritura pictográfica podía fácilmente conocer el nombre del pueblo, después de haber sido conquistado, y saber qué tributo debía satisfacer". ³

² CLAVIJERO, Francisco Javier. Historia Antigua de México. Prólogo de Mariano Cuevas. Segunda Edición. Editorial Porrúa, S. A., Colección Sepan Cuantos No. 29, México, 1968, pág. 86.

³ VON HAGEN, Victor W. Los Aztecas. Culturas Básicas de mundo. Séptima Edición. Editorial Joaquín Mortiz, S.A., México, 1974, pág. 65.

Además de esta clase de tributos, existían los tributos interiores que tenían que pagar los propios mexicanos, los cuales eran de tres clases: A) el que pagaban a sus señores naturales; B) el tributo religioso; y, C) el de tiempo de guerra.

A) El que pagaban a sus señores naturales.

Debido a que entre los aztecas, la posesión de la tierra era la base para la clasificación social, había cuatro clases de señores:

1.- *Los Tlatoques*.- También llamados señores supremos, tenían a su cargo el gobierno de su respectiva provincia; sus súbditos sin excepción, tenían que labrar sus tierras, hacer los servicios de agua y leña, y ser criados de su casa. Los mercaderes y artesanos le pagaban su tributo con los artículos con los que comerciaban o con los productos que elaboraban.

2.- *Los Tetiles*.- Eran guerreros prominentes, recibían de sus súbditos, servicios tales como el de laborar sus sementeras, así como el de acarreo de leña y agua para su casa.

3.- *Los Calpultec*.- Conocidos como señores del barrio, tenían derecho a idénticas prestaciones que los antes mencionados, sólo que les eran proporcionadas en la medida necesaria para su sustento y gastos, y no como una obligación, sino más bien por costumbre, en agradecimiento de los cuidados de estos funcionarios, en proteger y amparar debidamente a los habitantes del Calpulli. El servicio personal de agua y leña se hallaba repartido de tal forma, que sólo les tocaba a los habitantes una o dos veces al año.

4.- *Los Pipiltzin*.- Eran los descendientes de los señores supremos; y, los Tecuibac, eran los sucesores de los que tenían los otros cargos. Normalmente eran los recaudadores de tributos y los mayordomos de Moctezuma.

Entre los "mexicas", quienes verdaderamente llevaban el peso de las contribuciones eran los mayeques, que constituían lo que podría llamarse el bajo pueblo y los plebeyos, toda vez que las clases privilegiadas (sacerdotes, nobles y militares), estaban exentos de pagar tributos. Asimismo, no contribuían los que estaban bajo el poder paterno, los lisiados, los enfermos, las viudas, los huérfanos y los consagrados a servir en los templos.

Sin embargo, en los casos en que se llegaba a perder una cosecha, los agricultores eran eximidos de pagar el tributo, previo un informe oficial; asimismo, cuando la miseria amenazaba alguna población del reino, se distribuía entre sus habitantes, parte de los tributos almacenados. A los comerciantes y artesanos, sólo en un estado de emergencia se les obligaba a permanecer en el cultivo de las tierras.⁴

B) El tributo religioso.

En virtud de que el culto religioso a sus diferentes dioses estaba tan arraigado entre los aztecas, existían miles de ministros, a los cuales debían tributar para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos, de tres formas:

- 1.- Primicias.- De los frutos del campo, que era una especie de diezmo
- 2.- Mantenimiento.- Consistente en aportaciones de carbón, leña, bebidas, copalli y vestidos; y,

⁴MENDIETA Y NUÑEZ, Lucio. El Derecho Precolonial. Cuarta Edición Editorial Porrúa, S.A., México, 1981, pág. 59.

3.- Servicios.- Cultivando los terrenos dedicados a los templos, denominados teotoalpan.

La carga fiscal que existía por este concepto era grande, toda vez que había pueblos enteros, específicamente destinados a realizar las labores de mantenimiento del templo.

C) El de tiempo de guerra.

Este tributo, recaía sobre los pueblos sometidos. Su obligación consistía en aportar gente para labrar las tierras, cuyos productos estaban exclusivamente destinados al mantenimiento del ejército en tiempo de guerra; o para llevar las armas y el equipaje de los guerreros a donde se transportaran. Igualmente, estos pueblos tenían que contribuir con un determinado número de personas para seguirlos en la guerra.

Por otra parte, los pueblos que se ofrecían en paz o decidían no hacer la guerra, también tributaban con presentes tales como joyas de oro y plumajes, que daban en señal de obediencia al jefe guerrero.⁵

De esta forma, el tributo pagado principalmente por el bajo pueblo y los plebeyos, es el primer paso para convertirlo en una obligación de carácter general, exigible por el Estado, en su condición de poder soberano; característica que se encuentra en el concepto actual de contribución dentro de un estado perfectamente consolidado, y decimos que se trata del primer paso, porque en el pueblo azteca existía ya la conciencia de cubrir ese

⁵ Cfr. MOLINSI FABREGA, N. El Códice Mendocino y la economía de Tenochtitlán. Prólogo de la Profesora Barbro Dahlgren. Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, Trabajo presentado en la VI, Mesa Redonda de la Sociedad Mexicana de Antropología, pág. 39.

tributo y la necesidad que tenía el Estado del mismo, para su sostén. Sin embargo, faltaba la generalidad característica de la ley dentro de un Estado de Derecho.

De esta somera descripción del sistema impositivo azteca, se infiere que una de las principales causas que ayudó a la conquista de México, aparte del odio suscitado con las guerras de invasión de los mexicas, fue lo oneroso de los tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos.

Así vemos históricamente, que desde que Cortés desembarcó en 1519, en lo que llamó la Villa Rica de la Veracruz y entró en pláticas con los naturales de las distintas tribus, todas ellas se quejaban de lo excesivo de los tributos y la crueldad con que eran exigidos, pidiéndoles además hijos e hijas ya para sacrificar o trabajar en las sementeras, o en servicios personales para sus amos. Ante tales circunstancias, lo primero que hacía Cortés, para atraerse a los caciques y a los pueblos, era ordenar que no le dieran tributo y obediencia a Moctezuma.

Aún cuando estos pueblos se libraron así de los tributos para los mexicanos, tuvieron en cambio que sufrir las continuas demandas de oro, piedras preciosas y demás objetos de valor que les requerían los españoles, a los cuales tenían además, que dar alimentos, bastimentos y servicios con tamemes para llevar la artillería y servicios para la construcción de los campamentos y ciudades; así como la obligación de prestar grupos de guerreros para las luchas.

También por su parte, Moctezuma desde las primeras embajadas que envió a Cortés, manifestó su deseo de reconocerse vasallo del Rey de España a quien por conducto de éste, envió frecuentes obsequios y le demandaba le señalara el tributo que debería pagar cada año; provocando de esa forma, la inconformidad entre sus súbditos.

La situación anterior, se agravó con el paso del tiempo debido al desmedido deseo de riqueza de Hernando Cortés y a las vejaciones que tenían que soportar los integrantes de las diversas tribus; lo que fue provocando brotes de rebeldía, suscitándose luchas cada vez más violentas, hasta dar lugar al conocido episodio de la "Noche Triste". No obstante, Cortés forma alianza con los tlaxcaltecas y regresa a la ciudad con más fuerza, lo cual culmina con la caída de la Gran Tenochtitlán el 21 de agosto de 1521, en poder de los conquistadores españoles.⁶

2.- LA COLONIA.

Terminado el asedio y toma de Tenochtitlán, de inmediato Cortés se informó con detalle de las costumbres de la Triple Alianza respecto de la manera de hacer sus conquistas, cómo se imponían los tributos y en qué consistían, así como el modo en que se recogían y repartían. Igualmente consultó la matrícula de tributos de Moctezuma, para saber los lugares de donde traían oro, había minas, cacao y mantas; toda vez que las tierras de las cercanías de México, le parecieron muy pobres porque solo tenían maizales y mayeguales.⁷

Por lo que al principio de la conquista, la situación de los mexicanos no cambió mucho en materia impositiva, ya que acostumbrados al pago de tributos a Moctezuma, siguieron cubriéndolos al nuevo amo; de esta manera el tributo religioso o renta del Teocalli, se convirtió en el Diezmo; el tributo de la tierra, en el Quinto (primer impuesto con que los españoles gravaron a las Indias, creado por los Reyes Católicos por Real Cédula, dada en Medina del Campo el 5 de febrero de 1504), mismo que consistía en la quinta parte del

⁶ Cfr. SOLIS Y RIVADEYRA, Antonio de. *Historia de la Conquista de Méjico*. Editorial Cosmos, México, 1977, primera edición facsimilar de la impresa en Paris en 1858, págs. 212 y 213.

⁷ Cfr. DIAZ DEL CASTILLO, Bernal. *Historia Verdadera de la Conquista de la Nueva España*. Quinta Edición. Capitulo CXXXVII. Editorial Valle de México, México, 1981, pág. 590.

producto de oro, estaño, plomo, azogue, fierro o cualquier otro metal que sus súbditos explotasen.

Al respecto es de señalarse, que para financiar las expediciones de descubrimiento y conquista de las Indias, se trató de combinar la necesidad de obtener fondos de particulares para cubrir dichos gastos y la exigencia de que las tierras recién descubiertas se mantuvieran bajo el dominio de la Corona de Castilla. Así, por medio de la capitulación se acordó que los particulares tendrían ciertos derechos en la conquista y descubrimiento de los territorios, a cambio de recibir el reconocimiento de su soberanía y un quinto de los beneficios. Asimismo, este derecho del quinto a favor del Rey de España, fue ampliado con otro, a favor de Hernán Cortés, para compensarlo por los grandes gastos que efectuó en armas y obsequios para atraerse como aliados a los pueblos sometidos por los aztecas.

De esta forma, los conquistadores españoles recibieron como prenio a la conquista de México, una determinada cantidad de indios de servicio, tributos, encomiendas (con esta institución se pretendía la entrega de indios, para protegerlos e instruirlos en la fe católica; pero en la práctica, significó mano de obra barata y servidumbre abundante), mercedes de tierras o de solares urbanos, en proporción al aporte inicial hecho en armas o caballos, para participar en la conquista; pero desgraciadamente esta proporción fue fijada por ellos mismos, lo que provocó que usaran y abusaran de sus derechos casi sin control, y que los primeros años de la conquista se caracterizaran por el mal trato a los indígenas.¹

Al convertirse el Imperio Mexica en colonia española con el nombre de Nueva España, y toda vez que el abuso de sus conquistadores fue en aumento sin que estos

¹ Cfr. MORENO TOSCANO, Alejandra. La Era Virreinal en Historia Mínima de México. Daniel Cosío Villegas, Coordinador. El Colegio de México, México, 1983, séptima reimpresión, págs. 47 y 48.

atendieran las órdenes que la Corona emitía reiteradamente, en contra del mal tratamiento de los indios; la casa reinante puso en acción a sus funcionarios y a algunos sectores de la Iglesia, para lograr centralizar en sus manos la organización de la nueva sociedad.

En 1523 envió a los primeros frailes franciscanos y en 1528 se instauró la primera Audiencia de México, compuesta de un regente y de diez oidores que formaban dos salas para los negocios civiles, y otra con cinco alcaldes de corte para los criminales. Había tres fiscales: de lo civil, de lo criminal y de real hacienda. Además, había en lo Civil otras jurisdicciones privilegiadas en favor del fisco, como la de los intendentes, y la tenían también los jefes o directores de varios ramos de rentas. Igualmente, en el año de 1535 llega a México el primer virrey con amplios poderes para gobernar. Posteriormente, para que los virreyes no pudieran consolidar una influencia local, su poder provenía exclusivamente del Estado, y eran frecuentemente removidos de un puesto y de un virreinato a otro.

Durante mucho tiempo, uno de los principales ingresos de la Corona, lo fueron las rentas americanas, las cuales tenían la ventaja sobre las peninsulares, que no estaban sujetas a la aprobación de las cortes, en las que participaban la nobleza, el clero y la burguesía. En tal virtud, los ingresos coloniales eran manejados por el rey a su arbitrio; de ahí el carácter especialmente oneroso del sistema fiscal colonial.

De las posesiones españolas en América, la más opulenta y rica fue la Nueva España por lo cual no sólo hacía remesas periódicas a la metrópoli, sino que enviaba "situados" o cantidades fuertes de dinero, para ayudar en los gastos de capitanías y establecimientos españoles, tanto en América como en Asia, o cuando alguna colonia había

sufrido una calamidad. De 20 millones de pesos que se recaudaban anualmente, 10 se empleaban en gastos propios; 7 se remitían a la Corona y 3 se destinaban a "situados".⁹

La Real Hacienda era la encargada de controlar los ingresos y los gastos del Virreinato; las recaudaciones interiores y los impuestos al comercio exterior. En los primeros años de la Colonia, la principal fuente de ingresos fue el Quinto Real, mayormente importante el de las empresas mineras; lo que se recaudaba como tributo que pagaban indios y castas no representaba un caudal fuerte, este tributo se dividía en tres partes: el que se entregaba a la Corona, el que se daba al "mandón" y el que se daba como gratificación a la Iglesia. Estaban exentos las mujeres, los niños, los ancianos, los milicianos y los tlaxcaltecas; asimismo, la iglesia no pagaba impuesto por ningún concepto.

En el comercio había que pagar tres tipos de gravamen: el de "Avería", o pago de las tripulaciones, y el mantenimiento de los buques de guerra que escoltaban a los convoyes; el de "Almorifazgo", o pago de un tanto por ciento sobre el valor de las mercancías; y, el de "Alcabala", que era el pago del 6% a la salida de las mercancías, y el 10% a la llegada a los puertos finales, el cual debían pagar los compradores.

De igual forma, desde los primeros años de la conquista se impuso un impuesto sobre el pulque que se introducía en la ciudad de México y otras ciudades, con una contribución de 12 reales por carga. También fueron gravadas las pulperías o tiendas mixtas (hoy misceláneas) con un impuesto de 40 pesos anuales, y a partir de 1605, cada indio pagó el "medio real de ministros" para cubrir el salario de los jueces y ministros de los juzgados que conocían los litigios entre indios y españoles.

⁹ Cfr. OROZCO LINARES, Fernando. Historia de México. Sexta Edición en español. Panorama Editorial, S.A., México, 1987, pág. 117.

Los "donativos" que se imponían cada vez que el rey tenía alguna necesidad apremiante eran considerados un ramo de la hacienda pública como cualquier otro.

Más adelante, se creó el estanco del azogue que fue otro de los importantes ingresos fiscales de la corona, provenientes de la minería. Una vez establecida en 1536 la primera Casa de Moneda en la Nueva España, los derechos de amonedación se fijaron en tres reales sobre el marco de plata, dos para cubrir los sueldos de los empleados y trabajadores, y uno destinado a la real hacienda; otro impuesto fue el de derecho de vajilla que se imponía a la plata y el oro cuando eran utilizados para la elaboración de vajillas y alhajas.

A principios del siglo XVII, el tributo de los indios se convirtió en un importante renglón de la hacienda pública, éste era de un peso de ocho reales por cabeza al año; se gravaba no sólo a los indígenas, sino también a negros y mulatos que pagaban a razón de dos pesos al año.

Los que no pagaban tributo debían pagar lanzas, anatas y medias anatas. Las primeras, pagadas por los nobles, ascendían a 450 pesos anuales. La media anata, instituida en 1625, disponía el pago de una mesada por todos los que tenían un oficio secular o religioso, antes de comenzar a desempeñarlo. Pagaban las medias anatas desde los virreyes hasta los artesanos examinados en sus oficios. La media anata se pagaba también por cualquier dispensa de ley, tales como perdón de la pena de muerte, remisión de galeras, destierro, suspensión o privación de oficio, restitución de honra, etcétera.

El rey cobraba también, por concesión del papa Urbano VIII en 1625, la media anata a los eclesiásticos, así como los diezmos, novenos, vacantes y excusados, atendiendo a las necesidades de la Iglesia. Por cédula del 26 de julio de 1539, se dispuso que a los obispos

de Tlaxcala, Oaxaca y Michoacán se les entregase la cuarta parte de los diezmos y que de cada iglesia catedral se sacaran dos partes de cuatro para el prelado y cabildo, y de las otras dos se hicieran nueve, dos para el rey, tres para la fábrica de catedrales y hospitales y cuatro para el pago de salarios de los curas; éste fue el origen de los novenos reales. El cobro de los diezmos se arrendaba por el rey al mejor postor y fueron durante toda la época colonial fuente incesante de conflictos entre los virreyes y la Iglesia.¹⁰

En esta época denominada virreinal, la Colonia en materia fiscal, dependía del Consejo de Indias, que era el que dictaba las leyes hacendarias hasta fines del siglo XVII en que decayó su poderío. El virrey resumía en su persona las atribuciones reales, era la primera autoridad en los ramos de la administración; bajo su guarda estaban el ejército y la hacienda, aunque asesorado por consejeros y sujeto a la depuración de su conducta en los llamados juicios de residencia.

Asimismo, los impuestos eran múltiples, tanto en la fuente a gravar como en su nomenclatura, teniendo esta situación como consecuencia, que los obligados se encontraban a menudo, ignorantes de ella. Sucedió por ejemplo, que un impuesto era llamado derecho de Anclaje en Veracruz y que el mismo se conocía como de Buques en Campeche, así como que, por la introducción de los géneros o telas, se satisfacían los derechos de almojarifazgo, alcabala de mar, fortificación, almirantazgo, avería y armada, a un mismo tiempo y por un mismo hecho.

Uno de los impuestos de mayor relevancia y trascendencia durante esta época, fue la alcabala; sobre el tema encontramos que el ramo Alcabalas del Archivo General de la Nación contiene más de 600 legajos; dentro de éste, el Archivo Histórico de Hacienda y los

¹⁰ Cfr. GIBSON, Charles. Los Aztecas Bajo el Dominio Español (1521-1810), Cuarta Edición. Siglo XXI Editores, México, 1967, págs. 83 a 85.

archivos generales de los estados albergaban abundantes fondos de correspondencia y cuentas de alcabala. Pero desafortunadamente, la información resulta muy difícil de manejar, tanto a nivel conceptos como a nivel mecánica; no existe un trabajo exploratorio que explique el sentido de las boletas o de los libros de cargo de las aduanas interiores. Tampoco existe un marco cronológico de la evolución de esta institución y dicha documentación permanece sin catalogar. Por lo que, en resumida forma, diremos que este ramo se originó en el año de 1342 y más que un impuesto sobre la venta, la alcabala era una contribución que gravaba la circulación física, el tráfico de mercancías; esto es, la alcabala se cobraba a lo que era apto de ser comercializado.

Así, tomando en consideración las clasificaciones tan variadas que existían por concepto de ingresos en esta época; a manera ilustrativa y para mayor comprensión señalaremos a continuación, la clasificación de las contribuciones existentes durante el virreinato español, que propone Manuel Yáñez Ruiz¹¹, de acuerdo con las siguientes categorías:

A.- IMPUESTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR.

- 1.- Almojarifazgo.
- 2.- Grana, añil y vainilla.
- 3.- Impuestos de caldo (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos traídos de España).
- 4.- Anclaje.
- 5.- Armada y Avería y otros derechos de mar.
- 6.- Estanco de lastre.

¹¹ YÁÑEZ RUIZ, Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. Tomo I, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958, págs. 59 a 61.

B.- IMPUESTOS Y GRAVAMENES EN EL COMERCIO INTERIOR.

1.- Alcabala.

2.- Pulperías.

3.- Derechos del quinto de oro y plata.

4.- Derechos de vajilla.

5.- Derechos de amonediación.

6.- Derechos de ensaye.

7.- Minería.- Señoreaje de la minería.

8.- Impuesto de pulques.

9.- Ramo de muralla.

10.- Peaje y barcas.

11.- Real desagüe de Huehuetoca.

12.- Estancos:

Azogues.

Cobre, estaño, plomo y alumbre.

Cordobanes.

Gallos.

Naipes.

Nieve.

Pólvora.

Salinas.

Tabaco.

13.- Impuesto de caldos (respecto al aguardiente fabricado en Parras y en algunas otras regiones del país)

C.- IMPUESTOS SOBRE LA AGRICULTURA Y GANADERIA.

- 1.- Diezmos.
- 2.- Licencias.

D.- IMPUESTOS SOBRE SUELDOS Y UTILIDADES.

- 1.- Media anata secular.
- 2.- Mesadas y medias anatas eclesiásticas.

E.- IMPUESTOS SOBRE ACTOS, DOCUMENTOS Y CONTRATOS.

- 1.- Papel sellado.

F.- IMPUESTOS SOBRE JUEGOS, DIVERSIONES Y ESPECTACULOS PUBLICOS.

- 1.- Lotería.

G.- IMPUESTOS DE CAPITACION.

- 1.- Tributos.
- 2.- Medio real de fábrica.
- 3.- Medio real de hospital.
- 4.- Medio real de ministros.

H.- OTROS GRAVAMENES.

- 1.- Servicio de lanzas..
- 2.- Montepío militar.
- 3.- Montepío de ministros.
- 4.- Montepío de Oficinas y Pilotos.
- 5.- Montepío de Inválidos.

I.- APROVECHAMIENTOS.

- 1.- Bulas de la Santa Cruzada.
- 2.- Oficios vendibles y renunciables.
- 3.- Tierras.
- 4.- Donativos.
- 5.- Penas de Cámara.
- 6.- Comisos.
- 7.- Bienes mostrencos.
- 8.- Censos.
- 9.- Alcance de cuentas.
- 10.- Aprovechamientos diversos.

J.- BIENES AJENOS.

- 1.- Bienes de difuntos.
- 2.- Temporalidades, fondo piadoso de Californias.

De esta somera descripción de los gravámenes que se cobraban, se observa que el sistema impositivo colonial no fue creado de la noche a la mañana; es el fruto de una larga sucesión de leyes cuyo resultado fue la creación de una gran cantidad y diversidad de "ramos" que componían la Real Hacienda, lo que hizo su manejo, complicado y confuso. Situación que se vio reflejada en una baja contribución al Real Erario, toda vez que el contribuyente en esa época, ignoraba la existencia de cada uno de los derechos y rentas que debía pagar, cómo lo tenía que efectuar, y por qué razón debía hacerlo.

3.- MÉXICO INDEPENDIENTE

Al comenzar el siglo XIX, el país era aparentemente próspero y tranquilo. La riqueza pública y privada había aumentado; la minería era floreciente; el comercio, muy activo; la agricultura y la industria, aunque muy mal organizadas, rendían buenos productos y la capital del virreinato se consideraba como la más importante de las ciudades americanas. Sin embargo, el odio contra los amos y patronos blancos, los tributos y el mal trato a los indígenas hicieron que empezara a reinar un ambiente de inconformidad para con la metrópoli, patentizada particularmente por los criollos, quienes intentaron sublevarse para librarse de la opresión del gobierno y de los españoles.

Por otra parte, la decadencia del Imperio español, el influjo de las ideas de los pensadores de la Ilustración europea, el ejemplo de la Independencia de los Estados Unidos y la Revolución Francesa, la intervención de la Gran Bretaña y los Estados Unidos, para favorecer la emancipación de los países hispanoamericanos y la invasión francesa a España; habían producido en México gran agitación y alentaban el deseo de contar con un soberano propio.

Estos fueron sin duda, los motivos que produjeron la lucha por la Independencia de México, así como los antecedentes que convencieron a los dirigentes españoles de la necesidad de conceder algunas libertades y derechos a los residentes de las Colonias Españolas en América.¹²

El movimiento de independencia iniciado por Don Miguel Hidalgo el 15 de septiembre de 1810, apresuró al gobierno español a conceder más libertades y franquicias a sus dominios y a reconocer la igualdad de derechos entre los españoles europeos y los criollos.

¹² QUIRJARTE, Martín. *Visión Panorámica de la Historia de México*. Tercera Edición. Editorial Cultura, T.G., S.A., México, 1967, pág. 37.

Para ese entonces Hidalgo, mediante Bando promulgado en Guadalajara el 6 de diciembre del referido año, había dictado tres decretos y una proclama con carácter de leyes entre los que se disponía: la libertad de los esclavos en todo el país; que en lo sucesivo, cesara la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exigía; la suspensión de las alcabalas y del uso del papel sellado; la libertad para cultivar vid y producir vino; la libertad para cultivar y vender tabaco y la supresión de los estancos de colores y de pólvora.

Igualmente, el gobierno español buscaba cuanto medio le era posible para atraerse a los habitantes de sus dominios y destruir las causas de malestar, expidiendo durante los años de 1811 y 1812, una serie de decretos entre los que se extendía a los indios y castas de toda la América, la exención del tributo concedida a los de la Nueva España; se abolían los privilegios; se extinguían los estancos menores de cordobanes, alumbre, plomo y estaño; se decretaba la abolición de las mitas, la exención del servicio personal y otras medidas a favor de los indios.¹³

Por su cuenta, en el año de 1812 los representantes de las distintas provincias españolas, integraron en la ciudad de Cádiz un grupo representativo, llamado Cortes, mismas que el 19 de marzo de ese año, promulgaron una Constitución Liberal que lesionaba el absolutismo de la monarquía y los intereses del clero y de la nobleza.

Es de mencionarse, que esta Constitución Política de la Monarquía Española, rigió parcial y temporalmente en la Nueva España, durante el período de los movimientos preparatorios de emancipación, y en ella se dedicaba un capítulo especial para regular las contribuciones.

¹³ OROZCO LINARES, Fernando. Historia de México, Ob. cit. pág. 156.

Sin embargo, todas estas medidas no alcanzaron a apaciguar los ánimos y los odios contenidos durante tanto tiempo, provocándose constantes luchas que los caudillos insurgentes trataban de impedir.

Así fue como el 13 de septiembre de 1813, bajo la protección de Don José María Morelos y Pavón, se instaló en la ciudad de Chilpancingo el Primer Congreso de la América Mexicana en el que en la sesión inaugural se dio lectura a los 23 puntos, que con el nombre de "Sentimientos de la Nación" preparó Morelos para la Constitución de 1814, de entre los cuales destacan: que América es libre e independiente; que se reconocía como única la religión católica; que la soberanía dimanaba del pueblo y que éste la deposita en sus gobernantes; que los empleos públicos debían ser ejercidos únicamente por americanos; que se formularan leyes para moderar la opulencia y evitar la indigencia; que se proscibiera para siempre la esclavitud y que se quitara la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobiaban, así como que se señalara a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual de ligera, que no oprimiera tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros.¹⁴

Acto seguido, la primera medida del Congreso de Chilpancingo fue redactar el Acta de Independencia de México, en la cual se rompía para siempre todo nexo con el trono español.

Posteriormente, el Congreso tuvo que marchar a establecerse en la ciudad de Apatzingán en donde el 22 de octubre de 1814, dio a conocer la primera Constitución Política de México; en la que se asentaba la independencia, la igualdad de los individuos ante la ley, la prohibición de la riqueza para evitar la pobreza, la reintegración de tierras y aguas a

¹⁴ Cfr. *Ibidem.*, pág. 167.

las comunidades indígenas; además, que el Gobierno debía estar representado por tres poderes: el ejecutivo, el legislativo y el judicial.

Esta Constitución en su artículo 36, disponía que las contribuciones públicas no eran extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa. Asimismo, en su artículo 41 se establecían las obligaciones de los ciudadanos para con la patria, tales como una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos.

Más adelante, con la entrada del Ejército Trigarante en la ciudad de México el 27 de septiembre de 1821, se dio por consumada la Independencia de México, y un año más tarde se instaló el congreso en donde se formaron tres partidos: los iturbidistas, los borbonistas y el republicano. Así el 21 de febrero de 1822 fue coronado Iturbide, Emperador de México, con el nombre de Agustín I.

Ya en esa época, la situación del país era desastrosa en virtud de los once años de sangrienta guerra que habían pasado sobre el débil sistema de tributos llamado Real Hacienda muchos ramos de ingreso fueron suprimidos por las mismas cortes españolas; asimismo, no era posibles pensar en sostener los impuestos extraordinarios decretados por el gobierno español durante la guerra de independencia, como era el aumento de la alcabala y la contribución sobre renta de casas, toda vez que no habían producido los ingresos que de ellas se esperaban y de que había sido recibida con general disgusto.

Por otro lado, el gobierno independiente tenía como principales enemigos a los terratenientes; además de que el campo, había resentido sensibles pérdidas con motivo de esta revolución.

El estado de la minería era desastroso, por lo que se hacía imprescindible rebajar las contribuciones y dar los mayores alicientes para su recuperación; finalmente, ingresos como los de medio real de ministros, medio real de hospital y uno y medios reales de cajas de comunidad, en realidad no aportaban ingresos al erario.

El déficit era consecuencia necesaria de la tremenda lucha y era imposible, dado el estado de agitación del país, pensar en el establecimiento de nuevos arbitrios.

De esta forma, al desligarse el país de la metrópoli, todo quedó convertido en ruinas irreparables. Por todos lados privaba la anarquía y la miseria, el tesoro público prácticamente no existía y el Gobierno Imperial, imponía préstamos forzosos y gravosas contribuciones.

Con la salida de Iturbide del país en el año de 1823, se reinstaló el Congreso Provisional mismo que declaró que entre tanto, se ocuparía de la organización de la Hacienda, para lo cual se dictaron diversas disposiciones al respecto.

El 31 de enero de 1824 el soberano Congreso Constitucional Mexicano, declaró el Acta Constitutiva de la Federación, con la cual la Nación adopta para su gobierno la forma de República Representativa Popular Federal.

A este respecto es de señalarse, que en virtud de que México se componía de una unidad que era el virreinato; con el nacimiento de la Federación, se crearon los Estados, con lo que surgió el problema de los medios para sostenerlos, es decir, el problema de la división de las rentas o ingresos públicos, toda vez que si todos los ingresos por concepto de impuestos que se cobraban no le alcanzaron al Gobierno del Imperio, menos iban a alcanzar divididos entre las nuevas entidades que se creaban.

Para resolver este problema, se expidió el 4 de agosto de 1824 la llamada Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares, la cual establecía que además de las rentas asignadas a la Federación; los Estados debían contribuir a cubrir el faltante de los gastos generales, de tal forma que según su población, se aplicó un impuesto de capitación por habitante.

Posteriormente, el Constituyente, con fecha 4 de octubre de 1824, promulgó la primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, misma que estuvo en vigor sin alteraciones, hasta su abrogación en el año de 1835 y en el que en su artículo 50, de las facultades exclusivas del Congreso general, fracción VIII, se dispuso que este debía fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno. Lo anterior, sin que hubiera una disposición expresa que obligara a los mexicanos a contribuir para dichos gastos.

No obstante, que esta Constitución se inspiró en la americana; desde su nacimiento, el Gobierno Federal se encontró con penurias y dificultad para que los Estados pagaran su "contingente". De igual manera, se enfrentó a la contratación de préstamos onerosos hipotecando las aduanas, a la falta de recursos para las guerras de Texas, y en contra de Norteamérica, así como con el éxito de los continuos cuartelazos y revoluciones. Acontecimientos todos ellos, que fueron poco propicios para la consolidación y perfeccionamiento de un adecuado sistema fiscal, lo que originó que de 1824 a 1833, el país viviera una tremenda época de inquietudes y que el estado de las finanzas públicas en ese período denominado Primera República, fuera desastroso.¹³

¹³ Cfr. NUEVA ENCICLOPEDIA TEMÁTICA. Tomo 12. Historia de México, desde la conquista a la actualidad. Segunda Edición. Editorial Richards, S.A., Panamá, 1964, pág. 363.

En 1835, el Congreso Constituyente expide las bases para una nueva Constitución, con lo que se cambia la forma federal a un sistema unitario o central, que más tarde sirve de pretexto a Texas para proclamar su independencia y su erección en República. En ella se establece que, el territorio nacional se dividirá en Departamentos dirigidos por gobernadores y juntas departamentales, para lo cual, tendrían las facultades económico-municipales, en todos sus ramos; implantarían el método de cuenta y razón; organizarían el Tribunal de Revisión de Cuenta y arreglarían la jurisdicción económica y contenciosa de este ramo.

La nueva Constitución Centralista se dividió en siete estatutos, por lo que se le conoce también, como la Constitución de las Siete Leyes de las cuales, la Primera de ellas fue promulgada el 15 de diciembre de 1835, y las seis leyes restantes, se publicaron de una sola vez, en abril de 1836. En la Primera, se habla de los derechos y obligaciones de los estantes y habitantes en el territorio mexicano; además de definir quienes son mexicanos y establecer en su artículo 2o, los derechos de los mismos o sea, lo que en la actualidad constituye las principales garantías individuales; asimismo, en su artículo 3o, al establecer las obligaciones del mexicano, especifica en su fracción II, la de "Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan".

Es de recordarse que en el año de 1836, España reconoce la independencia de México y a apartir de esta fecha, el gobierno federal inicia esfuerzos para substituir las alcabalas, e intenta establecer un sistema de contribuciones directas. Además de que, conforme a lo asentado en las Memorias de Hacienda de esa época, las urgencias y la situación angustiosa del erario, provenían como ya se expuso, de los gastos de la guerra con Texas, de los trastornos interiores y sobre todo de la inminente guerra con Francia, que había originado el envío de una Escuadra Francesa a Veracruz. Ante esta situación, se

faculta al gobierno para que a fin de sostener la guerra, se facilite con proporción equidad y generalidad, los recursos que necesite, sin suprimir ninguna de las rentas existentes, para lo cual, el gobierno estableció un impuesto mensual de capitación sobre las cabezas de casa o familia.

Para el año de 1839, las rentas marítimas formaban el principal recurso del erario. Sin embargo, las alcabalas fueron consideradas como un ataque a todas las reglas de una buena contribución, toda vez que gravaban con desproporción y desigualdad al contribuyente y representaban un inconveniente mayor que lo que se recaudaba por concepto de renta aduanales.

Dos años más tarde, se inicia una franca oposición al poder conservador y se hace patente el descontento del pueblo por las altas contribuciones impuestas; por lo que, para evitarlos se elaboraron decretos suspendiendo la aplicación de algunas de ellas. No obstante, la revolución triunfa y el General Anastasio Bustamante, sale del poder. Con tal motivo, se convoca a un nuevo Constituyente llamado Junta de Notables, la cual elabora una nueva Constitución, conocida como Bases Orgánicas sancionadas por Santa Ana, quien ya había reasumido la presidencia el 12 de junio de 1843, y publicadas el día 14 del mismo mes y año; dando forma a una Segunda República Centralista con mayores facultades para el ejecutivo.

En estas Bases de organización política de la República Mexicana, se estableció en su artículo 14, que: "Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación".

Durante el gobierno de Don Antonio López de Santa Ana, se llevaron a cabo algunas obras materiales de importancia como la construcción del Teatro Nacional y el

mercado de El Volador; se establecieron los tribunales Mercantiles y de Minería y se formó una Junta Calificadora de las Leyes. A pesar de esto, en materia impositiva hubo un gran retroceso, ya que impuso contribuciones arbitrarias, restringió las libertades y gastó los fondos públicos en fiestas y provecho personal, lo que originó el descontento en la población; así, en el año de 1844 se le desconoce como presidente, quedando al frente del gobierno, el General Joaquín Herrera.

En 1846, se inicia la guerra con los Estados Unidos y mueren los niños héroes el 13 de septiembre de ese año. Dos años más tarde, el gobierno mexicano firma los tratados de paz con Estados Unidos y cede Texas.

El Congreso designa nuevamente como presidente a Don Joaquín Herrera de 1848 a 1852, quien dentro del caos que dejó la guerra, procuró hacer avanzar al país, instalando el servicio eléctrico, los primeros ferrocarriles y el telégrafo de México a Veracruz. Transcurridos con pequeños sobresaltos los años de su gobierno, se hicieron nuevas elecciones, resultando electo el General Mariano Arista, quien trató de arreglar la hacienda pública, pero debido al escaso tiempo que duró en su cargo, no logró poner orden en el desquiciado sistema fiscal.

Santa Ana regresa a México en 1853, para ese entonces su gobierno tuvo matices progresistas, se tendieron nuevas líneas telegráficas, se construyó el camino carretero a Cuernavaca, se inició la construcción del ferrocarril a Veracruz, se creó el Panteón de los Hombres Ilustres y se convocó a un concurso para escribir la letra y música del Himno Nacional, pero también es de señalarse, que se creó una policía secreta, aumentaron los efectivos del ejército por medio de la leva y se impusieron contribuciones por puertas y ventanas y por los animales domésticos.

Finalmente, Santa Ana abandona el país en el año de 1854, después de su fracaso en el Plan de Ayutla, dejando a la hacienda pública hecha un caos, con una multitud de contribuciones que no rendían debido a la anarquía con que fue administrada.¹⁶

4.- SEGUNDA MITAD DEL SIGLO XIX.

Con el objeto de aliviar la tiranía política, la opresión económica y social que padecía el pueblo de México, Benito Juárez, siendo Ministro de Justicia del General Alvarez, propuso y fue aprobada la primera ley reformista el 23 de noviembre de 1855, conocida como Ley Juárez, que suprimió los fueros eclesiástico y militar, así como los tribunales especiales.

Posteriormente, al Congreso Constituyente convocado en cumplimiento del Plan de Ayutla, reformado en Acapulco, que se instaló el 17 de febrero de 1856, le fue sometido el Proyecto de Constitución Federal, mismo que contenía varias disposiciones en materia impositiva; a lo cual cabe mencionar, que todos los artículos que formaban el proyecto, fueron motivo de serios debates en el Congreso.

Mientras se discutía éste, se expidió el 15 de mayo de ese año, el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, el cual, entre sus principales disposiciones establecía la forma de gobierno y la organización hacendaria; contemplando en su artículo 4o, las obligaciones de los habitantes de la República, como eran: "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

¹⁶ MUÑOZ, Rafael F. Santa Ana. El Dictador Resplandeciente. Primera Edición. Colección Popular No. 247. Fondo de Cultura Económica, México, 1963, págs. 188 y 189.

establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República". Igualmente, en su artículo 21, se dispuso: "Son obligaciones de los mexicanos, además de las impuestas a los habitantes de la República, contribuir a la defensa de ésta, ya sea en el ejército, ya en la guardia nacional, ya en la de seguridad, y satisfacer todas las pensiones que fueren decretadas".¹⁷

De esta forma, por fin se llegó a la redacción de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o Constitución Liberal del 5 de febrero de 1857, la cual entró en vigor el 16 de septiembre de ese año; en la que se declaraba a México como República representativa, democrática y federal. Con lo cual, las contribuciones quedaron divididas en dos grandes grupos: federales y locales; al establecer en su artículo 31, que "Es obligación de todo mexicano: " fracción II, "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".¹⁸

También, respecto a la materia fiscal se dispuso que no habría monopolios ni estancos de ninguna clase, así como que se facultaba al Congreso para aprobar el presupuesto de los gastos de la Federación que anualmente debía presentarle al Ejecutivo, e imponer las contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones; asimismo, que para el día 1o. de junio de 1858, quedarían abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República. Como complemento a dicha Constitución, con fecha 12 de septiembre de 1857, se expidió la Ley de Clasificación de Rentas, misma que fue derogada por el artículo 2o, del Decreto de 30 de mayo de 1868.

¹⁷ TENA RAMIREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México. 1808-1964. Segunda Edición.* Editorial Porrúa, S.A., México, 1964. págs. 499 y 501.

¹⁸ *Ibidem.* pág. 611.

Para el 17 de diciembre del propio 1857, el General Félix Zuloaga, lanzó un manifiesto en el que expresaba que la mayoría de los pueblos no habían quedado satisfechos con la carta fundamental que les dieran sus mandatarios; por lo que declaraba que la Constitución de 1857 cesaba de regir; debiéndose convocar a los tres meses, un congreso extraordinario para formar una Constitución que se conformase con la voluntad nacional y garantizara los verdaderos intereses de los pueblos.

Este plan fue adoptado por Comonfort, disponiendo que la autoridad militar asumiera todo el poder y poniendo preso en palacio al entonces Presidente de la Suprema Corte, Don Benito Juárez, por haberse opuesto al golpe de Estado; posteriormente Comonfort, fue desconocido por los propios sublevados.

Así fue como la junta representantes de los Estados, designó Presidente de la República a Don Félix Zuloaga, estableciendo en la Ciudad de México, el gobierno llamado de la "reacción".

Por otra parte, al obtener su libertad Don Benito Juárez, instaló su Gobierno Constitucional en el puerto de Veracruz hasta la terminación de la Guerra de Reforma.

En consecuencia, en la República hubo dos gobiernos, el de la dictadura militar o de la reacción, y el Gobierno Constitucional de Juárez. A su vez, cada una de estas administraciones se encargó de dictar diversas disposiciones en materia hacendaria; de entre ellas, dada su relevancia citaremos el decreto de 16 de julio de 1859, expedido por Don Carlos Guillermo de la Peza y Peza quien fungía como ministro de hacienda, en virtud de ser uno de los más notables que se registran en los anales financieros de la República, por haber pretendido arreglar, de una sola plumada, la muy difícil cuestión hacendaria de México,

adoptando bases enteramente inaplicables a la situación del país, aumentando de esta forma, la confusión y más trastornos al erario.

Este decreto tenía la pretensión de ser un plan completo de hacienda, comprendido en 54 artículos, por los cuáles se suprimían todas las contribuciones directas existentes; se creaban y suprimían oficinas de hacienda; se capitalizaban los montepíos y pensiones; se reglamentaba el comercio interior; se arreglaba el crédito público de la Nación. La importancia de este decreto y la trascendencia que tuvo en acontecimientos posteriores, influyeron grandemente en la suerte de la República.

Asimismo, el 23 de enero de 1860 se expidió un decreto que hizo la clasificación de las contribuciones públicas, denominando generales las destinadas a las atenciones del gobierno central: departamentales las creadas para la administración particular de los departamentos y territorios, y municipales a la que se invertían en gastos privativos de cada municipio. Las generales se dividieron en fijas, cuyo cobro debía hacerse invariable y periódicamente en cada año económico, y suplementarias las que la autoridad central señalaría, cuando aquellas no bastaran a llenar su objeto dentro del mismo período.¹⁹

La Batalla de Calpulalpan, acabó con el gobierno asentado en la Ciudad de México y abrió las puertas al Gobierno Constitucional el cual, en base a las Leyes de Reforma y al Manifiesto a la Nación, escrito por Don Miguel Lerdo de Tejada quien fungía en ese entonces como Secretario de Hacienda, se hizo conciencia respecto a la necesidad imperiosa de reformar el sistema tributario de la República.

En virtud de los graves acontecimientos que envolvieron a la nación en una de las más largas guerras civiles que ha tenido y para prever la ruina, en el año de 1861 se

¹⁹ Cfr. YAÑEZ RUIZ, Manuel. Tomo II. Ob. cit. págs. 64 - 68.

establece una contribución federal adicional que se pagaría en toda la República en papel sellado. Igualmente, se estableció que el Gobierno de la Unión percibiría todo el producto líquido de las rentas federales, deduciéndose tan sólo los gastos de administración de las oficinas recaudadoras, y quedando suspensos por el término de dos años todos los pagos, incluso el de las asignaciones destinadas para la deuda contraída en Londres y para las convenciones extranjeras. Esto motivó la Convención de los gobiernos de Inglaterra, Francia y España firmada en Londres, el 31 de octubre de 1961.

Ante la amenaza de invasión de los países afectados, el gobierno mexicano para evitar ese conflicto, derogó lo relativo a las convenciones diplomáticas y a la deuda contraída en Londres y puso de inmediato en vía de pago las asignaciones respectivas. No obstante, las tropas españolas, inglesas y francesas desembarcaron en Veracruz.

Por lo que el año de 1862 inicia el período crítico de la invasión de la República por los franceses y en consecuencia, a medida que ésta progresa, las disposiciones hacendarias del Gobierno Constitucionalista se vuelven cada vez más exigentes. De los impuestos establecidos por este gobierno, el impuesto sobre los algodones fue, por estas circunstancias extraordinarias, relativamente cuantioso en sus productos y por lo mismo muy eficaz para auxiliar la escasez del erario.²⁰

El 7 de junio de 1863, entró la vanguardia del ejército francés a México, con lo que se declaró que la nación mexicana adoptaba por forma de gobierno la monarquía moderada, con un príncipe católico que tomaría el título de Emperador de México, por lo que la corona imperial se ofrecía a Maximiliano, Archiduque de Austria; quien entró a México el día 12 de junio de 1864.

²⁰ Cfr. OROZCO LINARES, Ob. cit. págs. 228 y 229.

Un año después, Maximiliano expidió con fecha 10 de abril de 1865, el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, el cual careció de vigencia práctica y de validez jurídica tomando en cuenta que fue expedido cuando el imperio empezaba a declinar. Además de que no instituía propiamente un régimen constitucional, sino un sistema de trabajo para un gobierno en el que la soberanía se depositaba íntegramente en el emperador.

Más adelante, al percatarse Maximiliano de que Napoleón III, había determinado retirar sus fuerzas de México aún antes de la evacuación del ejército invasor; se dirigió a Orizaba para abandonar el país. Pero después resolvió aliarse con los conservadores y reorganizar el ejército imperial; así como para comenzar su nuevo régimen, estableció una hacienda nacional, independiente de los préstamos y subvenciones extranjeras, expidiendo para tal objeto una serie de disposiciones.

El Gobierno Imperial salió de México rumbo a Querétaro, donde cayó la plaza en poder del ejército liberal y el 19 de junio de 1867, fue fusilado el Emperador Maximiliano.

El Presidente Juárez ocupó la Ciudad de México el 15 de julio del referido año. Una vez restaurada la República Federal, se consideró como un deber apremiante y urgente, el de proceder a la reorganización de la administración pública, completamente dislocada por una invasión que había durado tantos años, y siendo de vital importancia el ramo de hacienda, lo tomó en consideración con el empeño preferente que correspondía. Para tal propósito, las autoridades federales elegidas conforme a los preceptos de la Constitución de 1857, elaboraron una lista de los impuestos existentes con el fin de estudiar la forma de hacer más productivas las rentas públicas, proponer la formación de un nuevo arancel para simplificar el sistema que regía hasta ese entonces.

A partir de esta fecha y hasta el año de 1876, las disposiciones hacendarias son muy escasas, dadas las controversias que se suscitaron respecto a la conveniencia de su aplicación debido a la situación en que se encontraba el país.

No obstante lo anterior, cabe señalar que con fecha 31 de diciembre de 1871, fue expedida la Ley del Timbre, que substituyó a la antiquísima renta del papel sellado, con el uso de estampillas mismas que fueron divididas en dos clases: estampillas para documentos y libros, y estampillas para contribución federal; dicha ley fue asentada sobre bases completamente nuevas en nuestro sistema fiscal y debía entrar en vigor el día 1º de enero de 1873, pero debido a que no se terminó a tiempo la impresión de las estampillas, no se puso en práctica sino hasta el 1º de diciembre de 1874.

A la muerte de Juárez el 18 de julio de 1872, pasa a encargarse de la Presidencia de la República, Don Sebastián Lerdo de Tejada, quien durante su gobierno provocó la rebelión cristera. Cuatro años después se proclama el Plan de Tuxtepec, desconociendo el gobierno de Lerdo y nombrando jefe del movimiento al General Porfirio Díaz, el cual se encargó provisionalmente del Poder Ejecutivo en febrero de 1877, siendo pocas las disposiciones de importancia que se dictaron ese año. Posteriormente, el Congreso lo declaró Presidente Constitucional durante el período comprendido entre el 5 de mayo de 1877 al 30 de noviembre de 1880.

En este tiempo, Díaz formó un gabinete liberal, siguió la política de unificar al país agregando a la Constitución de 1857, el principio de la No Reelección para los poderes federales y para los gobernadores; reanudó las relaciones con Francia y dictó disposiciones para reprimir el contrabando en las riberas del Río Bravo.

Al terminar el período gubernamental del General Porfirio Díaz, tomó posesión de la Presidencia de la República para el período de 10 de diciembre de 1880 al 30 de noviembre de 1884, el General Manuel González quien dio entrada al capital extranjero para fundar varios Bancos, y presentó algunos proyectos para la extensión de líneas telegráficas, construcción de ferrocarriles y el establecimiento de la energía eléctrica.

Asimismo, durante su gobierno se reformó el artículo 124 de la Constitución, con lo cual quedaban abolidas para el día 1º de diciembre de 1884 a más tardar, las alcabalas y aduanas interiores en el Distrito y Territorios de la Federación y en los estados que no las hubieran suprimido. Con esta reforma se trató no de abolir un impuesto indirecto, sino de extinguir las trabas y restricciones que hicieron tan onerosa la contribución en esa época, y de esta manera, fortificar la unidad nacional, fijando relaciones de estado a estado en materia mercantil, con el objeto de que la libertad del comercio interior no encontrara obstáculos en toda la República.

Sin embargo, dicha reforma provocó serias discusiones debido a que se argumentaba que en la práctica, las alcabalas no constituían el principal recurso de la Federación, pero que para los estados su autonomía dependía de esa contribución indirecta. Ante tal oposición, se reformó nuevamente el citado artículo, prorrogando el plazo para la subsistencia de las alcabalas y aduanas interiores, hasta el día 1º de diciembre de 1886.

El 1º de diciembre de 1884, sube por segunda vez a la presidencia de la República, el General Porfirio Díaz, y con él aparece un nuevo grupo de políticos a los que se les llamó los "científicos" imbuidos en las ideas del progreso, en alianza con el capitalismo extranjero que ayudaría al país en su desarrollo.

Al terminar el segundo período presidencial del General Díaz, se reformó la Constitución de 1857 volviendo a su texto original que nada decía sobre la reelección, destruyendo de esta forma, dicho principio.

Al iniciar Díaz, su cuarta etapa de gobierno, el país se encontraba hundido en una seria crisis económica debido a la depreciación de la plata, las malas cosechas y a la revaluación de la moneda extranjera; crisis que finalmente fue superada con algunas acertadas medidas hacendarias.

Así, para las elecciones de 1904, se presentó como único candidato el General Díaz; los "científicos" habían logrado una nueva enmienda a la Constitución creando la vicepresidencia, para la cual postularon a Don Ramón Corral, quien velaría por los intereses de su partido, lo que provocó que se encendieran los ánimos de la oposición.

Durante la prolongada administración del General Porfirio Díaz, fueron expedidos entre otros, el decreto de 8 de enero de 1885, modificado el día 29 del mismo mes, mediante el cual se creó la Renta Interior del Timbre, substituyendo dicha contribución al anterior impuesto del timbre. Asimismo, el 9 de abril de ese año, se expide una nueva Ley de Contribuciones directas en el Distrito Federal; la Ordenanza General de Aduanas de 1º de marzo de 1887; la Ley de Protección a la Industria de 6 de junio del mismo año; la Ley de Impuestos a la minería de 6 de junio de 1892; y, una nueva Ley de la Renta Federal del Timbre de fecha 25 de abril de 1893.²¹

A medida que aumenta la facilidad de las comunicaciones y el progreso económico del país, se deja sentir la necesidad urgente de que desaparezcan las

²¹ Información contenida en los ficheros de la Biblioteca Miguel Lerdo de Tejada; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondientes a las leyes expedidas en los citados años.

desigualdades, trabas y restricciones que nacían de la diversidad de la legislación en materia de impuestos indirectos.

A este respecto cabe mencionar, que una de las causas que más influyeron en la conservación del sistema que se conoció con el nombre genérico de alcabala, fue el exceso de gastos motivados por ese mismo desarrollo, así como por los graves trastornos públicos que ocasionaron las violentas crisis hacendarias y económicas en el país.

No obstante, a partir del año de 1884, se empiezan a establecer nuevas contribuciones bajo la forma de derecho de portazgo o de consumo, en substitución de las alcabalas, contraviñendo así, el texto del artículo 124 constitucional.

Más adelante, mediante decreto de fecha 1º de mayo de 1896, se expide la Ley de Adiciones y Reformas a los artículos 111 y 124 de la Constitución General de la República, comenzando a regir estas reformas y adiciones el día 1º de julio de ese mismo año; prohibiendo todas aquellas formas de los impuestos locales, que pudieran considerarse como constitutivas de alcabalas.

Para el 10 de junio de 1898, se adiciona el artículo 31 constitucional, una fracción intermedia, por lo que la fracción III, pasa a ser la IV y, a la palabra "resida" se le agrega una "n", quedando como el texto vigente.

"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".

De igual forma, en esa época fueron expedidas otras muchas disposiciones tributarias, de las cuales a continuación citaremos sólo algunas de las más relevantes, como la Ley del Impuesto sobre Herencias y Donaciones para el Distrito y Territorios Federales de 7 de junio de 1901; la Ley de Organización Política y Municipal del Distrito Federal de 26 de marzo de 1903; la Ley sobre Incorporación de los Impuestos y Rentas Municipales a la Hacienda Federal, de fecha 24 de abril de 1903, así como la Ley de la Renta Federal del Timbre del 1º de junio de 1906.²²

Para concluir esta etapa es de señalarse, que durante el largo gobierno del General Díaz, existieron solamente 840 haciendas, producto del despojo de tierras de que fueron objeto los campesinos; mismos latifundios que se encontraban distribuidos entre españoles y norteamericanos, mexicanos influyentes e instituciones religiosas.

Esto ocasionó que los grandes hacendados cultivaran sin interés las tierras, que la producción agrícola y ganadera fuera mínima y sobre todo, que se sirvieran de los trabajadores agrícolas como esclavos cuyas labores eran de 12 o más horas diarias, a cambio de ínfimos jornales que dejaban en las tiendas de raya, instaladas dentro de las haciendas, donde les pagaban y les vendían lo indispensable para que se alimentaran. Pero, como sus jornales no eran suficientes, compraban fiado, quedando comprometidos durante toda su vida y la de sus familiares, puesto que les era imposible pagar tales deudas con el jornal que recibían.

Por otra parte, los sindicatos de los trabajadores no existían y las leyes de todo el país las prohibían, además de que, tratándose de obreros, los patrones podían despedirlos sin causa, sus salarios eran exigüos y su jornada de 10 horas diarias. Asimismo, las instituciones de previsión o de seguridad social, eran desconocidas.

²² Idem.

Porfirio Díaz otorgó tantas facilidades a los capitalistas extranjeros, así norteamericanos como europeos, que durante su dictadura quedó inundado el país de todos ellos; entre esas facilidades se otorgaron a dichos extranjeros, concesiones para que, durante 99 años y sin pagar impuestos, explotaran las industrias ferrocarrilera, siderúrgica, minera, eléctrica y telefónica principalmente. Aún más, a las aludidas empresas se les concedieron derechos ilimitados para explotar empresas se les concedieron derechos ilimitados para explotar los bosques, el petróleo y la plata.

La industria textil y las empresas bancarias, eran también extranjeras. Las líneas férreas que fueron construyéndose en esa época, eran de norteamericanos y sus concesiones tenían vigencia durante 99 años, además de que las compañías obtuvieron la propiedad de los terrenos aledaños a las vías, así como para estaciones, depósitos, almacenes y edificios, sin pago alguno; también los depósitos y yacimientos del subsuelo quedaban en propiedad de las compañías y sin que éstas pagaran impuestos.

No obstante, Díaz hizo construir algunos monumentos en la ciudad de México, entre ellos, el Hemiciclo en honor de Juárez y el Teatro Nacional, así como el Palacio Legislativo, cuya estructura sirvió más tarde para construir el Monumento de la Revolución. Creó la Secretaría de Instrucción Pública y el Palacio de Bellas Artes.

Se construyeron mercados, puentes, caminos y calzadas, a la vez que en la Capital, se pavimentaron algunas avenidas. Por otro lado cabe recordar, que la moneda tenía un poder adquisitivo mucho mayor que el actual.

Reanudó la vida clerical, con lo cual, el Clero católico llegó a obtener propiedades con valor de varios millones de pesos, provenientes de dádivas forzadas en

desagravio exigido a los feligreses por haber adquirido bienes del propio clero, en la época de Juárez.

De esta forma, se sucedieron los 34 años, que de hecho, duró la administración del General Porfirio Díaz, hasta el año de 1910, en que estalló la Revolución.

5.- REVOLUCION DE 1910.

En los primeros años del siglo XX, se acentúa el movimiento liberal; para entonces surge la figura de Francisco I. Madero quien fue un verdadero demócrata, educado en los mejores colegios de México, Francia y Estados Unidos, razón por la cual, sentía que en su patria, no hubiera la libertad de que disfrutaban en otros países; y quiso despertar la conciencia política del pueblo mexicano. En 1908, publicó una obra titulada "La Sucesión Presidencial en 1910", en la que lamentaba los males del militarismo y estudiaba diversos problemas nacionales que el porfirismo no había sabido resolver, para acabar pidiendo que se volviera al principio de la no reelección.²³

Como ya se señaló anteriormente, la Constitución mexicana establecía que los cargos públicos no eran reelegibles, pero el General Díaz había modificado esos preceptos, para asegurarse la permanencia en el poder.

Celebradas las elecciones en 1910, de nuevo salió triunfante la candidatura porfirista. Por lo que, los liberales, partidarios de Madero, formularon el Plan de San Luis, contra las elecciones fraudulentas proclamando el principio del "Sufragio Efectivo. No Reelección", exigiendo nuevos comicios y planteando la solución de problemas agrarios.

²³ Cfr. NUEVA ENCICLOPEDIA TEMATICA. Tomo 12. Ob.cit. págs. 368 y 369.

Reelección", exigiendo nuevos comicios y planteando la solución de problemas agrarios. Esto provocó que el 20 de noviembre de ese año, estallara la revolución en todo el país, apoyada por bandas armadas.

Es de mencionarse, que para julio de 1910 las finanzas públicas se encontraban bien cimentadas. El crédito nacional gozaba de amplia demanda en el exterior y el presupuesto era cubierto totalmente con los ingresos de cada ejercicio. Además de que, la celebración del centenario imprimió un movimiento considerable al comercio.

No obstante esta bonancible situación, para el cierre del ejercicio 1910-1911, se registraba un fuerte volumen de gastos extraordinarios; compromisos pendientes por concluir en obras de utilidad pública, los gastos de la celebración del centenario, y varios millones destinados a combatir la revolución. Estas erogaciones obligaron al gobierno de Porfirio Díaz, a disponer de las reservas del tesoro.

El comercio exterior había tenido una intensa actividad, tanto las exportaciones como las importaciones registraron un aumento; pero el incremento no fue similar en la recaudación de los impuestos debido a que el mayor aumento de las importaciones fue en las mercancías libres de derechos, y el movimiento operado en las exportaciones no podía tener ninguna repercusión en las finanzas públicas a través de los impuestos, toda vez que sólo estaban gravados, cinco artículos de más de cien que se exportaban.

La interrupción de la paz pública en noviembre de 1910, hizo sentir sus efectos inmediatamente en la suspensión de inversión de capitales. Sobrevino en el mercado una

escasez de letras de cambio sobre el exterior, determinando esta situación la emigración de fuertes sumas de oro.²⁴

Para el 25 de mayo de 1911, Porfirio Díaz renuncia al poder, y seis días más tarde se embarca rumbo a Europa. El gobierno provisional que surgió a la caída de Díaz, se enfrentó a dos fuertes problemas: el licenciamiento de las tropas y la pacificación del país. Algunos estados no se sometieron al nuevo gobierno y en otros hubo constantes choques con las fuerzas federales.

Al tomar Francisco I. Madero posesión de la presidencia de la República en 1911, las luchas internas continuaron. Emiliano Zapata se había pronunciado en el Sur; en el Norte brotaban grupos rebeldes contra Madero. Por otra parte, en la mayoría de los estados y en la capital aumentaban las demandas, sobre todo de extranjeros afectados por daños sufridos a causa de la Revolución.

Madero consideraba necesario, buscar desembolsos extraordinarios para la creación de nuevos cuerpos rurales, el armamento del ejército y otros objetos relacionados con la pacificación del país. Para hacer frente a dichos gastos extraordinarios, se pensó en aumentar la recaudación de los impuestos a través de modificaciones a los gravámenes. Desde 1905 no había habido reformas substanciales y los contratos firmados entre el gobierno y los particulares para la concesión de franquicias aumentaban año con año. Sin embargo, durante los primeros meses de su gobierno mantuvo una actitud tímida en lo que a legislación impositiva se refiere.

²⁴ ZAVALA, Estela. Los Impuestos y los Problemas Financieros de los Primeros Años de la Revolución, en Historia Mexicana. Vol. 31, No. 3, enero-marzo, 1982. El Colegio de México, págs. 325--327.

Ernesto Madero, Secretario de Hacienda, expresaba: "El estado debe contar por ahora principalmente con los recursos que proceden de los impuestos ya establecidos y largamente experimentados...; en los momentos actuales sería inoportuno el aumentar las cargas del contribuyente".²³

A principios de 1912, era conocida la reducción habida en el rendimiento de los impuestos. Los derechos sobre el comercio exterior disminuyeron debido a que los grupos rebeldes del Norte se habían apoderado de algunas aduanas de aquella región. La renta del timbre también descendió aunque no en la misma proporción; el movimiento del comercio se resintió y, por lo tanto, el volumen de los negocios tendió a disminuir.

Ante esta situación y el aumento constante de las necesidades del armamento, el presidente Madero por fin decidió aumentar los ingresos de la hacienda a través de modificaciones a los impuestos. Los primeros cambios, en mayo de 1912, fueron en impuestos sobre artículos que no eran de primera necesidad, como tabacos y alcoholes, aumentando su cuota. Igualmente, se aumentó la cuota del impuesto sobre loterías.

Un paso decisivo fue la creación del impuesto especial del timbre sobre el petróleo crudo de producción nacional, ya que constituía uno de los renglones con más posibilidades de reeditar ingresos al fisco. Sin embargo, las empresas petroleras ofrecían gran resistencia a cualquier tipo de intervención por parte del gobierno, y a la cuota, a pesar de que ésta era insignificante.

Cinco meses después, Madero presentó una iniciativa ante la Cámara de Diputados, sobre nuevos aumentos para equilibrar el presupuesto y disminuir el exceso de

²³ Memoria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de febrero de 1913 al 15 de abril de 1917. México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Publicaciones Históricas, 1952, pág. 301.

gastos en la pacificación del país. Otra vez los tabacos y alcoholes volvieron a modificarse. Por último, se elevó la cuota para los fabricantes de hilazas y tejidos que no hubieran aceptado la nueva tarifa de jornales aprobada por el Departamento de Trabajo. Esta disposición tendía a compensar los costos de aquellos fabricantes que iban a estar en desventaja frente a los que no hubieran aumentado los jornales.

De estas cuatro modificaciones a los impuestos, sólo la decretada para las industrias de hilaza y tejidos no estuvo destinada a compensar el exceso de gastos ante el inminente desequilibrio financiero.²⁶

Esta ampliación a la renta del timbre fue un acierto, ya que obligaba a las personas con mayor capacidad de pago a contribuir a los gastos públicos. No así, en lo que respecta al impuesto adicional sobre derechos de importación, que afectó en forma general los precios de las mercancías importadas, tanto de primera necesidad como de lujo.

Después de dos años y medio de luchas internas, el erario federal recaudaba los ingresos más altos en toda la historia financiera del país, por la vía de los impuestos. Pero, ante las necesidades militares del momento, este aumento en realidad significaba poco.

Por otra parte, bajo el pretexto de la revolución, se fueron sucediendo los alzamientos y las tradiciones. Los partidarios de Porfirio Díaz, capitaneados por el sobrino de éste, Félix Díaz, se confabularon con el General Victoriano Huerta, jefe de la guarnición maderista de la capital y, a cambio de la promesa de ser nombrado presidente, éste traicionó a Madero; quien fue detenido por Huerta y asesinado, junto con el vicepresidente Pino Suárez, el 22 de febrero de 1913.

²⁶ Ibidem. pág. 439.

De esta forma, como premio de su deslealtad, Victoriano Huerta ocupa el poder. Así, al elaborar en junio de 1913 la Ley de ingresos para el siguiente año fiscal, incluyó reformas a los impuestos que pudieran garantizarle por esta vía una mayor cantidad de recursos. Con tal fin, aumentó la contribución federal, las cuotas del impuesto sobre tabacos y las del impuesto que se pagaba en el Distrito Federal por consumo de pulque.

La exportación de moneda de oro y plata cobró un gran movimiento, ya que valía más como metal que como dinero debido a la ausencia de acuñación de monedas de oro desde 1910, y al aumento de las emisiones de billetes de banco; por lo que Huerta prohibió exportarlas.

Las monedas metálicas continuaron escaseando y los tenedores de billetes de banco empezaron a exigir el equivalente en metálico de sus billetes. Para hacer frente a esta situación, el gobierno, mediante decreto del 5 de noviembre de 1913, tuvo que imponer la circulación forzosa de los billetes de banco y de las monedas de plata de cincuenta centavos; lo que provocó el pánico entre los acreedores, quienes se presentaron en masa a retirar sus fondos.

Para atenuar las consecuencias que la devaluación de la moneda pudiera tener sobre los fondos del erario, Huerta se apresuró a emitir un decreto, publicado en el Diario Oficial el 19 de noviembre de 1913, donde aumentaba considerablemente las cuotas de los impuestos que creía más productivos, incluyendo a los impuestos sobre tabacos y alcoholes, de cuyo rendimiento ya se tenía experiencia; triplicó la cuota del petróleo; en la tarifa de la renta del timbre sobre actos, documentos y contratos, duplicó las cuotas e incluyó la matanza de ganado. También duplicó el impuesto anual sobre propiedad minera y creó un nuevo impuesto sobre fibra de algodón de producción nacional para consumo interior.

Evaporadas las reservas del tesoro, paralizado el crédito exterior por la suspensión del pago de la deuda pública, Huerta decidió tomar, por medio de las armas, el dinero que necesitaba. Los jefes militares se presentaron en algunos establecimientos bancarios exigiendo el efectivo que requerían.

De hecho, se tuvo que reconocer el estado de quiebra de los bancos. Al Banco de Londres y México primero, y después a los demás bancos, se les dio la posibilidad de emitir billetes hasta por tres veces la cantidad de sus reservas metálicas, para lo cual el 7 de enero de 1914 se hizo la modificación necesaria al artículo 16 de la Ley General de Instituciones de Crédito. Con esta autorización se levantaba la suspensión de pagos, pero en cambio se aumentaba el volumen de la circulación, depreciando aún más el valor de los billetes de banco.²⁷

Los constitucionalistas, quienes tenían su propia moneda; encabezados por el General Venustiano Carranza, formularon el Plan de Guadalupe, contra el usurpador. La revolución prendió en todo el país, y Victoriano Huerta, derrotado en todas partes, huyó al extranjero en julio de 1914.

De acuerdo con el Plan de Guadalupe, había asumido el poder el General Venustiano Carranza como primer jefe del ejército para restaurar el orden constitucional; pero pronto empezaron las divergencias entre los revolucionarios, la urgencia del problema agrario en ciertas zonas del país hacía imposibles cualquier espera. Francisco Villa, que mandaba la poderosa División del Norte, se declaró en rebeldía; lo mismo hizo Emiliano Zapata, jefe de los campesinos del sur. Por fin, las fuerzas constitucionalistas triunfaron sobre los rebeldes.

²⁷ ZAVALA CORONA, Estela. El Sistema Tributario; 1910-1925. El Colegio de México, Centro de Estudios Históricos. México, 1972. material mimeografiado. pág. 41.

Ya en la ciudad de México, Carranza empezó a regularizar los asuntos financieros de la hacienda constitucionalista. Ante todo había que unificar las diferentes emisiones lanzadas a la circulación. La recaudación de impuestos se hizo menos irregular, pero todavía proveía de una cantidad mínima para financiar la lucha contra Villa y Zapata, quienes se habían agrupado bajo el gobierno de la Convención de Aguascalientes.

Carranza, por su parte, continuó asegurando las finanzas de su hacienda. Aumentó los impuestos sobre el oro, la plata y las pertenencias mineras, y aumentó la lista de artículos gravados destinados a la exportación hasta llegar a noventa y tres en septiembre de 1915. Para octubre de ese año, su gobierno fue reconocido como legal por los Estados Unidos y otras naciones; con ello, estaba en condiciones de llevar a cabo sus propósitos de reestructuración económica y hacendaria.²⁸

Al encargarse Carranza del poder ejecutivo, ordenó a la Secretaría de Hacienda, realizar un estudio para dar estabilidad a la moneda constitucionalista, cuyo valor había llegado a condiciones de extrema fluctuación para finales de 1915.

Ante el sinnúmero de falsificaciones, se hizo un primer intento para unificar la moneda mediante una emisión especial que no pudiera falsificarse. Esta emisión no pudo llevarse a cabo, porque las necesidades militares aumentaron, obligando al gobierno provisional a lanzar a la circulación las sumas de papel moneda que se iban requiriendo. La excesiva cantidad de dinero emitida y la falta de negocios, repercutieron en el elevación de precios, agravando esta situación la escasez de artículos de primera necesidad. Carranza, en varias ocasiones, ordenó la exención de impuestos a la importación de artículos de consumo

²⁸ Ob. cit. págs. 339-341

general, para atenuar el problema del hambre. También llegó a prohibir, con el mismo objeto, la exportación de dichos artículos.²⁹

El papel infalsificable entró en circulación el 1º de mayo de 1916. Para lo cual, el gobierno sostuvo una vigorosa propaganda para mantener la confianza pública. A principios de junio de ese año, el papel infalsificable había desplazado a las otras clases de papel moneda de la circulación. No obstante, fue un fuerte impacto para el pueblo, conocer que la base del nuevo papel moneda era la quinta parte de su valor nominal y no la del antiguo patrón de oro. Esta situación aumentó la desconfianza del público, que ofreció muchas resistencias para aceptarlo y procuraba deshacerse de él lo más rápido posible.

Para compensar la disminución del valor real de los fondos del erario, Carranza exigió el pago de casi el 70% de los impuestos en oro, aunque por otro lado esta medida acentuaba la depreciación; también quintuplicó la cuotas de los impuestos del Distrito Federal, duplicó las de los tabacos y creó un nuevo impuesto sobre el consumo del pulque. Para noviembre de 1916, la situación era insostenible; a los renglones de la renta federal del timbre que aún se pagaba en infalsificables, se les exigió su liquidación en oro.

A pesar de las medidas tomadas por el gobierno para introducir la nueva moneda, a sólo siete meses de haber salido a la circulación, el infalsificable caía irremediamente. Empezaron a salir las monedas metálicas que estaban atesoradas y la importación de moneda americana se intensificó. Por lo que Carranza se vio obligado a resumir la circulación metálica. Con la moneda americana regresaban, aunque en pequeña proporción, las monedas de oro y plata de cuño nacional.³⁰

²⁹ Memoria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de febrero de 1913 al 15 de abril de 1917. Ob. cit. pág. 364.

³⁰ Cfr. ZAVALA CORONA, Estela. Ob. cit. pág. 56.

Así, desde que se inició el levantamiento armado y las necesidades militares empezaron a aumentar, los diferentes gobiernos y partidos recurrieron a los impuestos a través de modificaciones incesantes a los gravámenes. Estas modificaciones, decretadas más bien con criterio ocasional, trajeron como consecuencia una mayor complicación en el sistema, que sin reeditar los ingresos que se deseaban, acentuó el ambiente de desconfianza y recelo que existía ya entre los contribuyentes. De esta forma, junto con las demás fuentes de financiamiento, los impuestos apenas y tuvieron alguna significación a partir de 1914.

Venustiano Carranza, decidió trasladar su gobierno provisional a la ciudad de Querétaro y convocar a un Congreso Constituyente para formular una nueva Constitución que rehiciera la vida del país.

El Congreso se instaló el 1° de diciembre de 1916; en su integración había dos grupos políticos: el renovador y el radical. Las discusiones fueron a veces violentas, pero se logró consolidar los preceptos constitucionales, incluyendo principios de reforma social y derechos en favor de los campesinos y los obreros. La nueva Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que reforma la del 5 de febrero de 1857, fue jurada el 5 de febrero de 1917 y entra en vigor el 1° de mayo del mismo año.

Es de apuntarse que dicha Constitución, prohibió expresamente en su artículo 28, la exención de impuestos, como una reacción frente al abuso que se había hecho de las franquicias en las concesiones a la minería, el petróleo, los bancos y la industria en general. Este agregado también tendía a evitar cualquier ventaja exclusiva que favoreciera la creación de monopolios y que, no obstante el texto del artículo 28 de la Constitución de 1857, se habían fomentado durante el porfiriato.

Asimismo, la Constitución de 1917, vino a contemplar los preceptos sobre los que descansa el régimen fiscal de nuestro país, siendo éstos, el artículo 31 fracción IV; el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX; el artículo 115 fracciones II y IV; artículo 117 y 118. Estos numerales, aunados a otras disposiciones legales que regulan contribuciones especiales, constituyen la base legal del sistema tributario mexicano.

De igual forma, con el propósito de abolir los privilegios exclusivos que, en materia fiscal, habían caracterizado al gobierno de Díaz; se intentó controlar la economía, volviendo al dominio nacional el petróleo y la minería que aún se encontraban en manos de empresarios extranjeros. Para tal efecto, se regularizó la legislación minera, se organizaron las disposiciones de la naciente legislación petrolera y se efectuó la reglamentación bancaria.

Sin embargo, entre 1917 y 1920 parecía que la revolución era incapaz de encontrar el camino que el pueblo mexicano buscaba ansiosamente. Zapata fue asesinado en 1919 y, al año siguiente lo fue también Carranza.

La revolución hizo desaparecer muchas de las condiciones que habían propiciado el acelerado progreso económico de las tres décadas anteriores. Sólo la industria del petróleo, que tenía escasas ligas con el grueso del sistema económico nacional y que además se encontraba geográficamente aislada de las zonas de lucha, pudo continuar su desarrollo en medio de la guerra civil. La minería, cuyos centros productores se encontraban más dispersos, muchos de ellos en medio de las regiones afectadas por esta guerra civil y dependientes de un sistema de transporte terrestre, corrió un poco menos de suerte. La agricultura en cambio, fue dañada seriamente, así como las comunicaciones.

La movilización de una parte importante de la fuerza de trabajo por los ejércitos revolucionarios, la inseguridad, la destrucción de construcciones, maquinaria, cosechas, robo

de ganado, la dislocación del sistema de transporte ferroviario, del bancario, la huida de capitales a los centros urbanos o al extranjero, etcétera, contribuyeron a la depresión agrícola. Pero apesar de ello, el pago de la deuda externa se reanudó en 1924. Asimismo en dicho año, Obregón fue asesinado en venganza de las leyes laicas promulgadas durante su mandato.

Hasta el año de 1928, las rebeliones militares no sólo perturbaban el orden y la paz del país, sino que destruían la poca riqueza física que México lograba acumular en los años de sosiego. De esta forma, se puede decir que la estabilidad política y el avance económico se inicia en 1929, cuando se funda el primer partido político oficial o gubernamental con el nombre de Partido Nacional Revolucionario. El cual cabe señalar, durante el gobierno del General Cárdenas, cambió su denominación por la de Partido de la Revolución Mexicana, y durante el sexenio del Licenciado Miguel Alemán, la cambió a Partido Revolucionario Institucional, como lo conocemos actualmente.

El General Lázaro Cárdenas fue electo Presidente de la República en 1934, durante su gobierno enfrentó el poder de los inversionistas extranjeros, y por medio de una serie de expropiaciones agrarias, de mejoras para los obreros y del rescate de los ferrocarriles y el petróleo, pudo confirmar la soberanía nacional y establecer un verdadero principio de independencia económica.

Así, la política del país se orientó hacia la mexicanización, entendida como el interés del gobierno de obtener la mayoría de capital mexicano en empresas extranjeras o bien, la compra de ese tipo de empresas por capitalistas nacionales.³¹

³¹ LOPEZ ROSADO, Diego G. Problemas Económicos de México. Tercera Edición. Instituto de Investigaciones Económicas. Textos Universitarios. UNAM, México, 1970, pág. 306.

Esa política nacionalista, comprendió una serie de medidas gubernamentales tendientes a que los nacionales tuvieran una mayor participación en las empresas extranjeras, con el objeto de obtener una mayor independencia con respecto del exterior.

6.- EPOCA ACTUAL

Lorenzo Meyer señala que, la industrialización es la nota dominante de la sociedad mexicana contemporánea.³²

Al respecto cabe mencionar, que las bases materiales para el crecimiento industrial del país existían desde 1920, a través de estímulos fiscales y tarifas arancelarias altas, lo que empezó a promover la formación de una estructura manufacturera nacional destinada a satisfacer el mercado interno.

Sin embargo, las razones inmediatas del crecimiento de la industria mexicana a partir de 1940, las dio en buena medida la Segunda Guerra Mundial, en la que México intervino a favor de la democracia, esto permitió que se acelerara el ritmo de desarrollo económico, al exportar parte de la producción agrícola y las divisas generadas permitieron la adquisición de bienes de capital para el desarrollo del sector industrial, cuya demanda habría de provenir casi exclusivamente del mercado interno. México entró entonces en una nueva etapa de desarrollo económico basado en la sustitución de importaciones.³³

A principio de los años cincuenta, México vivió uno de los grandes momentos de su crecimiento; el desarrollo económico se apoyó en el capital nacional y el capital extranjero quedó en un segundo plano, de tal forma que, la responsabilidad del desarrollo

³² MEYER, Lorenzo. La Encrucijada, en Historia General de México. Tercera Edición. Tomo II. El Colegio de México. México, 1981, pág. 1277.

³³ Cfr. Idem.

recayó sobre algunos políticos y sobre la iniciativa privada. No obstante, para lograrlo se tuvo que recurrir a una política fiscal que favoreció al capital sobre el trabajo.

En 1953, se expide la Ley de Coordinación Fiscal, cuyas principales disposiciones eran: la prohibición de las alcabalas y la creación de la Comisión Nacional de Arbitrios, encargada de proponer sistemas de coordinación fiscal entre los diferentes niveles gubernamentales. Además se adoptaron medidas legislativas de otro tipo para nivelar los impuestos de empresas que haciendo uso de las concesiones otorgadas por gobiernos anteriores, disfrutaban desde sus comienzo de exención del pago de impuestos sobre sus explotaciones, medida que produjo resultados halagadores. Otra norma hizo que el Estado pudiera intervenir las industrias cuyo desarrollo hubiera llegado al punto de permitirles fijar precios y controlar la distribución, con el fin de mantenerlas bajo vigilancia directa y evitar que escaparan a las exigencias tributarias.

Igualmente, se otorgaron estímulos a la industrialización por medio de aranceles proteccionistas y exenciones de impuestos a las organizaciones constituidas por trabajadores en forma de cooperativas; también se facilitó el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, otorgando créditos fáciles y oportunos para su desarrollo.

En 1960, se llevó a cabo la nacionalización de la industria eléctrica, que devolvió a la nación el usufructo y la utilización de sus recursos energéticos. La Ley de Minería de 1961 concedía exenciones fiscales, hasta por el 50%, a toda empresa extranjera que se asociara en forma minoritaria, con capital mexicano. Siendo altamente positivos los resultados obtenidos, de manera que para 1968, casi la totalidad de la minería estaba nacionalizada. Asimismo, con fecha 1° de enero de 1965, entró en vigor una nueva Ley el Impuesto sobre la Renta que vino a transformar esencialmente la estructura de este impuesto.

Por otra parte, en el marco de la reforma fiscal que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público desarrolló durante la década de los años setenta, se anunció el deseo de adoptar un nuevo sistema impositivo para gravar la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones; en sustitución de la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles en vigor desde el 30 de diciembre de 1947, de esta forma, con fecha 29 de diciembre de 1978, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, misma que entró en vigor a partir del día 1º de enero de 1980.

Es conveniente recordar que México, desde su independencia en 1821, la mayor parte del tiempo ha sido una República Federal; con excepción de algunos años, durante las décadas segunda a la quinta del siglo XIX, en que se produjeron formas centralizadas de organización política, como lo apuntamos anteriormente. Los forjadores de las Constituciones Mexicanas de 1824 y de 1857 tuvieron como su modelo más importante, la Constitución de los Estados Unidos de América; razón por la cual, desde 1857, ha prevalecido el sistema federal en la República Mexicana. La Constitución de 1917, que actualmente se encuentra en vigor, aún cuando ha sufrido muchas reformas, sigue dicho sistema federal.

De ahí que en nuestro país, existan dos grandes ámbitos de competencia legislativa en materia tributaria: el federal y el estatal o local; mismos que trataremos con un poco de mayor amplitud en el siguiente Capítulo, toda vez que para efectos de nuestro estudio, a continuación nos limitaremos a señalar los principales impuestos federales que se encuentran en vigor.

Lo anterior obedece a que los Estados, en virtud de su soberanía y autonomía legislativa, han estructurado su sistema tributario en formas diversas a partir de la existencia de distintos gravámenes, lo cual haría prácticamente imposible cualquier intento de análisis que se pretenda hacer en forma seria sin rebasar con mucho los límites del presente trabajo de Tesis.

Hecha la salvedad anterior, citaremos las leyes fiscales especiales que actualmente regulan los principales impuestos federales, así como la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación: Ley del Impuesto sobre la Renta (30-XII-1980); Ley del Impuesto al Activo (31-XII-1988); Ley del Impuesto al Valor Agregado (29-XII-1978); Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (30-XII-1980); Ley del Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos (30-XII-1989); Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles (31-XII-1979); Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (30-XII-1980); y, Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (31-XII-1979).

La política tributaria para el año de 1993, pretendió aumentar la recaudación, simplificar las disposiciones fiscales y sus cumplimiento; reducir algunas tasas de impuestos, aumentando el número de contribuyentes; y, mejorar la fiscalización del cumplimiento de obligaciones.

Estos propósitos se vieron reflejados en una reforma a las leyes fiscales especiales, que sin ser tan voluminosa como en años anteriores, tuvo cambios importantes, fundamentalmente en materia del impuesto sobre la renta.

Otra reforma fiscal imperante fue la relativa al Código Fiscal de la Federación vigente desde el 1º de enero de 1983, que en términos generales, aumentó las obligaciones de los contribuyentes; incrementó el costo de los pagos extemporáneos de impuesto y sus

multas; redujo los medios de defensa de los particulares aumentando sus responsabilidades y extendió las facultades de las autoridades fiscales.

La reforma fiscal desde 1991, se caracteriza por las adecuaciones que se introducen a los principales ordenamientos, a fin de consolidar los cambios fundamentales introducidos en 1990. Así, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo, y el Código Fiscal de la Federación, se reforman para disminuir al 35% la tasa máxima de impuesto aplicable a las empresas y un subsidio a las personas físicas con ingresos bajos; limitar la deducción de ciertos gastos, tales como automóviles, viáticos, etc., y adicionar nuevas obligaciones de información a las autoridades hacendarias. Asimismo, se encarecen las naciones por la obligación de actualizar las multas; se establece la obligación de presentar dictamen de contador público sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como también se imponen obligaciones a los bancos y otros prestadores de servicios.

Para concluir este Capítulo de nuestro trabajo de Tesis, nos resta señalar que el fenómeno impositivo está ligado íntimamente al fenómeno estatal, pues los impuestos son consecuencia de la existencia del aparato estatal entendido como gobierno.

Según Luis Pazos, la historia de los impuestos es la historia de los gobiernos. los impuestos en un pueblo son un reflejo o consecuencia de las formas políticas que adopta.

Al analizar en la perspectiva histórica los impuestos, vemos que presentan las más variadas formas e intensidades a través del proceso histórico. El pago de los mismos va a depender del tipo de gobierno.

En las sociedades más atrasadas, debido a la falta de división del trabajo y a la sencillez de la sociedad, los impuestos no aparecen como una institución claramente delineada en el marco social.

Al pasar el tiempo, debido al crecimiento de las sociedades y a la división del trabajo, un grupo de personas se convierten en los depositarios de la justicia, el poder y en guardianes del orden. Hacen de esas funciones su actividad principal y al dejar a un lado la producción de bienes y servicios para satisfacer sus necesidades se plantea el fenómeno de los impuestos. A groso modo, aquellos miembros de la sociedad que por diversas circunstancias (los más viejos, los designados por la mayoría o por la fuerza), asumen el gobierno de la sociedad, pueden obtener medios de la sociedad para vivir mientras se dedican a impartir justicia, mantener el orden y dar protección a los otros miembros, de dos formas: la fuerza, o la cooperación voluntaria.³⁴

³⁴ Cfr.. Los Límites de los Impuestos. Editorial Diana, México, 1987, quinta impresión, págs. 43 y 44.

CAPITULO II

MARCO JURIDICO

1.- Fundamento Constitucional.

El fundamento de toda regulación jurídica positiva debe buscarse en los preceptos de la norma fundamental o sea, en la Constitución.

La Constitución Mexicana de 1917, es la primera en el mundo en declarar y proteger lo que conocemos como garantías sociales, o sea, el derecho que tienen todos los hombres para llevar una existencia digna y el deber del Estado de asegurar que así sea. De tal forma que, mientras las garantías individuales exigen al Estado una actitud de respeto para las libertades humanas, pues éstas forman un campo donde el poder estatal no debe penetrar; las garantías sociales, por el contrario, imponen a los gobernantes la obligación de asegurar el bienestar de todas las clases integrantes de la comunidad.

Así, nuestra Constitución tiene la doble ventaja de proteger al hombre, tanto en su aspecto individual, como formando parte de un grupo. En cuanto es persona, le otorga determinados derechos, sobre todo de libertad en sus diversas manifestaciones, y los medios para defenderlos frente al poder público. Mas como el hombre vive en sociedad, también lo protege cuando pertenece a un sector económicamente débil, frente a los que son más poderosos. Por eso la Constitución contiene garantías individuales y garantías sociales; las primeras se hallan establecidas especialmente en el Título Primero, Capítulo I, las segundas figuran principalmente en los artículos 4º, 27 y 125.

En este orden de ideas, nos encontramos con que la norma fundamental en el sistema jurídico mexicano es la Constitución, cuyos mandatos prevalecerán sobre cualquier otra disposición de carácter legislativo que se expida en México. De esta forma, la jerarquía de las leyes en nuestro país, es la siguiente: a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; b) Leyes Federales y Tratados Internacionales; y, c) Constituciones y leyes locales.

Siguiendo los lineamientos contenidos en la citada estructura jerárquica del orden jurídico mexicano, encontramos que existen diversas normas constitucionales que regulan las facultades legislativas en materia impositiva; de entre dichas normas, las más importantes relativas a estas son las siguientes:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

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

XXIX. Para establecer contribuciones:

1° Sobre el comercio exterior.

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

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

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

5° Especiales sobre:

a) Energía eléctrica.

b) Producción y consumo de tabacos labrados.

- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguardiente y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica, y ..."

"Artículo 117.- Los Estados no pueden, en ningún caso:

- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;
- VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;
- IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice".

"Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

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

De los preceptos antes transcritos se desprende que existen dos grandes ámbitos de competencia legislativa en materia tributaria: el federal y el estatal o local. De tal suerte que, salvo por lo que se refiere a las materias a que hacen mención los artículos 73 fracción XXI, 117 fracciones IV, V, VI, VII y IX, y 118 fracción I constitucionales, los Estados y la Federación pueden concurrir libremente para la imposición de gravámenes sobre las diversas fuentes que existen en nuestro país. Cabe destacar, que no existe precepto constitucional que limite o que prohíba expresamente la doble tributación por concurrencia de la Federación y los estados; por lo que, salvo que se trate de una invasión de facultades o competencia tributaria, o bien, se presente algún vicio constitucional concreto, el hecho de que la Federación y uno o más Estados concurren o graven una misma fuente, no se considera inconstitucional; criterio que se encuentra sustentado, además, en la siguiente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

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

un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes; a).- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73 fracción VII, y 124); b).- Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73 fracción XXIX) y, c).- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII, y 118)".³³

Como lo apuntamos, debido a que la estructura jurídica en México, se divide en los ámbitos federal y estatal; para efectos de nuestro estudio, nos limitaremos al ámbito federal. Hecha la salvedad anterior, trataremos de establecer, a continuación, cómo se encuentra estructurado el ámbito jurídico tributario federal.

Al igual que cualquier otra rama de nuestro derecho positivo vigente, el derecho fiscal no escapa de la jerarquía que constitucionalmente se ha establecido. En tal virtud, se puede decir que el orden jerárquico en esta materia es el siguiente: a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, b) Leyes fiscales federales; c) Reglamentos; y, d) Otras disposiciones administrativas.

De lo anterior, se concluye que en materia impositiva, el ejercicio del poder tributario que tiene reservado el Estado, debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares. Por su parte, el establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la norma fundamental, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá ejercer el medio de control constitucional, el amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Ley Suprema.

³³ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. (1917-1985), Séptima Época, Primera Parte, Pleno, Mayo Ediciones S. de R.L., México, pág. 110.

Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales se han derivado una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones, estas reglas por tener su origen en la máxima ordenanza de nuestro sistema jurídico, se conocen genéricamente como principios constitucionales de la tributación, y se derivan del artículo 31 fracción IV de la Constitución. A continuación, citaremos algunos de los más relevantes;

Principio de Legalidad.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el principio de legalidad y avala el aforismo de "*nullum tributum sine lege*", al establecer que son obligaciones de los mexicanos: "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, la Suprema Corte de Justicia estableció:

"... examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe 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 impuestos imprevisibles

o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado..."³⁶

A su vez, el artículo 73 Constitucional señala que el Congreso tiene facultad: "VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

De esta disposición se desprende, que todas las cargas impositivas las impone el Congreso de la Unión. Por ello, los impuestos constan en leyes expedidas por el Poder Legislativo previo cumplimiento de las exigencias de iniciativa y formación de leyes y sólo por éstas podrán los impuestos ser exigidos, afirmándose así una vez más, la imposición de que los impuestos se señalen forzosamente en una ley. Del contenido de este precepto, podemos apuntar también, que ningún órgano que no sea el legislativo puede decretar un impuesto.

En tal virtud, nos dice el doctor Ignacio Burgoa, "La fuente formal del impuesto, cualquiera que sea su carácter, es la ley y se conoce como: Principio de Legalidad Tributaria." Asimismo señala, que como tal se encuentra "... consagrado en la fracción IV del artículo 31 constitucional y corroborado por la garantía de fundamentación legal que constituye el artículo 16 constitucional" y que "el impuesto es un acto que debe observar la garantía del 16 constitucional".³⁷

Entre otras tesis, la Corte ha dicho:

"La fundamentación legal de todo acto autoritario que cause al gobernado una molestia en los bienes jurídicos a que se refiere el artículo 16 constitucional, no es sino una

³⁶ Semanario Judicial de la Federación, Vols. 91-96, primera parte, pág. 92. Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, unanimidad de votos.

³⁷ Derecho Constitucional Mexicano. Tercera Edición, Editorial porrúa, México, 1979, pág. 110.

consecuencia directa del principio de legalidad, que consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite..."³⁸

Con esta jurisprudencia se reafirma la correlación que contiene el artículo 31 fracción IV, de la Constitución, con el artículo 16 Constitucional, debido a que el cobro de un impuesto es un acto de molestia indiscutible; e impone a la autoridad se concrete exclusivamente a la esfera de acción que le marca la ley.

Las facultades de que se encuentran investidas las autoridades fiscales para verificar el exacto y oportuno cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes se basan en lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 16 Constitucional, al señalar expresamente que "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Al respecto, existe la siguiente jurisprudencia: "Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de esa ley; de otro modo, el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado".³⁹

De lo anterior se observa, que un impuesto para poder ser cobrado, necesita indiscutiblemente estar ordenado en una Ley; que la autoridad administrativa debe adecuarse en todo momento a lo dispuesto en la ley; y, que en concordancia con el artículo 16 Constitucional, por ser el impuesto un acto de molestia, si el acto de autoridad no reúne los dos puntos anteriores, éste resultará sin fundamentación ni motivación y en consecuencia,

³⁸ Apéndice al Tomo CXVIII del Semanario Judicial de la Federación. Tesis 47 de la Compilación 1917-1965; Tesis 46 del Apéndice 1975, Materia General.

³⁹ Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXIV, pág. 2035, Rendón J. Nestor.

los sujetos pasivos del impuesto podrán lograr la protección y amparo de la Justicia de la Unión.

Principio de Igualdad.

Este principio lo consagra el artículo 13 de la Constitución al disponer: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". Garantía que es perfectamente válida en materia fiscal, tan es así que existe el Tribunal Fiscal de la Federación, órgano no especial sino especializado por materia.

Principio de proporcionalidad y equidad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado el criterio que a continuación se transcribe, en el cual se considera que son dos principios y no uno solo:

"IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACION CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos".⁴⁹

De esta tesis se desprende que para el órgano judicial supremo, equidad es un concepto distinto que el de proporcionalidad; razón por la cual en el año de 1985, fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto.

⁴⁹ Jurisprudencia. Apéndice al Tomo CXVIII, pág. 1000.

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos 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 no sea distinto 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 mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente 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".⁴¹

⁴¹ Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, primera parte, Pleno 1985, pág. 402.

Destino de las contribuciones

El mismo artículo 31 en su fracción IV, especifica que las contribuciones deben ser canalizadas a la satisfacción de necesidades colectivas, derivamos esta interpretación cuando dice que los mexicanos están obligados a contribuir al "gasto público" tanto de la Federación, del Estado como del Municipio.

Al respecto, Andrés Serra Rojas sostiene: "... este binomio económico, impuesto y gasto público, es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación".⁴²

Cabe mencionar que, constitucionalmente el impuesto no es una contraprestación; económicamente tampoco lo es; es decir, el impuesto no se da a cambio de servicios públicos, es sólo un medio para cubrir los gastos públicos de las entidades públicas, más no es el único. También lo son: las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los derechos; estos conceptos conforman las contribuciones que habrán de sufragar los gastos públicos.

La Suprema Corte de Justicia ha fijado jurisprudencia para señalar:

"Los gastos públicos están previstos en el Presupuesto de Egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de Ingresos, de modo es que la prueba de que una contribución esta destinada a cubrir esos gastos, necesariamente debe encontrarse o en la ley que lo establece o en el Presupuesto de Egresos..."⁴³

⁴² SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Tomo II. Quinta Edición. Librería de Porrúa Hermanos y Compañía, S.A., México, 1972, pág. 790.

⁴³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Prontuario. Tomo VIII, pág. 83.

Sujetos activos de las contribuciones

El artículo 31 fracción IV. nos da la pauta de a quiénes se debe considerar como sujetos activos de las contribuciones cuando cita que éstas atenderán a la Federación, a los Estados y al Municipio.

Asimismo, nuestra Constitución se ha preocupado por garantizar la tranquilidad del mexicano en materia fiscal, al contemplar los siguientes criterios:

Libertad de trabajo.

El artículo 5º de la Constitución, consigna la libertad de trabajo, en la cual existe un límite al poder tributario del Estado ya que un impuesto no debe afectar dicha libertad de empleo, como tampoco la libertad y seguridad requeridas para que una persona se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad que desarrolle sea lícita, la libertad de trabajo no debe ser atacada por el ejercicio del poder fiscal al expedirse leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor realizada.

Derecho de petición.

El artículo 8º de la Constitución establece: "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa". La existencia de este derecho como garantía individual es producto de la exigencia social y jurídica de un régimen de derecho. En materia tributaria el derecho de petición es la potestad de todo individuo para solicitar a las autoridades que intervengan para hacer cumplir la ley fiscal. Cuando el gobernado ejerza su derecho de petición, la autoridad deberá emitir un acuerdo escrito en respuesta a la petición que le fue presentada.

La irretroactividad.

La Constitución, en su artículo 14 dispone: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Esta prohibición es tanto para el poder encargado de expedir las leyes, como para todas aquellas autoridades que las aplican. En materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó.

Garantía de audiencia.

Esta garantía se encuentra consagrada en el artículo 14 Constitucional al señalar: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". En materia fiscal la garantía de audiencia se cumple plenamente en aquellas leyes que suponen la colaboración del contribuyente y de la Administración, para esa determinación en el procedimiento oficioso y contencioso que establece el Código Fiscal de la Federación; y en algunas leyes que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales. Podríamos resumir esta garantía diciendo que consiste en "ser oído y vencido en juicio" lo cual significa el cumplimiento de ser perfectamente atendido y en ningún momento quedar en estado de indefensión.

Prohibición de las costas judiciales.

El artículo 17 de la Constitución indica que los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito,

quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales. Entendiendo como tales, el cobro por el servicio de administrar justicia; sin mal interpretar que por la tramitación de un juicio, no tengan que causarse determinados gastos, entre ellos, derechos por la expedición de actas, o copias certificadas, etc.

Prisión por deudas fiscales.

Asimismo, el artículo 17 dispone: "Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil". Sin embargo, podemos encontrar que el legislador puede elevarlas a la calidad de delitos y entonces sí procederá la pena de prisión.

Confiscación de bienes.

La Constitución permite sustraer del patrimonio de los contribuyentes, bienes suficientes para que éstos cumplan con su obligación contributiva; el segundo párrafo del artículo 22 indica: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas,...". Cabe señalar, que el Estado no está facultado por dicho ordenamiento para aprobar impuestos confiscatorios, lo que se busca con este precepto es evitar que los particulares evadan el pago de sus contribuciones.

Prohibición de exenciones de impuestos.

Nuestra Constitución, en su artículo 28, refiere que en los Estados Unidos Mexicanos no habrá exención de impuestos, esto con la intención de que todos seamos tratados igual. No obstante, dicha prohibición está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinadas personas, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

Para concluir esta breve exposición de las garantías individuales con que cuenta el contribuyente en materia fiscal, es de recordarse que tal y como lo señalamos en un principio y conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sólo mediante una ley se pueden imponer contribuciones para cubrir los gastos públicos; sin embargo, hay excepciones determinadas por el artículo 49 y reguladas en los artículos 29 y 131 de la propia Constitución.

La creación de las disposiciones legales, aparte de cumplir con las bases fundamentales del proceso legislativo, presentan características especiales cuando se refieren a los tributos, ya que además de los lineamientos generales que regulan la elaboración de las leyes, en el inciso h, del artículo 72 se indica que "la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primera en la Cámara de Diputados".

Esto nos conduce a reflexionar acerca de la característica especial que tiene la ley desde su origen en materia tributaria, ya que por su propia naturaleza de intervención en la riqueza de las personas, se establece que sean sus representantes directos quienes conozcan primero cualquier proyecto de ley que pueda causar algún inconveniente a su ámbito económico.

Considerada así la necesidad de que el establecimiento de tributos sea precisamente a través de una ley en sentido formal y material, también dejamos expuesto que, conforme a las excepciones incluidas en los artículos 29 y 131, de nuestra Constitución, el Ejecutivo puede legislar en caso de que el país se encuentre en grave peligro o conflicto, de acuerdo con sus colaboradores directos y con autorización del Congreso de la Unión, así como cuando se trate de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, en que el

Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos.

En estos casos nos encontramos frente a disposiciones normativas que reúnen materialmente las características de leyes (considerando la ley como base fundamental de la tributación), pero que formalmente se trata de actos administrativos, por lo que se les denomina Decretos-Ley.

2.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, se publicó el nuevo Código Fiscal de la Federación, teniendo como fecha para entrar en vigor el 1º de octubre de 1982, fecha que acertadamente fue pospuesta debido a las fallas que el mismo contenía, lo cual dio origen a que se reformaran 54 artículos (incluyendo los transitorios), se adicionaran 10 artículos y se derogaran 9 más (4 totalmente y 5 de manera parcial): De esta forma entró en vigor el 1º de enero de 1983, excepción hecha del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que iniciaría su vigencia el 1º de abril de 1983; derogando al Código de 1967.

El Código Fiscal de la Federación vigente, reúne a lo largo de su articulado los principios generales de la tributación en México. Es un marco de actuación de las autoridades y los contribuyentes, respecto de todas las contribuciones, en el que no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes especiales; sino que señala los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y facultades de las autoridades, los aspectos penales, los medios de defensa contra posibles desviaciones de los

órganos fiscales y, particularmente, las normas del juicio por medio del cual el Fisco Federal se somete al control jurisdiccional en sus controversias.

En su artículo 1º, expresamente dispone que las contribuciones para los gastos públicos se regularán por las leyes fiscales respectivas, y en su defecto, por lo que se establezca en el propio Código. Así, el Código Fiscal de la Federación constituye el conjunto de disposiciones fiscales de carácter general, aplicables en defecto de las normas específicas. Por lo que de dicho ordenamiento se desprende asimismo, el principio de legalidad ya comentado.

Por su parte, el artículo 2º del referido Código, nos da el concepto de contribuciones, del cual nos hace notar que de acuerdo con la clasificación de las contribuciones, en cada una de sus definiciones se indica que son las "establecidas en Ley", de lo que se desprende que los impuestos, son aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; para que tengan validez y aplicación, deben estar consignadas en una ley de carácter general y debidamente sancionada conforme a lo dispuesto en los artículos 71, 72 y fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el contenido de la ley deben estar expresamente previstos los elementos fundamentales que sirvan de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación, por lo que no será posible que se deje al arbitrio de la propia autoridad determinar quiénes, cómo y cuánto, en relación con la contribución. "Ello implica la necesidad de que la ley creadora del tributo deba de contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitrariedad del ejecutivo competente".⁴⁴

⁴⁴ MICHELI, Antonio. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición, Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1975, pág. 90.

En este sentido, nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 5º, dispone: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

La disposición transcrita nos muestra el campo de aplicación de la ley a fin de que se cumpla con el principio de legalidad, impidiendo la actuación de libre arbitrio de la autoridad encargada de aplicarla.

Una vez creada la ley fiscal conforme a los principios constitucionales que apuntamos con anterioridad, se presenta el problema consistente en la iniciación y terminación de su vigencia.

El Código Fiscal de la Federación establece expresamente en su artículo 7º, que "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

Así, una vez cumplido ese requisito como última fase del proceso legislativo; la ley tiene plena eficiencia y por tanto, debe cumplirse plenamente, es decir, que debe tener plena aplicación en todos sus aspectos mientras no sea derogada o abrogada.

Sobre el particular, resultan de interés los siguientes criterios del Poder Judicial Federal:

"LEYES DE INGRESOS.- Aún cuando las leyes de ingresos, tanto de la Federación (artículo 65, fracción II, de la Ley Suprema), como de los Estados y Municipios, deben ser aprobadas anualmente por el Congreso de la Unión o las Legislaturas Locales correspondientes, esto no significa que las contribuciones establecidas en las leyes fiscales

tengan vigencia anual, ya que las leyes de ingresos no constituyen sino un catálogo de gravámenes tributarios que condicionan la aplicación de las referidas disposiciones impositivas de carácter especial, pero que no renuevan la vigencia de estas últimas, que deben estimarse en vigor desde su promulgación, en forma ininterrumpida, hasta que son derogadas."⁴⁵

"CONTRIBUCIONES.- NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR UNA CONTRIBUCION (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCION ESPECIAL) QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADA EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO.- De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguientes (Art. 65, fracción II de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la Ley de Ingresos respectiva una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la Ley de Ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido, en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el Presupuesto de Egresos no es indispensable que se prevea en la Ley de Ingresos, constitucionalmente basta que esté en una ley expedida por el

⁴⁵ Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, (1917-1985), Sexta Epoca, Primera Parte, Pleno, Mayo Ediciones S. de R.L., México, pág. 165.

Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aún sin estar enumerada en la ley de ingresos de ese año. No hay precepto constitucional que se refiera a una "Ley de Ingresos" ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que señalan las leyes (en plural) por lo cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos."⁴⁶

Para concluir este apartado, nos resta señalar que las reformas a las diversas leyes tributarias tienen como finalidad incrementar la recaudación para que el Estado pueda captar los recursos que le resultan tan necesarios para el logro de sus objetivos económicos.

A este respecto podemos mencionar que las reformas al Código Fiscal de la Federación, si bien buscan coadyuvar al logro de tales objetivos recaudatorios, dejan entrever una actitud legislativa que favorece a las autoridades hacendarias, pues amplía sus facultades de fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias, apoya la prejudicialidad en sus actuaciones, al permitirle ser juez y parte en los asuntos de su competencia, dificulta y encarece la utilización de los medios de defensa que tienen los particulares.

Resulta de gran importancia destacar que hasta el 31 de diciembre de 1990, el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación asimilaba al delito de defraudación fiscal y sancionaba con igual pena a quienes se encontraran en alguno de los supuestos que contemplaban sus cuatro fracciones. A partir del 1° de enero de 1991, dentro de las reformas en mención, se adiciona una fracción V, a este precepto para precisar que se sancionará igual a quien sea responsable por omitir presentar por más de seis meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. En

⁴⁶ Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación al terminar el año de 1985, Primera Parte, Pleno Mayo Ediciones, S. de R.L., México, pág. 369

este caso no se formulará querrela si quien hubiera omitido el pago de la contribución o hubiese obtenido el beneficio indebido lo entere espontáneamente sin que se descubra la omisión o el perjuicio.

Con esta adición, se está incluyendo entre otros el supuesto de aquellos contribuyentes que por imposibilidad económica no puedan pagar un impuesto, aún y cuando su conducta no sea dolosa o defraudatoria; o de engaño.

Sobre el particular, creemos que dicha adición es evidentemente inconstitucional, en agravio ya no sólo de la seguridad patrimonial de los particulares, sino también del derecho a su libertad y a la seguridad jurídica sobre éste. No obstante, confiamos más certeros para combatir contra la evasión fiscal; conducta ilegal e indeseable que todos debemos rechazar en beneficio de nuestro país.

3.- DIVERSAS LEYES IMPOSITIVAS DE CARACTER FEDERAL.

Los elementos esenciales que toda norma impositiva debe contener son: el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, obligaciones de los sujetos, etc., a este respecto el Tribunal Fiscal de la Federación expuso lo siguiente:

"La ley debe contener dos órdenes de preceptos: unos que son simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario; en esos preceptos la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crean dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador; lo único que se exige para ser conocido por los contribuyentes, con la amplitud necesaria para que queden oportunamente

satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido; si se resisten, reciben perjuicio.⁴⁷

De esta forma, las leyes impositivas obligan tanto a los contribuyentes como a la Administración Fiscal encargada de aplicarlas. Usualmente son iniciadas por el Ejecutivo y sus proyectos son preparados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, toda vez que ésta es la encargada de estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones relativas a las contribuciones y las leyes de ingresos federales y del Departamento del Distrito Federal; de cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales y del Distrito Federal, de dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación; así como de dirigir la política monetaria y crediticia; administrar la casa de moneda, etc.

Como punto particular, las leyes impositivas para que puedan surtir efectos una vez promulgadas por el Presidente de la República, requieren el refrendo del secretario del ramo, que en este caso es el Secretario de Hacienda y Crédito Público y del de Gobernación; además, excepcionalmente de los Secretarios de Programación y Presupuesto o de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial; lo cual encuentra su fundamento en el artículo 92, de nuestra Constitución.

Asimismo, es conveniente señalar que se llama estructura de la ley fiscal, al sistema distribución u orden en que están colocados los mandatos dentro de su texto. Así, para lograr una estructura correcta de una ley impositiva, es preciso tomar en cuenta dos factores: la lógica y la técnica jurídica. Igualmente, existe un ámbito o límite espacial de la ley fiscal, y por éste debemos entender el territorio en el cual tiene vigencia esta ley. Por lo que respecta a México podemos clasificar las leyes impositivas como:

1º.- *Leyes federales.* Que son las que tienen aplicación en toda la República Mexicana.

⁴⁷ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Números 37-48, pág. 113.

2º.- *Leyes estatales.* Aquellas que tienen vigencia en el territorio de un Estado o entidad federativa.

3º.- *Leyes para el Distrito Federal.* Aquellas expedidas por el Congreso de la Unión cuando actúa como órgano legislativo local.

4º.- *Leyes Municipales.* Todas aquellas expedidas por los Congresos locales para que tengan aplicación en los municipios pertenecientes a cada Estado.

Como leyes impositivas de carácter federal, podemos enunciar, dentro de las más importantes: a la Ley de Ingresos de la Federación; Ley del Impuesto sobre la Renta; Ley del Impuesto al Activo; Ley del Impuesto al Valor Agregado; Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos; Ley Federal de Derechos; Ley Aduanera; Ley del Impuesto por la Prestación de Servicios Telefónicos; Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; etc.

4.- DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS.

Teóricamente la ley debe considerarse suficiente por sí misma y debe poder cumplirse sin la necesidad de otras disposiciones complementarias. Sin embargo, en la ley impositiva concurren ciertas condiciones especiales, que hacen que tales normas se tornen prácticamente necesarias; en primer término esta ley requiere una conducta activa del sujeto obligado a su cumplimiento, generalmente debe ser cumplida por un gran número de personas y además normalmente es compleja. Esto hace que toda ley impositiva deba ser reglamentada, en muchos casos porque la misma ley delega en el reglamento la formulación de ciertas normas; pero además, con frecuencia incluso el reglamento no resulta suficiente para su aplicación y se requiere la instrucción administrativa.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

A este respecto cabe señalar lo manifestado por Acosta Romero, en relación a las llamadas Leyes Marco o Cuadro; mismas que han surgido “Ya no por delegación facultades legislativas generales, sino por una delegación reglamentaria que se hace en leyes secundarias”. “En otras palabras y en el lenguaje ordinario, se conoce como legislación por decreto y en el caso de las Leyes Marco no se trata de legislar en contra de la prohibición del artículo 49 de la Constitución, sino de que mediante el uso de la delegación de la facultad reglamentaria material, funcionarios que no la tienen, emiten reglamentos que van más allá del mero contenido de este tipo de disposiciones jurídicas.”⁴⁸

Son numerosas las leyes expedidas por el Congreso de la Unión en las que se contiene una delegación de facultades legislativas, o bien, una clara atribución de facultad reglamentaria, para dictar lo que se da en llamar reglas generales, que en opinión del citado autor, no son otra cosa que reglamentos administrativos de leyes. Indicando igualmente, que el hecho es que no sólo los Secretarios de Estado, sino también en algunos casos subsecretarios e inclusive directores de organismos paraestatales y subordinados de ellos, emiten este tipo de normas, y que en gran número de casos, se da además la circunstancia de que esas normas, ni siquiera se publican en el Diario Oficial de la Federación.⁴⁹

En materia fiscal, la actividad reglamentaria presenta una importancia trascendente por la realidad que encontramos en nuestro sistema jurídico; su uso y aplicación con frecuencia sobrepasan los límites normales de su función y llegan a ser hasta derogatorios de las disposiciones legales.

La facultad reglamentaria a cargo exclusivamente del Poder Ejecutivo, se explica por la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley a través del contenido de las obligaciones que ésta prescribe, haciéndola más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento.

⁴⁸ Teoría General Del Derecho Administrativo. Primer Curso. Ob. cit. pág. 749.

⁴⁹ Cfr. Ibidem. pág. 753.

Así podemos decir de acuerdo con el maestro Fraga que "El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo".³⁹ Esta función está expresamente asignada al Presidente de la República en la fracción primera del artículo 89 constitucional como facultad de "...ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia" y tiene como marco absoluto la propia ley objeto de la reglamentación, lo que significa que en ningún momento y de ninguna forma su contenido puede exceder el contenido de aquéllas.

Con la aplicación adecuada del principio de legalidad podemos afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias, y el reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posibles ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que, como ha quedado expuesto, sólo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base, las cuotas y las excepciones.

Por la característica especial de las leyes tributarias, que presentan gran complejidad en su contenido, y por los aspectos técnicos que incluyen, los reglamentos tributarios son de importancia y han venido a significar una necesidad en la materia. Sin embargo, la complejidad de la ley no es motivo para que a través de los reglamentos se lleguen a modificar los elementos esenciales de los tributos, como sucede en muchas ocasiones.

Por la característica especial de las leyes tributarias, que presentan gran complejidad en su contenido, y por los aspectos técnicos que incluyen, los reglamentos tributarios son de importancia y han venido a significar una necesidad en la materia. Sin embargo, la complejidad de la ley no es motivo para que a través de los reglamentos se

³⁹ Derecho Administrativo. 18a. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1978, pág. 107.

lleguen a modificar los elementos esenciales de los tributos, como sucede en muchas ocasiones.

Independientemente de su contenido, es necesario aclarar que desde el punto de vista formal, los reglamentos exigen para su validez la firma del Secretario de Estado encargado del ramo a que corresponda la materia del reglamento, según lo dispone el artículo 92 de la propia Constitución.

Por otra parte, el funcionamiento de la organización pública requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones que orientan la actividad de los funcionarios y empleados reciben el nombre de circulares.

En este sentido Fraga menciona: "... la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, y principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa"⁵¹, lo cual nos lleva a considerar que las circulares no deben tener trascendencia en el mundo de las obligaciones tributarias.

Nuestro sistema jurídico regula la existencia de las circulares, y en la exposición de motivos de nuestro Código Fiscal de la Federación, se hace referencia al hecho de que "En la regulación de las facultades de los funcionarios fiscales queda comprendido el precepto que los faculta para expedir circulares; pero teniendo en cuenta la jurisprudencia establecida se previene que las disposiciones contenidas en las mismas no son obligatorias para los particulares ni crean derechos en favor de los mismos".

Concretamente, en la jurisprudencia 208 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se establece: "Las circulares no pueden ser tenidas como Ley, y los actos de las

⁵¹ *Ibidem*. pág. 108.

autoridades que se fundan en aquellas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales".²²

Acorde con el criterio expuesto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación previene que : "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación".

Pero la realidad tributaria nos presenta una situación diferente. En primer lugar, existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretender referirse a situaciones sólo internas de la administración, con su existencia se forma una gran derivación de derechos y obligaciones para los particulares, ya que al dar lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente la esfera jurídica de los particulares.

Todo ello ha dado lugar a que junto a los ordenamientos legislativos, encontremos disposiciones secundarias, que son elementales para el manejo de los asuntos fiscales, como la Resolución que Establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal para cada año, conocida como "Circular Miscelánea", así como gran número de acuerdos y decretos que se emiten cada año, ya que su desconocimiento puede ser de graves consecuencias para los contribuyentes.

En otro orden de ideas, creemos conveniente hacer mención dentro de el presente subtítulo, a las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria, y que conocemos como jurisprudencia. Su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece.

²² Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia y Tesis, 1917 a 1954, pág. 88.

Así como el Poder Ejecutivo aclara y facilita la aplicación de la ley a través de los reglamentos, el Poder Judicial realiza esta misma función a través del establecimiento de la jurisprudencia; y para ratificar esta aseveración nos podemos apoyar en la disposición contenida en el artículo 133 de nuestra Constitución.

CAPITULO III
ASPECTOS SOCIOJURIDICOS DEL CIUDADANO EN RELACION
AL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES.

1.- FORMAS DE OBTENCION DE RECURSOS POR PARTE DEL ESTADO.

"La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere".³³

Efectivamente, una de las actividades primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general. En sus orígenes, el Estado fue concebido como un instrumento al servicio del hombre para protegerlo, defenderlo y proporcionarle determinados medios de subsistencia, que por sí solo no podría alcanzar.

El ser humano se organiza colectivamente con el fin de implementar formas de vida, de desarrollo civilizado y de progreso técnico, que aislada e individualmente le estarían vedadas. Por eso le transfiere un cierto poder de mando al Estado, aceptándolo como el organismo rector de la vida social, defensor de los intereses comunitarios y generador de servicios públicos de interés general. De ahí que, en la medida en que satisface eficazmente esas necesidades, dicho Estado cuenta con el respaldo, respeto y consenso populares.

³³ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Año 1975. Tomo XXXIV, pág. 1360. Prontuario, Tomo VIII, pág. 84.

Sin embargo, en la actualidad la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al explosivo crecimiento demográfico y al avance vertiginoso de la ciencia y la técnica. Esto ha hecho que aumenten considerablemente tanto el número de las necesidades colectivas a satisfacer, como el número de gobernados urgidos de tales servicios; puesto que a los tradicionales servicios de vigilancia, impartición de justicia, hospitalarios y asistenciales, de obras municipales y de defensa y transportes, es ahora necesario agregar actividades tan disímiles y complejas como la construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones aéreas, radiotelegráficas, telefónicas, televisivas, por satélite, télex y microondas, la generación y suministro de energía eléctrica, etcétera.

Ahora bien, la atención de este elevado volumen de servicios demanda del Estado considerables erogaciones, generalmente expresadas en miles de millones de pesos, que suelen elevar el gasto público a niveles estratosféricos. Algunos tratadistas opinan que si el gasto público va a invertirse en beneficio de la comunidad, entonces deben ser los ciudadanos los que a través del pago de prestaciones tributarias se encarguen de financiarlo. Evidentemente, esta situación resultaría ideal, ya que no sólo garantizaría la plenitud de la fórmula "gasto público igual a servicios colectivos"⁵⁴; sino que daría paso a la existencia de economías nacionales perfectamente autosuficientes y saneadas.

No obstante, hoy día la realidad dista mucho de resultar tan halagadora; en la gran mayoría de los casos, los Estados tienen que recurrir a variadas fuentes de recursos totalmente distintas de las aportaciones de sus gobernados para cubrir los ineludibles gastos públicos.

⁵⁴ DALTON, Hugh. Principios de Finanzas Públicas. Traducción española. Cuarta edición, Editorial Arayú. Buenos Aires, 1953, pág. 47.

Como afirma el tratadista H. Sommers, "los gastos gubernamentales son financiados sólo en parte por los ingresos que se obtienen de los impuestos".³⁵

Máxime en el caso de México, que además de ser un país de economía tradicionalmente deficitaria, se ve forzado a prestar, así sea precariamente, determinados servicios públicos a una serie de grupos marginados que forman una enorme población económicamente inactiva, que lógicamente no tributa.

Ahora bien, como punto de referencia para el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado, tenemos como elemento fundamental la ley que anualmente le faculta la percepción de esos ingresos y fija los conceptos por los cuales se deben obtener, denominada Ley de Ingresos de la Federación; la cual es expedida, como toda ley, por el Congreso de la Unión, de conformidad con el proceso legislativo. Sin embargo, en este caso, dicho ordenamiento siempre debe iniciarse ante la Cámara de Diputados.

La Ley de Ingresos de la Federación es, de modo general, una Ley de reducidas dimensiones; consiste su peculiaridad en que su parte principal consta de una enumeración de los conceptos por los cuales la Federación va a percibir ingresos por un año fiscal determinado.

Así, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1994, en su artículo 1º, señala que ésta percibirá ingresos, por los siguientes conceptos:

³⁵ SOMMERS, Harold Milton. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Traducción de Horacio Flores de la Peña y Martha Chávez. Editorial Fondo de Cultura Económica. Sección de Obras de Economía. México, 1961, pág. 28.

I.- IMPUESTOS:

- 1.- Impuesto sobre la renta.
- 2.- Impuesto al activo.
- 3.- Impuesto al valor agregado.
- 4.- Impuesto especial sobre producción y servicios.
- 5.- Impuesto por la prestación de servicios telefónicos.
- 6.- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- 7.- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- 8.- Impuesto sobre automóviles nuevos.
- 9.- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.
- 10.- Impuesto a los rendimientos petroleros.
- 11.- Impuestos al comercio exterior.
 - a) A la importación.
 - b) A la exportación.
- 12.- Accesorios.

II.- APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

- 1.- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- 2.- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- 3.- Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.
- 4.- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.
- 5.- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

III.- CONTRIBUCION DE MEJORAS:

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

IV.- DERECHOS:

- 1.- Por recibir servicios que preste el Estado en funciones de derecho público.
- 2.- Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados.
- 3.- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
- 4.- Derecho sobre la extracción de petróleo.
- 5.- Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.
- 6.- Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.
- 7.- Derecho sobre hidrocarburos.

V.- CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACION O DE PAGO:

VI.- PRODUCTOS:

- 1.- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
- 2.- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado:
 - A.- Explotación de tierras y aguas.
 - B.- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.
 - C.- Enajenación de bienes:
 - a) Muebles.
 - b) Inmuebles.

D.- Intereses de valores, créditos y bonos.

E.- Utilidades:

a) De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.

c) De Pronósticos para la Asistencia Pública.

d) Otras.

F.- Otros.

VIII.- APROVECHAMIENTOS:

1.- Multas.

2.- Indemnizaciones.

3.- Reintegros.

A.- Sostentamiento de las Escuelas Artículo 123.

B.- Servicios de Vigilancia Forestal.

C.- Otros.

4.- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.

5.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo a la Federación.

6.- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.

7.- Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado.

8.- Cooperación del Departamento del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.

9.- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.

- 10.- 5% de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.
- 11.- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
- 12.- Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- 13.- Regalías provenientes de fundos y explotaciones mineras.
- 14.- Aportaciones de contratistas de obras públicas.
- 15.- Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal:
- A.-** Aportaciones que efectúen los Gobiernos del Distrito Federal, Estatales y Municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.
- B.-** De las reservas nacionales forestales.
- C.-** Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.
- D.-** Otros Conceptos.
- 16.- Cuotas compensatorias.
- 17.- Hospitales Militares.
- 18.- Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.
- 19.- Recuperaciones de capital:
- A.-** Fondos entregados en fideicomiso, en favor de entidades federativas y empresas públicas.
- B.-** Fondos entregados en fideicomiso, en favor de empresas privadas y a particulares.
- C.-** Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado.
- D.-** Otros.
- 20.- Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.

21.- Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.

22.- No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.

23.- Otros.

VIII.- INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:

1.- Emisiones de valores:

A.- Internas.

B.- Externas.

2.- Otros financiamientos:

A.- Para el Gobierno Federal.

B.- Para organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

C.- Otros.

IX.- OTROS INGRESOS.

1.- De organismos descentralizados.

2.- De empresas de participación estatal.

3.- Financiamiento de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

En relación a la larga lista de conceptos que acabamos de enumerar, cabe señalar que las leyes que establecen los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; que son las contribuciones por las cuales el Estado obtiene parte de sus ingresos, son expedidas con anterioridad. por lo que, la inclusión en la Ley de Ingresos de la Federación, el objeto que grava una ley fiscal especial, condiciona la aplicación de ésta en el año fiscal en el que va a tener vigencia la Ley de Ingresos. Así, en

vez de emitir anualmente todas y cada una de las leyes fiscales especiales se sigue el expedito camino de incluir en dicha Ley, el concepto correspondiente.

Lo anterior, no impide que en esta Ley se creen nuevos impuestos o se modifiquen las tasas de algunos de ellos. Incluso, toda ley fiscal especial puede ser modificada en la Ley de Ingresos en los capítulos que lo exija el interés público y la política estatal.

Ante la diversidad de medios que el Estado utiliza para allegarse fondos, se han elaborado múltiples clasificaciones explicativas de sus ingresos. No obstante, consideramos que del análisis de los conceptos que se enumeran en la Ley de Ingresos, resulta una clasificación básica que permite dividir a los ingresos en dos grupos: Ingresos Tributarios e Ingresos no Tributarios.

"Los ingresos Tributarios, provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos".³⁶

De acuerdo con lo anterior, se pueden incluir en los Ingresos Tributarios los siguientes cinco conceptos: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y accesorios de contribuciones.

1.- **Impuestos.** Conforme a lo dispuesto por el artículo 2º fracción I, del Código Fiscal de la Federación: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma..."

³⁶ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Segunda edición. Editorial Themis. México, 1985, pág. 66.

El impuesto es la prestación que por lo general es en dinero en donde la persona física o moral no recibe en especial ningún servicio, sino que el Estado los destina para la prestación de servicios generales e individuales, los cuales no se pueden determinar en qué proporción los aprovecha cada uno de los contribuyentes.

2.- **Aportaciones de Seguridad Social.** Según la fracción II, del artículo 2º del Código Fiscal, "Aportaciones de seguridad social, son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que sean sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Son contribuciones impuestas unilateralmente a personas físicas o morales por parte del Estado, mediante una ley y destinadas a los gastos públicos, en cuanto que son para cubrir los gastos del servicio público de la seguridad social, en forma equitativa y proporcional.

En una actitud realista y consiente de la situación, en la que el Estado cubría la obligación del patrón de prestar los servicios de seguridad social, se creó esta contribución con la finalidad de adecuar la ley a situaciones de hecho.

3.- **Contribuciones de Mejoras.** El artículo 2º, fracción III, del invocado Código Fiscal de la Federación, define: "Contribuciones de mejoras, son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

Todo servicio público supone una obra pública, sin embargo, en este caso sólo las personas físicas o morales que obtengan un beneficio directo por ejemplo, de una infraestructura hidráulica, están obligadas a contribuir.

4.-Derechos. De acuerdo con lo que establece la fracción IV, del multicitado precepto: "Derechos, son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados,. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado".

En la doctrina a veces los encontramos como tasas o derechos, en nuestra legislación encontramos que son nombrados derechos y contraprestaciones que pagan los particulares por hacer uso de los bienes nacionales o por servicios que presta el Estado y que por lo general los monopoliza, provoca e impone aunque cabe aclarar, que el monto de cada derecho se calcula en base al costo del mantenimiento de cada servicio.³⁷

Los derechos son una fuente importante del Estado, ya que éste recupera sumas importantes que eroga en la prestación de servicios, es decir, que ayuda al sostenimiento de un servicio público general.

Los derechos ocupan el segundo lugar en importancia como fuente de ingresos. El Estado justifica la imposición del pago de los derechos, argumentando que cobra el equivalente o el importe de los servicios que está prestando, y dada que el interés público en la prestación de estos servicios, no es de la misma intensidad de los servicios públicos

³⁷ Ob. cit. pág. 630.

generales, el usuario debe pagar el costo del servicio, por consiguiente el criterio será de acuerdo al costo del servicio.

De los principales servicios por los cuales se pagan derechos se encuentran los aduanales, de telégrafos y correos, salubridad, (como es el vacunar animales), servicios de educación (como expedir títulos), servicios de vigilancia, consulares, registros múltiples (automóviles), tramitación de documentos en relación con los recursos naturales, tales como la caza y la pesca; de entrada a museos, etcétera.

5.-**Accesorios de Contribuciones.** De la interpretación del último párrafo del artículo analizado, se puede concluir que son accesorios, todos aquellos ingresos que percibe el Estado y que participan de la naturaleza de las contribuciones, como son los recargos, sanciones, gastos de ejecución y las indemnizaciones, que se derivan de no cumplir con el pago de las contribuciones dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales.

Ingresos no Tributarios, son aquellos ingresos que provienen de las diversas fuentes de financiamiento a las que el Estado se ve precisado a recurrir, en adición a las prestaciones tributarias recibidas por los contribuyentes, para integrar al presupuesto nacional. Así, los ingresos no tributarios se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto. De ello se puede derivar la existencia de: ingresos patrimoniales e ingresos crediticios.

"Los ingresos patrimoniales, se identifican como aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio. Dentro de estos se incluyen los productos, aprovechamientos y accesorios".⁵⁸

El artículo 3° del Código Fiscal de la Federación señala que "son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".

Cabe hacer mención, que no obstante que estos ingresos tienen su origen en actividades realizadas por el Estado de acuerdo a sus funciones de derecho público, no se derivan de la facultad o poder que el Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; sino se derivan de multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones, cooperaciones, regalías, etcétera.

Asimismo, el último párrafo del precepto antes señalado, establece: "son productos las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Los productos provenientes de la explotación de los bienes de dominio público, entre otros: espacio aéreo, mar patrimonial, playas y zonas federales, puertos, bahías, radas, ensenadas, presas, teatros, museos, ruinas arqueológicas, ferrocarriles nacionales son ingresos que percibe la Federación por la explotación de su patrimonio; inclusive los que obtenga por sus inversiones, utilidades, dividendos o venta de sus bienes. De tal forma, que

⁵⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Tercera Edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V., México, 1988, pág. 39.

cuando una particular paga productos, es porque compra o consume bienes o servicios proporcionados por el Estado.

El otro apartado de los ingresos no tributarios lo constituyen los crediticios, y "son aquellas cantidades que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos cualquiera que sea su denominación, pero que presentan la característica de tener que ser reembolsados en su oportunidad".³⁹

Debido a que el gobierno federal gasta más de lo que percibe, requiere de recursos monetarios para equilibrar esa desigualdad. Estos recursos los obtiene mediante préstamos, ya sea internamente o solicitando empréstitos en el extranjero a bancos, gobiernos o bien a organismos como el Fondo Monetario Internacional.

La captación, manejo y administración de estos ingresos crediticios, representa una tarea por parte del gobierno, sumamente delicada e importante, puesto que las equivocaciones y la falta de planeación en su desarrollo, suelen conducir a algunas situaciones tan indeseables como peligrosas: déficit presupuestario, inflación, desequilibrio en la balanza comercial, devaluación monetaria, endeudamiento exterior progresivo, y otras más de las que tuvimos desalentadores ejemplos en nuestro país en los años de 1976 y 1982, cuyas consecuencias vivimos actualmente.

Nuestra Constitución en la fracción VIII del artículo 73, faculta al Poder Legislativo para sentar las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebra empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar las operaciones que al efecto realice y para reconocer y disponer el pago de la deuda nacional. De acuerdo con esta facultad, el

³⁹ Idem. pág. 40.

Congreso de la Unión expidió la Ley General de Deuda Pública ⁶⁹, que norma todas las actividades relativas a esta materia; siendo la encargada de aplicar dicha Ley, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

El Estado realiza diversas actividades para la realización de sus funciones a través de tres poderes: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial; en síntesis, el Legislativo se encarga de la concepción de las normas jurídicas (marco legal) necesario para delimitar el campo de acción del Estado (los tres poderes) y de los gobernados; el Judicial se encarga de vigilar que se cumplan con las normas, sancionando si es necesario, la falta de observancia de las mismas y dirimiendo controversias que se pudiesen suscitar derivadas de la aplicación de las normas entre los gobernados y el Estado; el Ejecutivo desarrolla la actividad financiera que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades colectivas.

De esta forma, la actividad financiera distingue tres momentos: la obtención de los recursos que necesita el Estado; el manejo o gestión de esos ingresos que abarca la administración y explotación de sus bienes y recursos naturales; y, finalmente, el de erogaciones que realiza el Estado, tanto para el sostenimiento de las funciones públicas, como para la prestación de los servicios públicos y las inversiones públicas.

Así, someramente hemos visto las diversas formas de obtención de recursos por parte del Estado. Sin embargo, para el desarrollo de nuestro tema, nos interesan exclusivamente los denominados ingresos tributarios que derivan de las aportaciones

⁶⁹ Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1976, reformada el 28 de diciembre de 1983.

económicas realizadas por los mexicanos en proporción a sus ingresos, en virtud del poder impositivo del Estado, que los obliga a contribuir a los gastos públicos.

2.- LA PARTICIPACION DEL MEXICANO EN EL SISTEMA NACIONAL IMPOSITIVO.

Como ya se apuntó, el Estado requiere de recursos para lograr la satisfacción de las necesidades colectivas que la misma sociedad le ha encomendado; esto implica para los mexicanos, la obligación de contribuir con una parte de sus ingresos, a fin de que el Estado pueda cumplir satisfactoriamente con su cometido. Esto se debe a que el gobierno no puede crear directamente riquezas, sufraga sus gastos de las contribuciones que obtiene de los particulares. Ello es conveniente, puesto que si el Estado, por ejemplo, cubriera los gastos de todos los mexicanos y diera comida, ropa, casa, etcétera, también nos haría trabajar para cubrir esos gastos y se perdería la libertad. De esto se concluye, que es necesario y útil para todos que se paguen contribuciones, puesto que de esa manera el gobierno puede disponer de recursos que emplea en beneficio de todos.

La participación del mexicano en el sistema nacional impositivo, es un tanto difícil de explicar de una forma general, ya que los mexicanos, no constituimos una masa uniforme de idénticos intereses; hay notorias diferencias por grupos, según las actividades económicas y clases sociales, por lo que surgen entre éstos, oposiciones y conflictos y diversidad de posiciones ante el Fisco.

No obstante, se puede decir en términos muy amplios que el contribuyente mexicano se rehusa a cumplir con sus obligaciones fiscales, principalmente porque considera que las contribuciones que el Estado le impone, son múltiples (existe un impuesto para todo,

desde llantas de automóvil hasta llamadas telefónicas); son muy elevadas, lo que las hace injustas; y, que no tiene la certeza de que el dinero aportado, va a ser bien empleado.

A todo esto, debe aunarse el hecho de que las constantes reformas y modificaciones a las ya complejas y diversas leyes fiscales, hacen que el contribuyente para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tenga que recurrir a los servicios de profesionistas especializadas en materia fiscal; lo que significa restar una suma considerable a su ya menguado ingreso.

El contribuyente mexicano en la actualidad, acepta los impuestos como un "mal necesario", y le deprime la perspectiva de tener que pagar cada año, cantidades crecientes de dinero en impuestos indirectos principalmente. Sin embargo, también tiene la convicción de que es un medio indispensable para la realización del bien público, dentro del radio de acción que se reconozca como legítimo y propio del Estado.

Ante esta ambigüedad de sentimientos, y a fin de que la participación del mexicano en el sistema nacional impositivo sea cada vez mayor y con más conciencia, es conveniente dejar asentado en términos generales fundamentalmente, o que el contribuyente espera o desea: que los impuestos sean establecidos democráticamente, por los cuerpos legislativos, con auscultación de la opinión pública, expresada por organizaciones de contribuyentes, y no por la autoridad administrativa, como en la práctica sucede al dársele a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, facultades ilimitadas de interpretación, al amparo de "Leyes Marco" ⁶¹, y que la recaudación sea íntegramente utilizada en la satisfacción de las necesidades públicas, debidamente jerarquizadas, con costos que estén dentro de la capacidad económica nacional; que el sistema tributario no estorbe el desarrollo económico nacional, y signifique la mínima interferencia; que la presión fiscal sea mínima

⁶¹ Ob. cit. pág. 743.

con afectación de los ingresos y sólo excepcionalmente del capital; que los impuestos se distribuyan con generalidad y con igualdad de sacrificio; que las leyes impositivas sean claras, sencillas y estables, aplicadas por una sola autoridad administrativa; que su cumplimiento no implique gastos adicionales al impuesto y que el pago sea exigido en momento propicio para el contribuyente.

Ante tal situación, creemos necesaria una reforma fiscal que tienda a organizar un sistema moderno de recaudación, capaz de suministrar al Estado los recursos suficientes que le permitan cumplir con su obligación de educación general, lograr las condiciones de higiene indispensables a la vida y ejecutar obras inaplazables, con el alto sentido de justicia social.

El esfuerzo debe ser dirigido a utilizar los impuestos como incentivo para sustituir las importaciones por el consumo de artículos nacionales. EL gobierno hoy día, señala que el sistema impositivo se utiliza como un instrumento de redistribución del ingreso nacional, procurando que el gravamen recarga particularmente sobre utilidades que pueden destinarse a gastos superfluos en vez de concurrir al campo de la producción. Situación que ha creado entre la masa de contribuyentes gran conformidad, reflejándose estos hechos en una menor disponibilidad de bienes y servicios para las clases de menores ingresos, y también en una menor recaudación fiscal.

Otro de los factores que influyen en la baja participación del contribuyente mexicano en el sistema nacional impositivo, es el problema que entraña la comunicación entre "el Fisco" y el contribuyente, es decir el problema que afecta el diálogo entre la administración y los ciudadanos, asimismo . muchas de las dificultades que hoy existen quedarían eliminadas si los poderes públicos mantuviesen informados a los contribuyentes, sobre el régimen de los impuestos y sobre los gastos a que se aplican los ingresos, así como

si se hiciese un serio esfuerzo para simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos fiscales, debido a que de un buen clima fiscal, depende en alto grado, una mayor participación del contribuyente en el denominado sistema nacional impositivo.

El Estado dará un gran paso cuando encargue a especialistas la misión de investigar cuáles son los servicios que de él esperan sus ciudadanos, especialmente en materia fiscal. De esta manera podrá desarrollar un plan de contactos permanentes sobre estos temas para los contribuyentes: por la radio, la prensa, la televisión y mediante la distribución de folletos se puede difundir de manera sencilla y comprensible, cuál es la aplicación que se da a los fondos públicos, y a la vez se puede recoger y clasificar las críticas que se necesiten, para servirse de las que sean fundadas y así disipar las dudas sugeridas.

La necesidad de información, así como la de comunicación entre fisco y contribuyentes, se plantea en todos los aspectos de la actividad pública, porque sólo dando a conocer suficientemente a los ciudadanos los problemas que afectan a la comunidad, se les puede impregnar de un espíritu solidario o nacional que contribuya a la eficiencia de la labor administrativa.

En principio, deben quedar convencidos los contribuyentes que los órganos administrativos están a su servicio y no con la finalidad de vigilarlos. El estado, debería inspirarse en los métodos usuales de la iniciativa privada, que hace todo género de esfuerzos para atraer a su clientela ofreciéndole sus buenos servicios. Estos métodos de relaciones públicas, permiten que la administración pública se organice en tal forma, que el contribuyente se dé cuenta del esfuerzo que se realiza en su beneficio; motivando de esta forma al ciudadano, a fin de que acepte, que todos los mexicanos tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes. Asimismo, para que acepte que esta obligación deriva de la necesidad de dotar al

Estado mexicano, de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas a su cargo.

México necesita del esfuerzo de todos los mexicanos: de los agricultores, para que multipliquen sus esfuerzos en la satisfacción de las necesidades alimentarias nacionales; de los industriales, para mejorar la calidad y el volumen de la producción; de los capitalistas, para canalizar los recursos financieros hacia el desarrollo económico nacional; de los comerciantes para que reduzcan sus excesivas ganancias que van en contra de la población; para que su ejemplo de moralidad, patriotismo y elevado sentido del deber, sea imitado por todos los sectores de la colectividad y así, lograr una efectiva participación tributaria y no la evasión que cada mexicano tiene en mente en forma permanente.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

3.- LA INTERVENCIÓN DEL ESTADO.

Todos los mexicanos estamos sometidos a la obligación de colaborar con el Fisco. De tal forma que, en tanto el Estado mantiene un clima de paz, seguridad y justicia, llamado bien común; los demás miembros del grupo social, que nos vemos beneficiados con ese clima creado por el grupo gobernante, tenemos la obligación de proporcionarle los medios para subsistir y contar con recursos materiales para instrumentar una organización que le permita garantizarlo. Así el Estado realiza una actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta para la realización de sus actividades y que efectúa para la consecución de sus fines.

Por lo tanto, el Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, principalmente por la explotación de sus propios bienes y por el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio con base en el cual establece las contribuciones que los particulares debemos aportar para los gastos públicos. Asimismo, su presupuesto se complementa con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo, obtiene de otros entes.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la Administración Pública, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

La aplicación de estos recursos constituye las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos, los cuales se deben dirigir hacia la satisfacción de las necesidades de los grupos sociales que integran la población.

Anteriormente, se consideraba que el único objeto de la actividad financiera del Estado, era la obtención de los recursos necesarios para cubrir su presupuesto. Sin embargo, Duverger señala que los recursos no constituyen "... solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la nación. Las medidas financieras, constituyen así una forma de intervencionismo..."⁶²

⁶² DUVERGER, Maurice. Instituciones Financieras. Cuarta Edición, Editorial Bosch, Barcelona, España, 1960, pág. 11.

Para el maestro De la Garza, las necesidades que el Estado satisface, o debe satisfacer con su actividad financiera son de tres tipos: individuales, sociales y públicas.

Las necesidades individuales son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado, porque no obstante que no pertenezca a ellos, continúa experimentando tal tipo de necesidades; tales como las de la alimentación, el vestido, el albergue, etc. Por otra parte, los individuos al vivir en sociedad, hacen que surjan determinadas necesidades que derivan precisamente de esa convivencia y es posible notar que determinados individuos no pueden satisfacer sus necesidades, de manera tal que se hace necesario proveer a la satisfacción de las mismas; como por ejemplo las necesidades de cultura, de asistencia social, etcétera, dichas necesidades reciben el nombre de colectivas en virtud de que nacen de la convivencia social.

Por último, cuando surge la comunidad política en cualquiera de las formas de Estado que se conocen o se han conocido en la historia, se le adjudica al Estado el cumplimiento de la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de necesidades públicas: las más elementales o indiscutibles de este tipo de necesidades son las de la conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejército) y la de impartición de justicia (tribunales).⁶³

Con su intervención, el Estado busca regular la producción y el comercio, la igualdad en la distribución de la riqueza y la protección contra los problemas sociales. Lo cual se puede lograr mediante un manejo adecuado de la tributación, estimulando sectores de la producción y áreas geográficas, limitando o promoviendo exportaciones, gravando utilidades excedentes o el consumo de artículos superfluos, etcétera.

⁶³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Quinta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1973, pág. 6.

Respecto a qué tipos de necesidades debe satisfacer el Estado han surgido diferentes escuelas de pensamiento. Las más radicales son, la del socialismo estatista y la del liberalismo. Según el socialismo estatista, el Estado debe satisfacer todas las necesidades públicas y las colectivas, y aun en determinados casos también las necesidades individuales.⁶⁴

Para el liberalismo, la intervención del Estado debe ser limitada y concretarse a proteger y vigilar la acción económica de los particulares. Las tendencias de las últimas décadas extienden considerablemente la acción del Estado hasta llegarlo a convertir en el supremo regulador de la economía nacional. Sobre el particular, el maestro Serra Rojas señala que es Keynes el que ha presentado un amplio desarrollo de esta nueva política del Estado como un árbitro de la economía nacional: "El Estado se encuentra entonces en la obligación de intervenir para impulsar la actividad estimulando el consumo y la inversión con los gastos públicos, abatiendo el interés del dinero con una política monetaria expansiva a fin de asegurar a los planes de inversión de las empresas una renta mínima".⁶⁵

La vida moderna ha complicado considerablemente las relaciones económicas, y ha obligado al Estado a una creciente intervención en numerosas actividades hasta hace muy poco reservadas a la iniciativa privada.

Un ejemplo de la decidida intervención del gobierno en los problemas de la economía nacional, nos lo ofrecen las metas en materia de actividad económica y de precios de la estrategia global, contempladas en el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, mismas que son:

⁶⁴ Ibidem. pág. 7.

⁶⁵ Ob. cit. pág. 761.

a) Alcanzar de manera gradual, hacia finales del período de vigencia de este Plan, un crecimiento sostenido de la actividad económica, como condición para proveer empleos seguros y bien remunerados a la población que se incorporará a la fuerza de trabajo y avanzar de manera firme y permanente en la erradicación del desempleo y subempleo, y

b) Reducir la inflación a niveles compatibles con la estabilidad cambiaria en un marco de equilibrio de la balanza de pagos, para que las fluctuaciones en el mercado de divisas no propicien un resurgimiento inflacionario. Ello implica reducir gradualmente la inflación interna hasta alcanzar un nivel similar al de la inflación internacional. Los plazos y los avances para la consecución de esta meta serán adaptados conforme a la evolución de las circunstancias en los programas anuales y cuando así lo aconsejen las condiciones económicas, en concertación con los sectores productivos.

Para la consecución de esos objetivos, se delinearon las siguientes acciones generales: estricto control de las finanzas públicas; ingresos públicos compatibles con las metas fiscales, la promoción de la eficiencia productiva, la competitividad en el exterior y una mejor distribución del ingreso; gasto público moderado y congruente con la modernización económica; ejecución prioritaria de los programas de gasto social; mayor eficiencia del sector público y su concentración en actividades prioritarias y estratégicas; negociación para reducir la transferencia de recursos al exterior; promoción del ahorro y de una eficiente intermediación financiera; consolidación de la apertura comercial con una estructura arancelaria más uniforme y negociación para garantizar el acceso a los mercados externos; eliminación de obstáculos a la actividad económica; y perfeccionamiento de la concertación social en el diseño, seguimiento y evaluación de la política económica. ⁶⁶

⁶⁶ Cfr. PLAN NACIONAL DE DESARROLLO 1989-1994. Poder Ejecutivo Federal. Secretaría de Programación y Presupuesto. Primera edición: mayo de 1989, México, pág. 56.

Además de recaudar recursos suficientes y apoyar la estabilidad, la política de ingresos promoverá una mejor distribución del ingreso y del bienestar, así como la eficiencia económica mediante una adecuada determinación de precios y el uso racional de los recursos escasos, renovables y no renovables, que administra el sector público. En una economía abierta a la competencia exterior, los impuestos y los precios públicos deben permitir que los productores nacionales compitan adecuadamente con los extranjeros. Las tasas impositivas y los precios internacionales de los bienes que comercia el sector público serán un punto de referencia básico para el diseño de la política de ingresos.

Política tributaria.- Esta política tiene como uno de sus propósitos fundamentales combinar la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contribuyentes con menores tasas impositivas. Para ello, se continuará con el proceso de racionalización de las bases especiales de tributación, con el fin de adecuar el sistema tributario a la realidad de cada sector y ligar el impuesto sobre la renta de cada empresa con su capacidad de pago. Además, en los diversos impuestos continuará la eliminación de tratamientos preferenciales no justificados, con el propósito de disminuir las distorsiones que propician en el proceso de asignación de recursos.

También avanzará, paulatina y concertadamente, la desgravación del impuesto sobre la renta a personas físicas para restablecer a equidad del sistema tributario. Disminuirán las tasas marginales que hasta ahora no lo han hecho, con el objeto de alentar el esfuerzo productivo. Con este propósito, se ampliará la base de contribuyentes y se revisará el tratamiento a diversos conceptos que hasta ahora han servido como fuente de evasión a ciertos grupos.

El impuesto sobre la renta de las empresas seguirá estimulando la reinversión de las utilidades. Asimismo la aplicación de la base de este impuesto, con la introducción de

conceptos que permiten un mejor control del mismo, ayudará a que la tasa alcance un nivel comparable al de las economías con que efectúa la mayor parte del comercio exterior del país.

Para lograr la reducción de las tasas impositivas y de las distorsiones por la elusión y evasión será necesario realizar un combate a fondo contra estas prácticas indeseables. Se ampliarán y mejorarán los procesos de auditoría y vigilancia del pago de impuestos, se avanzará en la simplificación de disposiciones y trámites, y se asesorará al contribuyente en el pago de sus contribuciones, para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La prioridad será la prevención, no el castigo; pero se impondrá el interés público sobre la práctica de acciones delictivas que dañan el erario y a la sociedad.

El proceso de erradicación de la elusión fiscal eliminará imprecisiones, vacíos y tratamientos diferenciales injustificados en los ordenamientos fiscales que propician comportamientos no deseados de los contribuyentes, con el fin exclusivo de reducir su carga impositiva. La elusión tiene efectos casi tan nocivos como la evasión y surge de los defectos en las normas y procedimientos fiscales, que deberán ser corregidos.

La evasión de impuestos incide en mayores tasas para los contribuyentes cumplidos. La meta prioritaria de la administración tributaria será el combate a la evasión, con el apoyo de la sociedad, que demanda la erradicación de estas prácticas. La información cruzada de los contribuyentes servirá para detectar omisiones de ingreso y se promoverá y facilitará el registro voluntario de causantes.

La política de coordinación fiscal buscará fortalecer el sistema impositivo federal, estatal y municipal, con el propósito de alcanzar una mayor solidez de las finanzas públicas en los tres niveles de gobierno. Esta política estimulará el esfuerzo recaudatorio de

cada Entidad Federativa. Debe fortalecerse la recaudación de los impuestos estatales y municipales, en la medida en que una inadecuada administración ha propiciado la pérdida de fuentes sanas de financiamiento del gasto de los respectivos niveles de gobierno. Este es el caso del impuesto predial. una situación así mina la autosuficiencia de recursos que demanda la descentralización de decisiones y el fortalecimiento del Pacto Federal.

Esta política también favorecerá la colaboración con los gobiernos locales para que consoliden su hacienda, mediante la concertación, buscando siempre la compatibilidad del aumento de la recaudación con el mejoramiento de la distribución del ingreso y la eficiencia en el uso de los recursos. Asimismo, se estimulará la colaboración entre las entidades federativas, con el objeto de establecer mecanismos que promuevan la modernización y simplificación de las disposiciones tributarias."

De lo expuesto, se desprende claramente que el Estado interviene en el manejo de la economía nacional, de una manera directa y real, debido a la grave carencia de mínimos vitales para los mexicanos; toda vez que es un hecho que México, no solamente atraviesa por una severa crisis, sino que además, existen millones de mexicanos con gravísimas carencias; mismas que se reflejan en serios problemas de desnutrición, desempleo, enfermedad, etc.; ello independientemente, de que uno de nuestros más graves y dramáticos problemas sea el de la excesiva concentración de la riqueza en una minoría privilegiada al lado de una mayoría empobrecida.

Ante esta dramática realidad, Faya Viesca señala que, "el espíritu de nuestro Estado Democrático y Social de Derecho tendrá que orientarse a una radical transformación social. La Rectoría del Estado y la Economía Mixta, tienen precisamente esta altísima misión: actuar en la reconstrucción y remodelación de las políticas económicas y sociales

⁶⁷ Ibidem. pág. 59.

con la primaria finalidad de corregir los gravísimos desequilibrios económicos y sociales. El principio superior e informador de estas políticas de reconstrucción será siempre el interés general, fórmula política de la Constitución Mexicana".⁶⁸

4.- AUTORIDADES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Aún cuando, el Poder Ejecutivo es preponderantemente el encargado de llevar a cabo las disposiciones legales, encontramos que en materia fiscal, intervienen los tres poderes del Estado: el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

El Poder Legislativo tiene una participación determinante según lo señala el artículo 73 constitucional, al establecer que el Congreso de la Unión tiene facultad: fracción VII "Para dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional. Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Presidente de la República en los términos del artículo 29."; y, fracción XXIX. "Para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior.

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

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

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

⁶⁸ Rectoría del Estado y Economía Mixta. Editorial Porrúa, S.A., México 1987, pág. 12.

5°. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos.
- e) Aguardiente y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica".

Por su parte, la actuación del Poder Judicial se hace a través del artículo 103 constitucional, que señala: Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite; fracción I. "Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales"; fracción II. "Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados. y"; fracción III. "Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.". Esto significa el amparo que consagra nuestra Constitución.

El Congreso de la Unión actúa como organismo local legislando para el Distrito Federal y tanto la Tesorería del Distrito Federal como la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encargan de recaudar las contribuciones aprobadas por dicho Congreso.

En las Entidades Federativas los encargados son los Congresos locales, condicionados por el pacto federal consagrado en el artículo 41 constitucional, es decir, no pueden establecer contribuciones que le han sido reservadas a la Federación, tales como el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales mencionados en el artículo 27 de la Constitución; así como tampoco pueden establecerlas sobre el comercio exterior, servicios públicos concesionados, especiales sobre energía eléctrica, etc. Las entidades federativas desarrollan su función administrativa a través de la Tesorería o Secretarías de Finanzas de los Estados.

Finalmente, de acuerdo con el artículo 115 constitucional la hacienda pública de los municipios se integra de las contribuciones que decreta la legislatura del Estado a que pertenezcan, esto es, los municipios se concretan a recaudar y a erogar lo autorizado en los Congresos locales; esta actividad la desarrollan a través de las Tesorerías Municipales.

Desde el punto de vista orgánico, el Estado lleva a cabo una función administrativa para la satisfacción de los intereses colectivos, con lo cual se hace necesaria la creación de diversas esferas de competencia que se designan como órganos o unidades administrativas.

El trámite administrativo se realiza por y ante los diferentes órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dependencia que tiene las atribuciones que le señala el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por lo que es la encargada del cobro y administración de las contribuciones que la Federación tiene derecho a percibir; y, ante los organismos fiscales autónomos, que como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, perciben las contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social. Para mejor ilustración, a continuación transcribimos íntegro el citado numeral:

"Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de Ingresos Federal y del Departamento del Distrito Federal.

II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamiento federales en los términos de las leyes;

III. Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes;

IV. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales; estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes; administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría; así como comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios, a fin de ejercer las facultades fiscales que le confieran las leyes cuando los particulares se benefician sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal;

V. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación;

VI. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal, considerando las necesidades del Gasto Público Federal que prevea la Secretaría de Programación y Presupuesto, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal;

VII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito;

VIII. Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

IX. Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

X: Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

XI. Dirigir la política monetaria y crediticia;

XII. Administrar las casas de moneda y ensaye;

XIII. Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito;

XIV. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XV. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda, y

XVI. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos."

La propia Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece:

Artículo 14.- Al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, oficina, sección y mesa, y por lo demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.

Por su parte, en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de enero de 1989, y

reformado por Decreto del 4 de enero de 1990, se establecen las facultades del Secretario, Subsecretarios de Hacienda y Crédito Público y de Ingresos; del Oficial Mayor, del Procurador Fiscal de la Federación, y del Tesorero de la Federación; así como de los directores generales, directores de área, coordinadores, jefes de unidad, subdirectores, jefes de departamento que auxilian en los cargos, y de los diferentes funcionarios de las unidades regionales.

La política de administración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se ha desarrollado a través del funcionamiento Centralizado y Regional. De tal forma, que las Unidades Administrativas Centrales que actualmente operan en materia tributaria son: la Dirección General de Política de Ingresos, la Dirección General de Recaudación, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, la Dirección General Técnica de Ingresos, la Coordinación General con Entidades Federativas, al Coordinación de Operación Administrativa de la Subsecretaría de Ingresos, y la Dirección General de Aduanas.

Asimismo, a partir de 1973 se crearon Unidades Administrativas Regionales, con el propósito de que la mayor parte de la operación administrativa se realice en la región en donde radican los propios contribuyentes, a fin de atender los problemas en forma desconcentrada. Esto dio lugar a la creación de las Coordinaciones de Administración Fiscal, de las Administraciones Fiscales Federales y las Subprocuradurías Fiscales Regionales, que como las Jefaturas de Zona del Resguardo Aduanal, las Aduanas, las Oficinas Federales de Hacienda principales, subalternas y agencias, Administraciones Regionales de Oficialía Mayor, y las Jefaturas Regionales de la Policía Fiscal, funcionan a este nivel.

Por el trámite administrativo que realizan, resultan de gran importancia las 45 Administraciones Fiscales Federales, adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, que en diferentes regiones de la República Mexicana desarrollan sus actividades de control del

cumplimiento de obligaciones formales de contribuyentes, solicitudes de devolución de impuestos, resolución de consultas, visitas domiciliarias, revisión de declaraciones, determinación de créditos y liquidación de actas de auditoría, imposición de sanciones, condonación de multas, otorgamiento de prórrogas y de pagos en parcialidades, resolución de recursos administrativos, etcétera; es decir, casi todas las operaciones de administración.

La competencia de las autoridades tributarias a nivel regional se determina por territorio, ya que cada Administración Fiscal Federal, conoce de los asuntos de contribuyentes ubicados dentro de su circunscripción territorial, siempre que no se trate de entes públicos, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de crédito, casas de bolsa, sociedades de inversión y controladoras, así como de consultas sobre operaciones de comercio exterior.

Por su parte, las subprocuradurías fiscales regionales, ubicadas con el mismo criterio de regionalización que las administraciones, tienen delegadas facultades para la imposición de sanciones y la defensa de los intereses del fisco ante las salas regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, Juzgados de Distrito y Tribunales de Circuito.

La expansión de la actividad económica del país y la interrelación entre los contribuyentes de los distintos sectores del aparato productivo, han motivado que la administración tributaria se apoye en los propios contribuyentes para imponerles la obligación de verificar el cumplimiento de los requisitos y obligaciones formales de aquellos sujetos de impuesto con quienes sostienen relaciones de negocios.

Las facultades de que se encuentran investidas las autoridades fiscales para verificar el exacto y oportuno cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes se basan en lo dispuesto por el artículo 16 constitucional.

Dichas facultades se encuentran enmarcadas dentro del ámbito de una etapa que recibe el nombre genérico de procedimiento oficioso administrativo. Este procedimiento y las diversas fases que lo componen tienen como finalidad permitir a las autoridades administradoras de los impuestos, comprobar el cumplimiento que los contribuyentes deben dar a las obligaciones que las distintas leyes tributarias les imponen.

Así pues, desde una perspectiva de obligación normal o cumplimiento voluntario de las leyes por parte de los ciudadanos, todas las facultades de verificación debieran conducir, en principio, precisamente a constatar el cumplimiento fiel y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes.

Por excepción, existirían los casos de incumplimiento, en tal situación se estaría en presencia de los supuestos que originan el ejercicio de otras facultades que la ley atribuye también a las autoridades fiscales, para exigir el pago forzado de las contribuciones no satisfechas oportunamente o para constreñir a los contribuyentes omisos a cumplir todas aquellas obligaciones formales no cumplidas voluntariamente en su oportunidad.

De igual manera, se daría el supuesto constitutivo de los tipos infractores contenidos en la ley, a fin de aplicar las sanciones previstas en la misma para cada tipo de infracción.

Finalmente, como caso extremo, constatada la realización de los supuestos de hecho constitutivos de un tipo delictivo, el Ministerio Público podría ejercer la acción penal en contra del responsable o responsables de las conductas delictivas en cuestión.

Todas estas situaciones se podrían presentar cuando las autoridades ejercitan sus facultades de verificación. Si el ejercicio de tales facultades conduce a la autoridad a constatar que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones, de forma cabal y en el tiempo que corresponde, entonces, el procedimiento oficioso administrativo culminará con una resolución que precisamente reconozca este cumplimiento fiel y oportuno. Con ello terminará toda acción administrativa respecto de dicho contribuyente.

Para tal efecto, las autoridades gozan de facultades amplísimas, reglamentadas principalmente en el Código Fiscal de la Federación. Esas facultades permiten a las autoridades: requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad y proporcionen datos, documentos o informes que se les requieran; practicar visitas a los mismos y revisar la contabilidad, bienes y mercancías de los propios sujetos pasivos, mediante el acceso a sus instalaciones, bodegas y demás dependencias, cuando el tipo de contribución requiere verificar máquinas o aparatos dotados de medidores o algún otro tipo de control referido a la producción de mercancías o a la prestación de servicios; solicitar información a los otros contribuyentes con quienes tenga relaciones de negocios, para verificar la exactitud de lo declarado por unos y otros respecto del contenido de tales relaciones; e igualmente, exigir la exhibición de libros y documentos en los que aparezcan registradas tales operaciones.

En el supuesto de resistencia de los contribuyentes al ejercicio de las facultades de verificación de las autoridades fiscales, la ley les dota de muy diversos instrumentos, los cuales van desde el secuestro de la contabilidad y documentación hasta la entrada forzada a los domicilios de los contribuyentes, incluso la posibilidad de promover el arresto administrativo de los sujetos de impuesto, resistentes al ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales. Esto último, es independiente de la facultad que tienen de aplicar

presunciones relativas a la magnitud de las operaciones de los contribuyentes o al monto de sus ingresos, cuando se encuentren imposibilitados para conocer la realidad de tales operaciones por deficiencias de la contabilidad de los contribuyentes o por ausencia total de ésta.

En síntesis, el procedimiento oficioso administrativo constituye una oportunidad con facultades amplias para constatar que los contribuyentes cumplan de manera fiel y oportuna con sus obligaciones. Precisamente dentro de tal procedimiento, se deben allegar todos los elementos para comprobar los supuestos de incumplimiento y de realización de los tipos de infracción o aún de delitos cuanto esto llegare a suceder. Así, todos esos elementos servirán para demostrar los hechos que constituyan la motivación de las resoluciones liquidatorias o sancionadoras que en su caso llegaren a emitir y, aún en un extremo, para promover ante el Ministerio Público, el ejercicio de la acción penal.

Por otra parte, así como la autoridad tributaria está interesada en verificar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, éstos también se encuentran interesados en demostrar ante aquella, que han cumplido en la forma y términos establecidos en la ley. Para ello, gozan de la garantía de audiencia que la Constitución les otorga de la manera más amplia, respecto de todo procedimiento administrativo.

De esta forma, los derechos de los contribuyentes se encuentran protegidos al contemplar el Código Fiscal de la Federación, los recursos administrativos que el particular puede hacer valer ante la autoridad competente para resolverlos. Igualmente, los particulares cuentan para su defensa, con el procedimiento contencioso administrativo, el cual se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Al respecto cabe señalar, que el Tribunal Fiscal de la Federación, formalmente es una institución administrativa y materialmente realiza una función jurisdiccional.

5.- REPERCUSION ECONOMICA Y SOCIAL.

Es indudable que como resultado del ejercicio de la potestad tributaria, la imposición produce una serie de fenómenos tanto jurídicos como económicos; los cuales, desde el punto de vista de quienes los estudian dentro de sus respectivos campos y conforme a criterios diversos, dichos fenómenos se desarrollan en varias etapas o fases, denominadas de diferente manera. A veces en términos que forman ya, parte del vocabulario cotidiano del contribuyente.

Sin embargo, como nuestra intención al tratar este tema, no es la de profundizar en la terminología empleada, sino la de plantear de una manera general y sencilla, la forma en que repercute económica y socialmente, el hecho de tener que pagar un impuesto, a continuación intentaremos hacerlo de tal forma.

El legislador, al crear una contribución persigue diversas finalidades. En primer lugar, trata de proporcionarle al Fisco los recursos materiales que éste requiere, en ocasiones de manera apremiante; pero para lograr tal propósito, debe considerar otras circunstancias tales como: la capacidad económica de la fuente generadora de ingresos que resultará gravada; la reacción de los contribuyentes, su mentalidad y su grado de inclinación a la evasión fiscal; y, finalmente, el impacto que el nuevo impuesto causará dentro de la economía nacional.

Estos elementos deben manejarse con sumo cuidado a fin de lograr una relación tributaria sana y armónica. No puede perderse de vista, que a pesar de todo, el pago de

impuestos es un sacrificio para los gobernados, que nos orilla en muchas ocasiones, a idear formas de elusión, evasión y hasta de fraude fiscal; particularmente en países como el nuestro, en donde la conciencia cívica no se encuentra debidamente fortalecida.

En estas condiciones, una contribución mal planeada o establecida en una época inadecuada, puede encontrar un sentimiento de rechazo general, dejando de rendir los frutos que de ella esperaban las autoridades tributarias. Por otra parte, es aconsejable evitar el establecimiento de tributos en forma intempestiva; toda vez que los contribuyentes no somos afectos a las sorpresas impositivas, y la reacción suele ser desfavorable.

De lo anterior se desprende, que se de antemano se precisan las reglas relativas a las reacciones que el establecimiento y cobro de los impuestos producen, el legislador estará en aptitud de efectuar los planteamientos jurídicos necesarios con el objeto de lograr las finalidades concretas perseguidas en la formulación de cada impuesto. También, se encontrará en condiciones de prever que el sujeto señalado como contribuyente del impuesto, será quien efectivamente llegue a enterarlo, puesto que no puede dejar de pensarse que la repercusión independientemente de ser una técnica y una práctica fiscal, es en algunas circunstancias un verdadero caso de falta de equidad; lo cual, implica una contravención constitucional desde luego, pero además es una injusticia social.

Las contribuciones, una vez creadas legislativamente, y en su caso debidamente reglamentadas por el Ejecutivo, conteniendo sus elementos constitutivos (contribuyentes, fuente de ingresos gravada, hechos generadores del crédito fiscal, tasa, cuota o tarifa, fecha y forma de entero, requisitos y sanciones), crean una obligación tributaria a cargo de quienes aparecen señalados como destinatarios en la Ley respectiva. Por su parte el Fisco adquiere el derecho de exigir su importe y de tomar las medidas que juzgue adecuadas para su eficiente

recaudación; y es a partir de ese momento, cuando las contribuciones empiezan a repercutir tanto económica como socialmente.

La consecuencia inmediata parece ser el pago de una prestación en beneficio del erario. Sin embargo, no es posible considerar la cuestión en términos tan sencillos, en virtud de que se está en presencia de una disposición de carácter general, que tiene como origen y destino a una colectividad que se estima productora de recursos económicos, y a su vez, esta colectividad de destinatarios integra un núcleo social en el que intervienen los más variados y contradictorios intereses personales, monetarios, sociales y hasta políticos. De tal manera que la reacción de los individuos frente a las cargas impositivas, en modo alguno revela uniformidad.

Ante esta situación, la manera en como repercute la imposición de una contribución en el núcleo social, se podría traducir en la falta de pago o bien en el pago mismo de dicha contribución. Un adecuado análisis de la manera en que las contribuciones repercuten en la sociedad, puede servir de pauta para planear la determinación y recaudación impositiva, así como para conocer algunas de las causas de la evasión tributaria.

Por otra parte, desde el punto de vista del contribuyente, permite evaluar la vigencia práctica de los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad, cuyos alcances deben respetarse si se desea crear una conciencia cívica en los mexicanos, con relación al cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Desde el otro punto de vista, nos encontramos a la evasión y al fraude fiscal, que son las formas típicas de rechazo a las cargas tributarias.

Asimismo, por las consecuencias regresivas que podría acarrear a la economía nacional, debe analizarse con sumo cuidado el caso de la remoción, la cual se ha considerado

tradicionalmente como una forma lícita de eludir el pago de las contribuciones, en virtud de que se presenta cuando el contribuyente, al no poder cubrir las cargas fiscales, opta por dejar de realizar las actividades gravadas. Generalmente se tipifica por el cierre de industrias, comercios y fuentes de trabajo, o bien por el traslado de dichos centros económicos a otras regiones o países cuyo sistema tributario resulte más tolerable. Entre sus consecuencias más graves pueden señalarse, el desempleo y la fuga de capitales, con el consiguiente retroceso en el desarrollo nacional.⁶⁹

Como podemos observar, se trata de un fenómeno económico que el Estado no puede controlar en forma directa, ya que en un orden democrático resulta imposible obligar a alguien a realizar actividades gravadas por las leyes fiscales, en atención a que en ese caso se violaría la garantía individual universalmente consagrada de la libertad de comercio e industria.

La presencia de la remoción dentro de un sistema tributario, implica necesariamente un problema cuya magnitud en un momento dado, puede resultar funesta para la economía nacional. Es, lo que podría decirse, un índice claro y preciso de desajuste entre la visión del legislador y la realidad social; en donde las normas fiscales agobian al contribuyente y provocan literalmente su huida de las actividades productivas, provocando en el núcleo social, atraso económico, desempleo, cierre de fuentes de trabajo, fuga de capitales y resentimientos en contra de las autoridades, lo cual puede evitarse, adecuando la legislación fiscal a la situación económica del país.

Como ya lo hemos visto, el pago de contribuciones es una obligación constitucional, pero también representa un ingreso seguro y necesario para el Estado, el cual tiene que garantizarse en debida forma. Por lo que, el pago correcto de las contribuciones

⁶⁹ Ob. cit. pág. 5.

representa un signo alentador de progreso dentro de la comunidad, que el Fisco debe estimular y mantener a través de una política de acercamiento y comprensión hacia los contribuyentes.

Ahora bien, cuando los impuestos son cubiertos normalmente, en principio el Fisco no enfrenta mayor dificultad, puesto que la finalidad buscada ha sido alcanzada. Sin embargo, el pago de impuestos da lugar a una serie de relaciones económicas entre los administrados, que pueden desembocar en un alza general del costo de la vida. Esto, tomando en consideración que la contribución una vez enterada, sigue un verdadero camino que va repercutiendo incesantemente por todos los ámbitos de la economía nacional.

Toda ley fiscal tiene con elemento esencial y constitutivo, el señalamiento del contribuyente o contribuyentes. Salvo casos excepcionales, propiciados por transacciones internacionales como el Impuesto al Valor Agregado, la ley no prejuzga sobre las posibilidades de traslación, concretándose a especificar los sujetos pasivos, obligado directo y obligado solidario, así como los plazos y forma de entero.

Así tenemos que, el comerciante o industrial añade al precio de venta al público, el monto de los impuestos que paga, convirtiendo al consumidor en el verdadero destinatario de los mismos.

Desde luego, es la forma más injusta, aun cuando la más frecuente de repercusión; su principal efecto es el encarecimiento de la vida, en perjuicio de la clase consumidora, compuesta por la gran mayoría de la población de un país. En ocasiones, la protraslación llega a convertirse en un medio de generar utilidades netas sin pago de impuestos y sin violar la ley, pero en perjuicio del sector más numeroso del conglomerado social.

En realidad, la protraslación se rige por las leyes de la oferta y la demanda, ya que las condiciones del mercado son las que inducen al comerciante e industrial a repercutir sus impuestos ante las necesidades del público consumidor.

Por otra parte, la repercusión o protaslación da lugar al llamado impuesto oculto ó impuesto en cascada, ya que permite una sucesión de repercusiones que inciden sobre las diversas etapas de la producción. Así, el fabricante traslada el impuesto a los distribuidores, éstos a su vez a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste, finalmente, en el consumidor.

Al ir operando este procedimiento, el Fisco pierde todo control, e inclusive interés, puesto que ya percibió el ingreso previsto en la ley tributaria, y la cuestión queda al amparo de necesidades e intereses de tipo económico. Ahora bien, cada uno de los contribuyentes que intervienen en la derrama en cascada, comercia con base en un costo determinado que incorpora al precio del artículo y al cual debe sumar el monto del impuesto repercutido. De tal manera que, cuando el producto llega a manos del público consumidor, su precio se ha incrementado quizá insensiblemente por la suma de costos e impuesto trasladado.

Lo expuesto, nos permite fijar como conclusión en este tema, que las contribuciones actúan básicamente a través de la protraslación sobre la mayoría de la población, representada por el público consumidor; ya que la repercusión usualmente opera en la vida diaria de las modernas sociedades industriales; lo cual nos sirve de base para localizar el punto final de descanso de éstas.

No obstante, dicha repercusión se presenta como un serio problema que agrava el encarecimiento de la vida, puesto que al no ser cubiertas las contribuciones por los verdaderos contribuyentes de las mismas, cuyos ingresos o rendimientos el legislador pretendió afectar, inciden sobre otros sectores de la población, sujetos al pago de diversos impuestos directos, rompiéndose así de manera tajante los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, considerados como elementales para cualquier sistema fiscal basado en el mutuo respeto entre gobernantes y gobernados.

6.- EVASION Y ELUSION FISCAL.

Como ya lo señalamos en el inciso anterior, los impuestos repercuten de diferente manera en el núcleo social, provocando fenómenos de tipo económico esencialmente.

En este apartado, trataremos de esbozar desde el punto de vista sociológico, la conducta del contribuyente frente al Fisco, respecto al pago de las contribuciones a que se encuentra obligado.

Lo anterior, en el entendido de que cada uno de los conceptos que vamos a mencionar, son por separado, motivo de un profundo estudio, dada la trascendencia jurídica, económica, psicológica, política y social que representan para la historia impositiva de nuestro país.

Tanto en la doctrina como en la legislación y en la jurisprudencia, es usual el concepto de evasión tributaria para significar toda y cualquier acción u omisión tendiente a

suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria.¹⁰ El término evasión es plenamente comprendido, ya que se define por sí solo, como aquella acción de salirse o escaparse de alguna obligación, de algún compromiso, que en el caso es la obligación tributaria.

Este concepto es señalado por Ernesto Flores Zavala como sigue: "La evasión consiste en eludir el pago del impuesto; no se trata como en la repercusión, de que un tercero pague el impuesto por el sujeto pasivo; se trata de que no se pague en forma alguna el impuesto, o sea que a última instancia nadie lo cubre".¹¹

Como podemos observar, el término evasión, frecuentemente es definido como la acción de eludir, como acción de evitar, y no pocas veces se acostumbra emplear como sinónimos las palabras "evasión" y "elusión".

La evasión, consiste en la conducta ilícita del contribuyente para omitir el pago de las contribuciones a que está obligado.

La elusión, consiste en aprovechar las deficiencias en la estructuración de la norma tributaria para alcanzar el fin económico, sin realizar el hecho generador y, por lo tanto, evitar el nacimiento de la obligación.¹²

Por su parte, existe otra distinción por demás sutil entre evasión y fraude. Sin embargo, atendiendo a la acepción terminológica de ambos conceptos resulta factible hacer una distinción.

¹⁰ Cfr. PORRAS LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. Textos Universitarios. Editorial Porrúa, S.A., septiembre 1972, México, pág. 87.

¹¹ Cfr. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Ob. Cit. pág. 234.

¹² Cfr. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. La Elusión Tributaria. Editado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Décimasegunda publicación, México, febrero 1976, pág. 34.

Según González de la Vega, "... conforme a su noción doctrinaria penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o derecho ajenos".⁷³

Definición corroborada por nuestra legislación, al establecer el artículo 368 del Código Penal para el Distrito Federal que: "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que éste se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido".

Por otra parte, Emilio Margain, considera la evasión como "sustracción ilegal al pago"⁷⁴, no entrando en mayores consideraciones al respecto, inclusive para establecer una equiparación entre evasión y fraude.

Por lo que con base en lo asentado en los párrafos precedentes, puede establecerse la diferenciación entre estos tres conceptos. Distinción que a pesar de todo, seguiremos considerando sutil pero positiva. Aún cuando en el fondo los tres conceptos nos llevan a una misma situación: la falta de pago por parte del contribuyente, que se encuentra legalmente obligado a cubrir.

Es precisamente dicha situación, la que pretendemos exponer en el desarrollo de este tema; la cual derivamos de los conceptos de evasión y elusión fiscal, toda vez que son los fenómenos que se presentan con mayor frecuencia, y por tanto consideramos que debían ser estudiados por separado del fraude fiscal.

⁷³ Derecho Penal Mexicano. Los delitos. Cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1955, pág. 54.

⁷⁴ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Octava Edición. Editorial Universitaria Potosina. Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí. México, 1985. pág. 104.

Así, la evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión, es decir, el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material.

Igualmente, la elusión opera por omisión, esto es, el contribuyente deja de realizar el supuesto jurídico o bien, no se coloca en la hipótesis normativa, aprovechando la deficiencia en la redacción de la norma; por lo que no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y en consecuencia también deja de cubrir el impuesto.

A nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas y por ende, al convertirse en contribuyente se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende.

Desde luego, el argumento predilecto para calificar estos casos, consiste en reiterar el viejo principio jurídico de que la ignorancia de la Ley no excusa de su cumplimiento. Sin embargo, a nada conduce un criterio de tipo draconiano; la postura que debe adoptar el legislador, es aquella que tienda a procurar el mayor volumen posible de ingresos al Fisco, y dentro de tal tesitura se encuentra obligado a proporcionar al contribuyente los elementos necesarios para el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Mientras las leyes impositivas requieren de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de contribuyentes de buena fe, que por falta de los conocimientos adecuados acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales.

Otro caso bastante frecuente de evasión, suele presentarse cuando el contribuyente debido a sus exiguos ingresos y también quizás a sus crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal.

Esta circunstancia puede vincularse estrechamente a la analizada en los párrafos precedentes, ya que su causa debe buscarse más que en las elevadas tasas o cuotas del impuesto, en los gastos extraordinarios que la contratación de personas profesionales que auxilien al contribuyente en el cumplimiento satisfactorio de sus deberes impositivos, implica. De tal manera que al monto de los impuestos deben sumarse las erogaciones realizadas para poder cubrirlos en debida forma; lo cual, en múltiples ocasiones, representa un gasto que se encuentra más allá de las posibilidades económicas de muchos particulares.

En tales condiciones, el legislador al establecer una contribución, necesita prever las perspectivas de evasión y de elusión, a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con base en la fijación proporcional y real del tributo. Por lo que lo correcto sería legislar para la realidad económica y social que se está viviendo; ya que a muy pocos gobernados les agrada vivir al margen de la Ley, y solamente recurren a este paso cuando consideran que un impuesto es exagerado o inequitativo en comparación con las cargas tributarias que gravitan sobre otros sectores de la población.

El legislador no puede desatenderse de la realidad económica, política y social para la que va a legislar. El fundamento de todo sistema impositivo debe ubicarse en el ingreso real del núcleo social que resultará gravado así como en el porcentaje progresivo del alza del costo de la vida. Es una cuestión muy vieja, pero antes de hablar del incremento en

el ingreso per capita, hay que evaluar el aumento en el costo y precio de los satisfactores de consumo necesario.

La masa de la población se enfrenta a un complejo mundo de necesidades materiales, que en ocasiones por emergencias, exigencias sociales o por simple descuido o falta de previsión, suelen exceder con mucho los límites presupuestados. Máxime en países como el nuestro, en donde el gasto familiar gravita, por regla general, sobre una sola persona.

Por otra parte, la etapa de transición de comunidades agrícolas a sociedades preindustriales ocasiona desajustes de diversa índole, entre los que destacan la demanda creciente de nuevas fuentes de trabajo, y el consiguiente desempleo.

Desde luego, las etapas del subdesarrollo y de transición hacia la industrialización se presentan siempre cargadas de problemas, siendo el de mayores consecuencias, la inequitativa distribución de la riqueza nacional; lo que origina que las cargas tributarias recaigan sobre un sector de la población.

Evidentemente lo que debe prevalecer en el ánimo del legislador moderno, por encima de cualquier otro tipo de consideraciones, es una profunda convicción democrática, ajena a cualquier idea discriminatoria. Pero no puede dejar de advertirse que si una o varias clases sociales van a actuar como principal fuente generadora de ingresos, en un momento dado, pretenderán exigir determinados privilegios a cambio de su cooperación.

Con base en este cúmulo de factores circunstanciales, el legislador deberá proceder a la creación de impuestos y a la determinación de las tasas respectivas, sin perder de vista que las leyes tributarias deben ser proporcionales y equitativas; toda vez que el

propio grupo social afectado, expresará rechazo respecto de aquellas cargas carentes de justicia, y que no se encuentran referidas a la generalidad de la población.

Por ejemplo, cuando se establece un impuesto notoriamente desproporcionado a la capacidad económica de la fuente gravada, la reacción de los contribuyentes es automática; procuran encontrar los medios de evadir el tributo. Esto se debe a que antes de las obligaciones públicas, están las necesidades personales y familiares; el particular debe comer, vestir y mantener en condiciones idóneas sus elementos de trabajo, porque todo ello le garantiza un mínimo de subsistencia, y si el cumplimiento de sus obligaciones tributarias le va a privar de alguno de esos medios, inmediatamente buscará el modo de evadir al Fisco.

Por otra parte, la elevación o modificación de las tasas impositivas tendrá que ser acorde no sólo con el aumento real del ingreso de los administrados, sino con el debatido y al parecer incontrolable problema del alza del costo de la vida. De nada sirve un aumento de impuestos so pretexto de que el volumen de ingresos de las fuentes generadoras de tributos se ha incrementado, si dicho incremento es menor que el del precio de los satisfactores de consumo necesario y que el de las materias primas fundamentales para la industria. Sobre esas bases, los impuestos vienen a ser un factor más, que contribuye al encarecimiento de la vida, y quien no tenía el ánimo de eludirlos, puede convertirse en un nuevo evasor.

Asimismo, el gravar de manera preponderante a determinada o a determinadas clases sociales, acarrea una infinidad de problemas que el legislador tiene que evaluar cuidadosamente. Desde luego, las personas con mayores ingresos deben ser, proporcionalmente, las que aporten mayores recursos económicos al Erario. Sin embargo, los impuestos a través de tarifas progresivas necesariamente deberán incidir sobre la generalidad de la población. En caso contrario, los sectores gravados pretenderán a cambio,

determinados privilegios por parte del poder público, que al serles negados, les orilla a la evasión.

Las anteriores circunstancias constituyen importantes factores hacia cuyo contenido el legislador debe mirar con atención, si desea planear un sistema impositivo que rinda al erario, óptimos beneficios económicos.

Otra de las causas de evasión impositiva que se presentan con mayor frecuencia, corresponde a la tristemente conocida inmoralidad administrativa, la cual se puede dar dentro de la recaudación tributaria, o bien, durante la aplicación del producto de las contribuciones a gastos públicos y a las actividades de interés general.

Es indudable que este problema, escapa del ámbito de acción del legislador para situarse dentro de la esfera de la Administración Pública, la que debe vigilar estrictamente el comportamiento de su personal, procurando emplear a personas de solvencia moral, cuyos salarios decorosos garanticen una actitud incorruptible.

Desde luego la inmoralidad administrativa surte efectos negativos por razón de imagen, el contribuyente pierde respecto hacia sus autoridades y no se siente moralmente obligado a proporcionarles sostén económico. Es una norma generalmente aceptada que mientras más muestras de honestidad da un gobierno, mayor es el temor de los administrados de faltar a sus deberes tributarios.

Durante la etapa recaudatoria, la inmoralidad administrativa proviene fundamentalmente, de los bajos emolumentos percibidos por el personal hacendario y el empleo de sistemas complicados que ocasionan dilaciones y molestias al contribuyente; lo que crea costumbres sumamente perniciosas y hábitos perjudiciales al erario. Si el particular

sabe que mediante determinadas prestaciones, eludirá el pago de los impuestos y los engorrosos trámites que su entero implican, perderá toda noción de sus deberes públicos ante el ahorro y la comodidad. Además de que su conciencia estará tranquila al suponer con razón que es el propio personal gubernamental el que está propiciando la evasión fiscal.

Si por el contrario tiene que enfrentarse a un cuerpo de recaudadores capaces y conscientes de su deber, que llevan a cabo su cometido a través de una organización eficiente que le proporciona los elementos necesarios para enterar sus impuestos de manera rápida y cómoda, lo pensará dos veces antes de colocarse al margen de la ley. Asimismo, la falta de debilidades en el personal hacendario constituirá un freno para el contribuyente con intenciones negativas.

Por otra parte, la Administración Pública debe poner especial empeño en destinar las sumas recaudadas a la atención de los servicios públicos; toda vez que si el pueblo observa despilfarro en las erogaciones gubernamentales, abandono en la atención de las necesidades colectivas y enriquecimiento desmesurado en el patrimonio personal de los altos funcionarios, quedará desalentado y enérgicamente se negará a pagar sus impuestos tratando de eludirlos por cuantos medios tenga a su alcance, inspirado en el sentimiento muy humano de que es preferible enriquecerse por cuenta propia, que contribuir con su trabajo al injustificado beneficio de unos cuantos.

En cambio, el manejo escrupuloso de los fondos públicos traducido en constantes obras de servicio colectivo, fortalece la conciencia ciudadana y hace ver al contribuyente la conveniencia de pagar correctamente sus impuestos.

Finalmente, y en términos muy generales, diremos que la falta de conciencia ciudadana, descontados otros elementos ya mencionados como la ignorancia, falta de

recursos, alza en el costo de la vida, malos ejemplos gubernamentales, etcétera, debe ubicarse en aquel sector de la población integrado por gente inescrupulosa que encuentra especial deleite en transgredir la ley. En ningún país falta esta clase de personas, y México, desde luego no es la excepción, que sin principios de tipo moral o ético dedican sus mejores esfuerzos a defraudar al Fisco.

Para controlar esto, el medio más eficaz sería la imposición de sanciones cuyo rigor prevenga y reprima semejantes conductas antisociales. Sin embargo, dicho poder sancionador tiene que emplearse con la mayor prudencia posible a fin de no cometer excesos o injusticias que subleven a contribuyentes de buena fe.

De esta forma, creemos haber dejado una semblanza de las causas que inclinan a los contribuyentes a realizar diversos tipos de maniobras para eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

7.- DESTINO DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones tienen por destino proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones; de acuerdo con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución. Esto quiere decir, que la totalidad de las contribuciones que se recaudan en el país sirven en conjunto para financiar el gasto público, toda vez que no puede destinarse una contribución a un fin particular ya que esto constituye una violación constitucional.

Por el hecho de que el hombre viva en colectividad, nacen ciertas necesidades que por tener caracteres propios que las distinguen de aquellas que tiene el hombre

considerado aisladamente, son llamadas necesidades colectivas, oponiéndolas así a las necesidades individuales.

Las necesidades colectivas nacen pues, como consecuencia de la convivencia con otros hombres; éstas pueden ser satisfechas en ocasiones por la actividad particular actuando libremente, pero generalmente ocurre que no le interesa a la iniciativa privada la satisfacción de esas necesidades, o bien, que interesándole no le resulta costeable, o finalmente porque es más conveniente para la colectividad que esa necesidad no sea satisfecha por la libre actividad privada y entonces se encomienda su satisfacción a los organismos públicos, dando así nacimiento a los servicios públicos que constituyen la parte más importante de las atribuciones del Estado.

Dentro de la legislación mexicana no se encuentra un criterio único para definir lo que es un servicio público; por lo que, debido a razones de espacio, señalaremos que son los prestados directamente por la administración pública, como serían el servicio de agua potable, o a través de instituciones descentralizadas como el Metro, los abastos, o el servicio de transportes eléctricos urbanos o por medio de concesiones como el servicio llamado de "peseras" etcétera. La intervención de la administración pública se justifica en estos casos, por el indudable interés público que dichos servicios prestan.

De esta forma, nos resta mencionar, que el gasto público está constituido por el conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas, etc., y en la realización de una política económica de desarrollo y justicia social.

El documento que contiene la enumeración de esos egresos se denomina Presupuesto de Egresos de la Federación, el cual es publicado en el Diario Oficial de la Federación, a fines del mes diciembre, para entrar en vigor el 1º de enero de cada año; en el

que se puede observar de qué manera se van a aplicar los recursos que el Estado recaudó, gracias al oportuno cumplimiento de las obligaciones fiscales de los mexicanos.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General de Derecho Administrativo. Primero Curso. Octava Edición actualizada, Editorial Porrúa, S.A., México 1988.
- ARRIAGA VIZCAINO, Adolfo. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Editorial Themis. México 1961.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Tercera Edición. Editorial Porrúa, México, 1979.
- CLAVIJERO, Francisco Javier. Historia Antigua de México. Prólogo de Mariano Cuevas. Segunda Edición. Editorial Porrúa, S.A. Colección Sepan Cuantos No. 29, México, 1968.
- DALTON, Hugh. Principios de Finanzas Públicas. Traducción española. Cuarta Edición. Editorial Arayú, Buenos Aires 1953.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Tercera Edición. Editorial Limusa S.A. de C.V., México, 1988.
- La Elusión Tributaria. Editado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Decimasegunda publicación. México febrero 1976.
- DIAZ DEL CASTILLO, Bernal. Historia de la Conquista de la Nueva España. Quinta Edición. Capítulo CXXXVII. Editorial Valle de México, México, 1981.
- DUVERGER, Maurice. Instituciones Financieras. Cuarta Edición. Editorial Bosch, Barcelona, España, 1960.

- FAYA VIESCA, Jacinto. Rectoría del Estado y Economía Mixta. Editorial Porrúa, S.A., México 1987.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Decimaséptima Edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1976.
- FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 18a Edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1978.
- GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1973.
- GIBSON, Charles. Los Aztecas Bajo el Dominio Español (1521-1810). Cuarta Edición. Siglo XXI Editores, México, 1967.
- GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco. Derecho Penal Mexicano. Los Delitos. Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1955.
- KELSEN, Hans. Teoría General del Estado. Decima Quinta Edición. Editorial Nacional, México, 1983.
- LOPEZ ROSADO, Diego G. Problemas Económicos de México. Tercera Edición. Instituto de Investigaciones Económicas. Textos Universitarios. UNAM, México, 1970.
- MARGADANT S., Guillermo Floris. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Octava Edición. Editorial Esfinge, S.A. de C.V., México, 1988.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Octava Edición. Editorial Universitaria Potosina. Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí. México, 1985.

- MENDIETA Y NUÑEZ, Lucio. El Derecho Precolonial. Cuarta Edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1981.
- MEYER, Lorenzo. El primer tramo del camino. Historia General de México. Tercera Edición. Tomo II. El Colegio de México, México, 1981.
- MICHELI, Antonio. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1975.
- MOLINSI FRABREGA, N. El Códice Mendocino y la economía de Tenochtitlán. Prólogo de la Profesora Barbro Dahlgren. Editorial Porrúa, S.A., México, 1983.
- MORENO TOSCANO, Alejandra. La Era Virreinal. Historia Mínima de México. Daniel Cosío Villegas, Coordinador. El Colegio de México, 1983, Séptima Reimpresión.
- MUÑOZ, Rafael F. Santa Ana. El Dictador Resplandeciente. Primera Edición. Colección Popular No. 247. Fondo de Cultura Económica, México, 1963.
- OROZCO LINARES, Fernando. Historia de México. Sexta Edición en español. Panorama Editorial, S.A., México, 1987.
- PORRAS LOPEZ, Armando. Derecho Fiscal. Textos Universitarios. Editorial Porrúa, S.A., septiembre 1972, México.
- QUIRIARTE, Martín. Visión Panorámica de la Historia de México. Tercera Edición. Editorial Cultura, T.G., S.A., México, 1967.
- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Tomo II. Quinta Edición. Librería de Porrúa Hermanos y Compañía, S.A., México, 1972.

- SOMMERS, HAROLD, Milton. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Traducción de Horacio Flores de la Peña y Martha Chávez. Editorial Fondo de Cultura Económica. Sección de Obras de Economía, México, 1961.
- SOLIS Y RIVADENEYRA, Antonio de. Historia de la Conquista de Méjico. Editorial Cosmos, México, 1977. Primera Edición Facsimilar de la impreña en París en 1858.
- TENA RAMIREZ, Felipe. Leyes Fundamentales de México. 1808-1964. Segunda Edición., Editorial Porrúa, S.A., México, 1964.
- VON HAGEN, Víctor W. Los Aztecas. Culturas Básicas de Mundo. Séptima Edición. Editorial Joaquín Mortiz, S.A., México, 1974.
- YAÑEZ RUIZ, Manuel. El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política. Tomo I y II, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1958.
- ZAVALA CORONA, Estela. Los Impuestos y los Problemas Financieros de los Primeros Años de la Revolución en Historia Mexicana. Vol. 31, No. 3, enero-marzo, 1982, El Colegio de México.
- El Sistema Tributario, 1910-1925. El Colegio de México. Centro de Estudios Históricos. México, 1972, material mimeografiado.
- ZORRILLA ARENA, Santiago. Aspectos Socioeconómicos de la Problemática en México. Segunda Edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V., México, 1987.

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 102a. Edición. Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.

Código Fiscal de la Federación. Decimosegunda Edición. Editorial Delma, México, 1994.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Actualizada y Tematizada. Editorial Pac. S.A. de C.V., México, 1991.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1994.

Ley General de Deuda Pública. Publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1976, reformado el 28 de diciembre de 1983.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, (1917-1985). Séptima Epoca. Primera Parte, Pleno, Mayo Ediciones S. de R:L., México.

Apéndice al Tomo CXVIII del Semanario Judicial de la Federación. Tesis 46 y 47 de la Compilación 1917-1965.

Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación al al terminar el año de 1985, Primera Parte, Pleno Mayo Ediciones, S. de R.L., México.

Semanario Judicial de la Federación, Vols. 91-96, Primera Parte, Amparo en revisión 5332175, Blanca Meyerberg de González, 31 de agosto de 1976, Unanimidad de votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Prontuario. Tomo VIII.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Año 1975. Tomo XXXIV. Prontuario, Tomo VIII.

ECONOGRAFIA

Información contenida en los ficheros de la Biblioteca Miguel Lerdo de Tejada, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondientes a las leyes expedidas.

Nueva Enciclopedia Temática. Torno 12. Historia de México, desde la conquista a la actualidad. Segunda Edición. Editorial Richards, S.A., Panamá, 1964.

Programación y Presupuesto Secretaría de. Plan Nacional de Desarrollo 1989.1994. Poder Ejecutivo Federal. Primera Edición. Mayo de 1989, México.