

173
205



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

“ LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS
IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION
CON LA JUSTICIA ”

FALLA DE ORIGEN

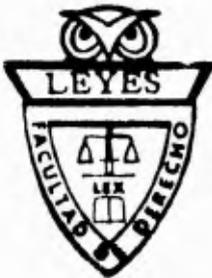
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A :

ANA CARMEN CORDOURIER JIMENEZ



CD. UNIVERSITARIA, D. E.

SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA
EXAMENES PROFESIONALES

1995

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

173
Ley



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

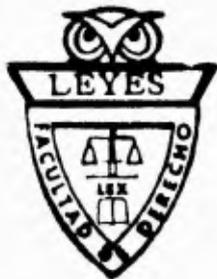
FACULTAD DE DERECHO

" LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS
IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION
CON LA JUSTICIA "

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A:
ANA CARMEN CORDOURIER JIMENEZ



CD. UNIVERSITARIA, D.

FACULTAD DE DERECHO
EXAMENES PROFESIONALES

1993

Daniel Ojesto Martínez Porcayo

ABOGADO

**C. LIC MARIA DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS**

ESTIMADA MAESTRA:

La alumna ANA CARMEN CORDOURIER JIMENEZ, con número de cuenta 8026684-2, ha elaborado en este H. Seminario a su digno cargo, un trabajo de tesis Intitulado "LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION CON LA JUSTICIA."

La monografía en cuestión de la cual me permito acompañar el ejemplar que me entregó la interesada, ha sido revisada en su totalidad, y considero que reúne con los requisitos que exige el reglamento de Exámenes Profesionales y de Grado.

Por lo anteriormente expuesto, someto a su digna consideración el referido trabajo, para que, de no existir inconveniente alguno de su parte, tenga a bien autorizar que dicha monografía se imprima y sea presentada en el Examen Profesional correspondiente.

Aprovecho la oportunidad para enviarle, un cordial saludo, reiterandole mi más alta y distinguida consideración.

**ATENTAMENTE.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"**



**Lic. Daniel Ojesto Martínez Porcayo
PROFESOR DE ASIGNATURA
ADSCRITO A ESE H. SEMINARIO.**



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PÚBLICAS

Cd. Universitaria D.F., 23 de agosto de 1995

COORDINADOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR
U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto me permito comunicar a usted, que la pasante ANA CARMEN CORDOURIER JIMENEZ, bajo la supervisión de este Seminario elaboró la tesis intitulada "LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION CON LA JUSTICIA".

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al jurado respectivo.



FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

Atentamente.
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora del Seminario.


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO

Dedicatorias

Con todo amor a mis Padres, sin ellos nada sería posible. Ni mi propia existencia.

A mi amado Padre el Dr. y Abto. Raúl, ejemplo de rectitud intelectual y moral. Mi devoción y gratitud por su desvelo inquebrantable.

A mis queridos Hermanos, por su cariño, comprensión y ayuda incondicional hoy y siempre. Gracias.

*Chela,
Maribell,
Rosy,
Lupita y
Carlos.*

A la memoria de mi querida e inolvidable Abuelita Herminia.

A la memoria de mi Tío Chucha, con gratitud y cariño.

A mis adorables Sobrinitos, quienes mantienen viva a la niña que hay en mí.

*Marysol,
Miguelito,
Fito y
Carlitos.*

Agradecimientos

A la insigne Universidad Nacional Autónoma de México en particular a mi querida Facultad de Derecho por brindarme la oportunidad de superación.

A todos mis buenos Maestros, en especial a:

*Alta. María Luisa Arenas Flores
Lic. Agustín Bravo González (+)
Dr. Leticia Bonifaz Alfonso
Dr. Ignacio Burgoa Orihuela
Dr. Carlos Daza Gómez
Lic. Porfirio Marquet Guerrero
Dr. Emma Mendoza Bremauntz
Dr. Marco Antonio Pérez de los Reyes
Lic. Jorge A. Rivera Lohéz
Lic. Ramón B. Rodríguez Moreno
Lic. Humberto E. Tirado Gutiérrez (+)*

A todas las Amistades que han existido en cada etapa de mi vida, con mi aprecio y estimación.

Con mi más amplio y sincero agradecimiento al Lic. Daniel Ojeda Martínez quien gentilmente me dirigió esta tesis.

Entonces, se pusieron a acecharlo y le mandaron espías, que fingieron buena fe para aprovecharse de sus palabras, y así entregarlo a la policía y a la justicia del gobernador. Por eso hicieron esta pregunta: " Maestro, nosotros sabemos que hablas y enseñas con entera rectitud. No te fijas en la condición de las personas, sino que enseñas con absoluta franqueza el camino de Dios. ¿ Está permitido pagar impuestos al César, o no ? "

Jesús vio su astucia y le dijo: " Muéstranme una moneda, ¿ de quién es la cara y el nombre que tiene escrito ? " Le contestaron: " Del César. "

Entonces El les dijo: " Pues bien, den al César lo que le corresponde al César, a Dios lo que le corresponde a Dios. "

San Lucas, Evangelio, 20:20-25

Es necesario obedecer: no por miedo, sino en conciencia. Por esa misma razón ustedes pagan los impuestos, y los que han de cobrarlos son en esto los funcionarios de Dios mismo. Paguen a cada uno lo que corresponde: al que contribuciones, contribuciones; al que impuestos, impuestos; al que respeto, respeto; al que honor, honor.

San Pablo, Carta a los Romanos, 13:5-7

La gente que se queja de los impuestos puede dividirse en dos clases: Hombres y Mujeres.

Selected Cryptograms 3

ABREVIATURAS

AD	Amparo Directo.
A/R o A	Amparo en Revisión.
Apéndice	Apéndices al SJF publicados en 1955, 1965 y 1985 que contienen las tesis jurisprudenciales y relacionadas sustentadas por la SCJN y por los tribunales colegiados de circuito desde 1917 a esas fechas.
BID	Banco Internacional de Desarrollo.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
Cfr	Compárese.
Edi	Editorial.
Ep	Epoca.
Feb	Febrero.
Ibid.	Mismo autor y libro, página diferente.
Idem.	Mismo autor, libro y página.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
Mar	Marzo.
Núm	Número.
Núms	Números.
Nov	Noviembre.
OEA	Organización de Estados Americanos.
Op. cit.	Obra citada.
P.	Página.

P.P.	Páginas.
RFUIA	Revista de Filosofía de la Universidad Iberoamericana.
RISHCP	Revista de Investigación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
RTFE do M	Revista del Tribunal Fiscal del Estado de México.
RTFF	Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SJF	Semanario Judicial de la Federación.
Sic	Tal cual
TFF	Tribunal Fiscal de la Federación.
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México.
Vol	Volúmen.

INDICE GENERAL

PROLOGO	I
<i>CAPITULO PRIMERO</i> <i>" MARCO HISTORICO DE LOS IMPUESTOS "</i>	
1.1 EVOLUCION UNIVERSAL DE LOS IMPUESTOS	1
1.2 EDAD ANTIGUA	2
1.2.1 ANTIGUO ORIENTE	2
1.2.2 GRECIA	2
1.2.3 ROMA	3
1.3 EDAD MEDIA	5
1.3.1 PANORAMA GENERAL	5
1.3.2 REINO FRANCO	6
1.3.3 INGLATERRA	7
1.3.4 FRANCIA	8
1.4 EDAD MODERNA	8
1.4.1 INDEPENDENCIA DE LAS COLONIAS AMERICANAS	8
1.5 EDAD CONTEMPORANEA	11
1.5.1 REVOLUCION FRANCESA	11
1.6 EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO	17
1.6.1 EPOCA PREHISPANICA	17

1.6.1.1	TRIBUTOS IMPUESTOS A LOS PUEBLOS SOMETIDOS POR LOS MEXICANOS	17
1.6.1.2	TRIBUTOS INTERIORES QUE DEBIAN PAGAR LOS PROPIOS MEXICANOS	19
1.6.1.2.1	TRIBUTOS QUE PAGABAN A LOS SEÑORES FEUDALES	20
1.6.1.2.2	TRIBUTOS RELIGIOSOS	21
1.6.1.2.3	TRIBUTOS EN CASO DE GUERRA	21
1.6.1.2.4	PRESENTES	21
1.6.1.2.5	SANCIONES	22
1.6.2	EPOCA INSULAR	22
1.6.3	EPOCA COLONIAL	23
1.6.4	MEXICO INDEPENDIENTE	24

CAPITULO SEGUNDO
" ESTUDIO DOGMATICO DE LOS IMPUESTOS "

2.1	CLASIFICACION SOBRE LAS FUENTES DE INGRESO DEL ESTADO	26
2.1.1	CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS	26
2.1.2	CLASIFICACION DE GRIZIOTTI	26
2.1.3	CLASIFICACION DE EINAUDI	26
2.1.4	CLASIFICACION DE HUGH DALTON	27
2.1.5	CLASIFICACION DE BIELSA	28
2.2	CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO MEXICANO	28
2.2.1	IMPUESTOS	28

2.2.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	28
2.2.3 CONTRIBUCION DE MEJORAS	28
2.2.4 DERECHOS	28
2.2.5 APROVECHAMIENTOS	29
2.2.6 PRODUCTOS	29
2.3 CONTRIBUCION Y TRIBUTO	29
2.3.1 CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO	30
2.4 DEFINICIONES DE IMPUESTO	31
2.4.1 DEFINICION ETIMOLOGICA	31
2.4.2 DEFINICION ENCICLOPEDICA	31
2.4.3 DEFINICIONES DOCTRINARIAS	31
2.4.3.1 A. D. GIANNINI	31
2.4.3.2 MANUEL DE JUANO	31
2.4.3.3 GUILLERMO AHUMADA	31
2.4.3.4 LUIGI COSSA	31
2.4.3.5 MIRBACH-RHEINFELD	32
2.4.3.6 EHEBERG	32
2.4.3.7 CAUWES	32
2.4.3.8 NITTE	32
2.4.3.9 VITTI DE MARCO	32
2.4.3.10 GASTON JEZE	32
2.4.3.11 LEROY-BEAULIE	33
2.4.3.12 MANUEL MORSELLI	33

2.4.4 DEFINICIONES LEGISLATIVAS	33
2.4.4.1 ORDENAMIENTO FISCAL ALEMAN	33
2.4.4.2 CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES	33
2.4.4.3 LEY TRIBUTARIA DE ESPAÑA	33
2.4.4.4 CODIGO TRIBUTARIO DE URUGUAY	33
2.4.4.5 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (MEXICO)	33
2.4.5 DEFINICION PROPIA	34
2.5 DIVERSAS TEORIAS SOBRE EL IMPUESTO	34
2.5.1 TEORIA DE LA EQUIVALENCIA	34
2.5.2 TEORIA DEL SEGURO	35
2.5.3 EL IMPUESTO REPRESENTA LA CANTIDAD NECESARIA PARA CUBRIR LOS GASTOS QUE DEMANDA LA APLICACION Y EXPLOTACION DE CAPITAL NACIONAL	35
2.5.4 TEORIA DE SACRIFICIO	35
2.5.5 EL IMPUESTO GOZA DE DETERMINADOS FINES DE REFORMA SOCIAL	35
2.5.6 TEORIA DEL DEBER	35
2.6 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS	36
2.6.1 SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO	36
2.6.2 SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO	36
2.6.3 OBJETO MATERIAL DEL IMPUESTO	37
2.6.4 CAUSA Y FINES DEL IMPUESTO	37
2.6.5 FORMA DE REALIZAR LA TRANSMISION DE VALORES	37

2.6.6 DETERMINACION DE LOS PARTICULARES QUE CONCURREN EN DICHA TRANSMISION	37
2.7 LAS FUENTES DE LOS IMPUESTOS	37
2.7.1 IMPOSICION AL INGRESO	37
2.7.2 IMPOSICION A LA RIQUEZA	38
2.7.3 IMPOSICION AL CONSUMO	38
2.8 FUNDAMENTOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	39
2.9 PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS	39
2.9.1 ADAMS SMITH	39
2.9.2 ADOLFO WAGNER	41
2.9.3 PIETRO VERDI	43
2.9.4 JUSTI	43
2.9.5 BENVENUTO GRIZZIOTTI	43

CAPITULO TERCERO
" LA CONSTITUCION MEXICANA Y SU RELACION CON LOS IMPUESTOS "

3.1 ESTUDIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL	45
3.1.1 EVOLUCION HISTORICA DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL	45
3.1.1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS Y CONSTITUCIONALES HASTA 1856	45
3.1.1.2 LA CONSTITUCION DEL 5 DE FEBRERO DE 1857	47
3.1.1.3 LA CONSTITUCION DEL 5 DE FEBRERO DE 1917	48
3.1.2 OPINIONES DESTACADAS DE TRATADISTAS RESPECTO AL ARTICULO 31, FRACCION IV DE LA CONSTITUCION MEXICANA	49

3.1.2.1 SERVANDO J. GARZA	49
3.1.2.2 E. FLORES ZAVALA	49
3.1.2.3 E. MARGAIN MANAUTOU	50
3.1.2.4 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA	50
3.1.2.5 MIGUEL VALDEZ VILLARREAL	50
3.1.2.6 JOAQUIN B. ORTEGA	51
3.1.3 EVOLUCION DE LA INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION MEXICANA	51
3.1.3.1 PRIMERA ETAPA DEL 5 DE FEBRERO DE 1857 AL 20 DE OCTUBRE DE 1925	51
3.1.3.2 SEGUNDA ETAPA DEL 20 DE OCTUBRE DE 1925 AL AÑO DE 1958	53
3.1.3.3 TERCERA ETAPA DE LA INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL DE 1958 A 1990	55
3.2 PRINCIPALES LIMITES CONSTITUCIONALES A LOS IMPUESTOS EN MEXICO	56
3.2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	56
3.2.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD	59
3.2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD	60
3.2.4 PRINCIPIO PARA QUE LA RECAUDACION FISCAL SE DESTINE A SATISFACER LOS GASTOS PUBLICOS	61
3.2.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD	64
3.2.6 PRINCIPIO DE DERECHO DE AUDIENCIA	66
3.2.7 PRINCIPIO DE DERECHO DE PETICION	67
3.2.8 PRINCIPIO DE NO CONFISCACION DE BIENES	69

3.3 MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE PARA LOGRAR UN EQUILIBRIO FISCAL 70

CAPITULO CUARTO
" PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION CON LA JUSTICIA "

4.1 DEFINICION DE PROPORCIONALIDAD	73
4.1.1 DEFINICION ETIMOLOGICA	73
4.1.2 DEFINICION ENCICLOPEDICA	73
4.1.3 DEFINICION JURIDICA	73
4.1.4 DEFINICIONES DOCTRINALES	73
4.1.4.1 SERRA ROJA	73
4.1.4.2 ADAM SMITH	73
4.1.4.3 JOSE RIVERA CAMPOS	73
4.1.5 DEFINICION JURISPRUDENCIAL	74
4.1.6 DEFINICION PROPIA	74
4.2 DEFINICION DE EQUIDAD	74
4.2.1 DEFINICION ETIMOLOGICA	75
4.2.2 DEFINICION ENCICLOPEDICA	75
4.2.3 DEFINICION JURIDICA	75
4.2.4 DEFINICIONES DOCTRINALES	75
4.2.4.1 SERRA ROJA	75
4.2.4.2 MARGAIN MANAUTOU	75
4.2.4.3 JOSE RIVERA CAMPOS	75

4.2.4.4 L. RECASENS SICHES	75
4.2.5 DEFINICION JURISPRUDENCIAL	76
4.2.6 DEFINICION PROPIA	76
4.3 DIFERENCIAS ENTRE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	76
4.4 DEFINICION DE JUSTICIA	80
4.4.1 DEFINICION ETIMOLOGICA	80
4.4.2 DEFINICION ENCICLOPEDICA	80
4.4.3 DEFINICION JURIDICA	80
4.4.4 DEFINICIONES DOCTRINALES	80
4.4.4.1 ULPIANO	81
4.4.4.2 PLATON	81
4.4.4.3 ARISTOTELES	81
4.4.4.4 SAN AGUSTIN DE HIPONA	81
4.4.4.5 SANTO TOMAS DE AQUINO	81
4.4.4.6 LEIBNITZ	81
4.4.5 DEFINICION PROPIA	81
4.5 DEFINICION DE BIEN COMUN	82
4.5.1 VON NELL BREUNING	82
4.5.2 JEAN DABIN	82
4.5.3 J. T. DE LOS	82
4.5.4 JACQUES MARITAIN	82
4.5.5 DEFINICION PROPIA	82
4.6 CARACTERISTICAS DEL BIEN COMUN	82

4.7 LA JUSTICIA	84
4.8 CONCEPTOS DE JUSTICIA	87
4.8.1 JUSTICIA CONMUTATIVA	88
4.8.2 JUSTICIA SOCIAL	89
4.8.3 JUSTICIA LEGAL	89
4.8.4 JUSTICIA DISTRIBUTIVA	90
4.8.5 JUSTICIA INSTITUCIONAL	90
4.9 COMENTARIOS Y REFLEXIONES SOBRE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION CON LA JUSTICIA	91
CONCLUSIONES	96
BIBLIOGRAFIA	99
DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS	102
LEYES Y CODIGOS	103
HEMEROGRAFIA	104
PUBLICACIONES ESPECIALES	106

PROLOGO

Con este sencillo opúsculo no pretendo hacer una contribución sobresaliente al Derecho, ya que la dirijo al público en general y no a especialistas del mismo, o técnicos fiscales.

Mi único propósito es compartir y difundir mis pálidos conocimientos sobre el tema en cuestión, que es *La Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos en México y su relación con la Justicia*.

Mi desiderátum es una amalgama de conceptos e ideas jurídicas-filosóficas y morales, todas ellas en rededor de los impuestos, teniendo como faro la justicia.

A la mayoría de las personas les resulta difícil unir a la materia tributaria, la filosófica y más aún moral. No inaginan un matrimonio de complicadas y rebuscadas leyes fiscales, con pensamientos que son un crisol de conceptos de probidad, equidad, justicia, respecto, bien común, etc.

Sin embargo en este ensayo, mi fin principal es tratar de probar la importancia que reviste la cuestión filosófica-moral sobre la tributaria. Ya que de una sociedad corrupta y falta de valores morales no es posible, la existencia del Derecho, entendido este como algo justo, por que el Derecho que no es justo, será Derecho sólo en apariencia. Sin Derecho no se puede pensar en un buen sistema tributario, que ante todo sea justo y honesto, teniendo como fin último el bienestar de la colectividad.

Por lo antes expuesto he sido parca en utilizar en este trabajo vocabulario y tecnicismo fiscales.

Los capítulos en que se divide el presente ensayo, obedecen a la idea de llevar un orden que facilite su lectura y comprensión, evitando en lo posible caer en el tedio y aburrimiento. Espero haberlo logrado.

Quiero dejar bien claro, que este modesto trabajo no pretende agotar los temas que en cada capítulo del mismo se tratan, sino el de despertar interés e inquietud en el amable lector para profundizar en los mismos.

Por último apelo, a la buena voluntad de los lectores para disculpar los errores que en la presente obra existan.

CAPITULO PRIMERO

" MARCO HISTORICO DE LOS IMPUESTOS "

1.1 EVOLUCION UNIVERSAL DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos o tributos aparecen con el hombre mismo, debido a la tendencia que ha seguido la humanidad al aplicar la conocida "ley del más fuerte"; ya que siempre el poderoso ha aprovechado su posición para hacer que el más débil en la mayoría de los casos sea el que aporta el impuesto o tributo.

De lo anterior se colige que estos, hacen su aparición de una manera anárquica, caprichosa, injusta y en algunos casos de tipo humillante.

Sobre el verdadero origen de los impuestos y contribuciones públicas W. Gerloff opina que "las contribuciones, entendidas estas en su sentido etimológico de colaboración económica, son tan antiguas como la sociedad humana".¹

Ya que el germen de la Hacienda Pública se encuentra desde el primitivo derecho de botín del clan y de la aldea; siempre que existan comunidades que hayan de satisfacer necesidades propias, existirán los métodos adecuados, para lograr que sus integrantes cumplan con su contribución material, para satisfacer las necesidades comunes.

En el transcurso de la historia las contribuciones han experimentado infinidad de cambios. Las modificaciones, desarrollo o decadencia de las diferentes contribuciones públicas son un reflejo de las vicisitudes de la actividad estatal; Gerloff da la siguiente evolución histórica.

"Desde el donativo en cierto modo voluntario de la comunidad hasta la aportación forzosa, es decir hasta la prestación obligatoria, coactiva;

Desde la retribución de la actividad del jefe (derechos de caudillaje) hasta las contribuciones al presupuesto público;

Desde las contribuciones privadas y semiprivadas hasta los gravámenes fundados en el estricto derecho público;

Desde la satisfacción ocasional de las necesidades mediante contribuciones extraordinarias hasta la creación de fuentes financieras permanentes;

Desde los impuestos finalistas, es decir, aquellos cuyo producto es afectado a fines concretos, hasta los medios generales y regulares de satisfacción de las necesidades;

Desde la prestaciones cuyo gravámen recaía únicamente sobre determinadas clases sociales hasta

¹ Sic. SCHMOLDERS Guter. Teoría General del Impuesto p. 3

la obligación general de contribuir;

Desde las prestaciones en especie o en servicios hasta las prestaciones en dinero y, finalmente;

Desde los medios complementarios de satisfacción de las necesidades hasta los de satisfacción total de las necesidades humanas fundamentales".²

A continuación se hace una breve exposición sobre la historia y evolución de la imposición, la transición desde las primeras donaciones material y formalmente voluntarias, que pronto se transforman en voluntarias sólo formalmente al convertirse en contribuciones obligadas por la costumbre, hasta las auténticas contribuciones públicas coactivas.

1.2 EDAD ANTIGUA

1.2.1 ANTIGUO ORIENTE. En las primeras civilizaciones como en la egipcia ya existían los tributos para el faraón. Es en esta época donde hace su aparición la forma más antigua de tributar, "el trabajo personal". En el pueblo egipcio se tenía una organización que legó al mundo moderno experiencias valiosas por ejemplo, los egipcios ya manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología verificados en las famosas construcciones de este pueblo. Los egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibos el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

Las necesidades financieras causadas por la guerra, la corte y la actividad constructora contribuyeron a que la administración fiscal ocupara a veces el puesto más destacado dentro de la administración estatal. Su centro era el Tesoro, al cual confluían las contribuciones recaudadas, en su mayor parte en especie; los relieves egipcios y los documentos fiscales babilónicos dan una idea bastante exacta de la importancia y variedad de los tributos; cuya administración, en la primera época fue descentralizada y a menudo encomendada a la organización religiosa, con el tiempo se vio sometida a un proceso de enérgica centralización. Se formó un cuerpo de funcionarios que, sirviéndose de los recursos de la contabilidad, determinaban exactamente las obligaciones fiscales de cada súbdito; el catastro y el registro fiscal ayudaron también a la fijación de las bases tributarias.³

1.2.2 GRECIA. La cultura griega no contaba inicialmente de técnicas recaudatorias avanzadas. Los gastos públicos eran relativamente pequeños, produciéndose casi sólo con ocasión de fiestas o solemnidades religiosas especiales, así como con motivo de edificaciones o construcciones públicas, a excepción de los casos en que estas eran costeadas por ciudadanos pudientes en

² Ibid. p.4

³ Cfr. SANCHEZ Piña José. Nociones de Derecho Fiscal. p.p. 5 y 6

servicios honoríficos a la ciudad. Los ingresos del Estado en los primeros tiempos de la monarquía procedían sobre todo del patrimonio privado del Rey en tierras y ganados; ocasionalmente se sumaban las donaciones de amigos y aliados y, más tarde, ciertas tasas por administración de la justicia por aprovechamiento de los bienes comunales. Con el incremento de los gastos del Estado, especialmente de los militares, hubo que proceder al aumento de los ingresos; el Estado-ciudad de los siglos IV y V antes de Cristo contaba con un sistema tributario adaptado a sus necesidades. Se distinguían tres características: a) el predominio de las prestaciones voluntarias, b) una administración según el sistema de arrendamiento, c) y una imposición predominantemente indirecta.⁴

En la época de apogeo cultural, los griegos mostraron una gran disposición a prestar su colaboración económica espontánea al Estado con una intensidad tal que nunca se ha vuelto a presentar a lo largo de la historia. La voluntariedad era patrimonio exclusivo de los ciudadanos de pleno derecho; a los esclavos y metecos se les obligaba a trabajar en las minas de plata de Laurión o se les gravaba con contribuciones especiales por el ejercicio del comercio e industria. Los aliados, también estaban sometidos al pago de exacciones.

El principio de voluntariedad se complementaba con el de imposición indirecta. Las liturgias y el servicio militar eran contribuciones personales, pero no tenían el carácter de exacciones ni equivalían a impuestos sobre el patrimonio, la renta o de capitación. Se creó para atender necesidades estatales extraordinarias de la guerra, se introdujo en Atenas un impuesto de producto sobre las tierras y en Corinto un impuesto sobre el patrimonio de la viudas y huérfanos; su recaudación regular, fracasó en la etapa democrática por oposición de la población. Las aduanas a la importación y exportación, y lo mismo ciertos impuestos de consumo y de tráfico, tuvieron carácter estable, pero su recaudación no se confió a los órganos estatales, sino que se hacía por el sistema de arrendamiento. En el arrendador el Estado no sólo contaba con un colaborador interesado, sino además, dada la notable riqueza de la mayor parte, también con una garantía de la efectividad del cobro de la deuda fiscal. El sistema de arrendamiento, tiene especial importancia, porque sustituye en parte al presupuesto público formal.

A la decadencia del Estado-Ciudad siguió, a partir del año 414 antes de Cristo, la ruina progresiva de la relativa avanzada hacienda ateniense. A consecuencia de las guerras el Tesoro Público acumulado en los anteriores años de paz desapareció; así mismo se fundieron los valiosos tesoros de los templos y las ofrendas sagradas. La generosidad de los ciudadanos dejó de existir con las liturgias e impuestos; la decadencia política de Grecia fué acompañada de la decadencia de su Hacienda.

1.2.3 ROMA. Durante el Imperio Romano, debido a la expansión territorial de Roma, que rebasó los límites reducidos que tuvo en un principio, se modificó la economía y afluyeron a ella grandes capitales derivados de los tributos de los pueblos conquistados, el comercio y la industria. Mehl, manifiesta que "En la época del Imperio romano, el sistema fiscal alcanzó un

⁴ SCHMOLDERS. Op. cit. p.p. 5 y 6

alto grado de perfección".⁵

Para el autor antes citado de acuerdo con la concepción romana del Estado "el impuesto es un acto de soberanía pública, establecido por el poder central y destinado a cubrir los gastos públicos aplicados al funcionamiento de los servicios generales y a la defensa del Imperio".⁶ El autor Altamira indica "En Roma, al lado del Pretor investido de jurisdicción ordinaria estaba el *Procurator Rei Private Cesaris* a quien puede considerarse como encargado de la justicia administrativa y mismo que en los días de Alejandro Severo, fue juez único en los asuntos fiscales, dándose respecto a sus fallos recursos que tenían que interponerse sólo ante el Emperador".⁷

Tributum representaba el impuesto directo, basado en un censo. Constituía el *Tributum* una contribución referida a dos categorías: el *Tributum Capitis* que era un impuesto graduado sobre las personas; el *Tributum Soli* que era un impuesto sobre la tierra.

Con el transcurso de los años el tributo sobre la tierra marcó una señalada tendencia a absorber el tributo sobre las personas, hasta gravar en forma casi exclusiva la riqueza territorial, se establecieron impuestos sobre la industria, la riqueza mobiliaria, que por lo general se concentraba en las urbes, y se grabaron con impuestos de gastos, los derechos de aduana, de concesiones, sobre transacciones, etc. y se creó el impuesto del 1% sobre operaciones de compraventa. Al implantarse los impuestos antes señalados surgió la organización de una técnica fiscal muy amplia que contiene procedimientos como la *indictio*, acto imperial por medio de la cual se determinaba la cuantía del *Tributum Soli* o sea el importe del impuesto territorial. Creció entonces la administración fiscal y se abandonó la práctica de arrendar el impuesto sobre la tierra a las compañías de publicanos, las que después de Tiberio fueron sustituidas por los suceptores o exactores, funcionarios aunque no lo eran en sentido estricto, actuaban como agentes públicos y ejercían la *exactio tributarium*, que era una función municipal. Muchos de los impuestos fincados a cargo de las clases superiores, también se recaudaron por los gobernadores provinciales, quienes lo cobraban directamente o por medio de agentes nombrados por ellos. Surgió entonces "una administración fiscal poderosa al frente de la cual se encontraban los *iudices* y en la que forman parte los Administradores, Magistrados y Prefectos, sujetos al poder central y controlados por inspectores imperiales, según lo asienta Laufenburger".⁸

De acuerdo con un procedimiento preciso, los impuestos eran determinados y se recaudaban por agentes públicos, bajo el principio de que todos los ciudadanos eran iguales como contribuyentes. A este respecto cabe recordar que el emperador Antonio declaró que "todas las cargas públicas

⁵ Sic. VENCES Flores Eloy. RTFE do M. p. 49

⁶ Idem.

⁷ Idem.

⁸ Ibid. p. 50

han de ser soportadas en proporción a las fortunas”.

El sistema fiscal romano desconoció alguna garantía política a favor del gobernado, puesto que la aprobación del impuesto fue siempre ajena a la deliberación y discusión de cualquier asamblea constituida en representación de los contribuyentes.

De esta forma el tributo es impuesto (*imperatum*), establecido (*indictio*), pero no consentido ni aprobado. Y es que la noción romana del impuesto, vinculada a la del Estado, en la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas y al desarrollo de privilegios y exenciones.

Durante el período del bajo Imperio Romano, vino a menos el sistema fiscal, hasta que a principios de la Edad Media acabó por desintegrarse en forma definitiva.⁹

1.3 EDAD MEDIA

1.3.1 PANORAMA GENERAL. La Edad Media no constituye un todo unitario, pudiéndose distinguir tres períodos que, paralelamente a su constitución política-sociológica, aportan diferentes sistemas tributarios. Primero se encuentra la época del feudalismo, de la primera Edad Media, caracterizado por el predominio de la economía natural; continúa la época de apogeo de la Edad Media, con una economía monetaria expansionada por la aportación de metales preciosos debida a Italia. La tardía Edad Media, se caracteriza por el fortalecimiento del poder de los príncipes territoriales y de las ciudades; la Hacienda comienza ya a aproximarse a las modernas formas de imposición.¹⁰ En esta época el señor feudal establece las condiciones para sus siervos, los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos debían cumplir con dos tipos de obligaciones; personales y económicas.

Obligaciones personales. Estas consistían en prestar servicios militares en favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, siendo esta obligación totalmente libre para el criterio del señor feudal, pero finalmente se restringió a 40 días de servicios y el siervo sólo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia, así como de alojar a los visitantes del señor feudal fueron otras de las modalidades de este tipo de prestaciones que tenían que cumplir los siervos. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas “tasa de rescate”.

Obligaciones económicas. En este género de prestaciones aparecieron por ejemplo: pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar

⁹ VENCES. Op. cit. p.p. 49 a 51

¹⁰ SCHMOLDERS. Op. cit. p.p. 11 y 12

granos, cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, el diezmo, etc.

En seguida se explicará brevemente en qué consistía alguno de estos impuestos, que los siervos debían pagar al señor feudal.

Impuesto de la talla. Se conoció con este nombre por que al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera una marca o talla. Los actos que originaban el pago de este impuesto eran entre otros:

- a) el casamiento de una de las hijas
- b) armar de caballero a un hijo
- c) la adquisición de equipo para las cruzadas y
- d) la propiedad inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad.

Impuesto de mano muerta. Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes. En esta época los parientes colaterales del fallecido no tenían derecho a heredar por lo que si el señor feudal permitía tal hecho, estos deberían pagar lo que se conocía como el derecho del relieve. De acuerdo con este impuesto el señor feudal podía agenciarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios.

Diezmo. Representaba la obligación del siervo de pagar la décima parte de sus propiedades al señor feudal.

Otros impuestos en diversas partes. Otros impuestos conocidos en esta época son:

Impuesto por la barba. En Rusia, en época de Pedro I, mejor conocido como Pedro el Grande, se decretó el impuesto a la barba.

Impuesto por título de nobleza. En España con Felipe II se gravó el uso de títulos de nobleza.

Impuesto de justicia. Cuando los siervos solicitaban justicia tenían que pagar por tal servicio.

Impuesto de peaje. Que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos.

Impuesto de pontazgo. Que se pagaba por pasar por los pocos puentes que existían en esa época.¹¹

1.3.2 REINO FRANCO. Los reyes francos perdieron poco a poco los poderes fiscales que le habían heredado las instituciones romanas, aunque todavía en la época de los reyes Merovingios, o sea la primera dinastía de los reyes francos, extinguida en el año 751 de la Era Cristiana, a la muerte de Childerico III, se cobraban muchos de los impuestos establecidos por el imperio romano. Sin embargo, las recaudaciones eran defectuosas y las exenciones de impuestos se multiplicaron. Los altos funcionarios y los terratenientes se fueron apropiando de los impuestos y en forma particular de los impuestos directos, hechos promovidos en gran parte por los propios reyes, seguramente para congraciarse con los jefes que les brindaban su apoyo en forma incondicional. Ello terminó por degradar el sistema fiscal, porque las franquicias fiscales

¹¹ SANCHEZ Piña José. Op. cit. p.p. 7 y 8

otorgadas a los grandes propietarios de tierras, consistían en la autorización para que percibieran por su cuenta los impuestos a que estaban obligadas las personas que buscaban la protección del señor feudal a cambio de subordinarse a sus mandatos.

El impuesto se transformó en una renta pagada por el encomendado al protector y el que poseía la tierra tuvo que pagarlo al propietario de ella, pero como un pago de carácter privado. El derecho a percibir el impuesto directo quedó vinculado al derecho de propiedad. Desapareció poco a poco el impuesto directo que es producto de estructuras sociales desarrolladas y surgieron los impuestos indirectos bajo la forma de peajes. Al desarrollarse el sistema feudal, el señor logró recibir por sí mismo el censo, que con el tiempo se convertiría en talla, los impuestos indirectos, otras rentas similares y demás prestaciones personales por parte de las personas sometidas a su poder.¹²

1.3.3 INGLATERRA. Como la tierra constituía la primera fuente de riqueza, los gobiernos de Inglaterra, central y locales, adaptaron el régimen que establecía impuestos sobre ella, para lo cual al principio se basaban en el área de la misma y después en una renta compulsiva anual sobre la propia tierra.

En el siglo XIII, crecieron los gastos del soberano y sus ingresos resultaron insuficientes. Todavía carecía el rey del poder necesario para establecer y recaudar impuestos en forma autoritaria, debido a la fuerza económica y militar de los nobles, recurrió a sus vasallos en demanda de subsidios, a los que llamo ayudas; pero tales contribuciones fueron en el fondo donativos que los particulares hacían al soberano.

Tales ayudas al principio no se aplicaron a cubrir gastos de interés general, sino para los gastos personales del rey, de su familia o de su corte. Lo comprueba el hecho de que se prestaban en cuatro ocasiones:

- 1.- Con motivo de que el señor armaba caballero a su hijo mayor,
- 2.- cuando casaba a su hija mayor,
- 3.- cuando partía a la cruzadas,
- 4.- al tener que pagar su rescate si caía prisionero.

Resulta de lo anterior que la contribución no era sólo un donativo, si no más bien un regalo hecho a título personal. En el siglo XIII se pone en boga la idea de que el soberano puede pedir a sus gobernados una ayuda excepcional para sostener a su ejército a fin de proveer a la defensa del reino. Con el transcurso de los años la ayudas voluntarias se convirtieron en obligaciones y al reglamentarse fueron otorgadas por los representantes de los contribuyentes. En Inglaterra la Carta Magna del año 1215, impuesta al rey Juan sin tierra hijo de Enrique II por los Barones, sentó el principio de obligatoriedad, el cual fue consagrado en forma definitiva, al promulgarse por el Parlamento la Carta de los Derechos de 1628. A partir del siglo XVI, el rey asumió progresivamente las funciones de administración, justicia y defensa del reino, circunstancias por las cuales las ayudas fueron percibidas por la monarquía con el carácter de obligatorias y

¹² VENCES. Op. cit. p.p. 51 y 52.

permanentes.¹³

1.3.4 FRANCIA. En Francia, los Estados Generales de 1314, establecieron el principio de la obligatoriedad de las contribuciones, aunque tiempo después el rey los sometió, quitándoles sus prerrogativas financieras, hasta que en el año de 1614 dejaron de ser convocados. Subsistió el principio de obligatoriedad de las contribuciones, y los donativos o ayudas que los gobernados hacían al soberano, se convirtieron en exacciones autoritarias, a título permanente, recaudadas cada año por la autoridades.

Durante la primera parte de la Edad Media el sistema agrario feudal influyó en la escasa importancia que tuvieron las contribuciones, porque el rey, el duque o el barón, cada quien por su cuenta obtenía ingresos de las tierras que tenían bajo su dominio, lo que les permitía ocupar un lugar destacado dentro de la jerarquía feudal. A partir del siglo XIV, las constantes disputas armadas de los señores feudales para lograr el predominio sobre los demás en crecimiento de la industria y el comercio, y la centralización cada vez mayor del gobierno, operaron como arietes para demoler las bases del sistema feudal imperante. Debido a tales causas comenzaron a establecerse impuestos bajo un sistema mejor organizado. En Francia se estableció la talla, impuesto anual sobre un ingreso estimado de las granjas, arbitrariamente fijado y en igual forma recaudado.¹⁴

1.4 EDAD MODERNA.

1.4.1 INDEPENDENCIA DE LAS COLONIAS AMERICANAS. A mediados del siglo XVIII existían, a lo largo de la costa norteamericana del Atlántico, trece colonias inglesas, con un total aproximado de dos millones de habitantes de origen europeo. Cada colonia estaba organizada políticamente por: un consejo de notables, una asamblea de diputados elegidos por los colonos y un gobernador, que representaba al rey y tenía la facultad de convocar y disolver la asamblea. Hubo colonias que nombraron directamente a su gobernador y practicaron aquellos principios filosóficos que aseguraban que el ser humano tiene derecho a la felicidad, a la libertad, a la igualdad y a la fraternidad. La Casa Hannover, que ocupó el trono inglés durante el siglo XVII, se interesó más por los asuntos europeos que por sus colonias.

La política económica inglesa en relación a sus colonias consistía en que éstas tenían la obligación de contribuir a la grandeza económica de Inglaterra, la cual se reservó ese derecho por medio de:

- a) El Acta de Navegación, que le dió el monopolio de los transportes marítimos;
- b) Las Actas de Comercio, que obligan a los colonos a vender y a comprar sus productos en la metrópoli;
- c) Las Actas de Industria que prohibían la explotación de determinadas manufacturas en las

¹³ Ibid. p.p. 52 y 53

¹⁴ Ibid. p.p. 53 y 54

colonias, para no hacer competencia a los fabricantes ingleses.

La práctica de este sistema mercantilista obstaculizó el progreso económico de Norteamérica. Estos defectos de la organización económica inglesa originaron la Guerra de Independencia. Por otro lado, las guerras entre Francia e Inglaterra repercutieron en las colonias que ambos países tenían en América, sobre todo la llamada Guerra de los Siete Años. (1756-1763)

Después de esta guerra, las deudas de Inglaterra se habían acrecentado. Era preciso aumentar los ingresos y el Parlamento estudió dos soluciones posibles:

- 1.- aumentar la contribución territorial en Inglaterra y
- 2.- mejorar las entradas de las aduanas coloniales.

En otras palabras: o pagaban los ingleses o pagaban los colonos. Los propietarios terratenientes, que formaban la Cámara de los Comunes, se decidieron por la segunda solución y aumentaron a los colonos los derechos sobre el café extranjero, los vinos de Madera, el tabaco y la absoluta prohibición de importar ron extranjero; dieron una Ley del Azúcar con el fin de que no se consumiera azúcar de las Antillas francesas o españolas que los colonos obtenían de contrabando. Los colonos pensaron que si el contrabando había sido tolerado anteriormente, la nueva ley resultaba detestable, Inglaterra, por su parte, creó un nuevo impuesto: la Ley del timbre. En lo sucesivo debía emplearse el papel sellado, vendido por agentes autorizados en América, en documentos, licencias, anuncios, diarios, almanaques, naipes, etc.

Los colonos alegaron el privilegio que tiene todo súbdito británico de no ser gravado con impuestos sin su consentimiento, y tal cosa se argumentaba porque los habitantes de las colonias no estaban representados en el Parlamento, y esta era la única para votar impuestos. Los colonos acordaron suprimir todo intercambio con Inglaterra. El parlamento, sorprendido por esta reacción tan inesperada anuló la Ley del Timbre. Los colonos quisieron nombrar a sus propios gobernantes y su protesta consistió en no cumplir con la obligación que tenían de votar los honorarios que cobraban tales funcionarios cuando éstos eran nombrados por la metrópoli. El Parlamento consideró insolente la actitud de los colonos y encontró la manera de asegurarse el pago de los honorarios aplicando impuestos al vidrio, al plomo, a los colorantes, al papel y al té. Se crearon oficinas de comisarios de aduanas para evitar el contrabando, con facultades para registrar casas, tiendas y bodegas, todo lo cual constituyó una violación de domicilio.

El boicot a las mercancías inglesas aumentó; Londres cedió y pidió al parlamento que derogaba la ley.

Este cuerpo legislativo aceptó; pero no queriendo perder su principio de autoridad, dejó en vigor únicamente el impuesto al té. En 1773 llegó a Boston el primer navío con cargamento de té inglés; los colonos impidieron el desembarco y el gobernador ordenó que la nave permaneciera en el puerto. Unos jóvenes norteamericanos, asaltaron la embarcación y echaron el té por la borda.

El rey Jorge II adoptó medidas severas y radicales: "O las colonias triunfan, o se someten". En

1774 el Parlamento votó cinco leyes, a las que en América se llamó la **Cinco Leyes Intolerables**:

- 1.- Cerrar el puerto de Boston hasta que reembolsaran el valor del té.
- 2.- Nombrar un consejo para la colonia y prohibir los mítines.
- 3.- Las personas que desobedecieran estas leyes deberían ser juzgadas en Inglaterra.
- 4.- Alojar las tropas inglesas en las ciudades de Massachusetts, y
- 5.- Conceder libertad religiosa a los católicos de Canadá y ampliar hacia el Sur de los límites de la provincia de Quebec.

Hubo norteamericanos, como Benjamín Franklin, que aconsejaron indemnizar la pérdida del té, pero nada consiguieron. Se realizó el Primer Congreso Continental, doce colonias enviaron sus delegados. Entre los cincuenta y seis representantes sobresalieron Jorge Washington y Juan y Samuel Adams.

A pesar de que hubo quienes propiciaban la Independencia, el Primer Congreso Continental no manifestó ningún propósito de separarse de la metrópoli. Sin embargo, publicaron "La Declaración de los Derechos del Hombre", que serviría de modelo a los revolucionarios franceses. En ellas establecieron los siguientes principios, que constituyen la síntesis de la ideología de los filósofos y economistas del siglo XVIII:

- 1.- La libertad. Todos los hombres son libres por derecho natural; es decir por que el Creador los ha hecho así. (Pero siguió existiendo la esclavitud).
- 2.- La igualdad. Todos los hombres son iguales ante la ley; no hay clases privilegiadas.
- 3.- La propiedad. Es un derecho natural.
- 4.- Para asegurar todos estos derechos existen los gobiernos, que son tales por consentimiento del pueblo y pueden ser cambiados si no logran llenar su objetivo. Esta es una teoría de la soberanía popular, en contraposición con el derecho divino de los dioses. Un año después, en 1775, se reunió el Segundo Congreso Continental en él Washington, los Adams, los Lee, Hancock, Franklin, Jefferson y otros patriotas. Este segundo Congreso declaró "que hacía la guerra a la Gran Bretaña para recordar los derechos que correspondían a los americanos en calidad de ciudadanos británicos, proclamando así su lealtad a la madre patria".

El rey no quiso transigir. Consideró a los colonos como rebeldes y envió tropas para someterlos. Los colonos nombraron a Washington como general en jefe del Ejército Continental que ya se preparaba para la lucha. Para unificar el criterio de los colonos hacia la total independencia se hizo una intensa propaganda a través de los periódicos, revistas y mítines. Tomás Payne escritor inglés residente en América publicó un libro titulado "El Sentido Común," en el hizo un acopio de argumentos en favor de la Independencia. Su éxito fue tal que en poco tiempo se vendieron más de cien mil ejemplares. Los efectos de este libro en Inglaterra fueron tremendos. El rey envió a América un nuevo ejército; los colonos se defendieron y pensaron decididamente en la Independencia. El señor Washington fue un abierto partidario de ella.

El tercer Congreso de Filadelfia acordó para a los colonos una nueva forma de gobierno independiente de la autoridad real; se tomaron como medidas precautorias el desarme de los leales y la destitución de los gobernantes, y, ante la propuesta de Richard Henry Lee en el sentido de que "estas colonias están unidas y tienen derechos a ser Estados libres e

independientes", se nombró a una comisión encargada de preparar la declaración de Independencia. Los miembros de esa comisión fueron John Adams, Tomás Jefferson y Benjamín Franklin.

El día 2 de julio de 1776 todas la colonia, excepto Nueva York, decidieron separarse de Inglaterra, y el día 4 se adoptó la Declaración de Independencia que había redactado Tomás Jefferson.

Los puntos básicos de dicha Declaración fueron dos:

- 1.- Dios ha dado a todos los hombres derechos inalienables, como son los derechos naturales del hombre: la vida, la libertad, y la conquista de la felicidad.
- 2.- Todo el gobierno debe conseguir sus poderes con pleno consentimiento de los gobernados, que si un gobierno deja de garantizar estos derechos, el deber del pueblo es modificarlo o procurar su abolición. En esa forma se hicieron libres e independientes las trece colonias. En 1783 Inglaterra reconoció la Independencia de Estados Unidos mediante la Paz de Versalles.

La importancia del movimiento independentista de las trece colonias americanas radica, en la enorme influencia que originó en la Revolución Francesa. Como se aprecia el motivo del movimiento fue la cuestión tributaria.¹⁵

1.5 EDAD CONTEMPORANEA

1.5.1 REVOLUCION FRANCESA Se considera que la Epoca Contemporanea comienza en 1789, con la Revolución Francesa. La situación económica de Francia era desastrosa debido al derroche de los monarcas y a los cuantiosos gastos originados por las frecuentes guerras en que tomo parte. El rey Luis XVI recibió un gobierno en bancarrota, una corte gastadora e irresponsable, una nobleza corrupta y llena de privilegios, una burguesía ansiosa de terminar con el régimen feudal y un pueblo hambriento, agobiado por los impuestos y obligaciones. En la sociedad francesa existían tres estados o clases.

a) El clero. Era una clase social privilegiada, conservaba un gran prestigio y ejercía una real influencia. No pagaba impuestos, pero hacía donativos a la Corona.

En el clero había dos categorías:

- 1.- El alto clero integrado por la nobleza, llevando una vida lujosa y era partidario del antiguo régimen.
- 2.- El bajo clero sus recursos económicos eran escasos, vivían en la miseria como el pueblo, del cual provenían. Era partidario de cambios en el gobierno francés.

¹⁵ Nota. Los datos para la anterior exposición fueron tomados de las siguientes obras:

FLORIS Margadant Guillermo. Panorama de la Historia Universal del Derecho. p.p. 242 a 248

GONZALEZ Blackaller E; GUEVARA Luis. Síntesis de Historia Universal. p.p. 273 a 284

SECCO Ellauri Oscar; BARIDON Pedro. Historia Universal. Epoca Moderna. p.p. 132 a 145

b) La nobleza. Eran personas análogas al clero, poseían grandes extensiones de tierra. Sólo pagaban impuestos en casos especiales. En la nobleza destacaban dos grupos:

1.- La alta nobleza o nobleza cortesana, integrada por un fastuoso séquito, vivían de una manera frívola y lujosa. Se oponían a cualquier cambio en el gobierno.

2.- La baja nobleza o nobleza de provincia, vivían en sus posesiones en contacto con el pueblo. Algunos deseaban reformas moderadas.

c) El tercer estado o estado llano, se componía de diversas categorías. La capa superior del estado llano era de la burguesía, tenía algunos privilegios. Se integraba con gentes ricas y cultas; verbigracia magistrados, negociantes, profesionales, intelectuales, etc. Pedían el arreglo de las finanzas, el cese del despilfarro de la corte y la supresión de los privilegios fiscales del clero y la nobleza. La capa inferior la constituían los obreros y campesinos, a los cuales se les privaba de las cuartas terceras partes del fruto de su trabajo. Ya que debían pagar impuestos al Estado, el diezmo a la iglesia y los derechos feudales al señor. Ellos deseaban reformas radicales, una revolución que repartiera entre toda la población los impuestos que ellos solos pagaban al Estado.

Mientras tanto empezaron a destacar los siguientes escritores; Montesquieu, Voltaire, Rousseau. Estos filósofos criticaron la desigualdad social, la monarquía, la intolerancia religiosa y la censura para las manifestaciones intelectuales, y propugnaron nuevas formas de organización social y política. Fueron críticos y reformadores político-sociales, y no simples estudiosos de los problemas de la filosofía. Por la importancia y trascendencia de las ideas de estos filósofos ya mencionados, se expondrá una breve biografía de cada uno de ellos.

MONTESQUIEU (1689-1755). El barón de Montesquieu, de nacionalidad francesa, desempeñó importantes cargos en la magistratura de su país natal. Recibió una educación clásica y estudió la historia y la literatura de la antigüedad, especialmente la romana.

A los treinta y dos años, Montesquieu publicó las "Cartas persas", en las que criticó con agudeza las instituciones y costumbres de su patria. Viajó después por Europa, residiendo más de dos años en Inglaterra. Allí conoció a sus dirigentes políticos y estudió el sistema gubernativo inglés. Su obra capital es "El espíritu de las leyes", editada en 1748, de la que se hicieron veintidós ediciones en menos de dos años. Montesquieu se ocupó, preferentemente, de los problemas referentes a la naturaleza y al funcionamiento de las instituciones políticas. Expuso y criticó las formas de gobierno, afirmando que en todas ellas puede surgir el despotismo como consecuencia de la concentración de poderes en manos de uno sólo o de una sólo Asamblea. Para evitarlo y garantizar la libertad política sostuvo que debían separarse las funciones esenciales del gobierno, legislar, ejecutar y juzgar, atribuyéndolas a tres poderes distintos: legislativo, ejecutivo y judicial respectivamente. Esta división o separación de los poderes se practicaba según Montesquieu, en Inglaterra, y era la causa fundamental de que el rey inglés no pudiera hacer mal, porque su poder ejecutivo estaba vigilado y limitado por el poder legislativo del parlamento y por el poder judicial de los tribunales de justicia.

VOLTAIRE (1694-1778). Fue el crítico más implacable del antiguo régimen y el más grande demoleedor de la estructura tradicional de Europa. En su juventud sufrió las arbitrariedades de la

monarquía francesa: fue encerrado dos veces, por causas nimias, en la prisión de Estado llamada la Bastilla. Después, en 1726, pasó a Inglaterra, donde vivió tres años, trabando relación con políticos y escritores, y observando la organización institucional del país. Al regresar a Francia, publicó la obra titulada "Cartas filosóficas" o "Cartas sobre los ingleses" (1734), en la que exponía la teoría de Locke y el régimen liberal inglés, atacando en ella la autoridad absoluta y despótica del rey de Francia y la intolerancia religiosa. Esta publicación le valió un nuevo proceso y una nueva condena, de la que se salvó huyendo de Francia. Sus "Cartas Filosóficas" fueron consideradas subversivas y quemadas por el verdugo en la plaza pública como "escandalosas y contrarias a la religión y a las buenas costumbres".

Poco más tarde se trasladó a Prusia, donde Federico II lo colmó de honores, trabajando con él una amistad íntima. Tenía más de sesenta años de edad cuando se instaló en una magnífica propiedad, en Ferney, en la frontera francosuiza (1755), donde trabajó en favor de las nuevas ideas, logrando tal fama, que se le llamó "el rey Voltaire", por su influencia en la opinión pública de Europa.

Voltaire reclamaba la supresión de los privilegiados, de la censura, de la arbitrariedad y del despotismo. Era partidario de la monarquía, pero limitada por los derechos de los ciudadanos, esclarecida por las luces de la razón y fecundada por una amplia tolerancia religiosa. Voltaire atacó particularmente, a la Iglesia Católica. Afirmaba profesar una nueva religión, el deísmo, o religión de la naturaleza, que sostenía la creencia en un Dios animador del mundo y de la naturaleza, y en la inmortalidad del alma, y que negaba todo lo que no fuera comprensible por la razón.

ROUSSEAU (1712-1778). Suizo, procedía de una familia de artesanos de Ginebra. En su infancia y en su adolescencia, luchando por la miseria, no pudo instruirse metódicamente. Amaba la naturaleza. Era de temperamento sensible, de carácter vanidoso y rebelde, contrario a toda autoridad. Sus obras fueron el alegato más eficaz en favor de las nuevas ideas. Alcanzó fama a la edad de 37 años, cuando la Academia de Dijon, en Francia, premió su Discurso sobre la corrupción resultante del progreso de las artes y de las ciencias (1749), en que sostuvo que el desenvolvimiento de las artes y las ciencias había contribuido a corromper las costumbres, y que era necesario volver a lo que llamaba el estado de naturaleza, pues en él, el hombre era feliz y bueno. Sus principales obras fueron: una novela, "La nueva Eloisa" (1761); un tratado de pedagogía, "Emilio" (1762); y un ensayo político, "El contrato social" (1762).

Rousseau sostenía que, en el estado de naturaleza, los hombres disfrutaban de iguales derechos y vivían en plena libertad. Los hombres pasaron del estado de naturaleza al de sociedad por medio de un acuerdo llamado el contrato social, en que todos participaron por igual. Tal fue, según Rousseau, el origen de la sociedad y del gobierno. En consecuencia, todos los hombres deben ser iguales y, si bien delegan en algunos la función de gobernar, la fuente de la autoridad política o como decía Rousseau, de la soberanía, radica en el pueblo. Así, frente a una sociedad basada en el privilegio y aun gobierno de monarquía absoluta, el pensador ginebrino afirmó los principios de la igualdad social y de la soberanía popular, con su lógica consecuencia de la república democrática como forma de gobierno.

Paralelo al movimiento de los filósofos, surgen los economistas, ellos analizaron los problemas de la riqueza de la producción del trabajo, del intercambio y de los impuestos. Criticaron, el sistema económico mercantilista, basado en la reglamentación y el prohibicionismo, así como el régimen financiero vigente, que eximía a las clases privilegiadas de las cargas fiscales.

Las nuevas ideas nacieron en Inglaterra, en el siglo XVII, donde las revoluciones de 1648 y 1688 reafirmaron el liberalismo político, limitando en poder real y consagrando derechos y libertades para todos los ingleses,

El afán reformador hizo surgir las dos principales escuelas de economistas: la de los fisiócratas y la de los liberales.

La Fisiocracia (del griego fisio=naturaleza y cratos=gobierno) tuvo por dirigentes a los franceses Quesnay y Gournay.

Quesnay (1694-1778), sobresaliente médico de la corte de Luis XV, sostuvo que Dios había establecido leyes naturales y perfectas que regulaban toda la economía, la que por ello debía disfrutar de libertad. Fijó esta exigencia en una máxima: "no gobernar ni reglamentar demasiado", la que significaba una reacción radical contra el afán reglamentarista del mercantilismo, que había anulado por completo la libertad en la vida económica. Agregó que la verdadera fuente de la riqueza era la tierra y que por consiguiente, las únicas actividades que realmente creaban riquezas eran la agricultura y la minería.

Gournay (1712-1759), discípulo de Quesnay, sostuvo las ideas de su maestro, pero agregó que además de la tierra existían otra importante fuente de riqueza: La industria. Reclamó también un régimen de libertad para la industria y para el comercio, que concreto en su máxima favorita: "dejad hacer (se refería a la industria), dejad pasar (se refería al comercio)". Propugnó la supresión de las corporaciones y de los reglamentos, para establecer la libertad de la producción, así como la supresión de las prohibiciones y de los monopolios, para establecer la libertad de vender y de comprar. Gournay planeó una reforma fiscal por la cual se establecía un impuesto sobre la tierra, cualquiera que fuese su dueño, yendo así contra la exención de impuestos de que disfrutaban las clases privilegiadas.

El liberalismo económico. En 1776, el profesor escocés Adam Smith, considerado como el padre de la moderna economía política, expuso los grandes problemas de la economía en su obra "Riqueza de las Naciones". Sostuvo que la única verdadera fuente de riqueza era el trabajo, que debía realizarse con absoluta y total libertad de donde provino el nombre de liberal que se dió a su escuela. Esta doctrina coincidía con la fisiocracia al reclamar la libertad para las actividades económicas pero se apartaba de ella el reconocer pareja importancia a la agricultura, la ganadería, la industria y el comercio. El liberalismo se propagó rápidamente en Inglaterra donde alcanzó singular aprecio en el siglo XIX, pues sus medidas de libre cambio aduanero y de libre fabricación contribuyeron a desarrollar prodigiosamente la riqueza británica.

Las ideas de los filósofos y de los economistas se propagaron no sólo por los libros originales

de los propios pensadores, sino también por folletos escritos con sencillez y vendidos a bajo precio. Pero el principal instrumento de difusión de las nuevas ideas fue la "Enciclopedia", o diccionario razonado de las ciencias, artes y oficios. La "Enciclopedia" era un resumen ordenado y sistemático de los conocimientos humanos, por orden alfabético. Fue redactado por una sociedad de filósofos y economistas, dirigida por los escritores franceses Diderot y D'Alembert. En la "Enciclopedia" colaboraron además de los ya mencionados escritores, Montesquieu, Voltaire, Rousseau y Quesnay, otros Filósofos como Buffón, Helvecio y Holbach.

Las causas sustanciales de la Revolución Francesa fueron, en primer término, las arbitrariedades y abusos del antiguo régimen, ya reseñadas, y en segundo lugar, la acción de los filósofos y enciclopedistas, quienes difundieron su anhelo irresistible de reformas. Las causas ocasionales de la Revolución Francesa fueron la debilidad de carácter del nuevo rey Luis XVI que apenas contaba veinte años de edad y la agudización de la crisis financiera que determinó la convocatoria de los Estados Generales de 1789.

Luis XVI llamó al gobierno a dos personajes de reconocida honestidad: el economista Turgot y el magistrado Malesherbes, partidarios de las nuevas ideas. Turgot, ministro de hacienda, resumió su plan en este axioma: "Ni bancarrota, ni empréstito, ni aumento de impuestos".

Las economías en los inmensos gastos de la corte se complementaban con otras reformas fundamentales:

- 1.- La libertad de comercio de cereales;
- 2.- La libertad industrial, para lo que pedía la supresión de las corporaciones;
- 3.- La abolición de los privilegios del clero y los nobles en materia de impuestos, que se repartirían entre todos los habitantes de Francia.

El Plan de Turgot hería considerables intereses y molestaba a la corte con sus rígidas economías. El rey lo aprobó en su conjunto y se comprometió a sostenerlo, y Turgot, para atemperar las resistencias, presentó las reformas por separado y en forma sucesiva. Así estableció la libertad del comercio de cereales (1774), abolió las corporaciones, declaró libre el trabajo (1776), y suprimió la corvea real, es decir, la obligación que tenían los paisanos de trabajar para el rey cierto número de días en el año. Pero cuando estableció la subvención territorial, impuesto que debía ser pagado por todos los dueños de tierras, fuesen o no privilegiados, el rey, cediendo a las instancias de los afectados por las reformas, lo obligó a renunciar (1776). La obra de Turgot fue abolida y se restableció el antiguo régimen en todo su vigor. La caída de Turgot excitó a los adversarios del antiguo régimen al comprobar que los privilegiados estaban dispuestos a inmantener sus posiciones, y que el rey, por debilidad, no realizaría ningún cambio fundamental.

Para calmar los ánimos, Luis XVI designó como sucesor de Turgot a Nécker, un banquero ginebrino de sólida fortuna personal y gran reputación como financista. Este realizó algunas economías y leves reformas. Valiéndose de la confianza que despertaba obtuvo grandes empréstitos que pasajeralemente aliviaron la situación financiera. Para remediar la crisis no había, pues, otra solución que una reforma de fondo, pero como los privilegiados no la deseaban provocaron la caída de Nécker, como antes la de Turgot (1781).

Los sucesores de Nécker no subsanaron ninguno de los males existentes. La gravedad de la situación obligó entonces a Luis XVI a llamar nuevamente a Nécker al ministerio (1788). Este sugirió al rey la convocatoria de los Estados Generales, con lo que esperaba restablecer la confianza y lograr la aprobación de nuevos subsidios.

Fueron elegidos 1 196 diputados, de los cuales la mitad pertenecían al tercer estado, pues, en diciembre de 1788, Nécker había inspirado al rey el llamado decreto de doblamiento del tercer estado, por lo que se adjudicó a los no privilegiados un número de diputados igual al del clero y la nobleza unidos.

Los diputados siguiendo una costumbre tradicional, recibieron de sus electores unos documentos, llamados cuadernos, en que se consignaban las reformas que ellos pretendían.

Los tres órdenes coincidían en la solicitud de una Constitución que garantizase la libertad individual y la libertad de pensamiento; que definiese los derechos del rey y de la nación, y que terminase con el absolutismo y la arbitrariedad. También pedían la convocatoria regular de los Estados Generales, para preparar las leyes y votar los impuestos.

El 5 de mayo de 1789, los Estados Generales celebraron en Versalles su sesión inaugural. El rey leyó el discurso de apertura en el que declaró que habían sido convocados, simplemente, para reorganizar las finanzas del reino, agregando, a continuación, que estaba dispuesto a defender la plenitud de su autoridad real. Nada dijo sobre las reformas que todos anhelaban, ni tampoco abordó el problema de si los órdenes sesionarían por separado o, al contrario, unidos en un sólo cuerpo.

Terminada la sesión, el tercer Estado invitó a los otros órdenes a reunirse en una sola Asamblea, lo que implicaba aceptar la solución del voto por cabeza. Muchos representantes del clero, especialmente del bajo clero, se incorporaron al tercer Estado, y el 17 de junio se constituyeron en Asamblea Nacional alegando que ellos solos representaban al 96 por ciento de la nación. A continuación proclamaron "ilegales y nulas todas las contribuciones que no hubiesen sido consentidas expresamente por la nación, autorizando provisionalmente el cobro de los impuestos existentes y colocando a los acreedores del Estado bajo la garantía de la nación francesa". Este fue el primer acto revolucionario.

El rey pretendió anular el movimiento de la Asamblea, cerrando el salón en que sesionaban, pero sus miembros se reunieron en un frontón vecino. Al ver el rey fracasado su intento, se dirigió en persona a la "pretendida Asamblea Nacional", a la que declaró que sus actos eran nulos, y que los tres órdenes debían sesionar por separado. La Asamblea no acató su indicación. Entonces el monarca resolvió, en vista de la actitud de la Asamblea Nacional, que clérigos y nobles se incorporasen a ella (27 de junio de 1789). Poco después la Asamblea acordó llamarse Constituyente reafirmando así su decisión de dar a Francia su primera Constitución.

Entretanto, la monarquía preparaba un golpe militar, mediante el cual pretendía disolver la Asamblea. En París se difundió la noticia de que el ejército disolvería la Asamblea, arrestaría a

los diputados y saquearía la propia ciudad. La excitación culminó cuando se supo que el rey había destituido a Nécker.

El 14 de julio de 1789 el pueblo asaltó la Bastilla, la prisión del Estado, donde esperaba hallar armas y después de cuatro horas de lucha, en que murieron unas trescientas personas, la ciudadela cayó. El rey cedió entonces. Ordenó el alejamiento de las tropas extranjeras de Versalles, designó nuevamente a Nécker como ministro y concurrió a París para recibir, de manos del Marqués de La Fayette el emblema de la revolución, la escaparela tricolor: con los colores rojo y azul, de la ciudad de París, y blanco, de la monarquía. La Asamblea se abocó a la tarea de formular los principios fundamentales del nuevo régimen, que fueron consignados en una "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano" (27 de agosto de 1789). Este documento no trató de fijar solamente derechos y libertades para el hombre francés de 1789, sino para todos los hombres, de todos los tiempos y en todas las regiones del mundo. Y esto es lo que la diferenció de las anteriores declaraciones formuladas en Inglaterra y en los Estados Unidos: su sentido general y su alcance universal. La Declaración consta de un preámbulo y de diecisiete artículos. En esta ocasión solo se transcribieron los relacionados con los impuestos.

XIII. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común, que debe repartirse igualmente entre todos los ciudadanos, y de acuerdo con su posibilidad.

XIV. Los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismo o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de comprobar su empleo y de determinar, su proporcionalidad, su cobro y su duración.

Es importante resaltar que la situación tributaria fue el detonante principal de la Revolución Francesa sin olvidar la gran repercusión de sus ideas en América.¹⁶

1.6 EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO

1.6.1 EPOCA PREHISPANICA. LOS TRIBUTOS EN LOS AZTECAS. Los tributos que existían en los Aztecas o Mexicanos, pueden dividirse en dos grandes grupos:

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

1.6.1.1 TRIBUTOS IMPUESTOS A LOS PUEBLOS SOMETIDOS POR LOS MEXICANOS. En esta categoría había dos maneras diferentes de organización tributaria:

¹⁶ Observación. Los datos para la anterior exposición fueron tomados de las siguientes obras.

FLORIS Margadant. Op. cit. p.p. 263 a 275

GONZALEZ Blanckaller E. Op. cit. 284 a 289

HERRERIAS Armando. Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico. p.p. 91 a 107, 112 a 122, 140 a 147

SECCO Ellauri Oscar. Op. cit. p.p. 7 a 30

1.- La de los pueblos que se daban en paz, que solamente entregaban su tributo, conservando su completa autonomía.

2.- La de los pueblos sometidos por la fuerza de las armas.

En este segundo caso se señalaban los tributos, los que se cobraban con la intervención de calpixquis (mayordomos o cobradores de tributos) nombrados por los mexicanos.

También es este segundo caso, o bien se le permitía a los pueblos vecinos, elegir libremente a su Tecuhtli (Gobernador), conservando su completa independencia en su régimen propio, o por el contrario recibían Señor o Tecuhtli por nombramiento de quien los había conquistado.

Existía un alianza entre México, Texcoco y Tlacopan. Esta alianza era ofensiva y defensiva, además de la confirmación electoral que estos tres reinos hacían de la elección del Rey en los otros. En los casos de guerra, el mando de las fuerzas correspondía a los Señores de México; pero en los demás asuntos del régimen interior de cada reino eran verdaderamente independientes. Como resultado de esta alianza y de la ayuda que prestaban en la guerra, había pueblos que tributaban a los tres señores, conjuntamente, de México, Texcoco y Tlacopan, dividiéndose el producto del tributo en cinco partes iguales, de las dos tocaban al Señor de México, dos al de Texcoco y una al de Tlacopan.

Había pueblos que sólo tributaban a alguno de estos señores, sea porque al verificarse la alianza ya los tuvieran de tributarios individuales, o más bien porque la guerra se hubiera hecho por uno sólo de los pueblos, sin pedir el auxilio de los demás.

Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas era de dos clases:

1.- Tributos en especie o mercancías; y

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

La primera clase de tributos sometidos (especiales o mercancías) era señalada según los productos de cada provincia, su población, riqueza e industria. Lo antes mencionado se puede comprobar, especialmente en jeroglíficos, documentos, como el Códice Mendocino y la Matricula de Tributos. En estos documentos se precisan en caracteres y jeroglíficos los pueblos tributarios con la especie de tributo y las formas de pago. Es importante resaltar, que los pueblos tributarios pasaban de doscientos setenta.

Para dar una idea de estos tributos, se señalaban algunos de los mencionados por el profesor don Jesús Galindo y Villa en sus comentarios al Códice Mendocino: Los pueblos tributaban según se encontraran en las tierras frías, templadas o calientes; deberían entregar en especies sus tributos; casi todos tenían la obligación de contribuir con diversas cargas de manta, unas labradas, no pocas adornadas, en general, hechas de algodón; mantillas, manteles (maztlat), huipiles, enaguas; igualmente armas, rodela (escudo chimalli) con vistosas plumas y flechas para la guerra; frijoles, chíca, huautli o semilla de bledos, maíz, cántaros de miel; papel (amatl o amate) en enormes cantidades (miles de pliegos) hechos de fibra de maguey; pieles de venado; jícaras, petates o cesteras; cal, leña, vigas, tablones, águilas vivas, oro, etc. Casi todo había que proveerlo abundantemente; la carga era enorme y terrible.

Por su parte los pueblos tributarios de tierra caliente eran obligados a contribuir con grandes cantidades de caxtles o aparejos con que los indios llevan pesos a cuestras, a manera de albardas; cántaros con miel de abejas, cacao, canatillos con copal blanco para sahumeros; fardos de algodón; hule, pelotas; plumas de pájaros; pieles de tigres; tecomates, conchas, manojos de plumas de quetzal; talegas de grana o cochinilla; tecomates ricos con que bebían cacao; ají seco; cuentas de piedras finas; turquesas; cuentas y joyas de oro; jícaras con oro de polvo; tabletas de ese mismo metal, de cuatro dedos de ancho y de largo tres cuartos de vara y el grosor como de pergamino; bezotes de ámbar claro guarnecido de oro; bezotes de bitriles (berilo) con su esmalte azul; líquido ámbar; el perfume llamado acayetl para la boca, hachas, haclueltas y cascabeles de cobre, cacao, etcétera, etcetera.

En la mayoría de las provincias conquistadas se dejaban a los señores naturales de ella (en algunos casos a excepción del Tecuhtli) y a todo el común le dejaban su hacienda, usos, costumbres y manera de gobierno.

Según la opinión de Orozco y Berra el monto total del tributo señalado lo repartía el Señor del país por ciudades y pueblos, y éstos por individuos o gremios, aunque lo general era por barrios. En los pueblos en que se nombraba calpixquis o recaudadores, éstos funcionarios llegado el plazo exigían el monto de lo señalado. Los pueblos recogían su cuota llevándola por su cuenta a la capital de la provincia, donde se almacenaba en edificios al efecto destinados. De lo almacenado disponía el Rey en cada lugar o bien era traído por los mismos súbditos a la capital que correspondía al tributo según fuera México, Texcoco o Tlacopan, donde respectivamente se guardaba a cargo de mayordomos principales, quienes por pintura llevaban cuenta exacta de las entradas y salidas según orden del Monarca. La falta de probidad de estos empleados era castigada con pena de muerte. Independientemente de los tributos que se señalaban se hacían adjudicaciones del producto de las tierras a los principales caudillos vencedores, los cuales tenían derecho al servicio personal de los vencidos.

Las épocas señaladas para el pago de los tributos variaban según la naturaleza de éstos. Generalmente se pagaban cada ochenta días o sean cuatro meses mexicanos, o ya sólo dos veces al año o tres o cuatro veces, dividiéndose en este último caso los dieciocho meses del año azteca en la siguiente forma: 5- 4- 4- 5.

Los servicios personales consistían en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vencedores, como en llevar cargas, bastimentos y armar a cuestras y aún prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.

1.6.12 TRIBUTOS INTERIORES QUE DEBIAN PAGAR LOS PROPIOS MEXICANOS.

Los tributos interiores que tenían que pagar los propios mexicanos eran de tres clases:

- 1.- El que pagaban a sus señores naturales.
- 2.- El tributo religioso.
- 3.- El de tiempo de guerra.

1.6.1.2.1 TRIBUTOS QUE PAGABAN A LOS SEÑORES FEUDALES. Los indios mexicanos no conocieron la propiedad en su concepción clásica. La organización de ésta correspondía a la clasificación social, pues entre ellos también la posesión de la tierra era la base de la preeminencia social. Había cuatro clases de señores:

I.- Los Tlatoques o Señores Supremos, los cuales tenían el gobierno y mando de su provincia respectiva y a los cuales estaban sujetos todos los otros. El tributo para ellos consistía en la labranza, que los súbditos no exceptuados tenían que hacer de estas tierras, además del servicio de leña y agua, de ser criados de sus casas. Parece ser que también a los Tlatoques les correspondían los tributos que pagaban los mercaderes y maestros de oficio y artesanos, los primeros de los artículos con los cuales comerciaban y los segundos con lo que era de su oficio.

II.- Los Tectecutzin o Teúles. Estos señores eran de diversas maneras según sus dignidades y preeminencias, nombrados por vida, por sus hazañas guerreras o por los servicios prestados a la República. El tributo para ellos consistía en la obligación de los súbditos no exceptuados, de laborarles sus sementeras y darles servicio para su casa, leña y agua.

III.- Los Calpullec o Chinancallec, que quiere decir cabezas o parientes que vienen de muy antiguo. Estos señores eran nombrados por barrios, pues los calpulli eran los barrios de la ciudad. A los Chinancallec, los habitantes del Calpulli le labraban una sementera para su sustento y gastos y le daban servicio personal de criados, leña y agua. Este tributo aunque no era por obligación y por mandato del Señor Supremo lo hacían por costumbre y en atención a los servicios que recibían de este funcionario por las tierras del Calpulli y al defender y amparar a los habitantes del mismo. No estaban obligadas al servicio personal y a las obras públicas las siguientes personas.

- I.- Los Pipiltzin y los Tecquibac.
- II.- Los mercaderes y artesanos.
- III.- Los funcionarios y sacerdotes.
- IV.- Los guerreros principales.

Naturalmente que tampoco prestaban servicios personales a los otros señores. Los comerciantes y artesanos sólo en tiempos de necesidad estaban obligados a quedar en la labranza de milpas y sementeras. El servicio personal y ordinario de cada un día de agua y leña para la casa, estaba repartido por días pueblos y barrios de manera que a lo más les tocaba a las personas una o dos veces por año. Generalmente los Pipiltzin y Tecquibac eran designados por los señores, como mayordomos y recogedores de tributos y además de servir de guardia al Soberano, de enviados, ministros y ejecutores de justicia. El servicio personal se limitaba a los Macehuales o plebeyos. A los jueces y ciertos empleados públicos se les señalaban tierras para sostener con lucimiento las cargas del empleo. El usufructo duraba nada más el tiempo del encargo.

A las tierras había obligación de labrarlas, también prestarles servicios personales de agua y leña. Cerca de los Calpulli había tierras destinadas al cultivo cuyos productos estaban exclusivamente destinados al ejército en tiempo de guerra con la obligación para los vecinos de labrarlas.

No tributaban: los Tecutles y los Pilles; los que estaban bajo el poder de sus padres; los huérfanos, las viudas, los lisiados impedidos de trabajar, los mendigos, los Mayeques, ni los que servían a los templos, pues estos estaban destinados para el culto de los dioses y ningún tiempo dedicaban a otra actividad o labor. Los Mayeques o Mahues, que quiere decir labradores que están en tierras ajenas, eran semejantes a los siervos de la edad media, eran solariegos, se puede decir que formaban parte del usufructo de la tierra.

El beneficiario de esta tenía el dominio directo y el Mayeque la trabajaba, dándole una parte de su producto al dueño; no podía abandonar la tierra a que pertenecía y pasaba con ella a un nuevo poseedor por contrato o herencia. Estaba además obligado a prestar servicios de leña y agua para la casa de su Señor y acudir a la labranza de las sementeras que se hacía en común en tiempo de guerra.

1.6.1.2.2 TRIBUTOS RELIGIOSOS. Estando tan arraigado entre los aztecas el culto religioso a sus diferentes dioses, era natural que existieran gran número de ministros. Según los cálculos de los historiadores Orozco y Berra, Clavijero y Torquemada, existían en la República 40,000 teocalis con un millón de ministros, basándose para este cálculo en que solamente en el templo mayor habían 5,000 ministros.

Para su sostenimiento y gastos de reparación de los templos tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, las que dominaban teotalpan o tierras de los dioses, y tres clases de tributos:

I.- El de las primicias de los frutos del campo.

II.- Mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos.

III.- Tributos de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos.

Había pueblos enteros dedicados a esto, como por ejemplo, en Texcoco cada seis meses quince pueblos suministraban mantenimiento al rey, al templo y en el año compuesto de 18 meses eran distintos los pueblos sucediéndose los unos a los otros.

1.6.1.2.3 TRIBUTOS EN CASO DE GUERRA. Los pueblos sometidos a los mexicanos tenían la obligación de seguirlos en la guerra a cuyo efecto se les señalaba la gente con que deberían contribuir:

En los Calpulli de México, cerca de ellos y con obligación a los vecinos de labrarlas, había tierras destinadas al cultivo cuyos productos estaban exclusivamente dedicados al mantenimiento del ejército en tiempo de guerra. El servicio en caso de guerra consistía también el llevar las armas y equipaje de los guerreros.

A algunos pueblos se les imponía, además del tributo respectivo la obligación de cultivar para suministrar víveres al ejército real, unos campos determinados.

1.6.1.2.4 PRESENTES. Los presentes o regalos eran acostumbrados para toda clase de ceremonias. Los principales eran los siguientes.

Los pueblos que se ofrecían de paz o determinaban no hacer la guerra, juntaban joyas de oro,

plumajes y otros presentes y salían con ellos al camino a dar obediencia al jefe guerrero. En las fiestas de cada año a los Señores Supremos, los demás señores inferiores hacían presentes en reconocimiento de la sujeción y vasallaje. Los mercaderes en estas mismas fiestas tenían además costumbre de juntarse entre sí y dar un presente a nombre de todos. En las ceremonias religiosas o cuando llevaban a los hijos a los establecimientos de educación como el Calmecac, los padres ofrecían a Quetzalcóatl papeles, incienso, maxtlatl, sartales, piedras y plumas ricas. Además en las fiestas religiosas hacían donaciones por los votos y las primicias de las sementeras.

Nadie podía entrar al palacio ni ver al Rey sin ofrecerle ramilletes; el mismo uso había con sus señores y embajadores, además formaban parte de las ofrendas del culto. En todas las ceremonias se les hacían ofrendas a los sacerdotes.

1.6.1.2.5 SANCIONES. A nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo; si pobre debía trabajar; si enfermo, se esperaba que sanase; los exactores perseguían a todos con mayor crueldad, teniendo facultad de vender como esclavos a los insolventes.¹⁷

1.6.2 EPOCA INSULAR. El primer tributo que conocieron los indios fue esencialmente motivado por destellos de pillaje y rapiña, esto se demuestra a raíz de un impuesto inventado por Colón a los naturales de Santo Domingo después del primer levantamiento de los naturales, la cual consistía en tomar la producción que tenía cada indio en la tierra de su propiedad. Esto no duró mucho y únicamente tuvo efecto hasta 1496, durando sólo cuatro años.

Era tal el grado de violencia y rapiña llevado a cabo por los tripulantes de las naves españolas que llegó a prohibirse estrictamente al almirante de cada barco y su tripulación que anduvieran vagando en las islas, pues únicamente lo hacían so pretexto de buscar oro y otras cosas insulares.¹⁸

¹⁷ Aclaración. Los datos para la anterior exposición fueron extraídos de las siguientes obras.
 FLORIS Margadant Guillermo. Historia del Derecho Mexicano.
 JIMENEZ Moreno, MIRANDA Jose. Historia de México. p.p. 113 a 154, 209 a 226, 246 a 262, 335 a 343, 373 a 376
 México a Través de los Siglos. Tomo I p.p. 566 a 568, 573, 587
 MIRANDA José. El Tributo Indígena en la Nueva España durante el siglo XVI
 PEREZ De los Reyes Marco Antonio. Apuntes de clase. Asignatura Historia del Derecho Mexicano
 YANEZ Ruíz Manuel. El problema Fiscal en la distintas etapas de nuestra organización política. Tomo I p.p. 19 a 25, 112, 113, 256, 257, 264 a 267, 316 a 326

¹⁸ Cfr. GARCIA Amor Cuauhtémoc. Jurídica Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Tomo II. p.p. 968 y 969

A continuación se transcribe un pasaje que relata Hernán Cortés en sus cartas de relación, la cual nos dice lo siguiente:

"Moctezuma hizo llamamiento y congregación de todos los señores de las ciudades y tierras allí comarcas y les dijo, entre otras cosas, que así como hasta aquí a mí me habeis temido y obedecido por vuestro señor de aquí en adelante, tengáis y obedezcaís a este gran Rey, pues él es vuestro natural señor, y en su lugar tengáis a este su capitán y todos los tributos y servicios que hasta aquí a me hacíades, lo haced y dad a él, porque yo mismo tengo que contribuir y servir con todo lo que me mandare; y además de hacer lo que debeís y sois obligados a mí me hareís en ello placer".¹⁹

En este párrafo se denota la importancia que el tributo tenía en esa época puesto que se estaba efectuando en ese momento un cambio de poder o cambio de mando en las riendas del Imperio, asimismo, en este acto trascendente se mencionaba lo referente a la tributación.

1.6.3 EPOCA COLONIAL. A partir de la instauración del régimen colonial en nuestro país, los sistemas tributarios prehispánicos quedaron, desde luego, abolidos. Comenzó a imperar un régimen fiscal carente de unidad, proveniente de la España continental, que se fue integrando a las colonias, a través de las llamadas ordenanzas reales.

Sobre sale en este sentido el gravámen que se impuso a la extracción y tratamiento de los metales, surgiendo así el llamado quinto real. En un principio se dio a éste la connotación de quinta parte de los metales preciosos que adquiriesen los conquistadores y posteriormente los encomendadores, entregados a la Corona, y al paso del tiempo surge la llamada amonedación, denominada también derecho de vajilla, consiste en la obligación a cargo de los particulares de llevar la plata ante los oficiales reales para que fuera quintado, es decir, separar de dicho metal la quinta parte (quinto real), para que, posteriormente, el remanente pudiera ser labrado, fabricándose así las vajillas. En el mencionado procedimiento de recaudación fiscal, puso el Reino especial cuidado y estrecha vigilancia, sancionándose a los incumplidores de tal obligación con la entrega total de su plata a la Real Hacienda circunscribiéndose a los manufactureros de este metal en una sola calle de la ciudad de México, bautizada con el nombre de los Plateros.

Otra fuente de ingresos para la Real Hacienda la constituyeron los tributos que pagaban los indios, del que quedaban exentos los caciques, los enfermos y las mujeres. Para la captación de dichos ingresos, quedó establecido un sistema especial consistente en una concesión otorgada a los encomenderos por el Rey, misma que en poco tiempo se convirtió en motivo de abusos por parte de dichos encomenderos, propiciando tratamientos crueles e inhumanos de que eran víctimas los tributarios.²⁰

¹⁹ Ibid. p. 969

²⁰ Cfr. BURGOA Llano Ignacio. Principios Constitucionales en materia de Contribuciones. RTFF 45 años. Tomo I. p.p. 407 y 408

Para corroborar que el régimen fiscal colonial careció de unidad se formula una breve relación de tributos o contribuciones de índole diversa:

- a) Impuesto de lanzas. Pagadero a consecuencia de la obtención de un título de nobleza.
- b) De Media a Nata. Cubierto por los servidores públicos, incluido el Virrey, Oidor y Gobernador, consistente en media anualidad de sus sueldos.
- c) De Alcabala. Causado por la contratación de venta y permuta.
- d) Almojarifazgo. Por concepto de ingreso o salida de mercancías del reino.
- e) El Derecho de Caldos. Que se causaba por la fabricación de vinos y licores, importados y nacionales.
- f) El generado por la actividad Pesca o Buceo de perlas.
- g) Papel Sellado.
- h) Derechos de Armada y Avería, 1 % sobre el valor de lo que entraba por mar.

La heterogénea y diversificada tributación anterior, observó un poco de unidad con la introducción de vigencia de la Constitución Cádiz de 1812. Tal ordenamiento pretendió sistematizar la tributación introduciendo en sus normas el principio de proporcionalidad de los impuestos estableciendo su artículo 8 que todo español estaba obligado a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado. Así mismo, surge con claridad el principio de legalidad de los impuestos, determinándose que deberían ser las cortes, órgano legislativo, quien debía decretarlos, despojando al Rey de ésta facultad.²¹

Los anteriores pensamientos, se basaron en ideas de Adan Smith y los filósofos y economistas franceses, precursores del movimiento revolucionario de su país. Destacando Voltaire, Rousseau, Montesquieu, Turgot, Quesnay, Gournay, etc.

1.6.4 MEXICO INDEPENDIENTE. Desde los primeros brotes independentistas de nuestro país como lo es por ejemplo el Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana conocido comúnmente como Constitución de Apatzingán de 1814 comienzan a surgir importantes lineamientos en materia fiscal. En el artículo 36 del mencionado documento logró centrarse a la obligación tributaria no como una carga abusiva por parte del Estado, sino como un presupuesto indispensable para su subsistencia, el establecer que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa, especificando el artículo 41 de la mencionada constitución la obligación ciudadana de contribuir a los gastos públicos. Debe descartarse además el establecimiento del principio de legalidad en el documento constitucionalidad que mencionamos, ya que en su artículo 113 se creó el imperativo de que los impuestos debían fijarse por la ley, teniendo atribución para ello el Supremo Congreso.

Nuevamente se aprecia la influencia de los pensadores franceses e ingleses.

El multiplicado principio de legalidad tributaria se traslada a la Constitución Federal de 1824

²¹ Idem.

determinándose que al Congreso General compete la fijación de las contribuciones necesarias para cubrir los gastos generales de la República (artículo 49, fracción VIII).

Pasando a la Constitución Federal de 1857 se fija como una de las obligaciones del mexicano la de "Contribuir para los gastos públicos así de la federación como el Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" (artículo 36 del Proyecto Constitucional, convertido en el artículo 31, fracción III de la Constitución). Tomada literalmente la anterior transcripción surge la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Mexicana vigente.²²

Es oportuno comentar que se agregó al Distrito Federal. Por consiguiente el artículo 31 fracción IV de la Constitución actual reza así:

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

²² Ibid. p. 408

CAPITULO SEGUNDO

" ESTUDIO DOGMATICO DE LOS IMPUESTOS "

2.1 CLASIFICACION SOBRE LAS FUENTES DE INGRESOS DEL ESTADO

Es importante conocer las distintas fuentes de ingresos a las que ha recurrido el Estado tanto en el presente como en el pasado, para poder realizar sus actividades, siendo indispensable la obtención de fondos o recursos.

2.1.1 CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS. Según los cameralistas todo recurso procedía de tres fuentes:

- a) Los bienes de dominio público. Que era la principal fuente de ingresos para el soberano.
- b) Los derechos de regalías. Eran los ingresos que provenían de los derechos que el rey otorgaba a los particulares para que explotaran sus bienes.
- c) Los impuestos. A los cuales sólo se recurría en última instancia. ¹

2.1.2 CLASIFICACION DE GRIZIOTTI. Para este autor, la clasificación de los recursos del Estado se basa en su origen, pudiendo provenir de pasadas, presentes o futuras generaciones.

- a) Pasadas generaciones. Los ingresos se perciben de fuentes que ellas crearon como: las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, de empresas públicas y de empresas económicas.
- b) Presentes generaciones. Los ingresos se perciben por contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, indirectos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Futuras generaciones. Los ingresos se podrán percibir recurriendo a la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda. ²

2.1.3 CLASIFICACION DE EINAUDI. Este autor clasifica a los ingresos que percibe el Estado en dos categorías.

- a) Ingresos derivados del impuesto comprendiendo:
 - 1.- Precios privados. Son los que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes que son de su propiedad, compite con los particulares. El precio no es fijado por el Estado sino por la ley de la oferta y la demanda, es decir, de acuerdo a las necesidades reales que existan en el mercado.

¹ Cfr. MARGAIN Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario. p.p. 69 y 70.

² Ibid. p. 70

2.- Precios cuasiprivados. Es cuando se trata de servicios o bienes que pueden obtenerse del Estado o de los particulares, pero el Estado tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos y para lograr su objetivo establece un precio por encima del que existe en el mercado. Por lo consiguiente no atiende a la ley de la oferta y la demanda.

3.- Precios públicos. Ocurre cuando el Estado ejerce un monopolio en la prestación de servicios o explotación de bienes y por lo tanto al no exigir competencia por parte de los particulares puede y fija libremente el precio.

4.- Precios políticos. Son aquellos que el Estado establece por un servicio administrativo o la explotación de un bien de su propiedad, siendo este, muy por debajo del costo real. Basándose no en la ley de la oferta y la demanda, sino en cuestiones y consideraciones de tipo político.³

b) Ingresos no derivados del impuesto. Comprende:

- 1.- Contribuciones
- 2.- Empréstitos.

2.1.4 CLASIFICACION DE HUGH DALTON. Dalton clasifica las fuentes de los ingresos públicos en dos grandes grupos: impuestos por una parte y, las restantes fuentes de ingresos por otra, que vienen a ser los precios cargados por la autoridad a los particulares en la prestación de servicios específicos o adquisición o uso de bienes de propiedad pública.

Distingue las fuentes del primer grupo de las del segundo, en el hecho de que los impuestos son pagados compulsivamente y los precios voluntariamente. Señala para el grupo de los impuestos las siguientes fuentes:

- 1.- Los impuestos propiamente dichos.
- 2.- Tributos e indemnizaciones.
- 3.- Empréstitos forzosos.
- 4.- Penas pecuniarias impuestas por los tribunales de justicia, por la comisión de delitos o infracciones.

En el Segundo grupo considera:

- 1.- Entradas provenientes del arrendamiento de tierras públicas o de acciones correspondientes a la compañía explotadora del canal de Suez.
- 2.- Entradas provenientes de empresas manejadas por el Estado, sin hacer uso del poder de monopolio para elevar las tarifas por sobre el nivel competitivo.
- 3.- Derechos pagados en retribución de servicios prestados por un funcionario público.
- 4.- Empréstitos voluntarios.

Existen cuatro fuentes de ingresos que Dalton no encuadra en ninguno de los dos grupos antes señalados, siendo estos:

- 1.- Ingresos provenientes de la explotación de empresas por el Estado, en los casos en que éste aprovecha su carácter de monopolizador para elevar las tarifas por sobre el nivel competitivo.

³ Idem.

- 2.- Ingresos por contribuciones de mejoras.
- 3.- Nuevas emisiones de papel moneda.
- 4.- Donaciones voluntarias.⁴

2.1.5 CLASIFICACION DE BIELSA. El tratadista Bielsa clasifica a los recursos, no las fuentes, existiendo tres grupos.

- 1.- Nacionales provinciales y municipales. Son los ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal y legalmente autorizados.
- 2.- Ordinarios y extraordinarios. Son los ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal y legalmente autorizados, estos son los ordinarios. Los extraordinarios son los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.
- 3.- Ordinarios y derivados. Los primeros son los que provienen del patrimonio del ente público, los segundos derivan del patrimonio de los particulares como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.⁵

2.2 CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO MEXICANO

El código Fiscal de la Federación, clasifica a los ingresos del Estado en:

Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos. Dándoles las siguientes definiciones:

2.2.1 IMPUESTOS. Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

2.2.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. Son las contribuciones en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

2.2.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. Son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

2.2.4 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 u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

⁴ Ibid. p.p. 71 y 72

⁵ Ibid p. 72

2.2.5 APROVECHAMIENTOS. Son 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.

2.2.6 PRODUCTOS. Son 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. ⁶

2.3 CONTRIBUCION Y TRIBUTO

Todo lo que ayuda o auxilia al Estado para sufragar sus gastos es una contribución, por lo consiguiente es el género.

Las contribuciones se dividen en :

- a) Contribuciones forzadas o exacciones. Son las que fija la ley a los particulares cuando se adecuan a la hipótesis normativa que contempla la propia ley. También se les denomina tributos y comprenden: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales.
- b) Contribuciones voluntarias. Son las que derivan de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o de una declaración unilateral de voluntad del particular implicando un acto de liberalidad. ⁷

Retomamos el punto de los tributos ya que dentro de esa clasificación se encuentran los impuestos, tema de estudio de este trabajo.

En nuestra legislación no se encuentra el concepto de tributo en ninguna ley, pero diversos tratadistas ofrecen diversas y variadas definiciones entre las que destacan:

La de Blumenstein "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicamente sometidos a la misma". ⁸

Para Giuliani Fonrougeel tributo es "una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho". ⁹

El autor Jarach manifiesta "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto

⁶ Cfr. CFF.

⁷ Cfr. RODRIGUEZ Lobato Raúl. Derecho Fiscal p.p. 5 y 6.

⁸ MARGAIN Manautou.Op. cit. p.p. 320 y 321.

⁹ Ibid p. 321

(contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".¹⁰

El Código Tributario del Uruguay tiene la siguiente definición; Art. 10. "(Concepto de tributo). Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".¹¹

2.3.1 CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO. De las definiciones ya expuestas se llega a la conclusión que los tributos tienen los siguientes caracteres:

- a) **Carácter público.** Los tributos son ingresos que el Estado percibe, en virtud de su potestad de imperio. Por lo consiguiente tiene un carácter público.
- b) **Es una prestación en dinero o en especie.** Los tributos son prestaciones que realizan los contribuyentes al Estado. Generalmente son de carácter pecuniario, al facilitar su utilidad a el Estado, aunque existe la posibilidad de que los tributos sean en especie, lo cual no es muy frecuente.
- c) **Es una obligación *ex-lege*.** La fuente de todo tributo debe estar representada en un presupuesto establecido en la ley y un hecho de la vida factica que se adecue perfectamente a la hipótesis prevista. Toda obligación *ex-lege* nace directamente de una ley. Una de las características de los tributos es la coacción.
- d) **Es una relación personal, de derecho, obligatoria.** El tributo establece una relación entre dos sujetos :
 - 1.- El Estado. Que es el acreedor del tributo, teniendo derecho a exigir la prestación.
 - 2.- El deudor del tributo. Debiendo realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie. Toda relación tributaria es personal y obligatoria.
- e) **Tiene por objeto proporcionar recursos al Estado para que pueda realizar sus funciones.** El destino general de los tributos es satisfacer los gastos públicos. Por lo tanto existe el deber constitucional de que todo ingreso público se destine para cubrir los gastos públicos previstos y autorizados por la Ley de Presupuestos. En nuestra Carta Magna en su artículo 31, fracción IV, se establece que los tributos se destinen a los gastos públicos de la Federación, del Estado, del Municipio y del Distrito Federal.
- f) **Deben ser justos.** Esto se sintetiza en que todo tributo debe ser justo. No se profundizará más en este punto, ya que será analizado en otro capítulo del presente ensayo, con el debido detenimiento que merece.
- g) **Los recursos que producen los tributos no deben aplicarse a gastos determinados.** Los tributos deben formar un fondo común que sirva para financiar todas las erogaciones del Estado. Esto se apoya en un principio de Derecho Presupuestario llamado de unidad de caja, evitando una afectación a gastos determinados.¹²

¹⁰ Idem.

¹¹ Idem.

¹² MARGAIN Manautou E. Op.cit. p.p. 322 a 326.

2.4 DEFINICION DE IMPUESTO

2.4.1 DEFINICION ETIMOLOGICA. "Del latín *impositus*, tributo, carga". ¹³

2.4.2 DEFINICION ENCICLOPEDIA. " Hac. Pública. Transmisión de valores económicos, que reviste en general la forma de dinero y que coactivamente y sin contraprestación efectúan los sujetos económicos en favor del Estado en virtud de una disposición legal ". ¹⁴

2.4.3 DEFINICIONES DOCTRINALES. Existen innumerables definiciones, tantas como tratadistas. Por lo consiguiente sólo se señalarán las más destacadas.

2.4.3.1 A. D. GIANNINI. Dice que impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso. ¹⁵

2.4.3.2 MANUEL DE JUANO. Lo define así, "el impuesto es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrante de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales del país, y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles ". ¹⁶

2.4.3.3 GUILLERMO AHUMADA. Expresa "que es una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible". ¹⁷

2.4.3.4 LUGI COSSA. Manifiesta "El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales ". ¹⁸

¹³ Sic. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I-O p. 1638

¹⁴ Sic. Enciclopedia Salvat. Tomo XIII p. 154

¹⁵ Cfr. VILLEGAS B. Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. p.72

¹⁶ Sic. JUANO de Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I. p. 272

¹⁷ Sic. AHUMADA Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas. Tomo I. p.249

¹⁸ Sic. SAN MARTÍN y TORRES Xavier. Revista Jurídica Veracruzana. Tomo VII. p.171

2.4.3.5 MIRBACH-RHEINFELD. Definen "Los impuestos son, desde el punto de vista jurídico, prestaciones pecuniarias a las personas públicas, que la ley impone en virtud de ciertas hipótesis determinadas, sin que haya necesidad de ningún otro tributo para dar nacimiento a la obligación".¹⁹

2.4.3.6 EHEBERG. Considera al impuesto como "las exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que se perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente determinada por el poder público, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".²⁰

2.4.3.7 CAUWES. Por su parte define "Impuesto es el precio que la soberanía exige al ciudadano en virtud del principio de la solidaridad nacional para la remuneración de los servicios de interés general y el pago de las cargas resultantes de las deudas del Estado".²¹

2.4.3.8 NITTE. Dice "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de Derecho Administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible".²²

2.4.3.9 VITTI DE MARCO. Expresa "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales".²³

2.4.3.10 GASTON JEZE. No da una definición, sino enumera sus características que son:

- 1.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no de servicios personales.
- 2.- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- 3.- El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- 4.- Se establece según reglas fijas.
- 5.- Se destina a gastos de interés general.
- 6.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada".²⁴

¹⁹ Sic. Enciclopedia Jurídica OMEBA. Tomo XV. p. 142

²⁰ Idem.

²¹ Idem.

²² SAN MARTIN y TORRES Xavier. Op. cit. p. 170

²³ Idem.

²⁴ Ibid. p.171

2.4.3.11 LEROY - BEAULIE. Dice "Impuestos es la contribución exigida de cada ciudadano por su parte en los gastos del gobierno". "El impuesto, es el precio de los servicios rendidos por el Estado y representa además, la parte que como aplicación del principio de solidaridad nacional debe soportar cada ciudadano en las cargas de toda especie y de todo origen que pesan sobre el Estado".²⁵

2.4.3.12 MANUEL MORSELLI. Manifiesta "El impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, requerida por el Estado y por las entidades menores para ser destinada a la consecución de los fines generales de la vida pública".²⁶

2.4.4 DEFINICIONES LEGISLATIVAS

2.4.4.1 ORDENAMIENTO FISCAL ALEMAN. "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación".²⁷

2.4.4.2 CODIGO FISCAL DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES. "Son impuestos las prestaciones pecuniarias que, por disposición del presente Código, o de leyes especiales, están obligados a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles)".²⁸

2.4.4.3 LEY GENERAL TRIBUTARIA DE ESPAÑA. "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta".²⁹

2.4.4.4 CODIGO TRIBUTARIO DE URUGUAY. Lo define "Impuesto es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".³⁰

2.4.4.5 EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. Del 30 de diciembre de 1938, en su artículo 2do, definía a al impuesto de la siguiente manera:

²⁵ Enciclopedia Jurídica. OMEBA. Op. cit. p.142

²⁶ SAN MARTIN Y TORRES Xavier Op.cit. p.171

²⁷ Sic. DE LA GARZA Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. p.373

²⁸ Idem.

²⁹ Idem.

³⁰ Idem.

"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

En el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1967, que entró en vigor el 1 de abril de 1967, dice: *"Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".*

El Artículo 2do. del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1981, define el impuesto de la siguiente manera:

"I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

(Estas fracciones se refieren a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).³¹

2.4.5 DEFINICION PROPIA. El impuesto es una prestación en dinero que se exige al gobernado por parte de la autoridad pública coactivamente sin existir una contraprestación con el fin de satisfacer necesidades públicas.

2.5 DIVERSAS TEORIAS SOBRE EL IMPUESTO

Para justificar las exigencias impositivas del Estado, se han expuesto diversas teorías, destacando las siguientes:

2.5.1 EL IMPUESTO ES EL PRECIO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL ESTADO A LOS PARTICULARES (TEORIA DE LA EQUIVALENCIA). Esta teoría (mediados del siglo XVII) fue sostenida inicialmente por Pufendorf, y nació como ciencia de la administración de los bienes pertenecientes a los príncipes (*Camera principis*), de donde se le llamó cameralista. Esta escuela sostenía que el impuesto es un precio por la protección de las vidas y bienes de los súbditos; por lo tanto las percepciones se clasificaban en:

- a) Capitación por la protección de la vida.
- b) Tributación en relación a la cuantía de los bienes protegidos.

Concluyendo, es el pago del particular por un servicio que le da el Estado, guardando una equivalencia.

La anterior teoría no es aceptable por que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción de los impuestos que paga, en muchas ocasiones el beneficio que se obtiene es

³¹ Nota. El Código mencionado es de México.

inversamente proporcional al impuesto pagado.³²

2.5.2 EL IMPUESTO ES UNA PRIMA DE SEGUROS QUE SE PAGA COMO GARANTIA DE LA SEGURIDAD INDIVIDUAL QUE ESTA OBLIGADO A PROPORCIONAR EL ESTADO (TEORIA DEL SEGURO). Se halla inspirada en los principios individualistas de los filósofos Hobbes, Spinoza, Kant y los economistas fisiócratas, así como los políticos Montesquieu y Thiers. Esta teoría considera al impuesto como una prima de seguridad que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en sus bienes y en su persona les proporciona el Estado.

Esta teoría no es aceptable porque el Estado no tiene como única función la protección individual. Por otra parte el producto de los impuestos tiene diversas finalidades y no únicamente la de garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades o vida.³³

2.5.3 EL IMPUESTO REPRESENTA LA CANTIDAD NECESARIA PARA CUBRIR LOS GASTOS QUE DEMANDA LA APLICACION Y EXPLORACION DEL CAPITAL NACIONAL. Su expositor M. Menier expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital de Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país. Menier olvidó que la integración del capital nacional exige la programación de su propio mantenimiento y también obtener utilidades, por lo antes escrito esta teoría es inexacta.³⁴

2.5.4.- EL IMPUESTO ES UN SACRIFICIO (TEORIA DEL SACRIFICIO). Identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Su autor John Stuart Mill considera que el sacrificio está en función de dos variables que entre los ciudadanos exista una mayor igualdad de repartición y el mínimo sacrificio en cada individuo.³⁵

2.5.5 EL IMPUESTO GOZA DE DETERMINADOS FINES DE REFORMA SOCIAL. Su máximo expositor es Adolfo Wagner, perteneciente a la escuela del socialismo de Estado. Para este autor los impuestos son un instrumento fiscal y un instrumento de política social. Como instrumento fiscal tienen la finalidad de crear el patrimonio del Estado para afrontar las cargas públicas; como instrumentos de política social deben ser aprovechados por el Estado para intervenir en la distribución de riquezas y modificarlo para hacerlo más equitativo. Lo que se pretende es un justo medio entre el individualismo y el socialismo.³⁶

³² SAN MARTIN y TORRES Xavier. Op. cit. p.p. 172 y 173

³³ VILLEGAS B. Héctor. Op. cit. p. 73

³⁴ SAN MARTIN y TORRES Xavier. Op. cit. p.174

³⁵ Cfr. DELGADILLO Gutierrez Luis H. Principios de Derecho Tributario. p. 67

³⁶ Enciclopedia Jurídica OMEBA. Op. cit. p. 141

2.5.6 EL IMPUESTO ES SOLO UN DEBER QUE NO NECESITA UN FUNDAMENTO JURIDICO ESPECIAL (TEORIA DEL DEBER). Para esta teoría el impuesto no necesita fundamento jurídico alguno, ya que "es un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero los tiene en cada caso particular, en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia a servir el interés general", lo anterior lo expreso Eheberg.³⁷

Al respecto considero interesantes, importantes y respetables todas las teorías antes enumeradas. No obstante me afilio a la Teoría del Sacrificio y a la expuesta por Wagner por lo siguiente:

- a) El hecho de contribuir al gasto público es en sí un sacrificio, ya que esto origina una disminución en la capacidad económica del gobernado, que desafortunadamente en la mayoría de las ocasiones es muy considerable.
- b) Por consiguiente el Estado debe aplicar estos impuestos al patrimonio del mismo para afrontar cargas públicas. Pero también debe hacer una buena distribución de la riqueza en beneficio de la colectividad para obtener un equilibrio entre el individualismo y el socialismo.

Para concluir, el pago de los impuestos debe ser un sacrificio mínimo para el gobernado siendo su objetivo principal una reforma social y conseguir el Bien Común.

2.6 ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS

Los elementos de los impuestos son los siguientes:

2.6.1 EL SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO. El único sujeto activo del impuesto es el Estado, porque tiene el poder fiscal derivado de su poder soberano. Por lo consiguiente la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) y los Municipios tienen el derecho de exigir el pago de los impuestos. La Federación y las Entidades locales pueden establecer los impuestos que necesiten para cubrir sus gastos públicos, debiendo ajustarse a lo dispuesto en la Carta Magna. Los Municipios no pueden establecer impuestos municipales, sólo tienen la facultad de recaudarlos, ya que estos son fijados por la legislatura de los Estados.

2.6.2 EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. Será la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El carácter de sujeto pasivo en una relación tributaria puede recaer en:

- I.- Una persona física.
- II.- Una persona moral privada, como una sociedad mercantil, por citar algún ejemplo.
- III.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero que cuenten con personalidad jurídica propia.
- IV.- La Federación, los Estados, los Municipios y el Distrito Federal.
Cuando actúa como persona de derecho privado.
- V.- Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica, constituyen una unidad diversa de la de sus miembros. Verbigracia sociedades controladoras.
- VI.- Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

³⁷ SAN MARTIN y TORRES Xavier. Op. cit. p.p. 174 y 175

2.6.3 OBJETO MATERIAL DEL IMPUESTO. Regularmente es una cierta cantidad de dinero, y en algunos casos el pago puede ser en especie.

2.6.4 CAUSA Y FINES DEL IMPUESTO. Se clasifican en dos categorías:

- a) La ley que lo establece.
- b) El financiamiento del Estado y demás entes públicos.

Respecto a los fines del impuesto, son dos:

- a) El sostenimiento de los gastos públicos.
- b) Realización de determinados efectos económicos, variando conductas individuales y colectivas.

2.6.5 FORMA DE REALIZAR LA TRANSMISION DE VALORES. Son dos las características de esta transmisión de valores:

- a) La obligatoriedad, el Estado puede exigir el pago del impuesto.
- b) No es una contraprestación por parte del Estado.

2.6.6 DETERMINACION DE LAS PARTICULARIDADES QUE CONCURREN EN DICHA TRANSMISION. El Estado en su carácter de soberano es el que fija las características que deben reunir los gravámenes, con la sólo limitación que establezca el orden jurídico.³⁸

2.7 LAS FUENTES DE LOS IMPUESTOS.

Lámase fuente de los impuestos al caudal de bienes o de riqueza con que realmente se paga el impuesto. Su clasificación tiene como criterio los recursos económicos gravados por el impuesto y distingue tres clases.

2.7.1. IMPOSICION AL INGRESO (IMPUESTOS SOBRE LA RENTA). De una manera expresa, la ley menciona las siguientes clases de ingresos:

- A) Ingresos en efectivo; B) Ingresos en bienes; C) Ingresos en servicios; D) Ingresos en crédito.

El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

Los autores distinguen varias clases de renta. Hay en primer lugar la renta bruta, es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta.

La renta neta es aquella que resulta de que a la renta bruta se le deduzcan los gastos de producción de esa renta.

La renta libre es la que queda al contribuyente después de deducir, no sólo los gastos de producción de la renta, sino también las cargas de todas clases que puedan recaer sobre ella.

³⁸ Diccionario Jurídico Mexicano. Op. cit. p.p. 1638 y 1639

La renta legal es la que resulta de deducir de los ingresos totales sólo aquellos que la ley autoriza. La renta legal puede coincidir o aproximarse a la renta bruta, o a la renta libre, según el tratamiento que a cada caso le haya dado el legislador.

También se hace la distinción entre las rentas fundadas y las no fundadas. Son rentas fundadas las que provienen del capital y no fundadas las que provienen del trabajo.

2.7.2 IMPOSICION A LA RIQUEZA (IMPUESTO SOBRE EL CAPITAL). Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Existen dos clases de capital:

- a) Capital individual. Es el conjunto de bienes de una persona susceptibles de producir una renta.
- b) Capital nacional. Es el conjunto de bienes de un país dedicados a la producción.

La mayor parte de los impuestos sobre el capital gravan determinados elementos del capital de los contribuyentes. Los impuestos generales sobre el capital significan una amputación general y simultánea de todos los capitales privados y no pueden establecerse más que en circunstancias extraordinarias, tales como el estado de guerra o de calamidad pública. Los impuestos generales sobre el capital han caído en desuso por lo siguiente:

- I.- Son contrarios al principio de generalidad.
- II.- Son contrarios al principio de uniformidad.
- III.- Absorben la fuente del impuesto.
- IV. Son un obstáculo para el desarrollo de la producción ya que afectan a la industria y al comercio.

En México no existe un impuesto general sobre el capital, pero sí hay impuestos especiales verbigracia: impuestos sobre donaciones, herencias y legados, etc. La justificación de la existencia de los impuestos especiales son:

- I.- Se grava una fortuna que, en cierta forma se ha desarrollado al existir un desigual sistema impositivo, originado, porque el sistema del impuesto sobre la renta no es perfecto.
- II.- Se evita la acumulación del capital en pocas manos.
- III.- Es posible que se utilicen para una mejor redistribución de los capitales, para obtener un beneficio social.

La importancia de esta forma de tributación deriva de que desde la integración del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la imposición a la riqueza es la principal (prácticamente la única) fuente de recursos fiscales propios del nivel impositivo local.³⁹

2.7.3. IMPOSICION AL CONSUMO (IMPUESTOS SOBRE EL GASTO). La clasificación de impuestos sobre el pago comprende los impuestos indirectos sobre la circulación y el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo de impuestos al consumo o al gasto son el impuesto al valor agregado. El cual es una contribución que se aplica al

³⁹ Cfr. FLORES Zavala E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. p.p. 122 a 126

incremento del valor que se agrega a los bienes y servicios al pasar éstos por las diferentes etapas del proceso económico: productor, distribuidor, mayorista, detallista, etc.

Los actos o actividades que grava la Ley mencionada son básicamente cuatro: a) Enajenación de bienes; b) Prestación de servicios independientes; c) Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; d) Importación de bienes o servicios.

Muchos de los impuestos que tienen el nombre de impuestos a la producción quedan comprendidos dentro de esta categoría, porque en virtud de la traslación del impuesto vienen a gravar los gastos o consumos de la población.⁴⁰

En opinión personal manifiesto que de lo anterior se desprende que la imposición a la riqueza constituye la mayor fuente de financiamientos. Por consiguiente se puede considerar la piedra angular de las contribuciones. Aunque en la actualidad la imposición al consumo tiene mucha importancia originado por el aumento al IVA del 10 al 15 %.

2.8 FUNDAMENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El fundamento de la obligación tributaria es la ley, ya que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones, que la colectividad le ha impuesto y para poder realizarlas requiere medios económicos. Pero su fundamento no se circscribe únicamente a la necesidad pecuniaria, sino a la existencia de atribuciones que justifiquen y expliquen esa necesidad de dinero.

Estas atribuciones del Estado dependen del pensamiento político de la mayoría de la colectividad, para que se pueda justificar.

Resumiendo, el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado para poder cumplir sus fines, requiriendo necesariamente medios económicos, los cuales obtiene en su mayoría por medio de los impuestos.

La S. C. J. N. expresó:

"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".

2.9 PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS

2.9.1 ADAMS SMITH. Infinidad de tratadistas han formulado principios teóricos que deben integrar a toda ley impositiva, Adams Smith fue uno de los primeros autores en dedicarse al estudio del problema, dando soluciones de tipo general para lograr un adecuado sistema impositivo. Esto lo expuso en su obra La Riqueza de las Naciones en el libro V, capítulo II, parte II. A pesar de que fueron escritos hace más de dos siglos, siguen siendo vigentes, ya que su

⁴⁰ Cfr. CHAPOY Bonifaz Beatriz. Derecho Fiscal. p.p. 93 y 94

observancia es básica para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

Las reglas de este famoso economista escocés son las siguientes:

a) Principio de justicia. "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

De la observancia de este capítulo depende lo que se conoce como igualdad o desigualdad en la imposición.

Este principio se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad descansa en la afirmación de que toda persona que posea capacidad contributiva debe pagar impuestos. Siendo la única excepción la falta de capacidad contributiva.

La uniformidad. Este principio se expresa como la obligación de que todas las personas que obtengan ingresos de una misma fuente y cuya situación sea idéntica deben ser igualmente gravados. Se ve la necesidad de igualar los sacrificios de los causantes. Para lograrlo se basa en dos criterios: la capacidad contributiva (posibilidad económica de pagar un impuesto) como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, lo cual permitirá repartir equitativamente los impuestos y señalar las cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio objetivo.

b) Principio de certidumbre. "El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona...

La incertidumbre de pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso".

Para cumplir con este principio se debe indicar: cuál es la situación gravada, cuándo se debe pagar, a quién, cuándo y cómo, o, lo que es lo mismo, precisar claramente: sujeto activo y sujeto pasivo, objeto, base, cuota, forma de pago, fecha de pago y obligaciones secundarias. Este principio se complementa con la elaboración de leyes claras y al alcance de todas las mentes, divulgarlas por medios idóneos, señalar a la autoridad encargada de cobrar el impuesto, seguir sistemas impositivos precisos y ciertos y lo más importante ser imparcial al dictar las leyes.

c) Principio de comodidad. "Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente".

Para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que por naturaleza del gravamen sean más propicias y benéficas para que el contribuyente realice su pago.

d) Principio de economía. "Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público, acortando el período de exacción lo más que se pueda".

Si acontece lo contrario, es decir la diferencia es mucha, posiblemente se necesite de gran número de funcionarios y empleados cuyos salarios absorban la mayor parte de la recaudación, y por consiguiente será antieconómico.

Adams Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto:

- 1.- Evitar recaudaciones engorrosas que necesiten de un gran número de personas.
- 2.- Impuestos progresivos a la industria, que desanimen a las gentes.
- 3.- Evitar las multas excesivas que puedan arruinar a las personas y los impuestos excesivos que induzcan al fraude.
- 4.- Evitar las frecuentes inspecciones por las molestias y gastos que puedan ocasionar. ⁴¹

2.9.2 ADOLFO WAGNER. En su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas", formula cuatro grupos de principios de la tributación.

1.- Principios de política financiera. Se divide en dos máximas:

a) Suficiencia de la imposición. Consiste en que la recaudación debe cubrir las necesidades financieras de un periodo determinado ya establecido, cuando no existan otras vías o medios admisibles para lograrlo.

b) Elasticidad de la imposición. Consiste en la adaptación de los impuestos a las variaciones de las necesidades financieras del Estado, por lo tanto deben existir uno o varios impuestos que puedan ser cambiados sin que esto origine grandes trastornos.

2.- Principios de economía pública. Se divide en dos máximas:

a) Elección de buenas fuentes de impuestos. Consiste en saber elegir de forma justa y tomando en cuenta el aspecto económico, es decir la riqueza al gravar.

Para Wagner, existen tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, siendo la fuente normal del impuesto la renta nacional, que viene siendo el monto de bienes o riquezas que tiene a su disposición el pueblo por un período determinado y que al consumirse no origina que el capital preexistente sea disminuido.

b) Elección de la clase de impuestos. Estriba en la elección de los gravámenes, lo cual consiste en seleccionar al sujeto pasivo, tratando de preveer quién será el pagador, es decir, tomar en cuenta la repercusión del impuesto, en virtud de la cual se traslada la carga fiscal a otra persona.

⁴¹ Nota. Los datos para la anterior exposición fueron tomadas de la siguientes obras:

*DE LA GARZA Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. p.p. 404 a 406

*GONZALEZ Ruíz José E. Revista de la Escuela de Derecho. Tomo I p.p. 21 a 23

*MURGUIA Rosete J. Antonio. Revista de la Escuela Nacional de Ciencias Políticas y Sociales. p.p. 257 a 261

*SMITH Adams. La Riqueza de las Naciones. Traducción Española Aguilar. p.p. 684 a 686

3.- Principios de equidad. Se divide en dos máximas:

- a) Generalidad. Reside en gravar a todos los integrantes del Estado, sin mínimo de exención y sin cuotas progresivas.
- b) Uniformidad. Se entiende en el sentido de que un impuesto debe ser en lo posible, proporcional a la capacidad de prestación económica, la cual crece según una progresión más rápida que la renta.

4.- Principios de administración fiscal. Los cuales son:

- a) Fijeza en la imposición.
- b) Comodidad en la imposición.
- c) Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.

La fijeza en la imposición se expresa en las siguientes reglas.

- a1) La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración de los impuestos.
- a2) Simplicidad en el sistema de impuestos, así como su organización.
- a3) Indicar de forma oportuna, precisa y exacta la fecha y lugar de pago, así como el monto de la suma debida y las especies liberatorias admitidas.
- a4) Uso de un lenguaje claro, simple y accesible en la elaboración de leyes y reglamentos.
- a5) Expedición de circulares y disposiciones, para aclaración de dudas citando ejemplos para el público en general.
- a6) Cuando existan disposiciones que se refieran a penas, defensas y ciertos principios fundamentales se deben imprimir en formas oficiales para notificaciones, o para el control del impuesto.
- a7) Utilizar la prensa para dar a conocer las nuevas leyes o disposiciones.

La comodidad en la imposición, se expresa en las siguientes reglas:

- b1) El pago se debe realizar en moneda de curso legal.
- b2) Procurar que el lugar de pago, cuando sea posible se realice en el domicilio del causante.
- b3) Considerar la época de pago, para que resulte la más ventajosa para el contribuyente.
- b4) Establecer plazos cuando los impuestos sean muy elevados.
- b5) Procurar que en los procedimientos de control y percepción no sean demasiado molestos para el contribuyente.

La tendencia a la reducción de los gastos al momento de la recaudación de los impuestos, es un problema de técnica fiscal, al no existir una eficiente administración y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de la clase de impuestos.

Wagner, manifiesta que estos principios no se deben considerar como absolutos, sino que son relativos, dependiendo del tiempo y lugar. Tampoco deben considerarse aisladamente, para que en un momento determinado se pueda prescindir de algunos de ellos. Los principios antes expuestos no se pueden aplicar a un impuesto único, sino en un sistema de impuestos

integrales.⁴²

2.9.3 PIETRO VERDI. Este autor expone dos principios con un alto contenido social que son:

1.- "El tributo no debe seguir inmediatamente al acrecentamiento de la riqueza".

Se basa en la necesidad de permitir el desarrollo de nuevas fuentes de trabajo y producción.

2.- Los impuestos no deben "arrojarse inmediatamente sobre las clases pobres", considera que cuanto más débil y pobre es el contribuyente, será más difícil soportar una carga fiscal desproporcionada a sus posibilidades.

Este principio sustenta las teorías de la exención para personas que carecen de capacidad económica, partiendo de considerar la equidad en el reparto de la carga fiscal.⁴³

2.9.4 JUSTI. Indica "hay que recaudar sobre los bienes más disponibles de una manera inocua". Considera que el sistema tributario se preste para satisfacer, en forma duradera el total de las necesidades financieras.

El autor Justi conceptua los principios de suficiencia y de elasticidad de los impuestos.

1.- Eficiencia. Los impuestos deben reducirse al mínimo indispensable y, por lo tanto evitar toda carga que no sea estrictamente necesaria.

2.- Elasticidad. Debe darse el mejor empleo posible a los impuestos, con el objeto de lograr que la carga fiscal sea más ligera.⁴⁴

2.9.5 BENVENUTO GRIZZIOTTI. Sus principios se basan en las máximas de los autores antes señalados, pero acordes con las actuales ideologías y exigencias económicas.

1.- Principio de proporcionalidad entre los recursos y la economía nacional. Plantea la necesidad de que los recursos sean proporcionados a riqueza presente y futura del Estado, para evitar que se agote la fuente de la riqueza.

2.- El sistema financiero debe obstaculizar lo menos posible al proceso de la producción, del consumo y de la circulación de la riqueza. El objetivo de este principio es facilitar la consolidación de nuevos núcleos de riqueza.

3.- El principio de la aplicación nacional y exacta de las cargas públicas. Se ampara en que la necesidad de los impuestos recaiga sobre personas que tengan la capacidad de pagarlos y que no produzcan inflaciones monetarias, devaluaciones de la propiedad y de las rentas de origen fiscal.

4.- El principio de correspondencia de los recursos a los gastos públicos y a la capacidad contributiva de cada cual. Radica en que los impuestos deben ser recaudados en relación directa a los servicios prestados por el Estado a sus contribuyentes y a sus fortunas, siempre y cuando el interés público no exija otra forma.

⁴² Aclaración. Los datos para la anterior exposición fueron tomados de las siguientes obras.

*DE LA GARZA Sergio Francisco. Op. cit. p.p. 406 y 407

*MURGUIA Rosete J. Antonio. Op. cit. p.p. 261 y 262

⁴³ MURGUIA Rosete J. Antonio. Op. cit. p.p. 262

⁴⁴ Idem.

También el autor italiano Grizziotti expresa las siguientes ideas:

- a) Conservación de la riqueza. Evitar que la fuente del impuesto se agote.
 - b) Permanencia de las leyes fiscales. Evitar continuas y frecuentes modificaciones a los sistemas fiscales o de las cuotas del impuesto, ya que esto origina desajuste y descontrol de los particulares.
 - c) Control del causante. Fijar una adecuada y eficiente forma de control de los causantes, ya que si es deficiente propiciará el fraude y la competencia desleal.⁴⁵
- Es conveniente señalar la importancia de los principios antes expuestos. Ya que de ellos depende la eficacia y justicia de todo Sistema Tributario. Su observancia y aplicación son indispensables.

⁴⁵ Ibid. p.p. 263 y 264

CAPITULO TRES

" LA CONSTITUCION MEXICANA Y SU RELACION CON LOS IMPUESTOS "

3.1 ESTUDIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL.

3.1.1 EVOLUCION HISTORICA DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL

3.1.1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS Y CONSTITUCIONALES HASTA 1856.

A) El Acta del Ayuntamiento de México de 19 de julio de 1808. En esta acta se declara insubsistente la abdicación de Carlos VI y Fernando VII, en el vigésimo cuarto párrafo se menciona "este es el concepto general del Reyno que explica México como su Metrópoli; manifiesta a v. E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo. En defensa de causa tan justa la misma muerte les será apacible, hermosa y dulce...".

Aquí se demuestra el compromiso que debe existir entre la nación y sus subordinados para lograr el sostenimiento del Estado. En la actualidad ya no es necesario la entrega de la vida, ni la entrega de los bienes propios para la causa común, pero si es indispensable la contribución económica siendo esta proporcional y equitativa.

B) El Bando de Hidalgo de 6 de diciembre de 1810. Dicho bando fue suscrito en la Ciudad de Guadalajara y en el se declara abolida la esclavitud. En su segunda declaración se manifiesta lo siguiente, "que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía".

En el contenido de esta declaración se vislumbra claramente la arbitrariedad tributaria de esa época.

C) La Constitución Política de la Monarquía Española. Fue promulgada el 19 de marzo de 1812 en la Ciudad de Cadiz. En dicha constitución, México estuvo representado por un número considerable de diputados. Entre los artículos más sobresalientes encontramos:

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

"Artículo 339.- Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

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

En los tres artículos anteriores, se encuentran los antecedentes más remotos de nuestro constitucionalismo, respecto de los principios de proporcionalidad, equidad y destino público.

D) Sentimientos de la Nación. Fueron suscritos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813, sugeridos por José María Morelos y Pavón para la Constitución de 1814. El Artículo 22 manifiesta lo siguiente "que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento de sus ganancias, u otra carga igual

ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados".

En este artículo se hace hincapié en la multiplicidad de tributos, técnicas de recaudación, lo conveniente de una buena administración de los fondos públicos.

Simplificando lo que Morelos desea son cargas tributarias que no agobien, ni opriman y sobre todo una buena administración de los recursos públicos.

E) El Acta de la Independencia de México. La cual fue expedida por el Congreso de Anáhuac el 6 de noviembre de 1813 en la Ciudad de Chilpancingo, Guerrero. Declara lo siguiente "reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a europeos, opresores, de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos públicos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras".

Destaca el vínculo indisoluble entre los deberes de la nacionalidad y la contribución al gasto público.

F) El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana. Sancionada el 22 de octubre de 1814 en Apatzingán, Michoacán.

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

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

En estos artículos se da una visión de patriotismo, es decir, que los mexicanos deben vivir en la obligación de contribuir a los gastos públicos y que es una ofensa el hecho de presentarse fenómenos de arbitrariedad o corrupción en la imposición y administración de los bienes que los mexicanos entregan al Estado, por medio de los administradores públicos.

G) El Acta de la Independencia Mexicana. Suscrita el 28 de Septiembre de 1821 en la Ciudad de México. Dicha acta establece lo siguiente "sostendrá a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaración...".

H) El Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano. Suscrito el 18 de diciembre de 1822 en la Ciudad de México.

"Artículo 15.- Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado". Este artículo alude a la proporcionalidad como requisito de la obligación tributaria.

I) El Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana. Suscrito el 16 de mayo de 1823 en la Ciudad de México. En su base primera expresa lo siguiente:

"Los ciudadanos que la componen (la Nación Mexicana) tienen derechos y están sometidos a deberes.

Sus deberes son: ...4o.- Cooperar al bien general de la nación”.

J) Tratado entre México y España. Firmado por la Reyna María Cristina de España, el 28 de diciembre de 1836. En dicho tratado España reconoce la independencia de México.

“Artículo 6o.- Los comerciantes y demás ciudadanos de la República Mexicana o súbditos de su Majestad católica, que se establecieren, traficaren o transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país, gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribución o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria...”.

Del artículo anterior se desprende el principio de igualdad tributaria.

K) Las Leyes Constitucionales de la República Mexicana. Suscritas el 29 de diciembre de 1836 en la Ciudad de México. En la primera ley artículo tercero fracción II disponía:

“Artículo 3o.- Son obligaciones del mexicano:

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

Este artículo contiene el antecedente del principio de legalidad en disposiciones fiscales.

L) Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836. Fechado el 30 de junio de 1840 en la Ciudad de México. En su artículo 10 fracción II expresa lo siguiente:

“Artículo 10.- Son obligaciones del mexicano:

II.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”. En este artículo queda de manifiesto la obligación de los mexicanos a contribuir a los gastos públicos.

M) Las Bases Orgánicas de la República Mexicana. Acordadas por la Junta Legislativa establecida conforme a los Decretos del 19 y 23 de diciembre de 1824, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional el 12 de junio de 1843 y publicadas por Bando Nacional el día 14 siguiente.

“Artículo 14.- Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la nación”.

N) Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana. Suscrito el 15 de mayo de 1856 en la ciudad de México. En su artículo 4o. relativo a las obligaciones de los habitantes de la República Mexicana expresa lo siguiente:

“Artículo 4o.- Son obligaciones de los habitantes de la República ...pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercieren con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República”.

El artículo anterior hace mención al principio de legalidad.

3.1.1.2 LA CONSTITUCION DE 5 DE FEBRERO DE 1857. El proyecto de Constitución Política de la República Mexicana data del 16 de junio de 1856, en el cual se dedicó el artículo 36 a las obligaciones de los mexicanos, en los siguientes términos:

"Artículo 36.- Es obligación de todo mexicano: ...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".

El 5 de febrero de 1857, pasó a ser el artículo 31 de la Constitución Política, el texto quedó dividido en dos fracciones.

Por lo tanto el artículo 31 de la Constitución sancionada por el Congreso Constituyente, quedó con el siguiente texto:

"Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano: ...II.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Entre la fecha del 5 de febrero de 1857 a 1917 ocurrieron dos noticias que guardan relación con el tema.

Primero, el Estatuto Provisional del Imperio Mexicano. Fechado el 10 de abril de 1865 en el Palacio de Chapultepec. En el cual se comprenden tres preceptos relativos a la obligación tributaria:

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

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

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

Segundo, el artículo 31 de la Constitución de 1857 fue adicionado el 10 de junio de 1898 con la fracción II, razón por la cual pasó a ser fracción III sin cambio en su texto.

3.1.1.3 LA CONSTITUCION DE 5 DE FEBRERO DE 1917. En la mencionada Constitución se agregó una fracción más, por consiguiente se convirtió en la fracción IV, sin embargo no existió cambio alguno. Por ende el proyecto presentado decía:

"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".

No obstante existió una discusión en la Comisión sobre la fracción IV del citado artículo por el Constituyente Medina al proponer que se establezcan como derecho de los mexicanos, que no puedan ser obligados a pagar ninguna contribución o impuesto, si no ha sido decretado por el Ayuntamiento, legislador de los Estados o por el Congreso General. El señor Diputado Medina estaba preocupado por el criterio imperante en la Suprema Corte de Justicia en la época, en el sentido de que el Poder Judicial Federal, por vía de amparo, no podía ejercer control sobre la actuación de los Poderes Legislativos y calificar si un determinado impuesto reclamado por un particular, era o no constitucional, consideraba que el remedio a los impuestos ruinosos y exhorbitantes no era atribución del Poder Judicial sino del pueblo mismo, mediante el sufragio al elegir a sus legisladores.

Desafortunadamente la discusión no prosperó al considerar los Diputados que se encontraba

incluida en las palabras: "De la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes". Lo cual es erróneo.

Es prudente señalar que el artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1917 no ha tenido reforma alguna a la fecha, ya que su evolución ha sido obra de la jurisprudencia. Únicamente se adicionó a la Federación, Estados y Municipio, el Distrito Federal.¹

3.1.2 OPINIONES DESTACADAS DE TRATADISTAS RESPECTO AL ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION MEXICANA.

3.1.2.1 SERVANDO J. GARZA. Manifiesta lo siguiente: "encontramos dos mandatos, dirigido uno a los mexicanos, que por interpretación doctrinal alcanza a los extranjeros residentes en el país y el otro al legislador, de sujetarse al establecer en leyes obligaciones fiscales, a los principios de proporcionalidad y equidad".

Para el autor la proporcionalidad en los impuestos directos se transforman de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Por lo tanto la proporcionalidad coincide con el de equidad.²

3.1.2.2 E. FLORES ZAVALA. El maestro Flores Zavala lo descompone en la siguiente forma:

- 1o.- Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos.
- 2o.- Reconoce que las Entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.
- 3o.- Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de residencia de la persona.
- 4o.- Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.
- 5o.- Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.
- 6o.- Que deben ser equitativos y proporcionales".

Sobre los puntos antes expuestos es conveniente comentar lo siguiente:

- 1o.- No se prohíbe imponer impuestos a los extranjeros y, en consecuencia el legislador puede hacerlo.
- 2o.- Los sujetos activos del crédito fiscal son la Federación, los Estados y los Municipios, en

¹ Nota: Los antecedentes históricos y constitucionales citados se consultaron en las siguientes obras:

*Congreso Constituyente 1916-1917. Diario de Debates. Tomo I. p.p. 385 a 399

*Congreso Constituyente 1916-1917. Op. cit. Tomo II, p.p. 482, 483, 683 y 684

*Derechos del Pueblo Mexicano. México a través de sus Constituciones. Tomo V. p.p. 31-4 a 31-12

² Cfr. REYES Vera Ramón. TFF Tomo I. 45 años. p.p. 429 y 430

virtud de que son los que pueden percibir impuestos.

3o.- Tanto desde el punto de vista material como formal los impuestos deben establecerse por medio de leyes con carácter general, abstracto e impersonal y emanadas del Poder Legislativo.

4o.- Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

5o.- Con la expresión proporcionalidad y equidad se busca la justicia en los impuestos. ³

3.1.2.3 E. MARGAIN MANAUTOU. Para el maestro por proporcional y equitativa se debe entender dos conceptos y no uno sólo. "Que un impuesto sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". ⁴

3.1.2.4 SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA. El jurista antes mencionado considera que el artículo 31 en su fracción IV, establece la exigencia "de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellos los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse sino es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir la capacidad contributiva es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma profesional.

"...no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea en las leyes que establezcan los impuestos donde se establezca la manera proporcional y equitativa". ⁵

3.1.2.5 MIGUEL VALDEZ VILLAREAL. El profesor Valdez Villareal expresa lo siguiente: "Mucha controversia, alguna confusión y demasiada esperanza ha producido este principio constitucional de la equidad en las contribuciones en la gente. La noción de equidad trae implícita la idea de justicia.

Para el autor señalado en los sistemas fiscales la equidad tiene cuatro significados:

Primera equidad: La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de las autoridades.

Segunda equidad: La equidad debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus

³ Ibid. p.p. 430 y 431

⁴ Ibid. p. 433

⁵ Idem.

actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa.

Tercera equidad: La pareja aplicación de la ley, de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto exigido.

Cuarta equidad: La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de Gobierno".⁶

3.1.2.6 JOAQUIN B. ORTEGA. El maestro Ortega observa lo siguiente respecto al tema en cuestión; "contiene una verdadera garantía individual, aunque esté fuera del capítulo respectivo, ya que conjuntamente con la obligación de contribuir, impone limitaciones al poder impositivo del Estado en favor de los contribuyentes, como son:

a) La exigencia de que los impuestos se establezcan por las leyes, esto es, reserva a las leyes formales expedidas por los órganos legislativos federal y de los Estados que, en materia federal, no tienen más excepciones que la posibilidad de delegación de facultades legislativas al Ejecutivo en los casos autorizados por el artículo 49; o sea en los de emergencia, con arreglo al artículo 29 y los referentes al comercio exterior, conforme al segundo párrafo del artículo 131.

b) La norma imperativa de que la obligación de contribuir sea desarrollada por esas leyes de manera equitativa y proporcional.

c) El destino del rendimiento a gastos públicos".⁷

3.1.3 EVOLUCION DE LA INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION MEXICANA.

3.1.3.1 PRIMERA ETAPA DEL 5 DE FEBRERO DE 1857 AL 20 DE OCTUBRE DE 1925.

En esta etapa estuvieron vigente la constitución de 1857 y la de 1917, aunque para su interpretación jurisprudencial se puede considerar como una sola etapa, ya que la fracción II del artículo 31 de la constitución de 1857, que pasó a ser la fracción III del mismo artículo en 1898, tiene literalmente el mismo texto que la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de 1917.

Los primeros antecedentes que tenemos son los de Don Ignacio L. Vallarta en sus "Votos" de algunos de los criterios que prevalecían en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre los cuales destaca el que resulta del amparo pedido por varios dueños de fábricas de hilados y tejidos situadas en los Estados de Tlaxcala, Coahuila y Nuevo León, ante los respectivos Jueces de Distrito, contra el cobro que se les hacía de la contribución que impuso la Partida XIV de la Ley de Ingresos de 5 de junio de 1879, amparo en el cual se plantea, entre otras cuestiones, la interpretación de la fracción II del artículo 32 Constitucional. Los quejosos invocaron que el impuesto no era proporcional ni equitativo porque gravaba solamente a las personas que tenían su capital invertido en fábricas de hilados y tejidos, sin gravar a otras personas que los tenían

⁶ Ibid. p. 434

⁷ Ibid. p.p. 434 y 435

invertidos en otras industrias.

Para poder resolver estos amparos era necesario definir en qué consistía la proporcionalidad y equidad de los impuestos, pero lo más importante e interesante conocer si los tribunales federales tenían competencia para juzgar tal proporcionalidad de un impuesto o si la decisión del Poder Legislativo era decisiva y no tenía más correctivo que el Derecho Electoral. El ilustre jurista Vallarta, se pronuncia por la exclusiva competencia del legislador, estimando que los tribunales carecen de competencia para controlar su actuación. Se fundó en las teorías americanas, Marshall en una notable sentencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos sobre la naturaleza, extensión y límites de la facultad de decretar impuestos, habla en estos términos: "La facultad de imponer contribuciones al pueblo y a sus bienes, es esencial para la existencia misma del gobierno, y puede legítimamente ejercerse en los objetos a que es aplicable hasta el último extremo a que el gobierno quiera llevarla. La única garantía contra el abuso de esta facultad, se encuentra en la estructura misma del gobierno. Al crearse una contribución, el Legislativo es quien la impone al pueblo, y esto es, en general, una garantía contra los impuestos injustos y onerosos.

"...Es incompetente el Poder Judicial para averiguar hasta qué grado el impuesto es el uso legal del poder, y en qué grado comienza el abuso de la facultad de imponerlo".⁴

Si el Congreso abusa decretando en el presupuesto más gastos que los que el país permite o soporte, tal abuso no tiene más remedio que el derecho del pueblo para elegir otros representantes que cuiden más de sus intereses.

La Suprema Corte de Justicia, con fecha 26 de noviembre de 1879 negó los amparos correspondientes a Tlaxcala, Monterrey y Saltillo, se basaron en que el mencionado impuesto no era desproporcional ni inequitativo.

El 23 de noviembre de 1880 en la Ciudad de Puebla, existe un amparo pedido contra la contribución impuesta por el Decreto del Legislador sobre fincas que reconocen capitales a la beneficencia pública, por considerar que era desproporcionada, inequitativa, al gravar sólo determinados capitales y a cierto número de personas. Vallarta emite otro voto respecto de este amparo en los siguientes términos: "Otro de los fundamentos que se dan en la demanda al presente recurso, es la falta de equidad y proporción en el impuesto, y llama la atención una de las razones con que se pretende justificar ese aserto. Dicen los quejosos que aunque están dispuestos a contribuir para los gastos públicos sacrificando una parte de los productos de sus bienes, no nos podemos conformar con pagar una contribución que debiera satisfacer nuestro acreedor porque ella importaría una verdadera expoliación...pudiera bien suceder que el que es objeto de este estudio juicioso fuera injusto, antieconómico, inconveniente; pero si él peca contra las reglas de la estricta justicia, o contra los principios de la igualdad absoluta, no por eso pueden los tribunales enmendar los errores económicos que contengan. A mí en mi carácter de magistrado, no me es lícito juzgar de esas materias que son de la competencia del legislador: sin

⁴ VALLARTA Ignacio L. Votos. Tomo II. p.p. 21 a 26

entrar a ese terreno que me está vedado, y respetando como debo las atribuciones que son propias de la Legislatura de Puebla, yo sólo puedo asegurar que en mi sentir y por los motivos que he indicado, no se debe conceder este amparo...".⁹

La Suprema Corte de Justicia, en sentencia de 13 de junio de 1881 confirmó la sentencia del Juez de Distrito de Puebla que negó el amparo solicitado, pero sin ahondar sobre el problema competencial.

Encontrándose en vigor la constitución de 5 de febrero de 1917 existe una tendencia en la Suprema Corte de Justicia estimando que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones solamente podía ser calificada por los legisladores o autoridades facultadas para aprobarlas y que el remedio para los impuestos ruinosos o exorbitantes establecidos por los Estados, no era atribución del Poder Judicial Federal, sino del pueblo mismo, mediante el sufragio para elegir legisladores que respetarán los derechos de los contribuyentes, sin mengua de la debida atención de los intereses colectivos y generales de las mayorías.

En la ejecutoria aprobada por unanimidad de nueve votos el 17 de diciembre de 1917, manifiesta claramente la postura de la Suprema Corte de la Nación, siendo la siguiente:

"...Si éstos (los Estados) en uso de sus facultades, decretan contribuciones antieconómicas, exorbitantes y ruinosas para el pueblo de su territorio, no es el Poder Federal quien debe remediarlas, sino el pueblo mismo mediante el sufragio electoral para llevar a las respectivas legislaturas ciudadanos ecuanímenes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva de la comunidad".¹⁰

Durante esta primera etapa predominó la interpretación jurisprudencial que tendía a fortalecer las facultades del Estado para obtener el cobro de las contribuciones necesarias para la adecuada atención de los gastos públicos y el desempeño de sus funciones.

3.1.3.2 SEGUNDA ETAPA DEL 20 DE OCTUBRE DE 1925 AL AÑO DE 1958. El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expuesto en el punto anterior se fractura el 20 de octubre de 1925, al dictar la sentencia en el amparo solicitado por el quejoso Aurelio Maldonado, en la cual se renuncia al pensamiento de Vallarta y se interrumpe la jurisprudencia existente. El amparo que se pide es en contra de actos del Tesorero General del Distrito Federal y otras autoridades, porque pretendían cobrarle el impuesto predial de acuerdo a decretos que aumentaban esa contribución para lotes de terreno en que no hubiese construcciones, lo que consideraba carecía de proporcionalidad y equidad. Dentro de la ejecutoria lo más destacado es lo siguiente:

⁹ VALLARTA Ignacio. Op. cit. Tomo III. p.p. 112 y 113

¹⁰ SJF. Quinta Epoca. Tomo I. p.p. 813 y 814

"Quinto: ...De acuerdo con este concepto, es conveniente modificar la jurisprudencia de la Corte, estableciendo ahora que sí está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del poder Legislativo en cada caso especial, cuando aparezca a los ojos del poder judicial que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o porque se ha excedido el Poder Legislativo en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte de Justicia proviene de la obligación que tiene de examinar, cuando se ha reclamado como violación de garantías, la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo treinta y uno de la Constitución Política, que establece en su fracción cuarta esos requisitos como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías que protegen los artículos catorce y dieciséis de la Carta Magna..."¹¹

De lo contrario, si la Suprema Corte negara el amparo basándose en el hecho de que la solución radica en el sufragio popular, al negar el voto a los legisladores torpes y corruptos y otorgarlo a los legisladores honestos, patriotas y justos; haría obsoleta la fracción primera del artículo ciento tres de la Constitución Federal, que establece el amparo de garantías contra leyes que las violen, puesto que la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclame contra leyes.

El amparo se negó por considerar la Suprema Corte que en el caso no aparecía como notoria la falta de proporcionalidad o equidad, más no por acatamiento a la jurisprudencia que se interrumpió.

Por el empeño y trabajo del Ministro José Castro Estrada, se publicó el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1965 que comprende la jurisprudencia y tesis importantes contenidas en los fallos dictados del 10 de junio de 1917 al 31 de marzo de 1965, en cuya Primera Parte, páginas 42 y 43, se publica la jurisprudencia 11, que no obstante contener el criterio sentado en la ejutoria de Aurelio Maldonado, la misma no es señalada como uno de los precedentes que la integran, pero resulta innegable que esta ejecutoria inició el nuevo criterio jurisprudencial.

La Jurisprudencia 11 expresa:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o pactos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en

¹¹ SJF. Quinta Epoca. Tomo XVII. p.p. 1013 a 1020

sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de éste derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Concluyendo, en la etapa que nos ocupa se puede valorar el criterio de la Suprema Corte, al otorgar la protección a los contribuyentes mexicanos para los casos en que el Poder Legislativo se exceda con los límites constitucionales declarados por la fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna. Iniciándose con esto los principios que den a las garantías individuales su verdadero sentido y valor.

3.1.3.3 TERCERA ETAPA DE LA INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL, DE 1958 a 1990. En esta etapa la Suprema Corte de Justicia de la Nación define con más exactitud los derechos individuales del gobernado, otorgándole su protección cuando la autoridad pretenda lesionarlos.

El juicio de amparo es el medio ideal para proteger las garantías individuales en nuestra Legislación. Por consiguiente en materia tributaria se han formulado y desarrollado principios constitucionales.

La interpretación jurisprudencial de la fracción IV del artículo 31 Constitucional ha permitido identificar cuatro garantías individuales contenidas en el propio precepto:

- A) Garantía de Legalidad, que puede resumirse diciendo que es el derecho del gobernado para que las contribuciones y sus elementos se contengan en una ley formalmente válida;
 - B) La garantía de proporcionalidad, que puede conceptuarse como el derecho del gobernado a que los tributos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo;
 - C) La garantía de equidad, que es el derecho del gobernado para que la ley tributaria respete la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; y
 - D) La garantía de destino al gasto público que puede definirse como el derecho del gobernado a que las contribuciones se dediquen a la satisfacción de los gastos públicos en beneficio de la sociedad, sin que puedan destinarse al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe proporcionar en beneficio común.
- De lo anterior se colige que la Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia respecto de las garantías antes mencionadas, amén de elaborar una serie de principios constitucionales.

3.2 PRINCIPALES LIMITES CONSTITUCIONALES A LOS IMPUESTOS EN MEXICO.

3.2.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD. EL principio de legalidad deriva del contenido del artículo 16 constitucional que en su parte relativa dispone:

"...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".

Como el cumplimiento de las obligaciones fiscales consisten en el pago de los tributos, implican el desprendimiento del causante de una parte de su patrimonio, para que tal desprendimiento en favor del fisco no sea conculcatorio de la garantía establecida en el artículo constitucional, el impuesto debe estar establecido antes que el fisco pueda exigir su pago, en una ley. La cual debe ser general e impersonal, creadora y reguladora de situaciones abstractas. El principio de legalidad ha sido expuesto en forma clara y precisa por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria siguiente:

"El principio establecido de legalidad se encuentra claramente establecido por el Artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán, y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados 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 las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictada con anterioridad al caso concreto de cada causante".

"Esto por lo demás es consecuencia del principio general de legalidad conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no esten previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el

artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos por el régimen constitucional Mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles".

Séptima Epoca Primera Parte. Apéndice del semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera parte, Tribunal Pleno. México, 1985. p.p. 190 y 191.

Lo anterior se corrobora en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 5o que reza:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que establezcan excepciones a las mismas así como las que fijen 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. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Adolfo A. Anaya expresa, "El principio de legalidad se opone categoricamente a la admisión de la analogía en las leyes impositivas. Enunciando sícitamente mediante la expresión "*nullum tributum sine lege*", constituye en todo estado de derecho una regla fundamental en materia tributaria. Trascendentales acontecimientos históricos fueron determinados por la aspiración de los pueblos a fin de que los tributos fuesen establecidos con el voto de sus representantes. La Carta Magna de 1215, la Petición de Derechos de 1628, la Declaración de Derechos de 1688 en Inglaterra, la Emancipación de las colonias Americanas de 1777 y la Revolución Francesa, propugnaron por la sujeción de las relaciones impositivas a normas de derecho".¹²

Sobre este mismo principio el maestro Ernesto Flores Zavala opina: "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general abstractas e impersonales y emanadas del Poder Legislativo".¹³

El principio de exacta aplicación de la ley es aplicable en relación con las sanciones en materia fiscal impuestas por infracciones a las disposiciones tributarias; de tal suerte que la autoridad fiscal se encuentra impedida para aplicar una sanción constitucionalmente, si ésta no está prevista en una ley exactamente aplicable al caso concreto, estándole prohibido aplicarla también por analogía o por mayoría de razón. De lo anterior se desprende que el principio de derecho penal

¹² Sic. Anaya A. Adolfo. La Interpretación de las Leyes Tributarias. p. 46

¹³ FLORES Zavala E. Op. cit. p. 156

que expresa "*nulla poene, nullum crimen sine lege*" es aplicable en materia de sanciones administrativas por infracciones a las normas tributarias.¹⁴

Es conveniente señalar que algunas sanciones establecidas en reglamentos a leyes fiscales, violan el artículo 14 constitucional, puesto que el reglamento no es ley, y el precepto constitucional exige que la sanción esté establecida en una ley debidamente expedida.

El modelo de Código Tributario para América Latina ha resumido en forma verdaderamente clara y precisa los casos en que el principio de legalidad debe imperar en materia tributaria. En su artículo 4o expresa lo siguiente:

Art. 4o. sólo la ley puede:

- 1o.- Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de cálculo e indicar el respectivo sujeto pasivo.
- 2o.- Otorgar exenciones, reducciones o beneficios.
- 3o.- Establecer procedimientos jurisdiccionales y los relativos a la administración activa, en cuanto estas signifiquen limitaciones o reglamentación de los derechos o garantías individuales.
- 4o.- Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones.
- 5o.- Establecer privilegios, preferencias y garantías para créditos tributarios.
- 6o.- Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos de pago.¹⁵

Las resoluciones fiscales en general, deberán dictarse por escrito, emanar de autoridad competente conforme a la ley y contener las disposiciones legales en que se apoyen. En la ley se deben establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

Toda resolución o procedimiento administrativo debe estar debidamente fundado y motivado. Tales principios derivan del artículo 16 constitucional que en la primera parte de su párrafo, dispone:

"Nadie puede ser molestado en su persona, domicilio, familia, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento..."

Por consecuencia en el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación se señalan como causas de ilegalidad el no fundar y motivar la causa legal. Ya que esto contraviene lo expresado en el artículo 16 de nuestra Carta Magna.

¹⁴ Cfr. ZAVALETA Rodríguez Benjamín RTFE do M. p. 97

¹⁵ Cfr. OEA/BID. Preparado por Fonrouge Carlos, Gómez de Souza. Investigación Fiscal S.H.C.P. p. 31

3.2.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD. Una Ley es privativa cuando carace de generalidad, no regula situaciones abstractas e impersonales sino que, por el contrario, se refiere a una persona física o moral particularmente considerada o a un determinado grupo de individuos. Como garantía individual, la prohibición de aplicar leyes privativas se presenta como una obligación del Estado frente al gobernado de no lesionar los intereses de este último mediante la aplicación de leyes del tal carácter. En materia tributaria, la cuestión ha sido planteada en relación con algunas leyes tributarias de carácter especial, como por ejemplo aquellas que establecen los impuestos especiales a que alude la fracción XXIX-A del artículo 73 constitucional, cuyo establecimiento está reservado a la federación. Se ha dicho sin razón, que las leyes que establecen tributos u obligaciones fiscales para determinadas actividades, tales como la ley del Impuesto sobre Consumo de Cerveza, la Ley del Impuesto sobre Tenencia y Uso de Automóviles y otras, atentan contra el principio de igualdad por ser leyes privativas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Doctrina han indicado que estas leyes especiales no son privativas. En efecto, se ha considerado que "no pueden tenerse como privativas aquellas leyes que se refieren a determinado grupo de personas, en razón de las circunstancias en las que se encuentran"¹⁶ pues para que una ley se estime privativa:

"es necesario que se dicte para una o varias personas a las cuales se les mencione individualmente, pues las leyes relativas a cierta clase de personas, como los mineros, los fabricantes, los salteadores, los propietarios de alguna clase de bienes, no son disposiciones privativas porque corresponden a todos los individuos que se encuentren o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida".¹⁷

El problema debe resolverse si en el caso concreto que se estudie, la norma coloca ineludiblemente a una persona dentro de sus propios supuestos, sin permitirle salirse de él, o deja libertad a cualquier sujeto para que se ubique dentro del propio supuesto normativo.

En el artículo 13 constitucional se manifiesta lo siguiente:

"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales..."

Los tribunales especiales son aquellos que no tienen su competencia fijada en forma abstracta e impersonal y cuyas facultades no se encuentran consignadas en normas del orden jurídico. Se trata de tribunales faltos de generalidad y permanencia a quienes todo sujeto puede ocurrir cuando conforme a la ley opera su competencia.

Son tribunales expofeso para conocer de determinados casos concretos o para enjuiciar a determinadas personas, tribunales que una vez cumplida su misión desaparecen.

¹⁶ VALLARTA L. Op. cit. Voto. Tomo I. p. 25

¹⁷ SJF. Epoca V. Tomo XXXVI. p. 898

El problema de los tribunales especiales fue planteado en México a propósito del establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación. Siendo el Tribunal Fiscal de la Federación un tribunal administrativo, la discusión giró alrededor de la constitucionalidad de los tribunales de esta naturaleza. Se sostuvo que el Tribunal Fiscal atentaba y estaba en pugna con la prohibición del artículo 13 constitucional relativa a tribunales especiales. Se dijo que la función de un tribunal fiscal de carácter administrativo implicaba el establecimiento de un tribunal especial.

Esta polémica quedó atrás a raíz de la reforma que sufrió el artículo 104 constitucional, que admite ya la existencia de tribunales administrativos, cuando dice en su fracción I-B.

"De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes".

3.2.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD. Para el maestro I. Burgoa, "la igualdad, desde un punto de vista jurídico, se manifiesta en la posibilidad y capacidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieran los derechos y contraigan las obligaciones derivados de una cierta y determinada situación en que se encuentren".¹⁸ La garantía de igualdad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que:

"El principio de igualdad establecido en la Constitución no se propone sancionar en materia de impuestos un sistema determinado ni una regla férrea por lo cual todos los habitantes o propietarios deban contribuir con una cuota igual al sostenimiento del Gobierno, sino que atiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes. Ese principio no priva al legislador de la facultad de crear categorías de contribuyentes afectados con impuestos distintos siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social. Si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contribuyente, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad.

El valor económico de los bienes que constituye el objeto material del impuesto no determina por sí sólo y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados y de la situación de los contribuyentes a este respecto. En estas determinaciones, pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son

¹⁸ Sic. BURGOA Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales.
p. 251

indirectamente. Tanto el tesoro público como el régimen impositivo con el que se le constituye, son instrumentos de gobierno y para la obtención del bien común que es la finalidad de todo sistema tributario ha de considerarse no exclusivamente en la mayor o menor capacidad contributiva de cada uno sino en mayor o menor debe de contribuir que tiene razón de ser distinta de sólo la capacidad económica de quien contribuye."

Amparo en Revisión 3608/63, Cartuchos Deportivos, S.A., 27-11-73, V.20 votos; AR 4381, Miguel Loyo Oñas y coags., AR 6168/63 y Acumulados Alfonso Córdova Mendoza y coags; Einar W. Hagster y coags; y Arlen M. Ellis y coags.

Por tanto se puede considerar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que se viola el principio de igualdad tributaria, cuando se coloca en la misma situación tributaria a causantes que tienen una diversa capacidad contributiva, colocando a unos en una situación desventajosa respecto a otros contribuyentes, cuando se desvirtúa la finalidad de un impuesto contrariándose el sistema rector y el fundamento jurídico del tributo, y cuando se excluyen de una exención objetiva consagrada por la ley algunos objetos de impuestos respecto a los cuales existe la misma *ratio legis* que tomó en cuenta el legislador para consagrar la exención. No se viola el principio de igualdad tributaria cuando se gravan sin distinción de manera general y en forma igual a todos los sujetos que realizan el mismo género de actividades y obtienen la misma categoría de ingresos, de tal suerte que no se afecta en forma diferente a la misma clase de causantes.

El jurista Hugo B. Margáin advierte que:

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

Concluyendo la igualdad consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

3.2.4 PRINCIPIO PARA QUE LA RECAUDACION FISCAL SE DESTINE A SATISFACER LOS GASTOS PUBLICOS. El artículo 31, en su fracción IV de la Carta Magna, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como Distrito Federal o el Estado y Municipio en que residen los contribuyentes. Es una condición de validez constitucional de los tributos, que su destino sea a los gastos públicos.

¹⁹ Sic. MARGAIN. H.B. Los Derechos Individuales y el Juicio de Amparo en Materia Administrativa. p. 58

La Suprema Corte definió qué debe entenderse por gastos públicos, en tesis jurisprudencial, de la siguiente manera:

Tesis 118.

GASTOS PUBLICOS. Por gastos públicos no debe entenderse los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Apéndice al S.J.F., año 1965, 1ª parte, tesis 118, se repite en AR2844161, Clotilde Acevedo Viuda de Flores, en Informe del Presidente a la S.C.J.N., 1973, 1ª parte, p.p. 83-384

Tal tesis ha sido objeto de precisiones. Por ejemplo, en ejecutoria de la Sala Auxiliar de la S.C.J.N., se sostuvo la siguiente tesis sobre la naturaleza constitucional del gasto público:

"la circunstancia o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo y todos y cada uno de los renglones de Presupuesto tienen fines específicos, como lo son comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos vecinales o nacionales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc.

"El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público, que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

"Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos de este concepto constitucionalmente, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las retribuciones sociales y colectivas de sus habitantes en ejercicio y satisfacciones del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional gastos públicos de la Federación.

"El anterior concepto material del gasto público será comprendido en su cabal integridad si se le aprecia también a través de su concepto formal.

"La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República, instituye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no está comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior.

"Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad el determinado en el Presupuesto

de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales.

"Cuando el importe de la recaudación de un impuesto esta destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales se les dedica a satisfacer una función establecida por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interes colectivo.

"El concepto material de gasto público estriba en el sentido de un impuesto para la realización de una función pública específica o general a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto.

"Formalmente, este concepto de gasto público se da cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrita la partida, cosa que sucede en la especie, como se comprueba de su consulta, ya que existe un renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República. Informe a la SCJN, 1969, Sala Auxiliar. P.P. 24-26.

Para el tratadista Valdés Villarreal es necesario los siguientes presupuestos para que exista gasto público:

- a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, Distrito Federal, Estados o del Municipio;
- b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados, el Distrito Federal, o del Municipio;
- c) Que se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.²⁰

Cabe señalar que en los términos del artículo 74, fracción IV de Constitución Política del país, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior. De esta disposición se desprende lo siguiente:

- a) El Senado aprueba la ley de ingresos de la Federación, en que se va a invertir lo que recaude, no si se invirtió en lo previsto, toda vez que no interviene en la discusión y aprobación del presupuesto de egresos ni en la revisión de la cuenta pública.
- b) Si bien la Cámara de Senadores no interviene en al aprobación del presupuesto de gasto general de la administración de la Federación, si lo hace cuando haya que autorizar un nuevo gasto, ya que el artículo 126 señala que los gastos sólo pueden estar previstos en el presupuesto de Egresos o en ley posterior y las leyes si son aprobadas por las dos Cámaras del Congreso de la Unión.

²⁰ Cfr. VALDES Villarreal Miguel. Principios que regulan las Contribuciones. p. 337

c) En nuestro sistema jurídico no está permitido establecer tributos con fines estrictamente exclusivos, en virtud de que por mandato constitucional el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que basten para satisfacer el presupuesto de Egresos.

3.2.5 PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD. El artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Federal, dispone que:

"a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna..."

Aquí se encuentra la prohibición de la retroactividad tanto en materia fiscal como en las demás leyes. Esta prohibición abarca al poder Ejecutivo y al Legislativo, el último para que no la aplique y el primero, para que no expida leyes retroactivas. El único excluido de esta prohibición es el Poder Constituyente. La definición de retroactividad ha sido proporcionada por la Suprema Corte de la siguiente manera:

"La ley sólo es retroactiva cuando vuelve al pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar o suprimir los efectos de un derecho ya realizado"

SJF, Tomo LXXI, Ojeda Patiño, Sabás y Coags., P.980.

El Profesor Flores Zavala ha elaborado una aplicación de la teoría de la retroactividad de Paul Roubier en su *Conflicts de Lois-dans le Temps*, a la materia tributaria y plantea las siguientes proposiciones:

- A) Las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realice con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.
- B) La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en estos efectos.
- C) Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto, cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posterioridad a la reforma, pero no a los anteriores.
- D) Aún cuando en los casos las nuevas cuotas del impuesto sean más bajas que las anteriores sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante.
- E) Las normas procesales para determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económica-coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar desde luego a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.
- F) Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, se aplican desde luego.
- G) En materia tributaria no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad impositiva

del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados.²¹

La Suprema Corte de Justicia ha considerado que "propriadamente en materia administrativa y fiscal no hay una doctrina especial en materia de retroactividad". No obstante en una ejecutoria manifiesta lo siguiente:

"...que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho ya realizado. El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado. El principio general es que la aplicación de toda ley es inmediata esto es, que se aplica en el presente, pero que no puede ser aplicada al pasado. Esta distinción se ve con claridad cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas y extinguidas bajo el imperio de una sola ley, pero requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley, fue sustituida por otra. Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de una nueva ley, pudiendo, a este respecto, darse como criterio general el propuesto por Roubier en su libro *Les Conflicts de Lois dans le temps*: Si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (*facta praeterita*) es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendencia*), será necesario establecer una separación entre las partes anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá si no un efecto inmediato; por último con relación a los hechos futuros (*facta futura*) es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva."

S.J.F., Tomo LXXI, Cía Del Puente de Nuevo Laredo S.A., p.3496

Respecto al retroactividad en leyes fiscales existe la siguiente jurisprudencia No 229 de la Segunda Sala:

"Si bien las leyes fiscales, por ser interés público, pueden retrotraerse, y es legítima la facultad del Estado de cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo pueden entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo."

Apéndice al S.J.F., 1965, 3ra parte, 2da Sala, Tesis 229, p.277

Ahora bien la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo la retroactividad en beneficio del

²¹ FLORES Zavala Ernesto. Op. cit. p.p. 55 y 58

contribuyente. Expresó:

" La retroactividad, en estas condiciones, es aceptable cuando no se perjudica a ningún particular y cuando sea consecuencia de un acto de soberanía del legislador, quien tiene en todo momento, el derecho de reducir el término de la prescripción en materia de impuestos."

Apéndice al S.J.F., 1963, 3ra parte, 2da Sala, p. 278

Por consiguiente el único caso donde es posible la retroactividad es que se beneficie al gobernado, sin perjuicio de nadie.

3.2.6 PRINCIPIO DE DERECHO DE AUDIENCIA El artículo 14 Constitucional consagra la garantía de audiencia cuando prescribe:

"...Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, 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 su inicio la garantía de audiencia estuvo dirigida hacia las autoridades judiciales; posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente, en 1942, la Suprema Corte de Justicia la amplió al Poder Legislativo.

En materia tributaria 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 particulares que conceden recursos o instancias administrativas a los contribuyentes contra las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales.

Existe la controversia si la garantía de audiencia debe ser previa en materia tributaria. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente jurisprudencia para resolver si la audiencia debe ser o no previa en materia de impuestos:

"AUDIENCIA, GARANTIA DE.- En materia impositiva no es necesario que sea previa. Teniendo el gravámen el carácter de impuesto, por definición de ley no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 Constitucional, ya que el impuesto es un prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se pueda otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando sí existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho de combatir la aplicación del gravámen, una vez que ha sido determinada para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14

constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso la autoridad previa sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos."

Apéndice S.J.F 1917-1965, Pleno Ira parte, p. 62

Para concluir la doctrina y jurisprudencia convergen, según Lomelí Cerezo hacia la conclusión de que en los procedimientos administrativos se satisfacen las formalidades esenciales del procedimiento cuando concurren los siguientes requisitos:

- a) Que el afectado tenga conocimientos de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se le dé oportunidad de presentar sus defensas.
- b) Que se organice un sistema de comprobación en forma tal de quien sostenga lo contrario pueda también comprobar su veracidad.
- c) Que se agote la tramitación y se de oportunidad a los interesados para presentar alegaciones y
- d) Que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo fije la forma de cumplirse".²²

3.2.7 PRINCIPIO DE DERECHO DE PETICION. Dispone el artículo 8o de la Constitución Federal:

"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerla conocer en breve término al peticionario".

Dos aspectos destacan en el estudio de esta garantía:

- a) Autoridad ante quien debe presentarse la petición y
- b) Plazo y términos en que la contestación debe ser producida por la autoridad.

El escritor Mario Coronado cita; " Las peticiones pueden versar sobre todas las materia, aún extravagantes y absurdas y dirigirse a cualquiera autoridades, aún incompetentes".²³

Sin embargo la autoridad está obligada a producir una respuesta en breve término.

El artículo 8o constitucional no señala el plazo para la que autoridad conteste, aunque debe entenderse que este plazo ha de ser racionalmente el necesario para que la autoridad se allegue los datos pertinentes para producir la contestación.

²² Sic. LOMELI Cerezo Margarita. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. p. 99

²³ Sic. CORONADO Mario. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. p. 28

La cuestión del breve término para producir la contestación ha sido planeada a propósito de la negativa ficta a que se refiere el Código Fiscal. Dicho Código de 1983, dispone en su artículo 37 que:

"las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades deberán ser resueltas en un plazo de 4 meses y que transcurrido dicho término sin que se notifique la resolución al interesado, éste podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa a su alcance."

El plazo fijado en el Código de 83 está fijado en el periodo de 4 meses dentro del cual se incluyen los días inhábiles. El Código del 83 creó un subterfugio para que las autoridades fiscales alargaran el término de contestación, mediante el simple expediente de requerir al contribuyente para que cumpla algún requisito. Ese precepto es francamente inconstitucional.

En algunas ocasiones se ha pretendido que el "breve término" para producir la contestación a que alude el artículo 80 constitucional es el término necesario para que se produzca la negativa ficta. En efecto, mientras que el derecho de petición tiene como finalidad concretar que el individuo obtenga una contestación a su petición, sea negativa, sea afirmativa o meramente declarativa, la negativa ficta acusa una finalidad diversa: proteger al individuo contra el silencio indefinido de la autoridad y establecer el momento a partir del cual, por virtud de la presunción legal, el particular tiene el derecho de interponer los recursos o medios de defensa legal que el ordenamiento jurídico otorga. Al estar transcurriendo término para la negativa ficta, el particular no debe ver suspendido su derecho de petición, especialmente si el breve término a que alude el artículo constitucional comentado ya ha transcurrido en vista especialmente del carácter intrínseco de la petición. La Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó la siguiente ejecutoria:

"PETICION DE DERECHO: (AUTORIDADES FISCALES). El artículo 162 (actualmente 37) del Código Fiscal de la Federación dispone que el silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la ley fije, o, a falta de término estipulado, noventa días, la disposición anterior sólo establece un derecho respecto a los particulares de considerar que se les ha negado su petición, pero esto de ninguna manera quiere decir que estén obligados a considerarlo siempre en esa forma, máxime que lo dispuesto en el referido artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, no puede liberar a las autoridades fiscales de la obligación que les impone el artículo 80 constitucional, esto es, que a una petición pacífica y respetuosa hecha por escrito debe recaerle acuerdo de la autoridad correspondiente, quien está obligada a hacerlo del conocimiento del peticionario en breve término. De otra manera las autoridades fiscales se verían liberadas de cumplir con el citado mandato constitucional, lo cual resulta notoriamente antijurídico, en virtud de que nuestra Constitución Política es Ley Suprema en el país.

S.J.F.A.R. 1435/58 MERCEDES Enciso Vda. de Camberos. Volúmen XII. Epoca VI. 3ra Parte.

3.2.8 PRINCIPIO DE NO CONFISCACION DE BIENES. El artículo 22 Constitucional reza lo siguiente:

"Quedan prohibidas las penas de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, los tormentos de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

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 un impuesto o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109..."

Margáin comenta que "cuando el artículo 22 Constitucional considera que no es confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente, para el pago de gravámenes o sanciones, no está autorizando al Estado a aprobar impuestos confiscatorios. Estable, más bien que el causante omiso ha dañado con su apatía al Erario y a los demás contribuyentes cumplidos, puede sufrir la acumulación en un momento dado, de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aún cuando ello equivalga a la confiscación de los bienes. Esto lo permite la Constitución en forma excepcional con la mira de evitar que los particulares evadan el pago puntual de sus contribuciones suponiendo que el Estado no puede, en ninguna ocasión, apropiarse totalmente su patrimonio. Fuera de este caso, ningún argumento de carácter general tiende a la aprobación de impuestos confiscatorios es de aceptarse, porque entrañaría una violación al principio de proporcionalidad del artículo 31. Por lo contrario, el Estado nutre sus arcas públicas de la actividad desarrollada por los particulares, y no le conviene destruirla a través de esa clase de medidas, debiendo más bien, fomentarla con el propósito de impulsar el progreso económico".²⁴

El maestro Flores Zavala opina lo contrario respecto a Margáin y asegura que el precepto de nuestra Carta Magna está autorizando el establecimiento de gravámenes que absorban la totalidad del capital de los particulares y propone que "los impuestos, como regla general no deben absorber el capital de los particulares; sin embargo en caso necesario, podrá hacerse así, sin que sean consideradas como confiscatorios".²⁵

Este principio aparenta una cuestión sencilla y lógica pero en realidad nada resuelve, pues deja subsistente el problema de la justificación del impuesto o la multa excesiva, ya que está condicionado a las necesidades del Estado. De acuerdo con este criterio, en las condiciones difíciles por las que atraviesa la nación, la imposición de tributos confiscatorios y la imposición de multas excesiva estaría justificado y eso es totalmente inadmisibles.

Cabe señalar que en la Constitución vigente no se fija un límite para las multas que pueda

²⁴ MARGAIN H.B. Op. cit. p. 26

²⁵ FLORES Zavala E. Op. cit. p. 165

imponer la autoridad administrativa, de tal suerte que no existe un criterio para determinar cuándo una multa impuesta por infracción a las leyes fiscales es excesiva.

Mario Coronado opina que el concepto de multa excesiva y sus alcances se da cuando: "En el constituyente, algunos diputados hicieron notar lo vago de esa expresión y realmente sólo los jueces están en actitud de resolver según los casos, cuando deba entenderse que exista multa excesiva pues se necesita tender a la fortuna y condiciones del multado. Quiso indudablemente la Constitución que la multa no se convirtiera en una verdadera confiscación de manera que aquella será excesiva cuando absorba todo o la mayor parte de los recursos de un individuo. Generalmente la multa tiene un *minimun* y *maximun*, dentro de estos términos el arbitrio del juez puede acomodarse a las circunstancias del condenado".²⁶

En rigor, debe admitirse que conforme al contexto constitucional se autoriza la aplicación confiscatoria de la totalidad de los bienes de una persona para el pago de impuestos y la multa excesiva, aunque conforme al propio texto constitucional no se le considere así. No es posible concebir una justificación a la confiscación de los bienes de una persona para el pago de impuestos cuando la generalidad de las legislaciones del mundo la repudian. Tampoco es admisible pensar en la aceptación del principio de que el fisco puede tomar todos los bienes de una persona por vía de la imposición de multas fiscales.

En mi opinión, lejos de pretender justificar la autorización que como excepción consiga el texto constitucional en materia impositiva, se debe considerar una reforma al texto constitucional, pues no tiene ninguna sustentación dentro de la teoría general de los derechos del hombre.

3.3 MEDIOS DE DEFENSA DEL EQUILIBRIO FISCAL

Cuando no se acatan los mandamientos establecidos por nuestra Ley Fundamental se presenta por consiguiente una violación constitucional. A continuación se expondrá qué ocurre cuando se da un rompimiento del equilibrio fiscal en el sistema tributario mexicano, presentándose dos problemas; un problema político fiscal y otro de jurisdicción contenciosa.

El jurista L. Humberto Delgadillo G. expresa lo siguiente: "Desde el punto de vista político, los medios para la solución de estos problemas se dan a través de la denuncia o la queja, o como una "acción popular" o "acción ciudadana" mediante el *referendum* o la iniciativa popular, por medio de los cuales los ciudadanos puedan manifestar su voluntad respecto de la formación, modificación derogación o abrogación de ordenamientos legales y reglamentarios. En materia fiscal a nivel federal se establece la facultad de las autoridades para que, si lo consideran conveniente convoque a los grupos de contribuyentes para informales, y en su caso recibir sus comentarios, respecto de la legislación existentes y de las modificaciones a las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo es conveniente precisar que ésta es una facultad discrecional de la autoridad y, como tal, puede o no ejercerla.

Otros medios de naturaleza política se encuentran en la Ley de Planeación, la cual, en

²⁶ CORONADO Mario Op. cit. p. 67

cumplimiento al mandato constitucional, fija "las bases para promover y garantizar la participación democrática de los diversos grupos sociales, a través de sus organizaciones representativas, en la celebración del plan y los programas..." para el ejercicio de la función pública, por lo que, a través de la participación y la consulta de los diversos grupos sociales, se pueden intentar una acción de defensa popular en contra de una indebida presión tributaria" ²⁷

Lamentablemente en la práctica esto no ocurre, ya que los legisladores en su mayoría, sólo obedecen órdenes de sus dirigentes partidistas. Porque al seguir los mandatos o "línea" de su partido político, aseguran mejores cargos dentro de su partido. Lo anterior se corroboró en el aumento del IVA del 10% al 15%. A pesar de que el pueblo estaba en total desacuerdo, no se le pidió opinión.

Sobre la cuestión contenciosa, la creación de leyes en contra de mandatos inconstitucionales permite la procedencia del juicio de amparo (amparo contra leyes) y del juicio de amparo en contra de actos de autoridad, que por tener como base una ley inconstitucional, producen la inconstitucionalidad del acto. Las vías para impugnar la ilegalidad de la actuación de las autoridades fiscales, como el juicio de anulación, ante el Tribunal Fiscal de la Federación o ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, así como de los recursos administrativos ante la propia autoridad emisora del acto, resultan adecuados para combatir los actos de las autoridades fiscales, que lesionan los intereses jurídicos de los contribuyentes.

El fundamento constitucional se encuentra en la fracción I del artículo 103 de la Constitución que reza:

"Art. 103.- Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite: I.- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

"La Ley de amparo, reglamentaria de este artículo, regula el procedimiento correspondiente ante el Poder Judicial Federal.

El artículo 73 fracción XXIX-H expresa: "El Congreso tiene facultad: XXIX-H.- Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones ..."

El artículo 116, fracción IV, manifiesta:

"Art 116.- El poder público de los Estados se dividirá para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más personas de estos poderes es una sólo persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un sólo individuo. Los poderes de los Estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:....IV.- Las Constituciones y Leyes de los Estados podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para indicar sus fallos, que tengan a

²⁷ Sic DELGADILLO Gutiérrez Luis H. RTFF. p.p. 56 Y 57

su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública estatal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones".

Como se puede apreciar, por lo antes expuesto, el contribuyente cuenta con los medios, para proteger y exigirse el respeto a sus derechos emanados de nuestra Carta Magna.

Es requisito indispensable para que exista procedibilidad de las acciones que se de un interés jurídico de quien promueve. Ya que la ley de amparo dispone en su artículo 4o que:

"El juicio de amparo únicamente puede promoverse por la parte a quien perjudique la ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame... y sólo podrá seguirse por lo agraviado, por su representante legal o por su defensor",

y en la fracción V del artículo 73 se establece la improcedencia del juicio cuando los actos impugnados no afecten los intereses jurídicos del quejoso.

En materia de juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el Código Fiscal dispone en la fracción I del artículo 202 que el juicio será improcedente cuando se promueva en contra de actos "Que no afecten los intereses jurídicos del demandante".

Por consiguiente es indispensable un interés jurídico para el ejercicio de las acciones en materia contencioso-administrativo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis de jurisprudencia manifiesta:

"INTERES JURIDICO, INTERES SIMPLE Y MERA FACULTAD. CUANDO EXISTE. El interés jurídico reputado como un derecho reconocido por la ley, no es sino lo que la doctrina jurídica conoce con el nombre de derecho subjetivo... Por tanto, no existe derecho subjetivo ni por lo mismo interés jurídico, cuando la persona tiene sólo una mera facultad o potestad que se dan cuando el orden jurídico objetivo solamente concede una mera actuación particular, sin que ésta tenga la capacidad, otorgada por dicha orden, para imponerse coercitivamente a otros sujetos"

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. p.. 126.

Así en el sistema jurídico mexicano, sólo existe el interés jurídico y se da cuando la norma reconoce la existencia de un derecho subjetivo. De tal modo que los intereses legítimos o el simple interés no son suficientes para iniciar un procedimiento contencioso.

CAPITULO CUARTO

"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION CON LA JUSTICIA"

4.1 DEFINICION DE PROPORCIONALIDAD

4.1.1 DEFINICION ETIMOLOGICA. Término que proviene del latín "proportio", significa proporción y quiere decir "disposición o correspondencia entre las cosas".¹

4.1.2 DEFINICION ENCICLOPEDICA. Femenino de proporción. Proporción, disposición determinada de las partes en relación con su conjunto o de éstas entre sí. Matemáticas, igualdad de dos razones.²

4.1.3 DEFINICION JURIDICA. La proporcionalidad tributaria es, la capacidad contributiva de cada causante, fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. La proporcionalidad se revela en que, dentro de la misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos.³

4.1.4 DEFINICIONES DOCTRINALES

4.1.4.1 SERRA ROJA. "Proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si".⁴ Aplicada esta definición a materia fiscal se entiende que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

4.1.4.2 ADAM SMITH. "Debe considerarse en relación a la economía en general de un país de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre todas las fuentes de riqueza disponibles y existentes".⁵

4.1.4.3 JOSE RIVERA CAMPOS. "... La proporcionalidad (atiende), básicamente a los factores

¹ Sic. Pequeño Larousse Ilustrado p. 414

² Sic. Diccionario Enciclopédico de la Lengua Castellana Mayor. Tomo II. p. 1023

³ Cfr. BURGOA Llano I. Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones. TFF. 45 años. Tomo I. p. 45

⁴ ARRIOJA Vizcaíno A. Jurídica-Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. p.p. 242 y 243

⁵ Ibid. p. 244

de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía del país. Como ha de considerarse la actividad de producción frente a múltiples actividades de servicio, inclusive el servicio de diversión, así como frente a actividades de especulación. Pero claro, esta máxima y extrema relatividad del concepto de proporcionalidad, obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras. En la proporcionalidad, insistimos ha de considerarse el tributo en relación a la economía general".⁶

4.1.5 DEFINICION JURISPRUDENCIAL. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

"...LA PROPORCIONALIDAD RADICA, medularmente, en que los sujetos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, 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..."

Jurisprudencia 98.

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera Parte, Tribunal Pleno - México, 1985; Págs. 190 y 191

4.1.6 DEFINICION PROPIA. La proporcionalidad tributaria consiste en establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas, que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica.

En síntesis, el principio de proporcionalidad está vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

4.2 DEFINICION DE EQUIDAD

⁶ Ibid. p. 245

4.2.1 DEFINICION ETIMOLOGICA. Del latin *aequitas*, - tatis de *aequus*, igual. Significa moderación, templanza. (La equidad es sinónimo de justicia).⁷

4.2.2 DEFINICION ENCICLOPEDIA. "Bondadosa templanza habitual; propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.

Justicia natural por oposición a la letra de la ley positiva.

Cualidad que consiste en dar a cada uno lo que merece por sus méritos o condiciones. Cualidad que consiste en no favorecer en el trato a uno perjudicando a otro".⁸

4.2.3 DEFINICION JURIDICA. Atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma.⁹

4.2.4 DEFINICIONES DOCTRINALES

4.2.4.1 SERRA ROJA. "Equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley".¹⁰

4.2.4.2 MARGAIN MANAUTOU. Estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".¹¹

4.2.4.3 JOSE RIVERA PEREZ CAMPOS. "El elemento equidad mira fundamentalmente a la generalidad de la obligación. En estos términos, cuando la ley no es general, ya sólo por ellos es inequitativa. Por ser general, ya se podrá admitir que goza de caracteres de justicia, precisamente porque no hay excepción ni privilegio. Y este aspecto no encierra problema ajeno a las funciones del juez; pues única y exclusivamente puede examinarse jurídicamente. La ley misma faculta al juez para determinar si ella es o no general. Si adolece de falta de generalidad, por sólo ello es inequitativa y contraria a la fracción IV del artículo 31 constitucional...".¹²

4.2.4.4 L. RECASENS SICHES. El maestro afirma, que son varias, aunque no independientes ni antagónicas las acepciones de la palabra equidad.

"Una de estas acepciones es equivalente a justicia. En este sentido, se entiende por equidad lo fundamentalmente justo. Una segunda acepción, la más usada e importante, de la palabra equidad

⁷ Enciclopedia Salvat. Tomo X. p. 108

⁸ Ibid.

⁹ DE PIÑA Rafael. Diccionario de Derecho. p. 250

¹⁰ ARRIOJA Vizcaino Adolfo. Op. cit. p. 245

¹¹ Ibid. p. 246

¹² Cfr. RIVERA Pérez Campos. RISHCP. p.p. 71 a 90

es la de denotar una norma individualizada (sentencia judicial o resolución administrativa) que sea justa, es decir que resulte justa en el caso particular y concreto para el que se dictó. En tercer lugar se habla también de equidad para designar la norma o el criterio en que deben inspirarse, las facultades discrecionales del juez o del funcionario administrativo".¹³

4.2.5 DEFINICION JURISPRUDENCIAL

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. "...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".

Jurisprudencia 98

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917 - 1985. Primera Parte, Tribunal Pleno - México, 1985. Págs. 190 y 191

4.2.6 DEFINICION PROPIA. La equidad tributaria consiste en otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal, en todos los aspectos de la relación tributaria, excepto cuando se base en criterios de progresividad.

Se concluye que el común denominador del principio de equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y por ende contrarias a la justicia.

4.3 DIFERENCIAS ENTRE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Con base en los conceptos ya desarrollados, en las opiniones de los tratadistas ya citados y en la jurisprudencia de la Suprema Corte que se ha invocado, se llega a la conclusión que proporcionalidad y equidad son dos conceptos y no uno sólo.

Sobre la anterior aseveración existe mucha polémica, algunos autores como Flores Zavala, S.J. Garza critican la separación entre proporcionalidad y equidad que ha hecho la Suprema Corte. S.J. Garza hace el siguiente razonamiento:

"Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y excluyentes. ¿Qué es la proporcionalidad en materia tributaria ?. Algunas veces este concepto sólo puede comprenderse

¹³ REYES Vera R. TFE. 45 años. Tomo I. p. 454

en su sentido matemático, por ejemplo en los impuestos indirectos, como es el de ingresos mercantiles o cualesquiera de los especiales sobre la producción. Una institución de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fijada (proporcionalmente) en relación con la categoría o volúmen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Si el impuesto sobre la renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal. Si el causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del 5 por ciento y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad injusto.

Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio su objetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva. En la actualidad este movimiento no encuentra ya resistencia. De este modo la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, es decir, en la nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva. Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria. Otra razón viene a corroborar lo expuesto: Si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 Constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa. Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el Derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia", nuestro Derecho Tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia), se consagra en tres textos de nuestra Constitución. Toda ley tributaria inicua debe nulificarse en la forma peculiar del juicio de amparo".¹⁴

Flores Zavala argumenta de la siguiente manera:

"Ahora bien, encontramos que similitud en esencia entre esta expresión (proporcionalidad y equidad) y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno...en proporción a los ingresos de que gozan... de la observancia o el menosprecio de esta máxima

¹⁴ Cfr. GARZA Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. p.p. 71 y 72

depende lo que se llama equidad".

De manera que con la expresión 'proporcionalidad y equidad' sólo se busca la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: El de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible... El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar todos los impuestos. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integren un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta u origen de éstos, en las circunstancias personales, etc".¹⁵

En otra corriente de ideas José Rivera Pérez Campos y Margáin Manautou manifiestan que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras 'proporcional y equitativa'. El Ministro de la Suprema Corte, José Rivera Pérez Campos, considera, a diferencia de S.J. Garza que no existe redundancia en el precepto constitucional. El requisito de equidad significa que debe ser universal, de tal manera que si adolece de falta de generalidad, que es un requisito jurídico, la ley es inequitativa. Por otro lado, el requisito de proporcionalidad mira a la "economicidad del impuesto". No es proporcional la carga que agote la fuente impositiva, aquellas que en sus gastos de recaudación sean mayores que la recaudación misma; "la proporción ha de contemplar todo panorama de la economía del Estado; de la economía de la colectividad. Que la proporción se ha de establecer en relación de unas fuentes impositivas frente a otras". Critica que la Suprema Corte haya caído "en una tautología" al definir que el impuesto no debe ser exorbitante ni ruinoso, lo que significa eludir el problema.¹⁶

Margáin Manautou también considera que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras 'proporcional y equitativa'. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".¹⁷

¹⁵ Cfr. FLORES Zavala E. Op. cit. p. 179

¹⁶ Cfr. RIVERA Pérez Campos. TFF. 45 años. Tomo I. p.p. 470 a 484

¹⁷ MARGAIN Manautou E. La Constitución y algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano. P. 109

No es mi afán entrar en polémicas, ni mucho menos atacar a nadie, ya que todas las ideas, especialmente las que provienen de destacados juristas, me parecen igualmente respetables y dignas de atención, pero considero que sí es factible una diferenciación conceptual y hablar de la presencia de dos principios tributarios y constitucionales distintos dotados cada uno de ellos de características propias, que producen efectos diversos al reflejarse en la legislación tributaria en vigor.

Para demostrar el aserto anterior, estimo pertinente exponer por separado cada uno de esos dos principios, a fin de que el lector pueda captar mejor las diferencias que me propongo señalar, basada no solamente en mi criterio personal, sino en las opiniones de algunos especialistas con las cuales coincido, y particularmente en la jurisprudencia emanada de nuestro máximo tribunal de justicia.

Diferencias entre proporcionalidad y equidad:

- 1.- Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación; el de Equidad refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.
- 2.- El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del país; en cambio, el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la Ley Fiscal.
- 3.- La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos de crédito fiscal, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.
- 4.- El Principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.
- 5.- La Proporcionalidad persigue la implantación de la justicia en todo sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.
- 6.- La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
- 7.- La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.
- 8.- El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de créditos fiscales.
- 9.- Mientras que el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
- 10.- Finalmente cabe señalar que mientras el Principio de Proporcionalidad opera en función a

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

la capacidad contributiva de cada causante, lo que motiva que los que tiene mayores bienes económicos paguen mayores tributos, el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo crédito fiscal deben tener igual situación frente a la ley que lo establece en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.¹⁸

Considero oportuno reafirmar mi convicción de que se trata de dos principios autónomos e independientes entre sí.

Desde luego, no oculto que la posición que he adoptado en relación con este debatido problema puede ser objeto de críticas y quizá hasta de ser refutada con argumentos sumamente atendibles y respetables, toda vez que, como lo exprese en páginas precedentes, distinguidos juristas mexicanos (Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza y Sergio F. De la Garza) opinan que la Proporcionalidad y Equidad constituyen un solo principio absolutamente indivisible. De modo que ante posibles impugnaciones solo debo subrayar que las conclusiones a que he arribado no representan por sí misma un planteamiento original; exclusivamente son el resultado de haber interpretado y complementado en la medida de mis escasas posibilidades los conceptos que, ha despecho de las críticas que se les han formulado, juzgo especialmente acertados y que aparecen reflejados tanto en las obras de José Rivera Pérez Campos y de Emilio Margáin Manautou, como en la jurisprudencia de la Suprema Corte. No obstante, considero que el debate y la polémica sigue abierta.

4.4 DEFINICION DE JUSTICIA.

4.4.1 DEFINICION ETIMOLOGICA. Del latín *justitia* que ha su vez proviene de *jus*, que significa "lo justo".¹⁹

4.4.2 DEFINICION ENCICLOPEDIA. Orden de convivencia humana que consiste en igualdad de todos los miembros de la comunidad, tanto en la sumisión a las leyes entre ellos vigentes como en el reparto de los bienes comunes. Conjunto de órganos que constituyen el poder jurisdiccional del Estado, cuya misión es la aplicación de las leyes.²⁰

4.4.3 DEFINICION JURIDICA. Disposición de la voluntad del hombre dirigida al reconocimiento de lo que a cada cual es debido o le corresponde según el criterio inspirador del sistema de normas establecido para asegurar la pacífica convivencia dentro de un grupo social más o menos amplio.²¹

4.4.4 DEFINICIONES DOCTRINALES

¹⁸ Cfr. ARRIOJA Vizcaino A. Op.cit. p.p. 248 a 250

¹⁹ Sic. Diccionario Jurídico Mexicano. Tomo I-0. p. 1904

²⁰ Sic. Diccionario de la Lengua Española Océano Práctico. p. 449

²¹ Sic. DE PIÑA Rafael. Op. cit. p. 319

4.4.4.1 ULPIANO. La justicia es la voluntad firme y continuada de dar a cada quien lo suyo. *Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi.*²²

4.4.4.2 PLATON. La justicia es la virtud que armoniza y rige tanto el obrar de los particulares, como el de las multitudes reunidas, asignando a cada facultad o energía su verdadera diversión y sus propios límites. Existe en la proporción entre las diferentes actividades que componen un todo orgánico.²³

4.4.4.3 ARISTOTELES. Justicia se llama a esa cualidad moral que obliga a los hombres a practicar cosas justas y que es causa de que se hagan y de que se quieran hacer. La justicia es en grado eminente la virtud completa, porque ella misma es la aplicación de una virtud completa y acabada. Es completa porque el que la posee puede aplicar su virtud con relación a los demás y no sólo a sí mismo.²⁴

4.4.4.4 SAN AGUSTIN DE HIPONA. La justicia es el amor a Dios y al prójimo, por el cual se difunden las demás virtudes.²⁵

4.4.4.5 SANTO TOMAS DE AQUINO. Justicia es un hábito según el cual uno da al otro lo que es suyo según derecho, permaneciendo en ello con una voluntad constante y perpetua.²⁶

4.4.4.6 LEIBNITZ. Hace de la justicia una división tripartita, de acuerdo con la jurisprudencia, y a los tres grados (justicia conmutativa, distributiva y *universalis*) hace corresponder los tres preceptos jurídicos tomados de las fuentes romanas (*neminem laedere, suum cuique tribure, honeste vivere*), pero entendidos por él, en un sentido, más amplio. Mientras que el grado intermedio, o sea la justicia distributiva o *aequitas*, comprendería bajo la especie del *suum cuique tribure*, los deberes de la gratitud, de la limosna y otras semejantes, el grado superior o sea la justicia *universalis* denominada también *pietas vel probitas*, basándose en la máxima del *honeste (vel potius pie) vivere* comprendería en sí todas las virtudes.²⁷

4.4.5 DEFINICION PROPIA. Justicia es una cualidad moral que obliga al ser humano a dar a cada quien lo suyo en una voluntad constante y perpetua, exigiéndole al hombre practicar cosas justas.

²² Sic. BRAVO González A. Primer Curso de Derecho Romano. p. 23

²³ Sic VECCHIO, Jorge del. La Justicia p. 3

²⁴ BRAVO González A. Op. cit. p. 24

²⁵ Sic. AQUINO Tomás de. Tratado de la Justicia. p. 131

²⁶ Ibid. p. 123

²⁷ VECCHIO Jorge del. Op. cit p.p. 24 y 25

4.5 DEFINICION DE BIEN COMUN.

4.5.1 VON NELL BREUNING. Conjunto de todos los supuestos y organizaciones de carácter público y general necesario para que los individuos, como miembros de la colectividad cumplan su destino terrenal y puedan hacer efectivo con la actividad propia su bienestar en la tierra.²⁸

4.5.2 JEAN DABIN. Expresa que el Bien Común puede ser considerado desde un punto de vista formal o material. En la dimensión formal "es un conjunto de condiciones generales mediante las cuales la personalidad y las actividades legítimas de cada uno pueden desarrollarse y florecer cómodamente", en tanto que la dimensión material se refiere más bien "a la universalidad de los valores de interés humano".²⁹

4.5.3 J.T. DELOS. Lo concibe como el conjunto organizado de las condiciones sociales gracias a las cuales la persona humana puede cumplir su destino natural y espiritual.³⁰

4.5.4 JAQUES MARITAIN. El Bien Común es la conveniente vida humana de la multitud, de una multitud de personas; su comunicación en el bien vivir. Es, pues, común al todo y a las partes, sobre las cuales se difunden y que con él deben beneficiarse.³¹

4.4.5 DEFINICION PROPIA. El Bien Común es un conjunto de condiciones sociales organizadas con el fin de lograr el bienestar económico y moral del ser humano para obtener un desarrollo integral.

4.6 CARACTERISTICAS DEL BIEN COMUN

Es un concepto análogo, que tiene dos significados diversos y jerarquizados y que son el Bien Común inmanente y el Bien Común trascendente. El inmanente es aquel que se encuentra en el interior de la misma sociedad y es dependiente de ella; el trascendente por el contrario, está fuera de ella y es independiente de la misma (sociedad). El Bien Común trascendente de la sociedad no puede ser otro sino el fin último de la misma y de las personas que la constituyen, es decir, el mismo bien subsistente, causa primera y fin último objetivo de todas las cosas. El bien inmanente, es aquel al cual se encuentra ordenado el Derecho. Este Bien Común inmanente es diferente del trascendente, de los bienes particulares de las personas y de la suma de los mismos. Este Bien Común les es específicamente diferente.

La persona humana, existe ante todo en una comunidad inmediatamente fundada en la naturaleza: la familia. Por encima de la familia se encuentra la comunidad política, sociedad más amplia y que tiene la capacidad de crear los medios adecuados para que el hombre pueda lograr su

²⁸ Sic. RUIZ De Santiago J. TFF. 45 años. Tomo I. p. 102

²⁹ Idem.

³⁰ Idem.

³¹ Ibid. p. 163

perfección.

La sociedad política tiene como finalidad propia el asegurar a la persona 'el bien vivir humano' en todas sus dimensiones, que no son sólo económicas y materiales, sino también y básicamente morales y plenamente humanas. Para lograr eso la sociedad política debe crear un clima de respeto a todos los derechos de la persona humana y de las familias que de ella forman parte. Así se comprende que el Bien Común temporal, fin propio de la sociedad política, implica necesariamente elementos tan diferentes como la protección de la salud y del desarrollo corporal de las personas, la custodia y defensa de la seguridad social, el cuidado de las artes, de la ciencia y de la misma virtud. La sociedad política será tanto más perfecta, realizará mejor sus finalidades, cuanto más abundantemente posea todos sus bienes y también en la medida en que se asegure una adecuada jerarquización de los mismos.

El Bien Común se caracteriza por tres puntos básicos:

- 1.- Por su carácter personalista, el cual al combinarse con un sentido comunitario verdadero, constituye el criterio fundamental determinante del Bien Común.
- 2.- Por sus niveles constitutivos jerarquizados, que permiten afirmar "la primacía de lo espiritual" sobre lo material, lo que de ninguna manera implica el menosprecio de lo segundo.
- 3.- Por la mutualidad de sus exigencias concretas, lo que hace aparecer al Bien Común no como un ideal atemporal, ahistórico e inmutable, sino como realización temporal, histórica, circunstanciada y que requiere una creación, e innovación constante.

El derecho tiene como fin el logro de este Bien Común, cuyas propiedades están representadas por el orden, la seguridad, la paz, la unidad y la justicia. Como elemento esencial del Bien Común está el reconocimiento de los derechos fundamentales de las personas, encierra como valor fundamental el mayor acercamiento posible de las personas a su categoría de personas y a su libertad de desarrollo, así como la participación o comunicación con instituciones que en ello tienen su punto de origen.

Sólo así se pueden reconocer en el Bien Común Político tres elementos básicos:

- 1.- Ante todo la unión de las diferentes personas que componen la sociedad a través de relaciones de auténtica y profunda amistad, cuya consecuencia natural debe ser la concordia, la paz y el orden público.
- 2.- La unión conjunta de los esfuerzos de cada una de esas personas en la realización efectiva del Bien Común. Esta unión se debe recordar sobre todo en momentos y situaciones que llevan lentamente a la dispersión y separación.
- 3.- La suficiencia y plenitud de bienes humanos, tanto materiales como espirituales, interiores como exteriores, físicos, intelectuales y morales que requieren ser comunicados de manera proporcional a todos los miembros de la comunidad. La persona humana debe considerar el Bien Común como propio debido a la unidad que con él guarda, pero también debe ser visto como perteneciente a los demás, personas y sujetos de derecho que pueden poseer no tan sólo su bien personal sino también el Bien Común, en la medida en que ese Bien es verdaderamente Común.

Ese Bien es, con relación a cada persona que integra la sociedad, un "derecho". De este modo las personas, que se encuentran unidas por el vínculo de naturaleza, son igualmente sujetos de derechos. Cada persona se relaciona con su Bien Particular y con el Bien Común, que es propio y ajeno, y con respecto al cual cada una de ellas tiene derechos y obligaciones. Se posee el derecho de recibir lo que corresponde, y el deber de respetarlo y conservarlo en la medida que es de todos.

Es en este punto en el que la meditación acerca del Bien Común conduce necesariamente a la consideración de uno de sus valores fundamentales: la justicia.

Concluyendo, el Bien Común tiene como elemento esencial el reconocimiento de los derechos fundamentales de la persona humana, encierra como valor fundamental el mayor acercamiento posible de las personas a su categoría de personas y a su libertad de desarrollo, así como la participación o comunicación con instituciones que en ello tienen su punto de origen.³²

4.7 LA JUSTICIA

Al abordar este tema considero prudente prevenir al lector de dos errores bastante comunes al explicar la justicia como el principio más general del Derecho y fundamento de todos los demás principios.

El primero es considerar a la justicia en una idea abstracta fuera de la realidad y, el segundo, en confundir las interpretaciones cambiantes y subjetivas de la justicia con sus exigencias objetivas. Algunos consideran a la justicia como un ideal, una meta o un valor, que se halla fuera de la realidad humana y al cual se dirigen los hombres en una marcha vacilante, sin llegar nunca a alcanzarlo. Se debe reconocer que el concepto de justicia, como todos los conceptos, es una idea abstracta que tiene su existencia formal en la mente humana y, luego, recordando que la validez de un concepto reside en representar exigencias de la realidad.

Hipostasiar un concepto es darle vida fuera de la realidad, y la justicia carece de sentido si se le coloca fuera de la realidad.

Hay justicia cuando se da en la realidad a cada uno lo suyo; y la justicia es el orden de exigencias ontológicas que en la realidad tienen los seres. El que desgraciadamente ese orden no sea muchas veces respetado y el que sea muy difícil de cumplir no altera el hecho de que luchar por la justicia no sea tender a un ideal abstracto sino esforzarse por realizar un orden concreto, en el que a cada uno se le dé lo suyo.

El segundo error se funda en la constatación de que lo suyo de cada uno ha recibido diferentes y hasta contradictorias interpretaciones en el curso de la historia. De allí concluyen algunos autores (Kelsen y el Positivismo Escandinavo son los más notables) que la justicia es un

³² Nota. Los datos para la anterior exposición fueron tomados de las siguientes obras:

*Artículo Bien Común en Diccionario de Filosofía, dirigido por W. Brugger, Herder, p. 74

*La Persona y el Bien Común. Club de Lectores. p. 57

fenómeno puramente subjetivo.

Escribe Kelsen:

"La justicia absoluta es un ideal irracional o, lo que es lo mismo, una ilusión, una de las eternas ilusiones de la humanidad. Desde el punto de vista del conocimiento racional, sólo existen intereses de seres humanos y los conflictos de intereses que esos seres ocasionan. Se puede alcanzar la solución de esos conflictos ya sea satisfaciendo un interés a expensas del otro, ya por un compromiso entre los intereses en conflicto. No es posible probar que sólo una y otra solución sea justa. Bajo unas determinadas condiciones, una solución puede ser justa; bajo otras condiciones, la otra".

Reconozcamos que todo proceso de conocimiento, en cuanto que presupone un sujeto y este sujeto está influido por su temperamento, por su cultura y por su punto de vista limitado, es siempre relativo a ese sujeto. Y esto también hay que decirlo del conocimiento científico. La expresión de intereses, de que habla Kelsen, es evidentemente una interpretación relativa de lo justo. Pero, igual que la ciencia trata de reducir la relatividad de los juicios, primero, por la comunicación intersubjetiva de los diversos puntos de vista y, luego, por la argumentación y en su caso la demostración, la teoría del Derecho se esfuerza por reducir la relatividad de las interpretaciones de lo justo, primero, escuchando los diversos puntos de vista, generalmente manifestados en la reclamación de intereses, y luego reflexionando sobre las diversas interpretaciones de lo justo, sobre el fundamento objetivo de las reclamaciones y sobre las mayores o menores posibilidades de humanización de cada una de las soluciones posibles. Además tiene que tomar en cuenta que unas pretensiones pueden ser exageradas, que otras exigencias de justicia pueden estar insuficientemente representadas y que las condiciones de la realidad, por limitadas, pueden ser insuficientes para satisfacer todas las exigencias de justicia. En efecto, lo justo no es ni puede ser una exigencia ilimitada; lo justo es siempre una porción de un reparto posible que tiene que tomar en cuenta a los demás miembros de la comunidad; lo justo aparece precisamente como exigencia ontológica nacida del hecho de formar parte de una comunidad. Así como el derecho se da donde quiera exista una sociedad humana (*ubi societas ibi ius*, donde hay sociedad allí existe Derecho, decían los romanos), del mismo modo la convivencia en sociedad exige un intercambio de bienes morales, espirituales y materiales, intercambio que no puede establecerse arbitrariamente sino que debe atender al orden de las cosas. Ese orden de distribución, exigido por la naturaleza de las cosas ante una realidad concreta determinada es lo justo y es el principio más general que debe animar al Derecho.

Este principio, el más general del Derecho, puede ser llamado 'justicia general'. Se puede formular así: hay que dar a cada quien lo suyo, atendiendo que cada quien es miembro de su comunidad. Lo suyo de cada quien deberá limitarse de acuerdo con las igualdades y desigualdades objetivas de todos los miembros de la comunidad y con el Bien Común de la misma. Santo Tomás lo explica así: "La justicia, según lo ya expuesto, ordena al hombre con relación a otro lo cual puede tener lugar de dos modos: primero, a otro considerado individualmente, y segundo, a otro en común, esto es, en cuanto que el que sirve a una comunidad sirve a todos los hombres que en ella se contienen. A ambos modos puede referirse

la justicia, según su propia naturaleza. Es, empero evidente que todos los que componen alguna comunidad se relacionan a la misma como las partes al todo, en cuanto tal, es del todo, síguese que cualquier bien de la parte es ordenable al todo. Según esto, el bien de cada virtud, ya ordene el hombre mismo, ya le ordene a otras personas singulares, es preferible al bien común, al que ordena la justicia. Y así los actos de todas las virtudes pueden pertenecer a la justicia, en cuanto ésta ordena el hombre al Bien Común. En este sentido es llamada la justicia virtud general”.

El enfoque de Santo Tomás es típicamente moral. Se está preguntando por el desarrollo integral del ser humano, el cual se realiza por el cumplimiento de las virtudes. Como lo ha explicado muy bien el maestro Preciado Hernández. “ Las normas morales son aquellas que formulan imperativamente los deberes ordenados al bien personal del hombre “. En moral no hay más que deberes, jamás pretenciones o derechos, pues la moral, en el sentido estricto en que se ha hablado, no compara los actos posibles para una conciencia, con los actos posibles de otra conciencia, sino exclusivamente las posibilidades de actuación para una conciencia en relación con su bien.

Si las normas morales están ordenadas a la perfección del sujeto agente, al bien de la persona considerada individualmente, las normas jurídicas, en cambio, prescriben lo que cada persona tiene facultad de exigir a los demás, bajo la razón formal de deuda, y asimismo determinan la contribución y participación que a cada quien corresponde en el Bien Común. Las normas jurídicas están ordenadas, por tanto, al perfeccionamiento de la vida social, que se alcanza con la realización del Bien Común. En el texto ya citado, Santo Tomás nos da un enfoque moral de la justicia y en él nos dice:

- 1.- “Que el desarrollo integral del individuo humano no puede hacerse sino ordenándose ese individuo en relación con los otros.
- 2.- Que ese orden de relaciones con otro está regulado por la virtud de la justicia.
- 3.- Que ese orden de relaciones con los demás es doble: por una parte, relaciones con los demás considerados individualmente y, por otra, con los demás en cuanto forman comunidad, mi comunidad.
- 4.- Que no podemos desarrollarnos plenamente como individuos si no se desarrollan al mismo tiempo los demás, como individuos y como comunidad.
- 5.- Que la dimensión comunitaria del desarrollo humano es el criterio general que jerarquiza todos los demás aspectos del desarrollo humano; por eso la justicia es virtud general, en tanto que las demás virtudes son particulares.

El enfoque de la justicia general añade algunos matices. El más importante es que la justicia general del jurista regula relaciones correlativas: a los deberes de uno corresponden derechos de los demás y viceversa. También hay correlación entre los derechos y deberes propios: en el plano de Derecho, quien se beneficia de un derecho subjetivo tiene la responsabilidad de los deberes que invariablemente acompañan a ese derecho. Otro matiz importante es que la determinación del suyo de cada uno corresponde, en la justicia del jurista a la autoridad competente, en tanto en que la justicia del moralista es la conciencia moral de cada individuo la responsable de asumir esa determinación. Pero en ninguno de los dos casos la determinación puede ser arbitraria, sino

que debe partir de principios morales, aquí es prudente recordar la distinción aristotélica entre lo justo natural y lo justo legal:

"De lo justo político, una parte es natural, otra legal. Natural es lo que en todas partes tiene la misma fuerza y no depende de nuestra aprobación o desaprobación. Legal lo que en un principio es indiferente que sea de este modo o de otro, pero que una vez constituidas las leyes deja de ser indiferente".

La distinción aristotélica significa que las soluciones de justicia de una comunidad política son de justicia legal, aunque se fundamenta en justicia natural.

En resumen: la determinación del suyo de cada uno en la justicia del jurista pertenece a lo justo legal, aunque debe fundamentarse en la natural.

El principio jurídico de la justicia general es de justicia natural y también lo son los principios generales de las especies de justicia que informan las ramas del Derecho. Pero, a medida que se avanza en la determinación, va tomando fuerza la justicia legal hasta ser sólo ella la que anima las soluciones más específicas. Dicho en otras palabras, los grandes principios jurídicos que informan todo Derecho Fiscal 'tienen la misma fuerza y no dependen de nuestra aprobación o desaprobación', sea cual sea el régimen político en que se viva, pero las soluciones concretas como una tarifa de pago de impuestos o el que el pago del impuesto sobre la renta se haga una vez al año o en varias entregas, son justas por decisión de la autoridad, con tal que ésta no viole los principios de justicia natural, antes bien trate de incorporarlos a sus soluciones. Por eso la justicia general es el fundamento de todos los principios jurídicos, de los más generales, que son de justicia natural, y de los menos generales o más específicos, que son de justicia legal.

4.8 CONCEPTOS DE JUSTICIA

Santo Tomás sugiere una división de materias, que corresponde a la distinción entre Derecho Público y Derecho Privado. Unas son las relaciones entre los particulares entre sí, otras las relaciones entre los particulares y la autoridad, en las que ésta representa el Bien Común. A sí aparecen dos especies de justicia:

a) La justicia de coordinación. Tiene como fundamento la igualdad en dignidad de todos los seres humanos y la necesidad que tienen estos, para desarrollar sus potenciales humanas, de alguna esfera de libertad.

Por eso la justicia de coordinación tiene como fin inmediato la protección de los bienes individuales y más en particular de la autonomía de la libertad y como límite el Bien Común.

b) La justicia de subordinación tiene como fundamento el hecho natural de que todo individuo humano necesita de la comunidad tanto para la satisfacción de sus necesidades como para lograr el desarrollo de sus potencialidades humanas; su fin inmediato es el Bien Común y tiene como límite la dignidad de los individuos.

Tanto en la justicia general como en las justicias de coordinación y de subordinación, el principio de determinación de lo suyo de cada uno es muy claro: hay que aplicar trato igual a materia igual en tanto que a materia desigual hay que aplicar trato desigual que, sea proporcional a la desigualdad. Así aparecen los dos criterios para designar lo suyo de cada uno: el criterio

igualitario y el criterio proporcional. Si se aplican estos dos criterios, primero, a las relaciones entre particulares y, luego, a las relaciones entre particulares y la autoridad como representante del Bien Común, se obtienen cuatro especies de justicia. Así:

		criterio igualitario: Justicia conmutativa
Justicia de coordinación: relaciones entre particulares		
		criterio proporcional: Justicia social
Justicia en general: a cada uno lo suyo		
		criterio igualitario: Justicia legal
Justicia de subordinación: relaciones entre particulares y la autoridad		
		criterio proporcional: Justicia distributiva

4.8.1 JUSTICIA CONMUTATIVA. Es la que regula con un criterio igualitario las relaciones de los particulares entre sí. Aristóteles la llamaba justicia correctiva, por establecer el justo medio entre la pérdida del uno y la ganancia del otro.

Santo Tomás la explica así: "el orden en la vida social de una persona privada a otra... es dirigido por la justicia conmutativa, consistente en los cambios que mutuamente se realizan entre dos personas". "En los cambios se da algo a una persona particular en razón de otra cosa recibida, como principalmente se manifiesta en la compraventa, en la que se halla primariamente la noción de cambio. Entonces es preciso igualar cosa a cosa, de suerte que cuanto éste tenga de más en lo que le corresponde, otro tanto debe restituir a aquel a quien pertenece. Y de este modo se realiza la igualdad según la media aritmética..." "...La razón de justicia exige que haya la misma igualdad entre las personas a quienes se hace justicia, y entre las cosas en las cuales ellas se ejecutan; es decir, que así como se relacionan las cosas entre sí, del mismo modo las personas, pues de otra manera no tendrán cosas iguales a ellas. Así los iguales deben recibir cosas iguales y los desiguales, desiguales. Si no sucede esto se considera lesionada la justicia, por ejemplo si a los que trabajan en forma desigual se dan estipendios iguales, o si a los que trabajan en forma igual se dan cosas desiguales. Además algo es justo en las distribuciones en cuanto se da a cada

uno según su dignidad, en proporción a lo que cada uno es digno de recibir. En lo cual se indica cierta proporcionalidad, pues una cosa es de tal modo digna de uno; como lo es de otro..."

La justicia conmutativa no atiende a la naturaleza de las partes (por ser ellas iguales) se limita a considerar lo debido, la cosa debida, y por ello se dice que no acomoda personas y cosas sino cosas y cosas. La naturaleza propia de la justicia conmutativa implica una igualdad de cantidades.

4.8.2 JUSTICIA SOCIAL. Es aquella especie de justicia que regula con un criterio proporcional relaciones entre particulares. Atiende a la situación de debilidad de una de las partes frente a la otra y trata de corregir esa debilidad protegiendo a la parte más débil, hasta lograr que esa parte pueda enfrentarse a la otra en situación de igualdad.

En el pasado ya se distinguía una 'justicia política', el maestro Góngora Robledo al respecto manifiesta lo siguiente: "no estará de más aclarar que la justicia política no es tampoco otra especie de la justicia de las que antes hemos examinado. Es sencillamente la misma realidad, sólo que en el aspecto de su encarnación; la misma esencia, pero realizada. Posiblemente los esquemas ideales sufrirán cierto empobrecimiento al llenarse de contenido concreto; y por algo nos dice Aristóteles en la Política que el buen ciudadano no coincide necesariamente con el hombre bueno en absoluto, a no ser en el régimen de la constitución ideal. Pero ésta, una vez más, la índole propia de su genio y de su profundo realismo. La justicia política, pues, tiene que realizarse, por definición en la ciudad, es decir, "entre individuos libres e iguales, asociados en una comunidad de vida con el fin es la autosuficiencia. Es la misma definición que en tantos pasajes de la Política encontramos de la ciudad, de la polis; esta comunidad, la suprema que los griegos pudieron concebir, cuyas notas distintas son la libertad de los asociados y la autosuficiencia, o sea el poder bastarse a sí mismo en todo y por todo: en lo material y en lo espiritual, en la economía, en la educación, en la tutela del derecho y en la defensa del territorio".

De este modo lo 'justo político' detona más bien un orden esencial de los actos humanos, una participación de la vida en comunidad o trato recíproco, para que exista una suficiencia por sí entre hombres libres e iguales, ya sea según proporción, ya según número. El fin de la comunidad de vida, en lo que consiste lo justo político, es la realización de un orden tal de cosas, mediante la justicia en las distribuciones e intercambios, que permita, en razón de su constante y regular funcionamiento, que los hombres logren todos los bienes materiales y espirituales que les sean necesarios para vivir. Tal orden sólo es posible en la comunidad política y se ordena a la autosuficiencia (autarquía) de la ciudad (pólis) y supone la igualdad de todos los hombres frente a la ley (isonomía).

Pero esta justicia política no aparece como una nueva especie de justicia.

4.8.3 JUSTICIA LEGAL. Representa la ordenación legal que recoge la materia de todas las otras virtudes y las ordena al bien del prójimo y de la comunidad. Por ello la justicia general es dicha total, o perfecta o excelentísima, y merece la alabanza de que 'ni la estrella de la tarde y el lucero de la mañana son tan maravillosos'.

La justicia general se ordena a conseguir la perfección propia de la sociedad, el Bien Común.

Recibe también el hombre de legal, pues el ordenar a dirigir la vida humana al Bien Común es algo que pertenece como propio a la ley. Es la justicia legal la que traduce el dominio de la sociedad sobre los ciudadanos, la que expresa las exigencias del Bien Común y comprende, por ello, el conjunto de la vida y de las demás virtudes. Esta justicia, única que posibilita el logro de la perfección de la sociedad, representa una cualidad, una excelencia, que ha de residir principalmente en quien tiene a su cargo la comunidad política (autoridad), de modo tal que en el simple ciudadano esta excelencia se encontrará de manera secundaria y al modo de quien ha de cumplir las normas jurídicas que existen en orden a realizar el Bien Común.

La justicia legal, por ser precisamente justicia, busca el bien de otro, pero en este caso 'el otro' es precisamente la sociedad.

Más el bien en su realidad da origen a la distinción entre las virtudes, y entre las especies de justicia. Es cierto que existe el Bien Común al que se encamina la justicia legal, pero también existen bienes particulares, y a ellos se ordenan tantas virtudes, que se encaminan hacia esos bienes particulares como hacia sus objetos propios y específicos. Es así como a la justicia legal, que ordena al ser humano al logro del Bien Común, aparecen las virtudes particulares que se refieren a bienes singulares.

Es claro que la justicia legal busca el bien del hombre particular, pero tiende hacia él tan sólo de manera mediata, en tanto que lo propio de la justicia particular se caracteriza y distingue por encaminarse inmediatamente hacia él.

4.8.4 JUSTICIA DISTRIBUTIVA. La justicia distributiva es aquella especie de justicia que regula con un criterio proporcional geométrico las relaciones entre la autoridad y los particulares. La materia propia de la justicia distributiva es la acción exterior consistente en la atribución de una cosa que posee carácter común, en cuanto tal, a una persona particular. Lo que se le da a ésta es en su carácter de parte de un cierto todo, y por ello lo otorgado y distribuido es debido a la parte en la medida en que aquello que es del todo se debe a la parte.

Por ello en cuanto más importante sea la parte en el todo, lo que es de este último, se debe más a la primera. Y el tipo de sociedad condiciona los criterios para señalar tal importancia, de modo que es toda una concepción de valoración política y de los elementos más relevantes en la integración del Bien Común lo que se encuentra en juego.

Es así como el medio en la justicia distributiva no se toma al relacionar y armonizar una cosa con otra (que es lo que acontece en la justicia conmutativa), sino más bien lo hace entre una persona y una cosa (virtud, riqueza, libertad, etc.).

A este modo de medir estas relaciones se le conoce con el nombre de igualdad de proporción, ya que en ello no existe una igualdad de cantidades, sino otra clase de relaciones y proporciones. Se llama distributiva por que su finalidad es la distribución proporcional tanto de los beneficios como de las cargas de la vida en comunidad.

4.8.5 JUSTICIA INSTITUCIONAL. Se puede pensar en una especie de justicia institucional, que tendría por fin la regulación de las instituciones y organismos estatales y la distribución entre ellos y entre los funcionarios que los componen de derechos y deberes con vistas a que esos

organismos e instituciones sean instrumentos aptos para la realización de Bien Común. El fin de la justicia institucional es proveer los medios para que puedan realizarse las demás especies de justicia.³³

4.9 COMENTARIOS Y REFLEXIONES SOBRE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS EN MEXICO Y SU RELACION CON LA JUSTICIA

No se puede ni debe permitir que las decisiones respecto de la distribución de cargas y beneficios de la vida comunitaria se decidan unilateralmente por las autoridades, aunque estas estén animadas de las mejores intenciones, es necesario la participación de la sociedad. Para implementar esta participación son necesarios los siguientes principios: el de la información abierta de todos los ingresos y gastos de la administración, el de vigilancia por parte de los particulares del manejo de fondos del Estado, el de la obligación por parte del Estado de consultar a aquellos grupos que van a ser más afectados por los nuevos impuestos.

Por su misma naturaleza estos principios de participación exigen trato desigual, proporcional a las diferencias en preparación, experiencia, inteligencia y calidad moral. No se pueden ni deben aplicar igualmente en todos los países. Allí donde los ciudadanos están más preparados y poseen mayor formación cívica, éstos deberán tener mayor participación en las decisiones. En cambio, en un país (como el nuestro) en el que la mayoría de la población es atrasada, es claro que las decisiones se deben concentrar en la minoría preparada, pero sin olvidar que la justicia distributiva exige que la mayoría sea tratada como personas y no como cosas, es decir, que sea escuchada, informada y llamada, en la medida de lo posible, a contribuir en las decisiones y procurar su desarrollo hasta lograr su plena capacitación en la participación de decisiones.

Dependerá de la justicia legal e institucional incorporar los anteriores principios al Derecho Positivo. Si se desea construir una comunidad política de participación en las responsabilidades, es necesario que la justicia legal busque cauces concretos en que se pueda dar esa participación.

Escribe el editorialista español Juan Tomás de Salas en el periódico Cambio 16: " Yo le pago

³³ Aclaración. Los datos para la exposición del tema La Justicia y sus especies, fueron tomados de los siguientes textos.
 * ARISTOTELES. *Etica Nicomaquea*. p.p. 1138 b10, 1129 b28, 1130 b10, 1131 a 25-30, 1132 a 1-25, 1094 a 2
 * _____. *Comentarios al libro Quinto de la Etica Nicomaquea. La Justicia. Lección Cuarta. Cursos de Cultura Católica* p. 89
 * DE AQUINO Tomás. *Suma Teológica. Traducción Teófilo Urdanoz*. p.p. 227 a 242
 * _____. *Tratado de la Justicia*. p.p. 117 a 135
 * LABOURDETTE Miguel. *Revista de Filosofía UIA* p.p. 217 a 262
 * PRECIADO Hernandez R. *Ensayos Filosóficos-jurídicos y Políticos*. p.p. 44, 46, 48 y 78
 * _____. *Lecciones de Filosofía del Derecho*. p.p. 78, 97, 102, 112, 208, 229, 230 y 247
 * RUIZ de Santiago J. *TFF*. 45 años. Tomo I. p.p. 160 a 176
 * VILLORO Toranzo M. *TFF*. 45 años. Tomo I. p.p. 107 a 122

impuestos a usted, pero le exijo que el Estado cumpla sus funciones con austeridad y con eficacia. Esta es la regla de oro de una democracia duradera ”.

En otro orden de ideas el fin de las normas jurídicas a las que se les conoce con el nombre de leyes es la obtención del Bien Común, el cual requiere como elemento fundamental la justicia. Esta necesita de los impuestos para dos finalidades básicas: a) la obtención de medios económicos suficientes para hacer posible el Bien Común; b) realizar a través de esa obtención, una más adecuada distribución de las riquezas.

La justicia legal es una virtud que reside en el gobernado y requiere de dos niveles diferentes:

A) A nivel de autoridad, la cual tiene la obligación de:

- 1.- Establecer impuestos justos. Ya que no hay obligación de satisfacer un impuesto injusto.
- 2.- Establecer impuestos, observando las técnicas legislativas requeridas. Esta es una de las características que requiere el impuesto para ser justo: el ser establecido por el poder legislativo y conforme a los requisitos señalados por la Constitución.
- 3.- Ser justa y evitar apariencia de injusticia en las leyes tributarias, y para ello es necesario, entre otras muchas cosas, que la autoridad use debidamente los impuestos para el bien público; que se preocupe por hacer claros los manejos que hace de los impuestos recaudados; que evite los gastos inútiles, duplicados y, sobre todo, los suntuarios; que no presione más de lo debido por exigir o intentar exigir de una vez o en pocas veces lo que habría de reclamarle evolutivamente a lo largo de más ejercicios presupuestarios anuales; que establezca una adecuada escala de valores de modo que tenga prioridad en satisfacer las verdaderas necesidades, dando preferencia a las más primarias, fundamentales y extensas por ser las más urgentes; que dicte leyes sencillas y fáciles de comprender para todos los contribuyentes (sobre esto habría mucho que decir pues la autoridad puede ser la responsable, al dictar leyes oscuras o tan técnicas que sólo unos cuantos iniciados comprenden, de evasiones y situaciones subjetivas irregulares); que establezca un adecuado, fácil y claro sistema de defensas procesales que eviten incluso la impresión de ser trampas fiscales y que cumplan con el objetivo de ayudar a establecer la auténtica obligación de los causantes.
- 4.- Con su propio personal hacendario realizar una verdadera educación tributaria y social, cuyas características principales las indica Margáin Manautou:
 - a) Aplicación de la ley fiscal con toda ponderación, cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes;
 - b) Comprensión de los problemas que aquejan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;
 - c) Saber escuchar al contribuyente;
 - d) Si al contribuyente le asiste la razón, dársela. Que la impartición de la justicia tributaria sea esencialmente otorgada por la administración pública y no por los tribunales;
 - e) Actuar con energía cuando el caso lo amerite;
 - f) No beneficiarse ni aprovecharse con el problema o de los errores del contribuyente;
 - g) Que la actuación ante el contribuyente no sea vejatoria u ofensiva;
 - h) Respeto a la ley tributaria;
 - i) Infundir confianza para que el contribuyente se acerque y exponga sus problemas;

- j) Resolver con prontitud las consultas, e inclusive realizar labor de asesoramiento;
- k) Permanente revisión de las leyes tributarias para eliminar lo innecesario o las lagunas y fallas en ella existentes;
- l) Superación permanente en el desempeño de sus funciones.

Todas estas obligaciones son requeridas por la justicia legal con respecto a las autoridades.³⁴

B) A nivel de contribuyente las obligaciones serán:

- 1.- Hacer un esfuerzo por superar la noción confusa que generalmente se tiene del impuesto.
- 2.- Comprender que conforme se realiza el progreso y se hacen más numerosas las relaciones económicas, sus verdaderos intereses son tanto los de la sociedad como los suyos propios y que al realizarse los primeros los segundos quedarán posibilitados y beneficiados.
- 3.- Las clases que poseen mayores ventajas económicas, y sobre las cuales suelen ser más fuertes las cargas fiscales, han de hacer más grande su generosidad para un sacrificio mayor, que en no pocas ocasiones se les exigiría en justicia.

Aquí se requiere que las clases que son económicamente más pudientes reflexionen con responsabilidad y seriedad en dos puntos:

- a) En el hecho de que una de las finalidades esenciales de los impuestos consiste en lograr una mejor distribución de las riquezas;
- b) En lo que el Papa Juan Pablo II indicaba con relación a la propiedad. Señalo en su visita a México que "sobre toda propiedad privada grava una hipoteca social" y esto se puede ampliar a todas las riquezas de las cuales disfruta una persona.

Lo antes expuesto es muy grave en nuestro país, en donde las diferencias económicas entre las clases sociales tienden a ir aumentando de modo dramático. Se debe reflexionar seriamente, que si las clases económicamente fuertes no obran movidas por las exigencias de la justicia, lo deben hacer al menos por motivos de propia conveniencia: la injusticia, el hambre, la necesidad que aqueja con tanta frecuencia al mexicano lo pueden llevar, y lo están llevando ya en numerosos sitios y ocasiones, a usar la violencia. Y esta lamentablemente no se encuentra siempre injustificada. Ya que en la medida en que a un ser humano no se le respeta su dignidad, en el grado en que no recibe una justa participación del beneficio social, puede suceder que el único camino posible de reivindicaciones que se le deje sea precisamente el uso de la violencia. Solución nada deseable pero en ocasiones única.

La búsqueda de causas de participación en las decisiones se hace tanto más urgente cuando el Estado moderno desafortunadamente tiende a la burocratización y a la tecnificación del poder.

Ya que la tecnocracia se puede convertir en un peligro cuando: deshumaniza profundamente la vida comunitaria, al tomar decisiones con base en la frialdad de las estadísticas económicas y olvidando al ser humano que se encuentra detrás de esos números. Más de un proyecto de desarrollo económico que parece justificarse al aumentar el producto bruto resulta en miseria y en profunda aflicción para muchos.

³⁴ Margáin Manautou. Op. cit. p. 142

Sobre la justicia institucional deseo comentar, que en ella destacan dos principios: el de eficacia y el máxima simplicidad. El principio de eficacia se podría formular así: las instituciones deben ser tales que funcionen como medios adecuados para obtener los objetivos deseados de acuerdo con las realidades en que tienen que operar. El otro principio se reduce sencillamente a evitar una excesiva burocratización. Esta justicia se apoya fundamentalmente en la ciencia de la administración, la cual no debe olvidar en ningún momento que la realidad más importante a tomar en cuenta es la realidad humana. Así podemos decir, siguiendo a Isaac Guzmán, que la "la dirección social, para ser eficaz, debe apoyarse en el conocimiento de la realidad concreta de los grupos humanos sobre los cuales dicha dirección se ejerce" y "en el conocimiento de la realidad ontológica del hombre y de la sociedad"; además, "deben ejercerse al servicio del Bien Común".³⁵ Carece de sentido querer aumentar la riqueza sino es para beneficiar a los seres humanos.

Por todo lo anterior se vislumbra una urgente reforma fiscal, que incluya además de una seria educación al fisco, una adecuada educación del contribuyente. Porque tanto el fisco y el contribuyente requieren ser sensibilizados a la justicia general en el aspecto fiscal. Claro que esta sensibilización requiere de una buena motivación, pues la actividad fiscal no es ciega ni carente de razones. Margáin Manautou señala algunas notas que debe tener la educación del contribuyente:

- a) Que se percate de que el avance del país, nuestro país, depende de su conducta tributaria.
- b) Que tenga conocimiento del uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse si no se tributa con honradez.
- c) Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede.
- d) Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento.
- e) Que la tolerancia del fisco no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas.
- f) Familiarizarlo, desde la escuela, en la formulación y presentación de su declaración concerniente al impuesto sobre la renta personal.³⁶

Todo lo anterior mejoraría notablemente las relaciones entre el contribuyente y el fisco. Es necesario que los gobernados se den cuenta de que su contribución económica es indispensable para la creación de ciertos bienes primordiales en una sociedad, tales como el mantenimiento requerido por la administración de la justicia, los servicios de beneficencia, las estructuras de educación (sobre todo cuando ésta es gratuita en niveles intermedios o superiores), los gastos necesarios del orden público, de la defensa, la construcción de carreteras y edificios públicos, etc. Vale la pena reflexionar que calles, carreteras, museos, mercados, etc., no serían posibles si los contribuyentes no aportasen su ayuda económica. En estos bienes se hace tangible el concepto de Bien Común.

La finalidad de la materia tributaria se puede resumir bajo las palabras de los siguientes juristas:

³⁵ Sic. Villoro Torranza M. T.F.F. 45 años. Tomo I. p.p. 121 y 122

³⁶ Margáin Manautou. Op. cit. p.73

Griziotti " El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias, consiste en los beneficios generales o particulares que obtienen el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la sociedad o a la economía nacional que el Estado representa "; Pugliese " desde un punto de vista general, se debe atribuir a este concepto (el de causa o fin práctico de las obligaciones tributarias) un contenido filosófico y ético jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del Derecho del Estado a cobrar tributos".³⁷

A manera de corolario, es verdad que los gobernados tienen el deber de participar en las cargas resultantes de las exigencias del Bien Común, también es verdad que las autoridades tienen el deber de administrar honrada y eficazmente los bienes comunes, tanto los obtenidos de los particulares como aquellos de que es titular el Estado. Pero si la administración pública es corrupta y derrochadora, no se ve cómo en justicia pueda exigir a los particulares el cumplimiento de deberes tributarios, concretamente el pago de los impuestos.

Por lo tanto es necesario e imprescindible que los impuestos revistan proporcionalidad y equidad para ser realmente justos.

³⁷ Villoro Toranzo M. Op. cit. p.p. 123 y 124

CONCLUSIONES

A través de la información obtenida en la presente investigación-ensayo fueron aclaradas ciertas dudas personales sobre *La Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos en México y su relación con la Justicia*, logré conocer puntos de vista expuestos por diversos autores acerca de aspectos estrechamente relacionados con la función del sistema tributario mexicano, conocí razonamientos que ayudarían a superar diversos obstáculos que afectan al sistema jurídico-tributario y que en la actualidad se han convertido en una pesada carga para el país.

A continuación se presenta una síntesis de algunas ideas sugeridas en el desarrollo de este estudio-ensayo.

1. Los tributos o cargas aparecen con el hombre mismo, en la aplicación textual de la "Ley del más fuerte"; es decir, siempre el poderoso ha aprovechado tal situación para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos; lo anterior demuestra que los tributos o cargas hacen su aparición de una manera anárquica, caprichosa y en algunas ocasiones hasta humillante.

2. En los pueblos primitivos constituidos en estado de economía natural, los impuestos casi no se conocen; no hay autoridad suficiente organizada y fuerte para sugerirlos. En la antigüedad y en la Edad Media el impuesto despierta la idea de subordinación, del vencido al vencedor, de unas clases sociales a otras, sin recabar el consentimiento de quienes han de pagarlo se efectúa de un modo despótico y unilateral.

3. Es probable que las primeras revoluciones en la historia hayan sido provocadas, no por la defensa de la libertad de los ciudadanos, sino para reprimir y suprimir la voracidad en las arcas fiscales.

4. Las tres grandes revoluciones comprendidas entre 1776 y 1852, la norteamericana, francesa e iberoamericana, fueron originadas por el mal sistema tributario, exceso y arbitrariedad en los impuestos.

5. La causa de la conquista de México se debió a la excesiva carga de tributos, por parte de los aztecas a los pueblos sometidos.

6. Desgraciadamente en nuestra tradición política hispanoamericana la exacción ha reconocido por origen la potestad imperial, la potestad máxima, desde los reyes aztecas y los tiempos de la monarquía española, en que el ciudadano no participaba en la deliberación del impuesto.

7. En el México independiente existe un reclamo nacional, cada vez más arraigado y más profundo, en el sentido de hacer que los impuestos sean producto auténtico de la deliberación popular, para tener un gobierno verdaderamente democrático, emanado de la soberanía popular.

8. Es en la Constitución de 1857, cuando se incorporan en un texto constitucional

mexicano, los conceptos de proporcionalidad y de equidad.

9. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31, fracción IV, es la base de todo el Sistema Tributario Mexicano, pues de ella derivan los principios y la potestad impositiva, así como los límites de su ejercicio.

10. El contenido del artículo 31, fracción IV, se resume así: contiene una obligación económica de los mexicanos; establece la contribución, como la figura jurídica tributaria obligatoria, que deben satisfacer los mexicanos; la obligación de contribuir es con la finalidad de satisfacer el gasto público; gasto público que puede ser realizado por la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio, cada uno en su esfera de competencia; la obligación de contribuir estará referida a la residencia del sujeto obligado; esa contribución será de una manera proporcional y equitativa que deberá estar contenida en las leyes que integran el sistema fiscal.

11. Para que exista obligación de pagar un impuesto se deben satisfacer tres requisitos fundamentales: que sea proporcional; que sea equitativo; que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, el impuesto es contrario a lo estatuido en la Constitución.

12. En el supuesto de que el legislador ordinario omita cumplir con la obligación constitucional, de que las leyes integrantes del sistema fiscal mexicano sean proporcionales y equitativas, son los Poderes Ejecutivo y Judicial quienes están obligados a respetar esa obligación.

13. El sistema fiscal mexicano debe contener las obligaciones constitucionales de proporcionalidad y equidad en todo tipo de contribuciones.

14. Al establecerse un impuesto se debe agregar: cuál es la situación gravada, cuánto se debe pagar, a quién, cuándo y cómo, o lo que es lo mismo, precisar con toda claridad: sujeto activo y sujeto pasivo, objeto, base, cuota, forma de pago, fecha de pago y obligaciones secundarias a cumplir.

15. La proporcionalidad de una contribución debe entenderse, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a: la calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público; la relación entre la contribución y el beneficio del gasto público; los elementos determinantes de la contribución y el gasto público; que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.

16. La equidad tiene las siguientes características: no es sinónimo o equiparable a la proporcionalidad; es la justicia en la norma legislativa federal; no es la aplicación estricta o el equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma

tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, la equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales ya sean personas, reales, directos, indirectos, específicos, *ad-valorem*, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.

17. Un impuesto es proporcional y equitativo cuando afecta por igual, atendiendo a su capacidad contributiva, a todos aquellos gobernados que se encuentren en una determinada situación establecida por la ley, es decir, las leyes deben imponer gravámenes idénticos a los contribuyentes, si se reúnen tales requisitos de proporcionalidad y equidad, un impuesto no será privativo, ruinoso, exorbitante o desproporcionado para los obligados a su pago.

18. El ejercicio de la potestad tributaria, que se manifiesta en el establecimiento de los impuestos, debe efectuarse de acuerdo con lineamientos constitucionales, que al constituir los límites al ejercicio del poder público, quedan como "garantías individuales" en favor de los gobernados.

19. A pesar de que los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los impuestos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.

20. El juicio de amparo, brinda a todo gobernado la posibilidad de promoverlo cuando en su perjuicio se fije algún impuesto.

21. Un buen régimen tributario tiene una relación esencial con la democracia.

22. Para crear un sistema impositivo oportuno, justo y organizado, debe tomarse en cuenta la necesidad de fijar previamente los supuestos jurídicos básicos en los que pueda descansar la materia tributaria, los cuales, en mi personal criterio, se pueden englobar en dos grandes ramas: la primera, de principios generales de vigencia universal y que, por tanto, son de aplicación necesaria en cualquier estructura fiscal, y la segunda, que se constituye por aquellos principios que fija en manera especial la Ley Suprema de cada país.

23. Los impuestos no pueden aislarse, se deben considerar en relación con la Constitución Política de un país, régimen jurídico, ideas predominantes, luchas de clases e intereses, grado de desenvolvimiento económico, etc., resultando que el estudio de los impuestos no es un problema exclusivamente financiero o fiscal, sino es al mismo tiempo un problema político-ético-social y económico. Por consiguiente el jurista no debe descuidar ningún aspecto de los antes señalados.

BIBLIOGRAFIA

ANAYA A. ADOLFO. La Interpretación de las Leyes Tributarias. Editorial Arayu. Buenos Aires, Argentina. 1954.

ARISTOTELES. La Etica Nicomaquea. Editorial Porrúa. México 1990.

_____ Comentarios al Libro Quinto de la Etica Nicomaquea. La Justicia. Lección Cuarta. Cursos de Cultura Católica. Buenos Aires, Argentina. 1946.

AHUMADA GUILLERMO. Tratado de Finanzas Públicas. Tomo I. Imprenta de la Universidad. Córdoba, Argentina. 1956.

BRAVO GONZALEZ AGUSTIN. Primer Curso de Derecho Romano. Editorial Pac. México. 1988.

BUCHANAN JAMES M. La Hacienda Pública en un proceso democrático. Traducción Alvarez Rendueles. Editorial Aguilar. Madrid, España. 1973.

BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa. 1989.

CHAPOY BONIFAZ DOLORES. FERNANDEZ Y CUEVAS JOSE M. Derecho Fiscal. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1991.

CORONADO MARIO. Elementos de Derecho Constitucional Mexicano. Escuela de Artes y Oficios del Estado. Guadalajara, México. 1899.

DE AQUINO TOMAS. Tratado de la Justicia. Editorial Porrúa. México. 1990.

_____ Suma Teológica. Traducción Urdanoz Teófilo. Biblioteca de Autores Cristianos. Tomo VIII. Madrid, España. 1956.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México. 1992.

DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. Editorial LIMUSA. México. 1992.

FLORES ZAVALA ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Editorial Porrúa. México. 1982.

FLORIS MARGADANT S. GUILLERMO. Introducción a la Historia del Derecho Mexicano. Textos Jurídicos. UNAM. México. 1971.

_____ Panorama de la Historia Universal del Derecho. Editorial Miguel Ángel Porrúa. México. 1988.

GARZA SERVANDO J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Editorial Cultura. México. 1949.

GONZALEZ BLACKALLER, GUEVARA RAMIREZ. Síntesis de Historia Universal. Editorial Herrero. México. 1970.

HERRERIAS ARMANDO. Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico. Editorial LIMUSA. México. 1991.

JUANO DE MANUEL. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. Tomo I. Ediciones Molanchino. Rosario, Argentina. 1969.

LOMELI CEREZO MARGARITA. El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal. Editorial Continental. México. 1961.

MARGAIN MANAUTOU EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. UASLP. México. 1983.

_____ La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario. Mexicano. UASLP. México 1967.

MARTIN VIVALDI GONZALO. Curso de Redacción. Editorial Gráficas Torroba. Madrid, España. 1980.

MIRANDA JOSE. El Tributo en la Nueva España durante el siglo XVI. Editorial F.C.E. México 1952.

MIRANDA JOSE, JIMENEZ MORENO. Historia de México. Editorial E.C.L.A.L.S.A. México 1993.

PLATON. Diálogos de Platón. Editorial Porrúa. México. 1970.

PRECIADO HERNANDEZ RAFAEL. Lecciones de Filosofía del Derecho. Editorial Jus. México. 1960.

_____ Ensayos Filosóficos Jurídicos y Políticos. Editorial Jus. México. 1977.

PEREZ DE LOS REYES MARCO ANTONIO. Historia del Derecho Mexicano. Apuntes de Clase. México. 1991.

RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal. Editorial Harla. México. 1986.

SANCHEZ PIÑA JOSE DE JESUS. Nociones de Derecho Fiscal. Editorial Pac. México. 1991.

SCHMOLDERS GUNTER. Teoría General del Impuesto. Traducción Martín Merino. Madrid, España. 1962.

SECCO ELLAURI, BARIDON PEDRO. Historia Universal. Epoca Moderna. Editorial Kapelusz. Buenos Aires, Argentina. 1972.

_____ Historia Universal Epoca Contemporánea. Editorial Kapelusz. Buenos Aires, Argentina. 1972.

SOFOCLES. Antígona. Editorial Porrúa. México. 1990.

SMITH ADAMS. La Riqueza de las Naciones. Editorial Aguilar. Madrid, España. 1956.

VALDEZ VILLAREAL MIGUEL. Principios Constitucionales que regulan las Contribuciones. UNAM/FCE. México 1972.

VALLARTA IGNACIO L. Votos que como Presidente de la Suprema Corte de Justicia dió en los negocios más notables. Tomos I, II, III. Edición arreglada por el Lic. A. Vallarta, Terrazas José e hijo. Impresores México. 1895.

VECCHIO JORGE DEL. La Justicia. Editorial Góngora. Madrid, España. 1925.

VILLEGAS HECTOR B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo único. Buenos Aires, Argentina. 1993.

XIRAU RAMON. Introducción a la Historia de la Filosofía. Editorial UNAM. México 1987.

YAÑEZ RUIZ MANUEL. El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra Organización Política. Tomo I. Talleres de Impresión de Estampillas y Valores. México. 1958.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

BRUGGER W. Diccionario de Filosofía E. Edit. Herder. Barcelona, España. 1969.

BURGOA ORIHUELA IGNACIO. Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo. Edit. Porrúa. México. 1989.

GARCIA PELAYO RAMON. Pequeño Larousse Ilustrado. Edit. Larousse. México. 1884.

PINA RAFAEL DE. Diccionario de Derecho. Edit. Porrúa. México 1989.

DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE LA LENGUA CASTELLANA MAYOR. Tomo II. Edit. Codex. Buenos Aires, Argentina. 1968.

DICCIONARIO ENCICLOPEDICO SALVAT UNIVERSAL. Tomo X, XIII. Edit. Salvat. Barcelona, España. 1972.

DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO. Tomo I-O. Instituto de Investigaciones Jurídicas. México. 1988.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Edit. Océano. Barcelona, España. 1994.

DICCIONARIO DE SINONIMOS Y ANTONIMOS. Edit. Océano. Barcelona, España. 1994.

DICCIONARIO DE SINONIMOS Y CONTRARIOS. Edit. Teide. Barcelona, España. 1976.

ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEGA. Tomo XV, XVII. Edit. Driskill. Buenos Aires, Argentina. 1963.

ENCICLOPEDIA MEXICO A TRAVES DE LOS SIGLOS. Tomo I. Edit. Cumbres. México. 1972.

LEYES Y CODIGOS

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA. OEA/BID. Preparado por Fonrouge Carlos, Gómez de Souza. En Investigación Fiscal. S.H.C.P. Taller de Impresión de Estampillas y Valores. México. 1966.

LEY DE AMPARO.

LEY DE COORDINACION FISCAL.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION, 1967 A 1990.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DEL PRESUPUESTO, CONTABILIDAD Y GASTO PUBLICO.

HEMEROGRAFIA

ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO. Principios Constitucionales en Materia Fiscal. Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Núm. 13. México. 1981.

CARRASCO IRIARTE HUGO. Clasificación de las Contribuciones en los ordenamientos Jurídicos Vigentes. RTFE do M. Mayo-Agosto, 1984. Año VIII. Núm. 21.

CLUB DE LECTORES. La Persona y el Bien Común. Buenos Aires, Argentina. 1968.

DELGADILLO GUTIERREZ LUIS H. Las Garantías Constitucionales ante la presión del conjunto de Tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente. RTFF. Núm. 23. Ep. 3a. Año II. Nov. 1989.

DIAZ OLIVARES ARMANDO. Los Principios Constitucionales en Materia de Impuestos. RTFF. Núm. 21. Ep. 3a. Año III. Mar. 1990.

GARCIA AMOR CUAUHEMOC. Los Impuestos a la Producción y al Consumo y algunos comentarios sobre los Impuestos Indirectos en México. Revista Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana. Tomo II. Vol. 13. Año 1981.

GONZALEZ RUIZ JOSE E. La Justicia Fiscal. Revista de la Escuela de Derecho. Tomo I. Núm. 7. Culiacán Rosales Sinaloa, México. Enero-Febrero-Marzo-1971.

LABOURDETTE MIGUEL. Conocimiento Práctico y Saber Moral. R.F.U.I.A. México. 1972. Núms. 14-15.

MURGUIA ROSETE J. ANTONIO. Principios de los Impuestos. Revista de la Escuela Nacional de Ciencias Políticas y Sociales. U.N.A.M. Año X. Abril-Junio 1964. Núm. 36.

RIVERA PEREZ CAMPOS. RISHCP. México 1969.

ROCHA DIAZ SALVADOR. Estudio de la Fracción IV del Artículo Constitucional y su interpretación Jurisprudencial. RTFF. Núm 31. Ep. 3a. Año III. Julio 1990.

SAN MARTIN Y TORRES XAVIER. El Impuesto. Revista Jurídica Veracruzana. Tomo VII. Núm. 2. Abril 1957.

VENCES FLORES ELOY. Notas para la Historia del Derecho Fiscal. RTFE do M. Mayo-Agosto 1977. Año I. Núm. 1.

ZAVALETA RODRIGUEZ BENJAMIN. Las Garantías Individuales y la Potestad Tributaria del Estado. RTFE do M. Año X. Núm. 27. Mayo-Agosto 1986.

PUBLICACIONES ESPECIALES

CONGRESO CONSTITUYENTE 1916-1917. Diario de Debates. Edición de la Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana. Tomo I,II. México. 1985.

DERECHOS DEL PUEBLO MEXICANO. MEXICO A TRAVES DE SUS CONSTITUCIONES. Publicada por la XLVI Legislatura del Congreso de la Unión. Tomo V. México. 1967 y la misma obra en la edición realizada por la LII Legislatura del Congreso de la Unión. Tomo V. México. 1985.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION 45 AÑOS. EDITORIAL TFF. México. 1989.
Artículos:

Burgos Llano Ignacio. Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones.

Fernández y Cuevas José Mauricio. Aspectos Fiscales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Reyes Vera Ramón. La Fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana.

Rivera Perez Campos José. Equidad y Proporcionalidad en los Impuestos.

Ruiz de Santiago Jaime. Ensayo de Deontología Fiscal.

Valdés Villarreal Miguel. La Justicia en la Contribuciones.

Villoro Toranzo Miguel. Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal.