

229  
267



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO

-----  
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLAN"

"LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y  
PROPORCIONALIDAD EN EL IMPUESTO AL  
VALOR AGREGADO"

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**

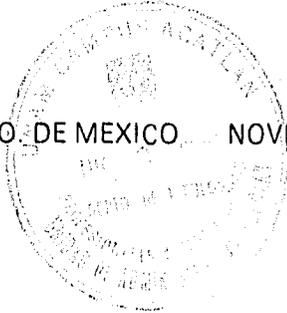
**P R E S E N T A :**

**CLAUDIA ERIKA MELENDREZ QUEZADA**



ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS

ACATLAN, EDO. DE MEXICO, NOVIEMBRE DE 1996





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.

## **A MI MADRE**

GRACIAS POR TUS DOLORES DE HACE 25 AÑOS,  
POR REGALARME PARTE DE TÚ VIDA Y GUIARME POR EL CAMINO DE DIOS.  
GRACIAS POR DARMER LA VIDA, QUE CON AMOR TE DEDICO.  
BERTHA QUEZADA DE MELÉNDREZ.

## **A MI PADRE**

POR QUE SÉ QUE TÚ VIDA NO HA SIDO FÁCIL,  
PERO SIN EMBARGO NOS SACASTE ADELANTE, LOGRANDO UN BRILLANTE EJEMPLO.  
PAPI CON MUCHO RESPETO Y CARIÑO UN PEQUEÑO HOMENAJE A TÚ GRAN VIDA.  
JUAN JOSÉ MELÉNDREZ RODRÍGUEZ.

## **A MIS HERMANAS**

LORY QUE GRACIAS A TUS CONSEJOS SEGUÍ ADELANTE.

GABY QUE CON TÚ CARIÑO ME LEVANTE.

ZULE QUE CON TÚ AYUDA AVANCE.

**Y A**

OSCAR MI HERMANO Y GRAN COMPAÑERO DE INFANCIA.

**A MIS SOBRINOS** ALAN, RAFAEL Y ALDO, UNA GRAN ALEGRÍA PARA LA FAMILIA.

**A MIS CUÑADOS** RAMÓN, GUILLERMO Y ALFREDO, CON MUCHO CARIÑO.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**POR EL GRAN ORGULLO QUE SIENTO DE HABER SIDO ALUMNA DE LA MÁXIMA CASA DE ESTUDIOS.**

**Y EN ESPECIAL A LA E.N.E.P. ACATLÁN**

**A LA PERSONA MÁS ESPECIAL EN ESTOS MOMENTOS**

**SERVIO TULIO VILLANUEVA PALMA**

**POR CONFIAR, TOLERAR, COMPARTIR, ESCUCHAR Y AYUDARME.  
GRACIAS POR QUERERME COMO SOY.**

**AKU**

**GRACIAS A DIOS Y SJT POR CONSENTIRME.**

**A MIS PROFESORES**

MANUEL SAPIÑA RENARD +

JUAN HUIDOBRO LÓPEZ

JOSÉ ANTONIO MARTÍNEZ CASTAÑÓN

ISIDRO MALDONADO RODEA

JUAN JOSÉ MELÉNDREZ RODRÍGUEZ

**Y A MI ASESORA Y AMIGA**

**MA. EUGENIA PEREDO GARCÍA VILLALOBOS**

A TODOS POR SU AYUDA, PREOCUPACIÓN Y DEDICACIÓN A LA DOCENCIA.

**A MIS AMIGOS**

LUCIA, MILDRED, NORMITA Y MARCO.

A LOS COMPAÑEROS QUE HE TENIDO A LO LARGO DE MI VIDA.

# ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	pág.
.....	1

## CAPITULO I

### *EL ESTADO.*

I.1	CONCEPTO DE ESTADO.	.....	1
I.2	LOS FINES DEL ESTADO.	.....	11
I.3	LA SOBERANÍA DEL ESTADO.	.....	15
I.4	LÍMITES A LA POTESTAD DEL ESTADO.	.....	20
I.4.1	PRINCIPIO DE LEGALIDAD.	.....	25
I.4.2	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.	.....	31
I.4.3	PRINCIPIO DE EQUIDAD.	.....	37

## CAPITULO II

### *LOS INGRESOS DEL ESTADO.*

II.1	CONCEPTO.	.....	46
II.2	CLASIFICACIÓN.	.....	48
II.3	LOS IMPUESTOS.	.....	52

## **CAPITULO III**

### **EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

<b>III.1</b>	<b>ANTECEDENTES HISTÓRICOS.</b>	<b>.....66</b>
	<b>III.1.1</b>	<b>EN FRANCIA. ....70</b>
	<b>III.1.2</b>	<b>EN ESPAÑA. ....75</b>
	<b>III.1.3</b>	<b>EN MÉXICO. ....78</b>
<b>III.2</b>	<b>CARACTERÍSTICAS.</b>	<b>.....81</b>
<b>III.3</b>	<b>FINALIDAD.</b>	<b>.....83</b>
<b>III.4</b>	<b>REGULACIÓN EN EL DERECHO POSITIVO.</b>	<b>.....88</b>

## **CAPITULO IV**

### **ANÁLISIS CRÍTICO.**

<b>CONCLUSIONES.</b>	<b>.....104</b>
<b>OBRAS CONSULTADAS.</b>	<b>.....107</b>
<b>LEGISLACIÓN.</b>	<b>.....109</b>

## **INTRODUCCIÓN**

Constitucionalmente los impuestos son obligatorios, pero también deben ser justos, lo cual incluye la proporcionalidad pues al estar fuera de este contexto repercuten en el salario que recibe una persona ya que dicha figura significa sustento, y si tomamos en cuenta que al aumentar los impuestos, el salario disminuye más por éstos que por la adquisición de los productos básicos, entonces la calidad de vida disminuye, todo esto porque el precio de los productos básicos va aumentando con cada intermediario, y cuando llega al consumidor éste debe pagar un gravamen adicional; el precio del producto para entonces es muy elevado y de esta manera, el sustento se reduce a un mínimo poder de adquisición.

La equidad y la proporcionalidad dentro de los impuestos dan lugar a problemas de interpretación interesantes y muy importantes; el objetivo de abordar dichos temas, es exponer los conceptos dados por diversos autores, lograr un interés para formar una definición propia, profundizar y dar una solución a la aplicación de las mismas, que pueda ser llevada a la práctica para que el precio de la canasta básica sea accesible y así el salario se refleje en la adquisición y el mejoramiento de la economía familiar; todo esto después de haber demostrado que no se están aplicando los principios de la equidad y la proporcionalidad dentro del Impuesto al Valor Agregado.

Este trabajo de tesis no tiene el fin exclusivo de cumplir con un requisito administrativo, también tiene como objetivo dar una solución al problema de la aplicación de dichos conceptos, que a pesar de haber sido tratado tantas veces, no se ha presentado una salida adecuada a las necesidades reales de la sociedad.

Con el reciente aumento del I.V.A. se comprueba que los principios de equidad y de proporcionalidad no se cumplen, de ésta manera es un aumento inconstitucional, ya que se deben establecer impuestos de acuerdo al marco que otorga la Constitución.

Es cierto que se deben tomar medidas cuando existan problemas económicos dentro de un país, pero sin descuidar el bienestar social, y sobre todo de una forma justa para todos, pero tal es la inobservancia en el aumento a un impuesto tan general y desproporcionado como lo es el I.V.A., que hace que la situación empeore cada vez más para la clase trabajadora, que se convierte en buscadora del precio más bajo y así tratar de sobrevivir ante la crisis que parece no afectar en lo absoluto a la clase burguesa.

A lo largo de éste trabajo se abordará el concepto del Estado, sus fines, la soberanía y las limitaciones que debe observar para establecer impuestos; también explicaremos los principios de legalidad, proporcionalidad y de equidad para que de ésta manera podamos formar un criterio propio; estudiaremos los ingresos del Estado y para entender mejor qué son los impuestos se clasificarán; también se estudiará de manera especial el Impuesto al Valor Agregado ( I.V.A. ), cual es el marco constitucional al que se debe apegar el Estado para establecerlo, las características y la finalidad de dicho impuesto, así como la crítica de su regulación actual, para finalizar con una propuesta concreta a la problemática respectiva.

# CAPITULO PRIMERO.

## EL ESTADO.

### 1.1 CONCEPTO DE ESTADO.

El concepto que se estudiará en éste capítulo, es uno de los más controvertidos, debido a su naturaleza política, ya que todos los autores obtienen el resultado que anhelan respecto del significado de la palabra *Estado*; de esta manera, nos encontramos con tantas definiciones como maneras de pensar existen. Para obtener un resultado satisfactorio no sólo debemos tomar en cuenta la posición política, sino también la científica, pues una definición común es la de denominar al *Estado* como "el conjunto de todos los fenómenos sociales, relacionándolo así, con la sociedad". Otro ejemplo es el que expone **KELSEN** citando a Spengler en el sentido de relacionar al *Estado* con " el acaecer histórico, designando a éste como la historia en reposo, y a la historia como el *Estado* que fluye. "<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> KELSEN, HANS. "Teoría General del Estado", México 1975. Ed. Nacional. p.4.

La frase es ingeniosa pero no deja claro el significado de *Estado* debido a que no observa el ámbito científico, con el cual se puede lograr tener con exactitud una idea más clara de esta acepción.

Dice Engels<sup>2</sup> que "el *Estado* es un producto de la sociedad al llegar a una determinada fase de desarrollo"; este pensamiento que tiene sobre el concepto que se trata, está enfocado a *su* pensamiento político, pero en realidad no nos está proporcionando bases suficientes para entender *su* forma de ver al *Estado*, de dónde surge realmente, a qué desarrollo se refiere.

El concepto *Estado* nace junto con la necesidad de una organización entre los seres humanos, sin tomar en cuenta su raza, el idioma o que tengan actividades afines como la agricultura y la ganadería; o que sea resultado de una guerra entre grupos humanos; tampoco es factible pensar en que el suelo que ocupan sea determinante para que aparezca un *Estado*, pues sería inadmisibles creer que en las polaridades de la tierra no puedan existir Estados, y que debido a montañas, lagos o mares no se pueda constituir una organización de éste tipo. El *Estado* surge entonces, como un fenómeno de la naturaleza humana, para evitar el libertinaje que provocaba la venganza privada o caer por el poder del más fuerte; debía existir un órgano coercitivo que hiciera cumplir las normas, así los hombres viven hoy a la sombra de éste, con lo cual podemos decir que el *Estado* es también la sociedad y la distribución del poder dentro de la misma.

---

<sup>2</sup> Cfr. LENIN, V.I. "El Estado y la Revolución", 6a. edición. Ed. en Lenguas Extranjeras. 1990. p.17.

Gumpłowicz, Ratzenhofer y Oppenheimer<sup>3</sup>, son los principales autores que sostienen la idea de que el *Estado* es un fenómeno de dominio, que nace y evoluciona por virtud de la guerra. Se origina según su teoría, por la dominación de un grupo sobre otro, que logra establecer la esclavitud, después del régimen de castas, la dominación puramente militar y el remplazamiento de la misma por un sistema legal que culmina en la creación del *Estado*, y el establecimiento de un Derecho justo, en el que todas las clases tienen iguales derechos y obligaciones.

El individuo desde su aparición en la Tierra, tuvo la necesidad de agruparse para sobrevivir; en la actualidad sigue siendo indispensable la vida en común, y las agrupaciones, no sólo persiguen como objetivo la sobrevivencia, sino que también tienen fines culturales y deportivos, así que el *Estado* se vuelve la agrupación suprema de la cual, nadie puede renunciar o salirse tan fácilmente; como se haría en un club deportivo, que simplemente se es integrante, y si al siguiente día ya no se asiste, no es necesario ir a renunciar, o por el contrario como sucedía en la Edad Media, cuando todos los individuos debían pertenecer solamente a la Iglesia Católica y nadie podía renunciar a ella; no es tampoco imposible renunciar a la nacionalidad, pero deben hacerse necesariamente los trámites ante el *Estado*.

Se podría pensar que al tener un sin fin de ideas o definiciones, facilitaría el estudio del concepto de *Estado*, pero sucede que

---

<sup>3</sup> Cfr. ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. "Teoría General del Estado", México 1991. Ed. Porrúa, p.23

mientras más información obtenemos u opiniones escuchamos, es más difícil tratar de entender qué significado es el correcto o por lo menos, el que se acerca más para ayudarnos a comprender lo que es el *Estado*.

Existen definiciones en enciclopedias generales que son sencillas de entender, que tal vez no abarcan todos los puntos que el derecho toma en cuenta, un ejemplo es el que da la enciclopedia BARSÁ, denominando al *Estado* como una " *asociación política de un pueblo o nación; agrupación humana fijada en un territorio determinado con un Gobierno que mantiene el orden jurídico y vela por los intereses de la comunidad* ".<sup>4</sup>

Como ya explicamos, hay un sin fin de conceptos, unos sencillos pero incompletos, otros muy elaborados y por consiguiente difíciles de entender. Iremos separando cada uno de los elementos de las diferentes teorías que sostienen diversos autores y así entender de manera más acorde lo que es el *Estado*.

Al hablar de *Estado* muchas veces pensamos en un ordenamiento coactivo, debido a que surge por la necesidad de tener una figura suprema con poder sancionador, y de ésta manera vivir de una forma más civilizada al no administrar justicia por propia mano, ya que para eso existe dicho orden. Desde el punto de vista de la palabra *coactivo*, podría pensarse que es un mal, aunque sea un mal

---

<sup>4</sup> "Enciclopedia Británica BARSÁ". México 1972. Ed. William Benton. Tomo I. p.186.

necesario, ya que en el *Estado* radica la necesaria protección de la libertad de los particulares, pues sin él caeríamos bajo el dominio de los más fuertes; entendiendo por libertad la posible participación y opinión en la vida política.

Tal vez ésta es la fase de desarrollo a que se refiere Engels, la necesidad de una organización dentro de una sociedad, que tenga poder coercitivo sobre los individuos que la integran, al actuar éstos fuera de los lineamientos planteados para la mejor convivencia humana; teniendo como medio eficaz las reglas motivadoras que determinan la conducta efectiva de los hombres, reglas que son llevadas por el Derecho, sin poner a discusión si el *Estado* es el poder y el Derecho una norma, la relación que sostienen es necesaria, por lo tanto no puede verse como un problema una unidad que debe existir, ya que el *Estado* necesita hacer cumplir sus ordenamientos de alguna manera, y el Derecho debe valerse de un poder como el que representa el *Estado*.

Viendo así al *Estado* como integrante de un grupo coordinado, del cual representa a la autoridad, aunque el *Estado* es la relación misma con cada uno de sus miembros, y todos los miembros constituyen al *Estado*, sólo que éste es el que actúa coactivamente para hacer que prevalezca el orden dentro de la sociedad.

Así pues, entendemos el surgimiento del *Estado*, tomando como partida el pensamiento que expone Engels, pero sólo es un paso, para

cumplir con el objetivo de este capítulo, que es el de formar una definición sencilla pero completa de esta figura.

Otra palabra que aparece dentro de varias definiciones, es la de *territorio*, y con la cual muchas veces es confundido el concepto de *Estado*, por eso es importante separar dichas ideas, una forma simple y general de ilustrar su significado es el pensar en una porción o extensión de tierra perteneciente a una nación o provincia. Desde un punto de vista jurídico, se dice que es *la superficie en que ejerce la soberanía o jurisdicción un Estado*; de tal modo que, el territorio forma parte esencial del *Estado*, y tomando en consideración estas definiciones se podría decir que la acción del *Estado* se ejerce sobre determinada porción terrestre; que es ejercicio del poder sobre un conjunto de personas asentadas en ese territorio y que el poder o potestad del *Estado* está limitado en sus ámbitos personal y espacial por los dos elementos anteriores.

Aunque un grupo social emigre constantemente, necesariamente llega un momento en que se encuentra asentado en un territorio, de aquí la esencia del mismo; y se refuerza cuando se trata del *Estado*, ya que éste es un fenómeno de vida sedentaria, y que no surge hasta después de arraigar en el suelo a la población que ha de utilizar la tierra y desarrollar una forma de vida sobre ésta; es así que muchos autores, consideran al territorio no sólo como un elemento sino como una condición preexistente al *Estado*, como condición geográfica de la actividad, de la formación y existencia del *Estado*. Efectivamente, el hablar de *Estado*, implica un poder de

mando sobre una población asentada necesariamente en un territorio determinado.

Pero el territorio no sólo tiene una relación esencial con el *Estado*, también se debe considerar una íntima relación con los demás elementos; pues el territorio no interesa en sí, sino en cuanto sea soporte de una población.

La población, un tercer elemento del tema que se trata, se define como el establecimiento de hombres en un territorio donde no los había antes. Siendo ésta la acción de poblar, población es definida como "*cuantos hombres y mujeres, en determinado momento, componen el género humano sobre el planeta o los habitantes de un Estado*".<sup>5</sup>

También encontramos que el *Estado* es un producto social, el cual se puede definir como una fuerza concurrente con el agregado humano, coordinando con él, de acción universal, pero relativa. Todo producto social es una forma de cultura que ha logrado estructurarse en el devenir histórico.

El *Estado* junto con el Derecho, son formas de estructuración indispensables en la organización social. El Derecho como actividad normativa mantiene la solidaridad social y logra la sinergia de los factores y de los intereses sociales. El *Estado* como aparato coactivo,

---

<sup>5</sup> OSSORIO, MANUEL. "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales" Buenos Aires, Argentina 1974. Ed. Heliasta S.R.L. p.582.

como organización de mando, mantiene esa disciplina social impuesta por el Derecho y logra a través de sus órganos integrar un sistema de ordenación entre los individuos.

Tenemos entonces, que el territorio es el elemento básico, siendo la primera representación que tenemos del *Estado*, el segundo elemento es la población, la nación, la comunidad donde el hombre se desarrolla y el tercero, es el poder, pues las leyes son dictadas por el *Estado*, es por eso que muchas veces se identifica al Gobierno con éste, pero el Gobierno es el que aplica las normas impuestas por el *Estado*.

Otro elemento importante es la soberanía, que es traducida a una autoridad suprema del poder público, o la voluntad de la mayoría; pero de éste elemento se hablará en especial en el transcurso de éste trabajo.

Así pues, teniendo los elementos del concepto *Estado*, podemos abordar de manera somera las teorías que se sostienen acerca del tema.

Para V. I. Lenin, el *Estado* es "un órgano de *dominación* de clase, un órgano de *opresión* de una clase por otra, es la creación del "orden" que legaliza y afianza esta opresión, amortiguando los choques entre las clases".<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Op.Cit. p.2 LENIN, V.I. p.p. 7 a 53.

Dicho autor agrega que el *Estado* es un producto de la manifestación de un carácter irreconciliable de las contradicciones de clase; para él, el *Estado* no podría surgir nunca si fuera posible una conciliación entre las clases, pues representa un órgano de dominación, y por lo tanto, ni es libre ni es popular.

Se refiere al *Estado* como un aparato de la clase económicamente dominante, y por lo cual la liberación de la clase oprimida es imposible, sin una *revolución violenta* o con la destrucción de dicho aparato.

Citando a Engels, define al *Estado* como un poder que brota de la sociedad, pero que se coloca por encima de ella y que poco a poco se divorcia de ella. Que no ha existido eternamente, y es posible vivir sin un aparato de opresión, cuando desaparezcan las clases; pues será un representante de toda la sociedad y resultará innecesaria su existencia. El Estado burgués no se extinguirá sólo, sino que será destruido por el proletariado, entonces se convertirá en Estado proletario, el cual se transformará a su vez en la clase dominante. El proletariado se valdrá de su dominación política para ir arrancando gradualmente a la burguesía todo el capital, para centralizarlo en los instrumentos de producción y dejarlos en manos del *Estado*, es decir, el proletariado organizado como clase dominante, y aumentar con la mayor rapidez posible las fuerzas productivas.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> IBÍDEM. Cfr. p.8.

Pensamientos muy acordes con su época, pero en la actualidad el *Estado* juega el papel de organización dentro de una sociedad ciertamente de clases, pero que no es necesariamente un órgano burgués o proletario; y respecto a la "transformación" de dicho "aparato de clase económicamente dominante" en un Estado proletario, ¿cómo se garantizaría que ésta clase dominada no se convertiría en la "nueva clase dominante" que terminaría por ser la misma a la cual "quitó" el poder y las fuerzas productivas?

Podríamos continuar de esta manera extendiéndonos cada vez más en cada idea que se tiene de *Estado*, pero como ya se mencionó anteriormente, nos encontraríamos con un interminable tema que tal vez no agotaríamos por la diversidad de pensamientos y estudios que giran alrededor de este concepto. Pero con las bases ya dadas, se puede formar una definición sencilla y que en nuestra personal opinión abarca los principales elementos que deben de tomarse en cuenta para su entendimiento.

Entonces, por principio se puede decir que el *Estado* es una *organización jurídica*, constituida dentro de una *sociedad* que necesariamente ocupa un *territorio propio*, en el cual ejerce un *poder supremo de ordenación* al cual deben apegarse los individuos.

## **1.2 LOS FINES DEL ESTADO.**

El fin que persigue todo individuo al agruparse, es la mejor convivencia; así pues, un fin es el que mentalmente nos trazamos y que procuramos llevar a la realidad, es una voluntad que exteriorizamos; pero no sólo se tiene un fin en particular, sino que nos marcamos un camino a seguir con diferentes fines para alcanzar. De esta manera, al procurar el individuo una organización, necesariamente tuvieron que ser los *fines* la principal razón para que naciera el Estado.

Con esta simple explicación se expresó uno de los fines del Estado, el cual es la convivencia humana, la producción y reproducción de la vida real; cumple de esta manera una función social, es decir, la misión que debe conseguir como unidad de acción es la conexión de la actividad social. Éste sería el principal fin que persigue el Estado, pues al ver las necesidades de cada sector que lo integra, los fines serían variados, y con el tiempo los mismos cambiarían.

Al mencionar una "convivencia humana" nos estamos refiriendo en general a la población, pero los fines deben atender también a las necesidades particulares que pueden ser psicológicas, ideológicas, económicas y territoriales.

Aunque se podría pensar que al perseguirse un fin particular, éste no sería un fin específico ni propio del Estado, ni es una situación que se aplica para todos los miembros del Estado; pero se puede hablar de los fines generales, y a su vez de éstos se derivan los particulares, entendiendo por particular a los que atañen a los diferentes sectores que son parte del mismo Estado, entonces son fines sociales y lo social está incluido en el concepto que de Estado se da, y como se ha dicho ya, éste debe atender las necesidades de la sociedad, y de lo particular se llega a lo general.

Se dice también, que el Estado no tiene ningún fin específico, que *"el Estado es un aparato de coacción, no puede justificarse si no es supuesta la validez de algún fin social, a cuyo servicio se pone dicho aparato..."*.<sup>8</sup>

Es una situación que al ser estudiada crea confusión, pues los fines del Estado son generales, y los que tiene cada sector, podrían llamarse fines del Gobierno. Pero volvemos a la misma situación de que el Gobierno es un elemento del Estado, y como parte integrante debe perseguir los mismos fines que el Estado está procurando.

Otro fin que pretende el Estado es el de imponer una organización que deberá ser coactiva, pues el individuo en su naturaleza agresiva, necesita no sólo de una figura de autoridad, sino también que ésta inspire el temor de recibir un castigo. Esta organización que se traduce en poder coactivo, tiene el fin de evitar

---

<sup>8</sup> Op.Cit. p. I KELSEN, HANS. p.52.

que se lleve a cabo la ley del más fuerte y hacer justicia por propia mano; aunque este fenómeno se siga dando en la actualidad, ya no es tan fácil matar sin recibir un castigo aplicado por las normas jurídicas impuestas por el mismo Estado.

De esto podríamos decir que un fin que tiene el Estado es el de proteger y garantizar el Derecho, pues es esencial al orden estatal el establecimiento de un orden jurídico.

Dicha organización coactiva, debe tener la fuerza necesaria no sólo para imponerse dentro de su territorio, sino también para defender el mismo. Sí, es una situación muy importante el oponerse a cualquier invasión del territorio nacional, pues como ya explicamos anteriormente, es la porción geográfica donde necesariamente debe estar asentada la población sobre la cual el Estado ejerce su poder, y al cual debe defender, manteniendo así el orden y la independencia.

En su evolución, el Estado no sólo castigará ladrones y asesinos o dictará ejecuciones contra el deudor moroso poniéndolo a disposición del acreedor, también cuida la salud y educación de los individuos, en una palabra, persigue fines de cultura, y esto no puede realizarse sin dictar algunas normas jurídicas generales, sobre la base de las cuales se realizarán actos jurídicos individuales.

Las actividades que realiza el Estado, son las que lo sostienen, y éstas están encaminadas inevitablemente a sus fines. Por lo tanto,

enumerando las actividades más importantes podremos llegar a los fines principales.

Ya han sido mencionados algunos fines esenciales del Estado, como la defensa del territorio nacional para el bienestar social, mediante una organización coactiva regida por normas jurídicas, que contemplarán también el fomento de la cultura; una actividad importante, lo es la adecuada administración que se lleve de los medios de producción, el fin inmediato es el de mantener un economía sana y equilibrada.

Siendo la cuestión económica primordial para una vida tranquila, estable y sin delincuencia, es un fin que debe ser alcanzado por el Estado mediante estrategias simples y bien planeadas; dichas "estrategias", fueron representadas fundamentalmente por los ingresos que el Estado debe recibir para poder brindar los servicios al ciudadano.

Constantemente se ha mencionado que debe prevalecer el bien común, en esta frase se encierran muchos valores que debemos tomar en cuenta para conservar la paz en la sociedad, pues un valor equivale a lo que nos agrada, y no existen por sí mismos sino que descansan en un depositario, que por lo general es de orden corporal. Los individuos dentro de la familia, conservan cualidades que para ese núcleo son importantes y así mantener un orden; el Estado persigue que la mayor parte de las leyes naturales (justicia, modestia, piedad, y en resumen "no hagas lo que no te gusta que te hagan"), se

respeten, pero sobre todo y remarcando la palabra, mantener entre los individuos, la equidad.

Y para apoyar a esto, surge el artículo 1º de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, que tiene el fin de reforzar el concepto de la equidad entre los individuos; y dice que *los hombres nacen libres e iguales*, y en el artículo 2º se agrega que *el fin de toda asociación es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre*; un derecho natural del hombre es la equidad, y como tal el Estado debe hacerlo cumplir y no sólo eso, sino que el mismo debe propiciar la observación a tal derecho tan importante, añadiendo a la palabra equidad, la de proporcional; pues la conjunción de éstas, logra una mejor convivencia entre los individuos de una sociedad.

Para terminar diremos que el fin que agrupa todos los fines, es el de conservar la libertad de los individuos, pues logrando lo anterior la paz, será el resultado de una vida común en armonía.

### ***1.3 LA SOBERANÍA DEL ESTADO.***

Se ha dicho que el Estado necesita de un poder coactivo, con el cual frenar los instintos agresivos del individuo, y que este poder sancionador, lo proporcionaba el Derecho en conjunción con el

Estado; entonces la técnica jurídica es también la técnica estatal de poder y con esto el Estado es una unidad real de poder, y es una unidad de ordenación, por tal, se le atribuye la soberanía.

La soberanía es con lo que el Estado se cubre para hacer cumplir sus ordenamientos; es la autoridad suprema del poder público, se dice que la soberanía es una propiedad que posee el orden estatal, y que siéndolo de éste, lo es también del Derecho; aunque entramos en una aparente contradicción; ya que si el poder del Estado es soberano, significa que es un poder supremo, que sobre él no hay ningún otro poder, no hay ninguna voluntad superior.

Entonces, ¿cómo es que la soberanía es propiedad también del Derecho? Pues bien, se refiere a que no se aplica otro ordenamiento que el Derecho positivo, sobre el territorio en el cual el Estado está constituido.

De esta manera, y como hemos venido explicando, el Estado y el Derecho, actúan conjuntamente; por tanto, se afirma que la soberanía también es propiedad del Derecho.

Así pues, el Estado es un orden supremo, que no tiene sobre sí ningún orden superior, puesto que la validez del orden jurídico estatal no deriva de ninguna norma que esté más allá del Estado.

Se afirmaba que el poder del Estado no era totalmente soberano, debido a que tenía que atender una voluntad superior a la

de él, siendo ésta la del Derecho Internacional; pero sería enfocado entonces al Derecho, no al orden estatal y lógicamente en el ámbito internacional. La soberanía se ejerce dentro del territorio nacional, siendo uno de los fines del Estado defenderla, entonces los tratados internacionales no pueden afectarla. Dentro de la porción geográfica que ocupa el Estado no hay ningún otro poder soberano; pues desde un principio que se estableció la soberanía de éste, se excluyó la posibilidad de plantearse la existencia de un fundamento que diera validez a un ordenamiento fuera del sistema.

De este modo, la soberanía también es la expresión de la unidad del sistema del Derecho (conocimiento jurídico), con el poder que el Estado practica sobre la población.

El Estado, desde que se le nombra soberano, es el único ente jurídico dentro de su territorio, y es elevado a una esfera absoluta donde es visto como el más alto ser jurídico. Entonces, la soberanía, deja de ser propiedad del Estado como se había dicho, y pasa a ser un símbolo del sistema normativo.

Una idea que se dio acerca de la soberanía, era la de que no constituía una característica esencial del Estado, y que seguía manteniendo su condición estatal; pero como explicamos en un principio, para mantener una vida en común y tranquila, se debía frenar la naturaleza agresiva del hombre, mediante una organización, integrada por los individuos del mismo territorio, pero que debía poseer la capacidad sancionadora que provoca el temor al castigo;

este poder con que se cubrió dicha organización, sólo podría aplicarla la organización a la cual se le dio el nombre de Estado. Entonces, ¿cómo es posible que "mantenga su condición estatal", una organización que no tenga la capacidad sancionadora que obligue a los individuos a cumplir con las normas establecidas para la mejor convivencia? siendo esto precisamente uno de los fines que persigue la creación del Estado.

Una definición completa y sencilla de soberanía es la que da Heller cuando dice que *"Consiste ésta en la capacidad, tanto jurídica como real, de decidir de manera definitiva y eficaz en todo conflicto que altere la unidad de la cooperación social-territorial, en caso necesario incluso contra el derecho positivo y, además, de imponer la decisión a todos, no sólo a los miembros del Estado sino, en principio, a todos los habitantes del territorio."*<sup>9</sup>

Esto es un claro ejemplo de lo esencial que puede resultar la soberanía para el Estado.

Otro problema que se planteaba, era acerca de determinar en quien recae la soberanía. Escribiendo sobre constitucionalismo, Sánchez Viamonte, advierte que en una República democrática, no puede haber más soberanía interna que la popular<sup>10</sup>; desde este punto de vista, la soberanía es la voluntad de la mayoría. Ya que el Estado es instituido cuando varios hombres pactan, que uno será el

<sup>9</sup> HELLER, HERMAN. "Teoría del Estado", México 1971, Ed. Fondo de Cultura Económica p.262.

<sup>10</sup> Op.Cit. p.7. OSSORIO, MANUEL.

representante de todas las personas, por esto se afirma que es la voluntad de la mayoría la que se cumple, así su voluntad estará sujeta a la conformidad con el ordenamiento jurídico. Descartando que la soberanía recae en la política, pues se encuentra subordinada a la soberanía jurídica.

Buscando otra definición del tema que se trata, la encontramos en el Diccionario de Ciencias Jurídicas, que a la letra dice que *"La soberanía es la plenitud lograda por la voluntad política del pueblo para determinarse y para manifestarse, de tal suerte que está comprendida en ella la autolimitación o la sujeción de determinadas normas, establecidas como condición para su validez, y así, las formas jurídicas adquieren la importancia y jerarquía de condiciones impuestas a la soberanía (...) y de cuyo cumplimiento depende la legitimidad y validez de la voluntad política"*.<sup>11</sup>

Definición que incluye la voluntad del individuo para manifestarse en las decisiones que el Estado deberá tomar a nombre suyo; pero sin olvidar que también el orden estatal, tiene la capacidad coactiva suprema de sancionar la inobservancia a las normas que con ayuda de los mismos hombres crea, con ayuda del Derecho, y hace valer.

---

<sup>11</sup> IBÍDEM. Cfr. p. 18

## ***1.4 LÍMITES A LA POTESTAD DEL ESTADO.***

En el inciso anterior, se habló de la soberanía del Estado y el porqué de la necesidad de un poder coactivo; se dijo que el Estado es un poder supremo, que sobre él no existe voluntad superior, pero en realidad, sí existe ésta, que si bien no está sobre él, sí es determinante para las decisiones que toma: la voluntad de la población, que se dice es la de la mayoría; de ésta manera, el poder del Estado tiene límites que deben ser atendidos en razón de la población.

Por lo tanto, el Estado tiene límites que provienen de su misma naturaleza, que se derivan de sus fines; no sólo tiene límites en sentido espacial y temporal, sino que tiene un tercer ámbito: las personas sujetas a dicho orden.

Tales límites son establecidos por el Derecho, pues el Estado está sujeto a éste y no puede separarse o apartarse, pues renunciaría a su misma constitución

De tal modo que el Estado utiliza el poder con el que cuenta para obligar a los individuos a cumplir con las normas establecidas, pero también otorga derechos que debe respetar. Y así como hubo la necesidad de que quedara plasmada la soberanía que se le confería al Estado, también los derechos deben plasmarse de igual manera,

creándose así, un límite con el que se topa el Estado en el ejercicio de su poder, el cual consta dentro de nuestro sistema, en el primer capítulo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, llamado: "De las Garantías Individuales".

Se dice que carece de sentido prohibir actos del Estado, en tanto no se obliga a los individuos a realizarlos; pues el hombre puede hacer todo lo que no está prohibido por el Estado, es decir por el orden jurídico. Y no sólo eso, sino que también debe tener la tranquilidad de que se le respetarán los derechos que adquiere al nacer dentro del territorio, los cuales no podrán restringirse salvo los casos que contempla nuestra Carta Magna.

Es muy importante tener garantías que apoyen el fin que persigue el Estado, que es el bienestar social; convivir con los demás miembros de la sociedad sin tener derechos unos sobre otros, ser libres y decidir plenamente en nuestra vida.

Aunque en nuestra Carta Magna existe el mencionado capítulo que contempla las garantías a las cuales debe apegarse el Estado, hay artículos que también constituyen derechos de los individuos, que no están dentro de este capítulo, pero no por eso dejan de ser un derecho que puedan ejercer los ciudadanos; un ejemplo claro de esto es el que da el artículo 31, fracción IV, que a pesar de que se maneja como una obligación de los mexicanos (como consecuencia de tener la nacionalidad mexicana), contiene también una garantía al

mencionar que la contribución a la que están obligados los mexicanos, debe estar establecida en una ley y ser *proporcional y equitativa*.

De tal modo que la creación de impuestos estará sujeta al principio de legalidad, así como al de *proporcionalidad y equidad*, los cuales se tratarán más adelante.

La soberanía queda de igual manera sometida a la competencia del Estado, la cual se limita a su vez por sus fines, y sus contornos son las normas jurídicas.

Idea que sostiene el Profesor Porrúa al mencionar que "*la soberanía tiene un límite racional y objetivo constituido por la misión que tiene que realizar el Estado, por el fin hacia el cual se orienta su actividad, y este límite, esta competencia se encuentra enmarcada por el Derecho, por las normas jurídicas.*"<sup>12</sup>

Así, el Estado no puede inmiscuirse en la esfera individual, pues el límite que le impone el Derecho es precisamente para conseguir la realización del bien público; entonces el alcanzar tal finalidad, implica que el Estado tiene que organizarse y llevar a cabo sus funciones, y así debidamente estructurado, facilitar el ejercicio de su poder soberano, en el cual está incluido el orden y la ayuda tanto material como moral para sus miembros. Se limita entonces a establecer el orden y la justicia, dejando que el desarrollo de la actividad individual se encamine al mejoramiento de la vida en común, pues esta esfera

---

<sup>12</sup> PORRÚA PÉREZ, FRANCISCO. "Teoría del Estado" México 1990, Ed. Porrúa. p.360.

está constituida por la dignidad y libertad de cada individuo, aspectos esenciales; es un límite a la soberanía y que no puede ser traspasado por este poder. Y con dicha organización del Estado, se manifiesta la soberanía con las funciones encaminadas, como ya dijimos, a la obtención del bien público.

Y aunque le corresponde a las autoridades decidir los alcances de su actividad, deben apegarse a las normas jurídicas que estructuran su funcionamiento.

Con todo y los límites que se han mencionado, surge la interrogante al hablar de control, ¿quién va a controlar y a obligar al Estado a que cumpla con los límites que se le han fijado a su soberanía? Existen varias opiniones al respecto, una de ellas se refiere al control supranacional, y que consiste en someter a juicio la conducta del Estado a un organismo internacional; un ejemplo son los que se crearon después de la primera y segunda guerras mundiales (la Liga de las Naciones y la Organización de las Naciones Unidas -ONU-), un sistema que no funciona, pues se pone en peligro la soberanía del Estado al permitir que organismos externos se inmiscuyan en sus problemas, ya que se llegaría a comprometer gravemente la independencia de los Estados, e incluso llegaría a debilitar y desvirtuar el poder soberano.

Otra opinión consiste en atribuir a los ciudadanos el control, haciendo responsables ante ellos los actos del Estado. Pero resulta

carente de efectividad dicho sistema por no existir sanciones que puedan ser aplicadas al Estado.

Siguiendo este orden de ideas, surge la opinión de no concentrar el poder en un sólo órgano, sino repartir su ejercicio entre varios, como es el caso del Estado mexicano, que además de repartir el poder, contiene un control jurisdiccional, al cual se le da el nombre de *juicio de amparo*, cuya función se refiere a confrontar actos de las autoridades que no se ajusten a las leyes. Este sistema es muy efectivo, pues se tienen mayores oportunidades de detener y controlar la actividad arbitraria del poder soberano; pues este control, juzga dichos actos, los suspende e incluso los nulifica y todo con apoyo en el Derecho.

Aunque este sistema es muy efectivo, resulta incompleto al observar sólo los actos positivos y no detenerse a subsanar las omisiones, pues una abstención de un gobernante puede ser el no elaborar una ley que sea necesaria o un acto en concreto para lograr el bien común, de esta manera no es un control completo ni elástico. Pero aún y con éstas críticas, son mayores las ventajas que los inconvenientes de dicho sistema.

En realidad el Estado posee una autolimitación que se encuentra en el ser mismo, en la peculiaridad de su existencia y no en su acción voluntaria.

Al respecto, el profesor Francisco Porrúa explica que: "*Si por Derecho se entiende una norma superior que se imponga al Estado en virtud de su propio valor, norma superior que se deriva del Derecho natural, sea una regla de Derecho, o bien provenga esa norma del bien público, sin lugar a dudas afirmamos que el Estado está sometido al Derecho. Toda su actividad ha de desarrollarse precisamente dentro de los canales señalados por esas normas, como una manera de ser que deriva de su naturaleza*".<sup>13</sup>

#### **I.4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

El principio de legalidad es considerado por la doctrina, como una regla fundamental del derecho público; y arranca desde épocas lejanas de la exigencia de que las contribuciones sean aceptadas por el pueblo, en Gran Bretaña se mantuvo vigente sin interrupción, siendo adoptada por los Estados Unidos en su sec. 8 de la Constitución de 1787; en Francia cayó en desuso hacia los siglos XV y XVI, pero fue restablecido en el artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789, y con esto pasó a todos los países influidos por ella. Ya aquí en América, lo encontramos en Argentina a partir de la Revolución de Mayo de 1810.

---

<sup>13</sup> Op.Cit. p.22 PORRÚA PÉREZ, FRANCISCO.

Este principio establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; es decir, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho.

Por lo tanto, significa que la ley que establece el tributo debe explicar y definir los elementos, los sujetos pasivos de la obligación, el objeto, la cantidad; y los supuestos como los hechos imposables, para que nada de esto quede al arbitrio de alguna autoridad.

No sólo debemos pensar que el acto creador del impuesto tiene que emanar del poder que conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la actividad legislativa, ya que sería bueno tomar en cuenta la opinión de los gobernados para la creación de las cargas a las cuales van a ser sometidos, y así que las características esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén contenidos de manera expresa en la ley; para que, como ya mencionamos, no le quede margen a la arbitrariedad y abuso de las autoridades para el cobro imprevisible o a título particular de impuestos.

Este principio es un claro ejemplo de que el Estado está sometido al Derecho, a las normas que establece para respetar las garantías de cada individuo que viva dentro del territorio, y así evitar que el poder soberano con que el Estado cuenta, no afecte la estabilidad económica familiar.

Y cualquier arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de cargas tributarias y los impuestos que no estén consagrados en una ley anterior, deben desecharse absolutamente del régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Dentro del Derecho Penal encontramos el principio de legalidad en la locución latina "*Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege*", que significa: "no hay crimen ni pena sin ley previa". De ésta manera y como ya dijimos, el principio de legalidad representa una garantía individual; pues no se puede interpretar que un acto cualquiera es delictivo y mucho menos se puede aplicar una sanción penal, si no ha sido considerado expresamente como tal en una norma creada con anterioridad. En otras palabras, la configuración del delito, tiene que preceder al hecho delictivo.

En materia tributaria, este principio puede enunciarse mediante el pensamiento, que se dio anteriormente del derecho penal, "*nullum tributum sine lege*".

Así pues, como vimos en el capítulo anterior, el Estado no tiene un poder absoluto, sino que debe atender y respetar los límites que le impone el Derecho, los cuales se establecen en la Constitución General de la República, estas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales y hacen del Estado Mexicano un Estado en el que se encuentra el estado de derecho.

Y aunque existe un capítulo especial que contiene las garantías individuales, toda la Constitución representa una garantía para los individuos del territorio, pues el *Principio de Legalidad* se encuentra plasmado en la IV fracción del artículo 34, el cual no está en el capítulo antes mencionado, pero constituye una garantía importante.

Dicho artículo dispone que es obligación de los mexicanos ayudar con el gasto público de la Federación, de los Estados o de los Municipios, a esta participación se le llama contribución, la cual necesariamente se encuentra establecida dentro de la ley. La obligación de contribuir es de carácter individual y debe ser mediante una aportación pecuniaria, que se va a destinar al gasto público del lugar en que se resida. Se dice que el Estado actúa de manera impositiva, como autoridad revestida de poder soberano y coactivo que ejerce sobre una comunidad social con intereses y necesidades comunes, y de aquí la importancia del principio de legalidad, pues el Estado se limita con las leyes previamente establecidas.

En tal sentido el artículo 14 en su párrafo segundo nos dice que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, si no es conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; con lo cual se refuerza el principio de legalidad, toda vez que si en la ley no se estipula un deber, dicho deber no existe y tampoco es obligatorio.

Es tan importante este principio que muchas de las constituciones escritas lo incluyen en su texto, pues reafirma el

concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo puede crear contribuciones, como es el caso de la Constitución de Francia de 1958, en su artículo 34; artículo 23 de la Constitución italiana de 1947 y el artículo 86 inciso 4, de la Constitución uruguaya de 1967.

Algunas leyes secundarias contienen también el principio de legalidad, como es el caso del artículo 5º de la Ley de Hacienda del Distrito Federal de 1914 que dispone que "ningún gravamen podrá recaudarse si no está previsto por la Ley de Ingresos o por una ley posterior a ella", y la Ley de Hacienda del Estado de Sonora dispone que "el Estado no podrá exigir pago alguno a los particulares, si la obligación de hacerlo no está expresamente establecida en la Ley de Ingresos o en una Ley especial" (Art. 10). Por lo tanto, la ley debe establecer las obligaciones a las cuales se debe someter el gobernado, antes de exigir su cumplimiento.

En un amparo promovido contra la aplicación de la Ley de Hacienda del D.F., la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucionales los artículos 64 y 65 de dicha ley, los cuales autorizaban a estimadores de la Tesorería del D.F., para *estimar* las rentas de los inmuebles formulando dictámenes "debidamente formulados y razonados" que sometían a la aprobación del Tesorero; El Alto Tribunal declaró que eran inconstitucionales por no establecer bases generales aplicables a todos los casos, para determinar en forma estimativa las rentas que pudiera producir un mueble, y que era preciso que los estimadores se apoyaran, no en su consideración o

según su criterio, sino que debían tener lineamientos antes señalados y autorizados por el poder legislativo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que "para la constitucionalidad de los impuestos no se exige que la ley que los crea establezca el procedimiento para cobrarlos, pues el cobro puede realizarse conforme a lo que dispongan otras leyes" .<sup>14</sup>

Asimismo la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró inconstitucional la fijación por el legislador de un mínimo y un máximo en materia de derechos, sin fijar un criterio preciso conforme al cual hacer la determinación concreta para todos los contribuyentes, por lo que el tributo combatido se fija en forma arbitraria, puesto que no hay elemento legal que permita controlar la proporcionalidad y la equidad de los derechos causados por el quejoso.<sup>15</sup>

Se puede decir entonces, que la obligación a contribuir con el gasto público, debe encontrarse consagrada en una ley, pero no es necesario que se establezca ahí mismo el procedimiento para recaudarlos, sino que puede estar en otra ley específica.

Así pues, una de las contribuciones más importantes para los ingresos del Estado, es la de los impuestos; de tal suerte que recibe una participación de la riqueza personal para el

---

<sup>14</sup> Tesis 58 del Pleno de la SCJN. Apéndice 1957 al SJF. p.140; SJF.VII Época. vol.X 1a. parte p.44; A.R. 2845/60. Beneficio de Cafés San Vicente S de RL. 18-X-69, donde se cita como precedente; A.R. 450/61. Adolfo R. Gisenmann. 28-X-69.

<sup>15</sup> A.R. 5238/79. A.R. 1514/65. 3-XII-68, informe 1969. p.p. 190 y 191.

mantenimiento de la vida social y política del país; pero tomando en cuenta el límite que descansa en la Constitución, y entonces el Estado, sólo podrá percibir los impuestos permitidos por la ley. Y de acuerdo con la división de poderes, el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material; y en materia de contribuciones se requiere que sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, según la Teoría Constitucional, es la representante de la población.

Existen dos excepciones a este principio: cuando se trate de situaciones que pongan en grave peligro la seguridad pública del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículos 29, 49 y 131 constitucionales).

Por lo tanto, sólo en éstos dos casos el Ejecutivo podrá imponer las contribuciones, pero sin dejar a un lado que el principio general ordena que se establezcan mediante una ley, formal y materialmente hablando.

#### ***1.4.2 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.***

El concepto de proporcionalidad se encuentra contemplado en el artículo 31 fracción IV Constitucional, que establece las obligaciones

de los mexicanos, su antecedente son las ideas de Adam Smith en el sentido de que: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado".

Este principio encuentra sus raíces en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789, que en su numeral 13, establece: "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que *debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades*". Por otro lado, y siguiendo con los antecedentes de este principio para tomarlos como base a los elementos que deben ser considerados, en la Constitución de Cádiz de 1812, en su artículo 339 se estableció que: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles *en proporción a sus facultades*, sin excepción ni privilegio alguno."

En México Independiente, aparece por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Impuesto Mexicano, de 1822, que dispuso que "todos los habitantes del imperio deben contribuir *en razón de sus proporciones* a cubrir las urgencias del Estado" (artículo 15).

La Constitución de 1857 establecía, que la obligación de contribuir debía realizarse "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"; de la misma manera como lo plasma la actual.

En principio la proporcionalidad, da la idea de una parte de algo; como la definición que en un diccionario común encontramos de dicha palabra: "*Proporcionalidad.- Proporción (lat. proportio). Disposición o correspondencia entre las cosas*".<sup>16</sup>

En un aspecto general es la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí.

Enfocado a nuestra materia, la definición de proporcionalidad necesariamente hace referencia a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que debemos pensar que el tributo tiene que ser establecido en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a recaer.

Siempre se ha sostenido una gran polémica sobre la proporcionalidad de los impuestos, pues el carácter impositivo de la carga tributaria debe atender, como ya dijimos, a la capacidad económica de las personas, y aunque se dice que también debe de tomarse en cuenta el panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas; no sería proporcional el tomar en cuenta dicha idea, ya que en muchas ocasiones la desigualdad económica, origina la riqueza de algunos mientras otros ven disminuir considerablemente la posibilidad de mejorar su situación económica.

---

<sup>16</sup> DEL TORO Y GISBERT, MIGUEL. "Pequeño Larousse Ilustrado" México 1970, Ed.Larousse . p.845.

Para Margáin Manutou, un tributo es proporcional cuando "Comprenda por igual a todos los individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia".<sup>17</sup>

Al analizar la definición anterior, nos damos cuenta que el autor menciona que un tributo es proporcional cuando "comprenda por igual a todos", y da la idea de que en nuestra sociedad no existe la diferencia de clases económicas, pero después al hacer la distinción de que deben estar colocados en una misma circunstancia, se entiende que la proporcionalidad debe considerar a la burguesía, a la clase media y a la baja para imponer los tributos conforme a la percepción de cada una de estas situaciones.

Por su lado Fritz Neumark define al principio de proporcionalidad como "... el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos."<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Op.Cit.. DELGADILLO, LUIS HUMBERTO. En su libro "Principios de Derecho Tributario".

<sup>18</sup> IDEM.

Resulta muy interesante esta definición, ya que contiene las principales características que se deben de tomar en cuenta para que se determine la proporcionalidad de los tributos que debemos pagarle al Estado, pero sin dejar a un lado las distintas circunstancias económicas en las que se encuentre el país.

De esta manera, la proporcionalidad consiste en que, los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos, en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

Al exigir que se aplique un impuesto mayor a quien no puede hacer dicha deducción, frente al que sí puede realizarla, se está violando el principio que se trata, pues no se está tomando en cuenta la proporción de la capacidad económica en cuanto a uno y otro, por lo tanto no resulta de ninguna forma proporcional dicha exigencia.

En la definición tan simple que se dio anteriormente y que al parecer no está encaminada a la materia tributaria, se entiende perfectamente, que debe existir necesariamente una *correspondencia entre las cosas*; en este caso, entre la capacidad económica individual y la carga tributaria establecida para que resulte operante el principio de proporcionalidad.

Los principios de proporcionalidad y de la equidad, van de la mano, e inclusive se ha llegado a afirmar que estos conceptos significan lo mismo, pero al estudiar el principio de equidad, podremos darnos cuenta que son diferentes, pero no por eso, contradictorios.

Por su parte Servando J. Garza en su obra "Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", menciona que: *"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 pleonásmica por su idéntico contenido conceptual".*<sup>19</sup>

Aunque éste autor considere que la exigencia del artículo 31 fracc. IV, sea un pleonasma, él mismo en su definición dice que el concepto de proporcionalidad *coincide* con el de equidad, y si tomamos en cuenta el significado de la palabra coincidir, nos daremos cuenta que son dos cosas muy distintas que tienen el fin de lograr el bien común.

Con el desarrollo del siguiente inciso, podremos analizar la definición que acabamos de dar, así como plantear definiciones del principio de equidad y hablar ampliamente de ambos principios que se consideran como una garantía individual dentro de nuestra Carta Magna.

---

<sup>19</sup> Op.Cit. p.34 DELGADILLO, LUIS HUMBERTO.

### **1.4.3 PRINCIPIO DE EQUIDAD.**

Las definiciones que de equidad se dan, son variadas, pero el fin que persiguen los autores, es siempre el mismo: el sentido de la *justicia*.

El principio de equidad, es entonces un 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 ampliándola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma.

De acuerdo con esto, la equidad es para muchos la expresión de la justicia, sin restringirla en los límites del derecho, sino que tiene un significado y contenido filosófico. Más que verla como una característica de las contribuciones, es un valor humano que debe ser respetado aún sin la necesidad de estar plasmado en nuestra Constitución.

Para Castán la equidad, es "el criterio de determinación y valoración del derecho que busca la adecuación de las normas y de las decisiones judiciales a los imperativos de la ley natural y de la justicia, en forma tal que permita dar a los casos concretos de la vida

con sentido flexible y humano el tratamiento conforme a su naturaleza y circunstancias".<sup>20</sup>

También se puede decir, que este principio es un límite que tiene fuerza al cual el juzgador debe apegarse y aún más al mencionarse en el artículo 31, fracción IV, que ya citamos en el desarrollo del principio de proporcionalidad. Así pues, deben de tomarse en cuenta las circunstancias no contempladas en las normas (que por ser generales, no prevén los casos que tiene en concreto cada particular) y adaptar a ella su decisión en la aplicación de las mismas; para cumplir con el principio de igualdad en el cual, está inspirada nuestra Carta Magna.

Por esto, la equidad, es el único modo racional y humano de administrar justicia.

Se ha citado varias veces la palabra justicia, la cual no se ha definido aún; y que para entender más el sentido de la equidad es necesario dar una idea jurídica de lo que ésta significa: "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".<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Op.Cit. DE PINA, RAFAEL. "Diccionario de Derecho" México 1991, Ed. Porrúa. p.269.

<sup>21</sup> IDEM.

Entonces cuando se dice que "dar a cada cual lo que es debido", esto también puede ser aplicado al multicitado artículo 31, fracción. IV, diciendo que la obligación de contribuir, debe atender a esta frase: contribuir conforme a las percepciones que cada quien obtiene.

Pues como Aristóteles menciona en su *Ética a Nicómaco*, "la equidad es la justicia del caso concreto".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación define la palabra equidad "En su acepción jurídica, considerada como la manifestación de lo 'justo' innato en el hombre, y en la colectividad, o resultado de su evolución, que tienda a realizarse en el derecho positivo, en cuanto éste no siempre toma en cuenta circunstancias de hecho, en cuyo caso, la equidad tiende a templar el rigor del derecho, por medio de una benigna interpretación, que permite tener en cuenta las diferencias individuales y llega a significar el ideal que el derecho positivo debe proponerse realizar. En el derecho fiscal: gravando a los individuos según la actividad que desarrollen, la fuente, la cuantía de sus ingresos, el de sus necesidades, el interés de la colectividad en la actividad desarrollada y su cooperación al bienestar general".<sup>22</sup>

La equidad más que fuente del derecho, ha sido considerada como un criterio de interpretación de las normas jurídicas, que amplía

---

<sup>22</sup> A.R. 3608 Cartuchos Deportivos, S.A. 27-II-1973. U. 20 votos; A.R. 4381. Miguel Loyola Díaz; A.R. 168/63 acumulados.

las reglas generales y abstractas al caso concreto en términos de un equilibrio, para evitar consecuencias que pueden derivarse de apreciaciones de cualquier norma jurídica en su sentido estricto y riguroso atendiendo a su literalidad; pues suprime toda disonancia entre la norma jurídica y su aplicación. Ya que el juez está llamado a aplicar las leyes y no así, a juzgar a su libre voluntad; sería una arbitrariedad si bajo el pretexto de adaptar la norma al caso concreto y realizar la equidad no aplicara el precepto o creara otro. Por esto, no se puede acudir a la equidad sino cuando el legislador lo autorice expresamente, como es el caso de la fracción IV, contenida en el artículo 31 Constitucional.

La equidad es una rama "desprendida del árbol de la justicia" según el concepto de Geny, la cual induce al juez a buscar el sentido de la norma que sea más adecuado para su aplicación, de acuerdo con las particularidades del caso.

Este principio aparece en la Constitución de 1857, se plasma en el artículo 32, y llegó a plantearse a la Suprema Corte que era presidida en aquel entonces por Ignacio L. Vallarta, un juicio de amparo en el que se reclamaba la protección de la justicia federal contra un impuesto que, de acuerdo con lo que alegaba, no era proporcional ni equitativo. A lo cual Vallarta establece la siguiente tesis:

"Es, pues, el principio general en esta materia, que toca a Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y exclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder y cuál otro

comienza su abuso. Y la excepción de ese principio sufre, tiene lugar cuando el congreso ha traspasado los límites de sus poderes y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente la expropiación de la propiedad, conculcando no sólo los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sino las más claras reglas de la justicia... Pero en todas estas materias, como se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, ¿han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquier otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno."

Al interpretar parcialmente las ideas de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia tuvo en vigencia hasta 1926 la siguiente jurisprudencia:

" Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos deben ser calificados por las respectivas legislaturas o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos o sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal. Los poderes federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos que decretan los estados. "

Sin embargo, el 20 de octubre de 1926, en un amparo promovido por Aurelio Maldonado contra el cobro de un impuesto predial, la Suprema Corte cambió radicalmente su jurisprudencia "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".

Pero no fue sino hasta 1944, con motivo de ponencias presentadas por los ministros Manuel Bartlett y Franco Carreño, cuando se modificó de forma definitiva la jurisprudencia de la Suprema Corte, al admitir las facultades constitucionales de ésta para conocer de todos los casos en que se violen las garantías constitucionales en

materia tributaria, las cuales, por tanto, quedan bajo la tutela del Poder Judicial en cuanto le atribuyen tales responsabilidades los artículos 103 y 107 de la Constitución Política.

Por tanto, la jurisprudencia número 11 del Pleno de éste alto tribunal determina:

" Aunque la jurisprudencia asentada por la Suprema Corte en ejecutorias anteriores, estableció 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 si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el legislativo se ha excedido de 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 esté en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de las garantías, por lo que, si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y 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 ellas 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 enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo. "

Así, pues, actualmente la tutela de las garantías en materia tributaria y de observancia de la propia Constitución, por lo que hace al exceso de las facultades del Poder Legislativo, se encuentra reconocida y es ejercitada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los juicios de amparo que lleguen a su conocimiento.

Siendo esto una limitación de el Legislativo para que no tenga una autoridad omnipotente, no abuse del poder con que cuenta en perjuicio de los individuos y se apegue a lo que nuestra Carta Magna dispone, atendiendo la economía de cada sector social.

La equidad entonces, nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por los mandatos de la justicia. Es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley; implica un sentido de moderación, de relación y de armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.

Con el estudio de este principio, demostramos que proporcionalidad y equidad no significan lo mismo, aunque van encaminados a lograr la justicia y el bienestar social; la proporcionalidad de un impuesto no es suficiente, se necesita de la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social que, en términos precisos, es de absoluta necesidad.

Pues la proporcionalidad y equidad de los impuestos no se toman de la generalidad de su pago, sino de su relación con los capítulos que afecta.

Ahora bien, no incurre en redundancia el precepto constitucional y se demuestra al citar a Adam Smith que cuando se plantea dicho problema, da una explicación sencilla pero clara: "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 depende lo que se llama *equidad*". Son dos y no un solo concepto los que contienen las palabras proporcionalidad y equidad.

El principio de equidad concede universalidad al tributo, el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación; cosa que podría parecer contraria a lo estudiado en éste capítulo, pero hay que remarcar que "el impacto que se origine, deber ser el mismo **para todos los implicados en la misma situación**".

". . . equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes." (Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962, pág. 108).

Finalmente en 1985 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

"IMPUESTOS.- SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su **respectiva capacidad económica**, debiendo adoptar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejando cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que deben encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc... debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto

deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula." (Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, página 402).

Y para terminar se puede decir que los principios de equidad y proporcionalidad van de la mano para lograr que se comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentren en iguales circunstancias sociales, pero sobre todo económicas.

## ***CAPITULO SEGUNDO.***

### ***LOS INGRESOS DEL ESTADO.***

#### ***II.1 CONCEPTO.***

Los ingresos del Estado, son el conjunto de recursos con los que cuenta por cualquier motivo, los cuales se originan en el ejercicio de su actividad como persona moral de Derecho Público y los que derivan de sus relaciones patrimoniales como particular. Es el caudal preferentemente en dinero que entra en su poder, son el total de los medios necesarios, para poder llevar a cabo sus fines.

Cuando hablamos de los fines del Estado, mencionamos que el mismo tenía un fin social y cultural así que para poder ofrecer dichos servicios, necesita de recursos monetarios.

Entonces, el poder estatal debe allegarse de recursos de diferente naturaleza para llevar a cabo las erogaciones necesarias, de ésta manera, los medios indispensables son cubiertos por los ingresos que percibe.

Por lo tanto, los ingresos del Estado, son todos aquellos recursos que obtiene, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social.

Los beneficiarios de éstos servicios, son los integrantes de la sociedad, la población que vive dentro del territorio nacional, por lo tanto, tienen la obligación de contribuir al mantenimiento de los ya mencionados servicios.

Los ingresos son una necesidad no sólo del Estado, sino también de la población, ya que son indispensables los centros deportivos, los parques públicos, el alcantarillado, la luz, los centros de salud, los albergues y todos los servicios que nos ofrece el Estado como gratuitos, pero es primordial nuestra contribución para que sean brindados con mejor calidad.

Como ya dijimos, estos ingresos deben ser utilizados para ofrecerle al ciudadano servicios necesarios para su vida diaria, representan un sostén importante para la economía nacional, y la facultad que tiene el Estado para exigir que la ciudadanía aporte una parte de su riqueza, sin que dicha contribución resulte ruinoso, descansa en el poder o soberanía con que se cubre el poder estatal; atendiendo al artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

## **II.2 CLASIFICACIÓN.**

La clasificación de los ingresos del Estado, resulta muy variada al dividirlos cada autor desde su distinto punto de vista.

Una división general y que puede ser admitida con facilidad, es la que empieza destacando a los ingresos de derecho público y por otro lado a los que corresponden al derecho privado.

El primer Código Fiscal (1938), contenía una clasificación de los ingresos públicos, la cual consistía en impuestos, derechos, productos y aprovechamientos

Los **impuestos** eran definidos como 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 (Art. 2).

Los **derechos** eran las contraprestaciones, requeridas por el Poder Público en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él (Art. 3).

**Productos** eran definidos como los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales (Art. 4).

Y por último, el Código Fiscal tenía una clasificación residual, donde iban a parar los ingresos no clasificables en las tres anteriores divisiones, que eran los **aprovechamientos**. Éstos eran definidos como los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificables como impuestos, derechos o productos, los rezagos, que son los ingresos federales que se perciben en año posterior al en que el crédito es exigible, y las multas (Art. 5).

Esta clasificación fue mantenida en el CFF de 1966, sólo que cambiaban las definiciones que se daban, así que los **impuestos** eran definidos como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos (Art. 2).

Los **derechos** cambian a las prestaciones establecidas por el Poder Público conforme a la ley, en pago de un servicio público (Art. 3).

La definición de **productos** sólo cambia la palabra de "el Estado" por "la Federación".

Los **aprovechamientos** son definidos como los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos (Art. 4).

Otra clasificación es la que distingue entre ingresos ordinarios y los ingresos extraordinarios.

Los ingresos **ordinarios** son los que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Los ingresos **extraordinarios** son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia y déficit.

Y a su vez, se dividen los ingresos ordinarios en **impuestos, derechos, productos y aprovechamientos**. Que son los ingresos de derecho público; a los cuales ya hicimos referencia.

Los ingresos extraordinarios se dividen en **impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación, servicios personales y los ingresos destinados a partidas de reconstrucción**.

En la clasificación que nos da el maestro *Luis Humberto Delgadillo*, encontramos algunos de los ingresos que ya mencionamos, pero aparecen otros como **aportaciones de seguridad**

**social, contribuciones de mejoras, contribuciones pendientes de ejercicios anteriores y accesorios de contribuciones.**<sup>23</sup>

Clasificación que encontramos en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2, fracciones I, II, III y IV; y que en cada una de ellas se da el concepto de los ingresos del Estado.

Artículo 2. *Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:*

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

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

---

<sup>23</sup> DELGADILLO, LUIS HUMBERTO. "Elementos de Derecho Administrativo" Ed. Limusa. México 1991. 2o. curso. p.p. 22 a 26.

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

IV *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de 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 organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

### **II.3 LOS IMPUESTOS.**

El presente tema es muy interesante y como se ha venido desarrollando este trabajo, primero definiremos dicha palabra empezando de una manera sencilla con el concepto que nos da un diccionario común, el cual explica que *impuesto* es el "*Tributo, gravamen exigido por el Estado para fines públicos*".<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> DEL TORO Y GISBERT, MIGUEL. Op.Cit. p.33.

Los sistemas impositivos, en la Edad Media han subsistido hasta nuestros días con modificaciones y adecuaciones acordes con la época y con las necesidades económicas que las sociedades de los Estados han impuesto.

En aquella época había grandes extensiones de tierra que eran explotados por "el señor", el cual tenía a su servicio a los aldeanos, quienes tenían obligaciones de prestación de servicios y las relativas a prestaciones económicas. Entre éstas podemos señalar dos muy importantes, como la capitación, que consistía en un censo que se pagaba por cabeza generalmente cada año; y el fomariage, el cual era una cantidad que se pagaba por siervo o sierva que se casaba con persona extraña al feudo, siendo una cantidad muy elevada; en cambio si se casaban dos personas del mismo feudo, el censo era poco.

Otras obligaciones que se tenían en general eran: el censo, que era una renta que se tenía que pagar en proporción de su predio; el pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia y las tasas de rescate, que eran cantidades que se pagaban en cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales o en especie.

De esta manera encontramos, el origen de los impuestos que existen en la actualidad, como por ejemplo el pecho o talla se transformó en el impuesto sobre la propiedad territorial, conservado todavía en tiempo de la Revolución Francesa.

El modelo de Código Tributario para América Latina, adopta ésta definición: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

Así, los impuestos tienen como objeto institucional el de proporcionar al Estado los medios para hacer frente a los gastos.

Varios tratadistas como Eheberg, Nitti, Luigi Cossta, y Gastón Jéze; abordan el tema definiendo al impuesto de la siguiente forma:

**Eheberg** dice que los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

**Nitti** los define como 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 es de naturaleza indivisible.

**Luigi Cossa** dice que 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.

**Gastón Jèze** no da una definición, sino que hace una enumeración de sus características que son las siguientes:

- 1.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no 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.

En todas estas definiciones encontramos elementos comunes, y en nuestra legislación vigente aparece también una definición, con la cual haremos un análisis de dichos elementos.

*El impuesto es una prestación, se refiere fundamentalmente a que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por*

concepto de impuesto, no percibirá nada concreto; pues está obligado a ello. Ciertamente se destina a servicios públicos, pero no habrá una relación directa y perceptible.

*En dinero o especie*, la ley señala esto, ya que no pueden ser considerados como impuestos los servicios personales obligatorios, como el servicio militar y el de jurados, así que, debe pagarse en dinero o especie *vr gr.* Art. 8, párrafo sexto, inciso b), dentro de la Ley de Impuestos y Derechos relativos a la Minería.

*El Estado fija*, pues como fuente inmediata del impuesto se encuentra la voluntad del Estado, ya que no se deriva de un contrato social, o de las leyes naturales superiores. La voluntad del Estado expresada mediante una ley.

*El Estado la fija unilateralmente*, es decir, que no se necesita para su establecimiento un acuerdo previo de los sujetos del impuesto, ni la expresión de su conformidad o aprobación; ya que lo hace mediante sus órganos constitucionalmente facultados para el efecto.

*Tiene carácter obligatorio*, ya que no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo ejercer la coacción necesaria para obligarlo a que cumpla con su obligación.

Cada ley de impuestos prevé la realización de una situación que da nacimiento a un crédito fiscal.

Hay varias teorías para fundamentar la existencia del impuesto, son cinco conceptos importantes sobre la naturaleza del impuesto y son las siguientes:

1.- El impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares (**Teoría de la equivalencia**).

Considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado en favor de los particulares, la cual no es aceptable porque nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción de los impuestos que paga y, en muchos casos, el beneficio particular es inversamente proporcional al impuesto pagado. Y tampoco se puede pensar en que los impuestos son destinados única y exclusivamente a la prestación de servicios públicos.

2.- El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar el Estado (**Teoría del seguro**)

Considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que en sus bienes y en su persona les proporciona el Estado. De nueva cuenta, no podemos pensar que el Estado tenga como única y

principal función la protección individual, su finalidad sobrepasa a ésta teoría.

3.- El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional (**Teoría del Capital Nacional**).

Expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país. También se ha criticado esta teoría, ya que el fin de los impuestos no puede limitarse sólo a esta actividad, pues tiene muy diversas finalidades.

4.- El impuesto es un sacrificio. Es lo que se llama **Teoría del sacrificio** complementada con la teoría del mínimo sacrificio.

Identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos, proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones: que el sacrificio que produzca el impuesto en cada individuo sea el menor posible.

5.- El impuesto es sólo un deber que no necesita fundamento jurídico especial (**Teoría de Eheberg**).

Este autor, sostiene que debe rechazarse la teoría del Sacrificio y considerar el deber tributario como un axioma, es decir, algo evidente que sea aceptado voluntariamente y sin necesidad de fundamento jurídico alguno por tratarse del interés general. La verdad es que el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se debe encontrar en la propia disposición constitucional que establece esta obligación de contribuir con los gastos públicos del Estado, al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o economía. A esta teoría también se le conoce como **Teoría del Deber**.

Existen los llamados principios elementales del impuesto, que consisten en las cuatro teorías que el economista *Adam Smith*, en su libro *Wealth of Nations*, que representa una obra clásica y en la que dedica un tomo al estudio de los impuestos, y que expone los principios de la *justicia o igualdad*, de *certidumbre*, de *comodidad* y de *economía*.

*Principio de Justicia o Igualdad*. "Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos".

Lo fundamental en este principio, es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos. Deben ser generales en

cuanto a que todos lo individuos con capacidad contributiva, debemos pagar impuestos.

*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 a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas. La inseguridad da lugar al abuso y favorece la corrupción de ciertos hombres que por la naturaleza de la función que desempeñan son impopulares, aún y cuando no incurran en abuso o corrupción".

Para que se cumpla este principio, es necesario informarle a todo ciudadano el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma y la fecha de pago, a quién se paga, las penas que proceden en caso de infracción y los recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.

*Principio Comodidad.* "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente".

Algunos pagos resultan en ocasiones problemáticos, puesto que resulta gravoso para el causante tener que pagar juntos diversos ejercicios; o que termina de pagar uno y ya tiene que pagar otro. También cuando se le cobran y el contribuyente no lo sabe.

*Principio de Economía.* "Todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeña posible".

Si, por el contrario la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo; sin contar el costo de los equipos de recaudación y control, que finalmente lo transforman en antieconómico.

Siguiendo en esta misma línea, encontramos los principios constitucionales, que son el de legalidad, el de proporcionalidad y el de equidad que ya fueron expuestos en capítulos anteriores.

Los impuestos han sido clasificados para su mejor estudio en dos grandes grupos: los impuestos directos y los impuestos indirectos; existen dos criterios para distinguir un impuesto de otro, uno se basa en la repercusión y el otro se llama administrativo.

De acuerdo con el primer criterio, **el impuesto directo es aquel** en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, al verdadero contribuyente; suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco. El impuesto directo desde el punto de vista administrativo, es el que recae sobre las personas, la posesión, o el disfrute de su riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes.

Sus ventajas son que aseguran al Estado una renta cierta, conocida con anticipación, hacen posible la realización de la justicia fiscal, tienen en tiempos de crisis cierta fijeza. Y su inconveniente es que son muy sensibles a los contribuyentes, son poco productivos, ya que los sujetos del impuesto se dan cuenta que la cuantía de su obligación es elevada y provoca reacciones de inconformidad; son poco elásticos, se hacen pesados en tiempos de crisis sin que pueda bajar la cuota, se prestan más a la arbitrariedad por parte de los agentes fiscales, ya que la apreciación de las circunstancias personales del sujeto, requiere cierto margen discrecional y es por lo cual que el abuso se hace notar; dejan de gravar a una gran parte de la población (a los que perciben ingresos inferiores al mínimo, así como a los extranjeros de paso).

**Los impuestos indirectos** son en los que el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Se grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. Este impuesto grava principalmente la producción de ciertos artículos. Se perciben con ocasión de un hecho, de un cambio, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes.

Las ventajas que presenta este tipo de impuesto, es que son poco perceptibles, ya que se disimulan bajo el precio de las cosas, en efecto el consumidor paga el impuesto al comprar los productos gravados, pues no siempre da cuenta que en el precio van incluidos uno o varios impuestos, al momento de aumentar el precio de los

artículos es cuando se nota el impuesto que se paga. Son más productivos que los directos, ya que pasado el tiempo de su establecimiento se confunde con el precio. Gravan a toda la población; son elásticos y tienen menor fijeza que los directos, aunque soportaran más fácilmente un aumento en las cuotas, aún en tiempos de crisis, ya que es necesario comprar los productos de primera necesidad. Son voluntarios ya que basta con no comprar la cosa gravada para no pagar el impuesto y sobre todo si se trata de artículos de primera necesidad, pues por el contrario, debe de pagarlo quiera o no. Sus inconvenientes son los siguientes: no son justos, pues pesan más sobre el pobre que sobre el rico, ya que el primero no tiene los ingresos necesarios para adquirir los artículos por lo menos de primera necesidad en la proporción que el rico lo hace. Crean un *déficit*, ya que en tiempos de crisis, cada consumidor restringe sus consumos; provocan una desmoralización cuando las cuotas aumentan, ya que la capacidad de consumo disminuye inevitablemente.

De acuerdo a los dos puntos de vista que mencionamos, los impuestos son directos o indirectos conforme a esto; la clasificación se torna un tanto difícil, pues mientras el impuesto sobre herencias y legados visto desde el primer criterio (repercusión) es directo, desde el administrativo es indirecto. Tomando en cuenta las ventajas y desventajas de cada grupo, debemos concluir que ningún sistema tributario puede basarse exclusivamente en una categoría de impuestos, sino que por el contrario, deberán establecerse combinados los dos tipos.

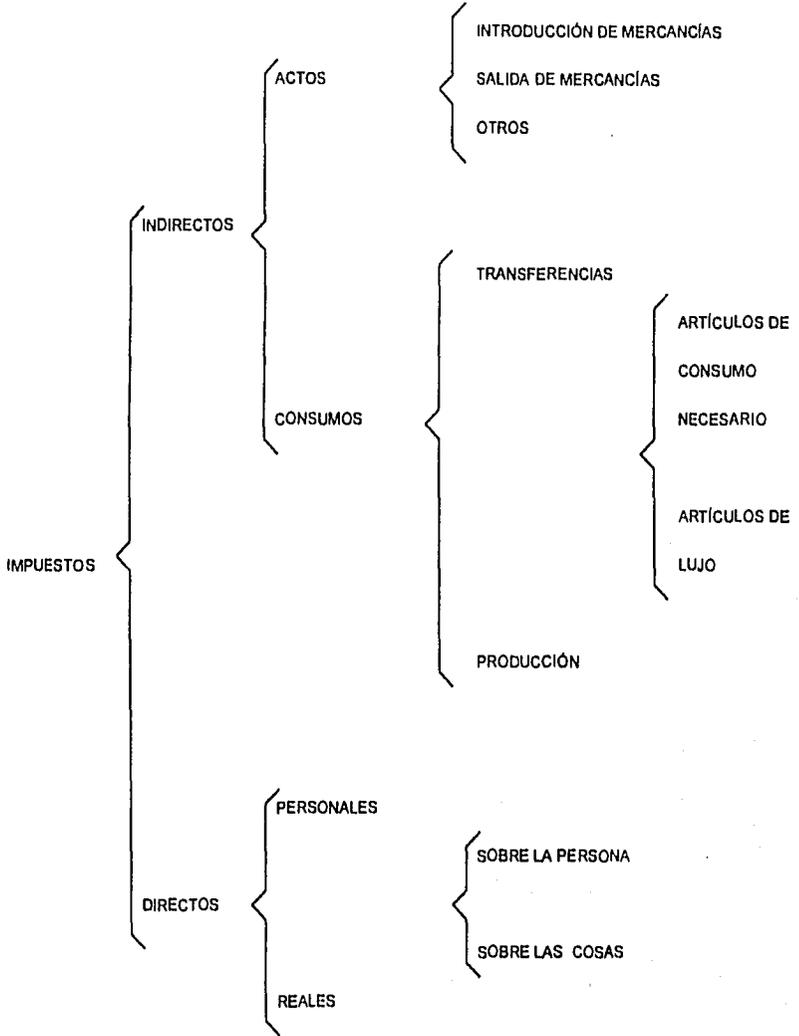
A su vez, los impuestos indirectos se dividen en dos grandes grupos: los impuestos sobre actos (como los impuestos de importación y exportación) y los impuestos sobre los consumos que pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias. También pueden dividirse en artículos de lujo (consumo reducido) y artículos de consumo necesario (impuesto más productivo).

Los impuestos directos se dividen también en dos, que son los personales, los cuales se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como el impuesto sobre herencias y legados; y los reales que son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, por ejemplo el impuesto sobre la propiedad raíz.

Los impuestos tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal; se dice que esto es un fin fiscal, pero no es la única finalidad que persiguen los impuestos, ya que están los fines extrafiscales que pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales, etc...

A continuación se presenta un cuadro esquemático de lo antes expuesto.

# Cuadro de clasificación de los Impuestos.



## **CAPÍTULO TERCERO.**

### **EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **III.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

El impuesto sobre el volumen de las ventas existió ya en las épocas más primitivas de las civilizaciones china e india. Los romanos establecieron la *sentecima rerum venalium*, que introdujo Augusto después de la Guerra Civil Romana. El Emperador Tiberio se vio obligado a reducir la tasa a la mitad, por la presión popular y la abolió el Emperador Calígula.

Aunque el uso del impuesto y la discusión al respecto son algo recientes, la idea data de 1918 por lo menos, cuando el industrial von Siemens recomendó al gobierno alemán como sustituto por el impuesto acumulativo en cascada o al giro comercial. En varios países, los impuestos a las ventas de etapa manufacturera incorporaron elementos del IVA, como por ejemplo en la Argentina en 1935 y en Francia en 1948. Esos impuestos no alcanzaron a toda la producción y distribución, sino que se aplicaron sólo al nivel de fabricación. En vez de gravar nada más que las ventas de productos acabados, como en Canadá, el impuesto se aplicó a todas las ventas

hechas por fábricas, pero al calcular el impuesto, cada fábrica podía deducir de las ventas las cantidades pagadas por materiales y partes. A partir de esta forma de gravamen, fue un solo paso extender el principio de valor agregado a los canales de distribución y ampliar las categorías de compras deducibles como para cubrir la mayor parte de los bienes de producción. Francia extendió el impuesto a la etapa mayorista, y en 1954 amplió las deducciones a los bienes de producción. En 1958, el impuesto se extendió para incluir el nivel minorista. Finlandia introdujo el elemento de valor agregado a nivel minorista en 1964. Los mayoristas pagan impuestos sobre el total de sus ventas, los minoristas sólo al valor agregado. En 1962, el IVA lo recomendó el Comité fiscal de la CEE (el Comité Nuemark) para el Mercado Común Europeo y más tarde lo aprobó el Consejo de Ministros de la CEE.

En la antigua monarquía francesa existían gravámenes semejantes a impuestos a las ventas, como el que tenían que pagar los compradores y vendedores de mercaderías sobre el precio convenido en todas las transacciones superiores a una libra.

En los Estados Unidos, durante la Guerra de Secesión se gravaban las transacciones de artículos manufacturados y las prestaciones de servicios relacionados con los mismos productos, con tasas variables que en general eran menores en los casos de reventa que en los casos en que se trataba de la transformación o simple preparación del producto en cuestión. Al terminar la guerra desapareció el impuesto.

El primer estudio que se hizo en Estados Unidos para la creación del IVA, fue hecho por Adams, que en 1917 lo propició combinado con un impuesto progresivo sobre los gastos que excedieran de 5.000 dólares, en reemplazo del impuesto a las sociedades y del tributo a la renta personal.

Alemania fue el primer país que introdujo con carácter general una imposición sobre las ventas. El "*Umsatzsteuer*" que data de 1918, deriva del impuesto de sellos a las transacciones, creado mediante la Ley de 1916. El IVA se introdujo en enero de 1968.

En Italia, la imposición sobre las ventas se ha ido introduciendo en forma gradual, hasta llegar a alcanzar toda su retribución por la entrega de bienes, o la prestación de servicios, que recae sobre todas las etapas de la negociación de los artículos. Esta imposición es adoptada mediante Decreto Real de 1923, bajo la forma de derecho de timbre sobre los intercambios comerciales.

En Bélgica se introdujo en el año de 1921 un impuesto, tasa de transmisión, sobre toda la venta o transferencia a título oneroso de bienes muebles. Y fue hasta 1971 que aparece el IVA en este país.

La imposición sobre las ventas fue introducida en el Reino Unido en 1940, bajo la denominación de "Purchase Tax", que gravaba los gastos de consumo sobre su valor bruto. En 1942 se reformó

profundamente este gravamen con la finalidad de hacer de él un instrumento de intervencionismo económico para orientar al consumo.

El Impuesto al Valor Agregado surge a principios de la década de 1950 tanto para acabar con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que era un impuesto múltiple, con el cual se producía la doble imposición y distorsionante de la competencia perfecta de mercado, surgía también para estimular las inversiones y exportaciones. Así pues, la implantación del I.V.A. se hace en Francia en 1954, debida a Maurice Lauré, y se convierte en la mayor innovación fiscal del presente siglo.

Posteriormente, el 25 de marzo de 1957, se firma el Tratado de Roma, por el cual se crea la **Comunidad Económica Europea** (CEE), que era constituida por Alemania Federal, Bélgica, Francia, Holanda, Italia y Luxemburgo.

En dicho tratado, se preveía que, con objeto de llevar a cabo la financiación global de los presupuestos de la CEE, los recursos de ésta comprenderían, además de los derechos arancelarios, los recursos provenientes del I.V.A., obtenidos con la aplicación de una tasa que no puede superar el 1 por 100 de la base imponible, importe determinado, de una manera uniforme, para los Estados miembros, y de acuerdo con las reglas comunitarias.

Con la entrada de España y Portugal en las Comunidades Europeas, a partir del 1º de enero de 1986, cambió al 1,4 por 100.

En la actualidad la mayor parte de los países que tenían impuestos sobre las ventas de imposición múltiple, los han ido transformando en Impuesto sobre Valor Agregado.

### **III.1.1 EN FRANCIA.**

Sin pretender abarcar a los reinados de los Ptolomeos ni al impuesto sobre las ventas de César, a la exacción de Felipe el Hermoso de Francia, o a la alcabala española del siglo XIV, diremos que los impuestos modernos sobre el volumen de negocios nacieron en los países europeos a consecuencia de las necesidades financieras del Estado resultantes de la Primera Guerra Mundial.

No examinaremos pues, toda la historia, sino sólo los puntos más importantes, que han subsistido a través de las evoluciones y que constituyen los primeros cimientos del impuesto que conocemos hoy.

El primer impuesto francés sobre el volumen de negocios fue llamado *impuesto sobre el gasto* (31 de diciembre de 1917); gravaba sólo las ventas al por menor, que se liquidaba mediante estampillas aplicadas en las facturas; ya que las ventas realizadas en estadios anteriores (ventas del fabricante, ventas del mayorista) se efectuaban en régimen de *suspensión de impuesto*. El impuesto recaudado por la

administración del registro se presentaba bajo la forma de un derecho de timbre cuya tasa normal era el 2%, llevada al 10% para los *artículos de lujo*. Este impuesto efímero suscitó tan elevado grado de fraude que su rendimiento fue irrisorio.

Hasta 1920 no apareció en Francia el *impuesto sobre el volumen de negocios en cascada*, o acumulativo, a imitación del impuesto alemán creado en 1916.

El impuesto sobre el volumen de negocios se hacía efectivo mediante declaración de las ventas realizadas durante el período imponible, con posterior control de la contabilidad de la empresa. Este sistema resultó más eficaz que el anterior. Gravaba el valor de un servicio o de un producto a cada facturación o a cada cambio de manos; es el que se llama en la jerga fiscal "impuesto en cascada" porque se aplica mediante rebotes sucesivos.

Ante las numerosas y fundadas críticas expuestas, especialmente los efectos negativos inherentes a toda imposición acumulativa, a partir de la ley del 13 de julio de 1925 ese impuesto general a las ventas fue reemplazado en muchos ramos, por impuestos únicos que gravaban determinada fase de producción, generalmente la última, liberando al resto del circuito recorrido por el mismo producto.

A pesar de que en los sectores afectados este sistema suprimía la desigualdad impositiva, originaba nuevos inconvenientes como la

repetición del impuesto en las mercaderías que nuevamente entraban en el ciclo productivo dando lugar a dobles imposiciones.

Los reparos formulados a este sistema mixto condujeron a la ley del 31 de diciembre de 1936, que reemplazó, con pocas excepciones, el gravamen por un impuesto único global denominado *Impuesto único sobre la producción*, que afectaba el producto una sola vez, en el momento que salía del último productor para entrar en la etapa comercial.

Pero dio lugar al problema de grandes evasiones, y surgió la necesidad de aumentar los ingresos, en 1948 se reemplazó el régimen del *Impuesto en suspenso*, en virtud del cual las ventas entre los productores no importaban sobre las ventas, aunque podían deducir los impuestos facturados sobre las compras.

Las dificultades de aplicación del nuevo sistema, principalmente de carácter interpretativo, originaron intensas críticas. Así Lauré en una serie de artículos y conferencias, y una Comisión para la reforma fiscal presidida por Lorient en 1952, impugnaron el régimen vigente y propiciaron su reemplazo por un impuesto al valor agregado.

En efecto, el impuesto al valor agregado fue creado en 1954. Con respecto al régimen anterior, la reforma sustancial efectuada por la T.V.A. (*Taxe sur la valeur ajoutée*) consistió en extender la deducción de los impuestos pagados sobre las materias primas y medios de fabricación, a los que gravan los productos de consumo

rápido, a las herramientas en general y a las prestaciones de servicios. La deducción de los impuestos que gravaban las inversiones y los gastos generales equivalía a una rebaja del 16,85% del costo (tasa impositiva de aquella época).

Pero, el aumento a la alícuota en 1955 (al 26,5%), provocó grandes evasiones; aumentó la incidencia del impuesto sobre las cargas sociales y quedó en evidencia el aumento a los precios. Lo que decidió al Ministerio de Finanzas a otorgar numerosas reducciones y exenciones a los 213 artículos que integraban el índice oficial de costo de la vida.

Para superar las crecientes críticas, el sistema tuvo numerosos retoques: en 1955 y 1956 se amplió el ámbito de aplicación del impuesto al comercio mayorista, antes exento; se permitió deducir los servicios y se suprimió el impuesto sobre las ventas; en 1957 se creó un impuesto suntuario con alícuota aumentada; el 6 de enero de 1966, el gravamen fue extendido al comercio minorista, a todos los productos agrícolas y a las prestaciones de servicios. Pero el 21 de marzo de 1966 el Ministerio de Finanzas designó una comisión consultiva para estudiar los efectos de la ley del 6 de enero del mismo año, antes de que entrara en vigencia.

En 1957, Lauré, que se consideraba responsable de la creación del impuesto, al tiempo que deploraba su excesiva complejidad, exponía críticas agudas a su mecanismo y proponía una serie de

reformas destinadas a mejorar el sistema mediante una simplificación radical.

En 1958 el informe de un grupo de técnicos presidido por Rueff, se unió a Lauré para propiciar la supresión de las exenciones a fin de que resultará más efectivo el principio de la igualdad en la competencia. En el informe Brassart se propuso la igualdad de imposición de todos los intermediarios comerciantes. En el Armand Rueff, se insistió en la supresión de las exenciones, que serían reemplazadas por un sistema de subvenciones.

Un técnico del impuesto, Egret, proconizó una amplia tarea de simplificación mediante la supresión del Impuesto sobre las prestaciones de servicios y de las exenciones y la supresión del impuesto específico a los productos alimenticios.

La Cámara de Comercio de París también presentó su proyecto de reforma, que apuntaba sobre todo a la simplificación del mecanismo; misma que debía centrarse en la generalización de la tasa única para todos los sectores sin exenciones particulares y que habría permitido una rebaja a la tasa.

Este impuesto dio lugar a la elaboración de unos principios algunos de los cuales subsisten todavía en el IVA francés, como las *personas imponibles*, fue precisada la distinción entre *ventas y prestaciones de servicios*, quedó definida la *territorialidad*, el *deudor legal* quedaba sometido al régimen de la declaración controlada.

### **III.1.2 EN ESPAÑA.**

La incorporación de España a la CEE, el 1º de enero de 1986, y la aplicación del Derecho comunitario exigían la reforma de la imposición indirecta en la línea marcada por las Directivas comunitarias.

No obstante, los intentos de reforma del sistema tributario, arrancan de una fecha anterior a la de 1986, y venían impuestos por razones objetivas de indudable relevancia. Se puede tomar la Ley de 1977, como punto de partida de la reforma que, inclinada en un primer momento hacia la imposición directa fue apuntada meramente en la tributación indirecta (Ley de Impuestos Especiales de 1979, de régimen transitorio de imposición indirecta), ya que su plasmación sólo se produciría en el año 1985.

En este sentido, la figura central del sistema impositivo indirecto tenía constituida, desde la reforma de 1964, por el Impuesto General sobre Tráfico de las Empresas, representativo de un tributo en cascada que gravaba el importe total de la contraprestación en las transacciones de bienes y servicios que se realizaban en cada una de las fases del proceso de producción o distribución de los mismos; el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas era un impuesto multifásico bruto, ya que no permitía la deducción y/o compensación de las cuotas soportadas en las fases anteriores, de tal manera que la incidencia sobre el consumidor final se acrecentaba en función del

número de transacciones del proceso productivo; junto a esta falta de neutralidad interior, dicho impuesto presentaba, desde el plano del comercio exterior, el problema de la imposibilidad de cálculo de la carga tributaria soportada por los productos exportados, de forma que en muchas ocasiones la desgravación fiscal a la exportación se convertía en una verdadera prima al exportador; añadiendo a ésto, una marcada carencia de generalidad en el impuesto, ya que importantes sectores y/o fases del proceso productivo no quedaban sujetos a tributación.

Por estas razones, el citado tributo no se amoldaba a las exigencias impuestas por un sistema tributario racional y moderno, como ya se señalaba en 1976 por parte del propio Ministerio de Hacienda.

Estas necesidades objetivas de reforma del principal tributo del sistema de imposición indirecta determinaron que las autoridades, se orientaran hacia los sistemas vigentes en los países de la CEE.

Todo ello propició la presentación del Proyecto de Ley del IVA de abril de 1978 (publicado en julio del mismo año) en cuya Exposición de Motivos se justifica la elección de un sistema de imposición multifásica neta en base a distintos argumentos, coincidentes en gran medida con los que exponíamos al mencionar los graves defectos del IGTE. El Proyecto de 1978 tenía presente no sólo la evolución legislativa de los países donde se había implantado el IVA, sino, sobre todo, "la de la CEE, que ha condicionado

decisivamente gran parte de sus opciones" (Exposición de Motivos); no obstante, el Proyecto que constaba de 34 artículos, tres disposiciones finales y dos anexos, presentaba algunas lagunas e insuficiencias; por tal motivo, el Gobierno en su reunión de junio de 1981, a la par que aprobaba un nuevo Proyecto de Ley, acordaba retirar el de 1978.

El nuevo Proyecto era más extenso (estructurado en 42 artículos, cinco disposiciones finales y tres anexos) y más similar a la vigente normatividad, recogía aspectos no contemplados en el de 1978. El problema fue que jamás llegó a aprobarse.

Evidentemente, la mención de estos dos proyectos de ley se hace con el propósito de comprobar que el deseo de implantación del IVA, no es algo que brote de España sólo como consecuencia de la adhesión a la CEE, sino que aun antes de la incorporación, venía exigido por otras razones de técnica fiscal que ya hemos mencionado.

El proceso de incorporación de España a la CEE, culminado con la firma del Tratado de Adhesión en junio de 1985, transformaba la implantación del IVA, que pasaba de ser conveniente por razones de técnica tributaria a ser necesaria y exigible por la incorporación de España, como Estado miembro desde el 1º de enero de 1986, de las Directivas comunitarias, teniendo en cuenta que España no solicitó ningún período transitorio para el establecimiento del citado tributo.

Con estas premisas, el Gobierno envió a las Cortes el Proyecto de Ley del IVA en abril de 1986, que fue inmediatamente remitido a la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de Diputados, a los efectos de su tramitación por el procedimiento de urgencia, de tal manera que en un plazo relativamente breve fue aprobado por ambas Cámaras, convirtiéndose en la vigente Ley de agosto de 1985. No obstante, la implantación del IVA exigiría, además, que se desarrollaran las numerosas remisiones reglamentarias contenidas en la Ley y, a tales efectos, se dictó el Real Decreto de 30 de octubre del mismo año, por el que se aprobó el Reglamento del impuesto, así como un conjunto de Órdenes ministeriales. Las modificaciones a la LIVA y a su Reglamento han sido escasas.

### **III.1.3 EN MÉXICO.**

El sistema impositivo mexicano, en particular los impuestos "indirectos", han estado influidos por los sistemas europeos. En la conquista, el tributo azteca fue sustituido por la contribución española.

En México desde finales del siglo pasado se estableció el Impuesto del Timbre (1871), que se pagaba, como su nombre lo indica, agregando estampillas o timbres a las facturas.

En 1947, la Secretaría de Hacienda, invitó a la Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio para que organizara una Convención Nacional de Causantes. A dicha Convención asistieron las más importantes agrupaciones de hombres de negocios y la Secretaría de Hacienda aprovechó esa reunión para proponer la creación de un Impuesto que fue el de Ingresos Mercantiles que sustituyera al del Timbre.

La Convención aprobó la transformación del Impuesto del Timbre por el Impuesto sobre Ventas que era un Impuesto a cascada con una cuota general del 3.3%.

Más tarde, cuando se expidió la Ley relativa para entrar en vigor el 1º de enero de 1948, se provocó un gran malestar, una gran inquietud, en alguna forma similar a la que está provocando el Impuesto sobre el Valor Agregado, y para contener la inconformidad, las grandes organizaciones empresariales convocaron a una Segunda Convención Nacional de Causantes, que se celebró en febrero de 1948.

En dicha Convención la Secretaría de Hacienda, de acuerdo con los particulares, sostuvo que una Hacienda Pública, fuerte y organizada no puede basarse en la desconfianza recíproca entre el fisco y los causantes, que era necesario iniciar una política de mutuo entendimiento y lealtad; que debe tenderse a la unificación y simplificación de diversos impuestos, con la tendencia de que cada causante sólo pague uno.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles se causa por los ingresos por concepto de ventas, de prestación de servicios, de comisiones, consignaciones, agencias de turismo, representaciones, corretajes y distribución.

Sustituye al Federal del Timbre sobre compra-venta y recibos y a los impuestos locales del Distrito Federal sobre establecimientos mercantiles e industriales y de compra-venta de artículos de lujo. Al mismo tiempo se estableció el delito de fraude al fisco con los términos de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en Materia Federal.

La Convención reconoció la conveniencia y urgencia de que el poder público, con plena colaboración de toda la nación y dentro de las realidades mexicanas, reorganizara integralmente el sistema fiscal de nuestro país.

El Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fue antes que nada un impuesto general a las ventas; posteriormente y en la medida en que se fueron modificando diversas cuotas, dejó de ser impuesto general para convertirse en una serie de impuestos especiales sobre las ventas.

Pero debe reconocerse la preocupación del Estado Mexicano para que este Impuesto no fuera un obstáculo para las exportaciones, como sucede generalmente. Para este efecto se expidieron los

certificados de devolución de impuestos para los artículos de exportación.

El 29 de noviembre de 1978, el Ejecutivo Federal envió a la Cámara de Diputados la Iniciativa de Ley del IVA, manifestando la necesidad de que este gravamen sustituyera al impuesto federal sobre ingresos mercantiles, ya que con el desarrollo económico, la complejidad en los procesos de producción y distribución surgieron en este impuesto deficiencias que era necesario corregir.

El 22 de diciembre de 1978 se aprobó en México el IVA, pero se aplicó hasta 1980.

### **III.2 CARACTERÍSTICAS.**

Con el desarrollo del presente trabajo, es sencillo percatarse de las características del I.V.A., por lo tanto podemos decir que es un impuesto indirecto, ya que lo paga una persona que tiene no solo el derecho sino la obligación de trasladarlo, para que al final lo pague el consumidor.

Es de tipo real porque el hecho imponible no tiene en cuenta las condiciones personales de los sujetos pasivos, sino sólo la naturaleza de las operaciones económicas.

Desde el punto de vista económico-financiero entra al género de los impuestos a las transacciones, en otras palabras, a la circulación económica de los bienes.

Es un gravamen que pertenece al grupo de impuestos a las ventas, afecta al consumidor a través de industriales y comerciantes siendo la característica principal la de fragmentar el valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, para someter a impuesto cada fragmento, en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final, quede gravado su valor total.

Aparentemente grava el ingreso del industrial y del comerciante, pero en realidad lo que grava es el gasto del consumidor.

En cada etapa sólo se grava el valor agregado en la misma, al valor acumulado en las etapas anteriores.

Es también plurifásico ya que el gravamen se aplica en cada una de las etapas del ciclo económico. Y no es acumulativo porque sólo alcanza la parte del valor de los bienes que se incorporan en cada etapa.

Otra característica es la simplificación que introduce en el marco de la imposición en general. Hace desaparecer la multiplicidad de los hechos imposables y de tipos de gravamen que nacen de la

coexistencia del Impuesto sobre Tráfico de las Empresas con otros tributos sobre el consumo; por lo tanto el I.V.A. queda como único impuesto indirecto que grava al consumo.

También se puede decir que es uniforme y neutral; ya que no conduce a una distribución antieconómica de los recursos, para que no existan productos que por soportar mayores impuestos que otros de su misma naturaleza, resulten perjudicados en su demanda.

Tiene una gran flexibilidad recaudadora y ofrece una mejor posibilidad de control fiscal; ya que al ser deducible el I.V.A. pagado en la compra, cada comprador debe declararlo. Logra un control fiscal eficaz, ya que cuando se cierra el circuito de producción-distribución, y alguno de los "eslabones de la cadena" no cumpliera con la obligación de declarar, la cadena sería interrumpida y se detectaría la falta de declaración.

### **III.3 FINALIDAD.**

La finalidad característica del impuesto es fiscal, es decir, la obtención de ingresos públicos para la Administración; esta es su finalidad típica y la que lo diferencia de otros ingresos, que aún, proporcionando ventajas económicas al Estado, no se destinan

principalmente a ese fin, sino a otro como las penas pecuniarias, cuyo fin principal es la inflicción de un castigo.

Pero el fin fiscal no es el único del impuesto, pues también se da en los ingresos de Derecho privado y actualmente no puede sostenerse que el impuesto tiene exclusivamente por objeto el fiscal y que es sólo un medio para cubrir los gastos, sin otra finalidad diferente, ya que por el contrario es el medio más poderoso de redistribución de la renta nacional e incluso puede tener tantos fines como facetas presente la política fiscal; precisamente lo que diferencia teleológicamente el impuesto de los ingresos de Derecho Privado es su idoneidad para conseguir fines distintos al fiscal y la disfunción entre la Hacienda Pública y la Economía Nacional es una nota propia de los sistemas tributarios rudimentarios. Hoy el propósito de todo impuesto es mixto: fiscal y político; en lugar de desentenderse de la Economía Nacional en virtud del falso principio del neutralismo de la fiscalidad, la relación actual es la inversa porque la Hacienda Pública es parte de la Economía Nacional y su principal fuente de ingresos son los impuestos. La ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 señala la superación del fiscalismo; según su exposición de motivos, el sistema tributario debe adaptarse a las circunstancias económicas del país.

Los fines extrafiscales del impuesto pueden ser sociales, económicos y jurídicos; así lo declara el artículo 4 de la ley General Tributaria que reconoce que los tributos, además de ser medios para que la Hacienda Pública recaude ingresos públicos, han de ser

medios como instrumentos de política económica general y específica para atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y de procurar una mejor distribución de la renta nacional. No hay una clasificación de Derecho Positivo que divida los impuestos según los fines que cumplan, pero como el fin extrafiscal es inseparable del fiscal, su papel se deriva del ordenamiento jurídico tributario: así tienen efectos extrafiscales proteccionistas los de aduanas, las contribuciones especiales son un medio de fomento de obras urbanísticas y la ley de Régimen local reconoce literalmente los que define como arbitrios con fines no fiscales.

Según sus fines extrafiscales cada impuesto puede dividirse en :

1.- Impuesto puramente fiscales que no tienen otra misión que la de ser ingresos públicos y la general de redistribución de la renta y que es inseparable de los impuestos directos.

2.- Impuestos fiscales con efectos extrafiscales particulares. El Estado recurre a la obtención de ingresos sin proponerse otro fin que el fiscal, pero que influyen reflejamente sobre la economía como ocurre con la tendencia a la regresividad de los impuestos sobre el gasto ordinario.

3.- Impuestos finalistas. La exacción de estos impuestos no tiene finalidad de política fiscal, pero el destino de lo recaudado por ellos engrosa fondos especiales de finalidad social como los de los

impuestos que se destinan a fomentar los Fondos Nacionales de Igualdad de Oportunidades.

4.- Impuestos no fiscales, cuyo fin es directamente extrafiscal y el tributo es un medio de conseguirlo y va encaminado a un fin social-económico.

5.- En conjunto, el sistema tributario tiene inevitablemente fines sociales, económicos y jurídicos diferentes de la simple fiscalidad.

El fin social puede influir en las costumbres o en aspectos del espíritu de empresa como el fomento de las inversiones y el ahorro. Las condiciones de vida del país, como la cultura y la demografía, pueden verse afectados por el impuesto como sistema. Uno de los fines actuales es lograr el fomento del urbanismo por una política adecuada de beneficios tributarios a la construcción.

Económicamente, la renta nacional depende de la política tributaria; y viceversa, las condiciones de la economía se reflejan en el sistema tributario.

El impuesto cumple, además, fines jurídicos porque puede limitar o ensanchar el ámbito de la actividad de los entes administrativos y de las economías privadas, pues la acción tributaria es un instrumento del intervencionismo.

Todas estas finalidades tienen consecuencias en la interpretación de la ley Tributaria y son rigurosamente jurídicas.

Ante un gravamen legal de sujeción o exención al impuesto, se debe analizar por el intérprete si los beneficios tributarios se corresponden a estas finalidades extrafiscales de la contribución, ya que de otra forma no son aplicables, porque carecen de justificación.

La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos, sin embargo, la doctrina reconoce que con referencia a los fines puede haber tres clases de tributos:

Los impuestos con fines exclusivamente fiscales, cuyo único objetivo es producir ingresos al Erario. Se establecen para proporcionar los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de su presupuesto. Tal es el caso de los impuestos a la producción de cemento, sobre primas pagadas a instituciones de seguros; por nombrar algunos.

Las contribuciones con fines fiscales y extrafiscales al mismo tiempo. Tales como el impuesto sobre la renta, que persigue además de la producción de ingresos, el fomento del desarrollo económico del país y la distribución equitativa de la riqueza; el tributo sobre la producción de alcohol y aguardiente, que aparte de producir ingresos fiscales persigue combatir el alcoholismo encareciendo las bebidas

embriagantes; los impuestos aduaneros que persiguen proteger la industria nacional contra la competencia extranjera.

Y por último las contribuciones con fines exclusivamente extrafiscales. Éstas se establecen no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta de carácter social o económico, pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al Erario.

Tomando en consideración cada uno de estos fines, el I.V.A. es un impuesto con fines fiscales; toda vez que tiene por objeto producir ingresos al Estado; pero también tiene un fin extrafiscal, toda vez que no sólo produce ingresos al erario, sino que también procura la producción y el crecimiento económico del país.

### **III.4 REGULACIÓN EN EL DERECHO POSITIVO.**

Es importante recordar que el sujeto obligado al pago del IVA en la enajenación, servicios y uso o goce de bienes es el detentador de los bienes o prestador del servicio, mientras en el caso de la importación, el sujeto es el que importa.

Conforme a lo dispuesto en el art. 1º de la LIVA, son sujetos de tal Ley las personas físicas y las morales que en territorio nacional

realicen los actos o actividades que en la misma Ley se señalan, constituyendo el primer elemento del impuesto en la relación tributaria.

Por otra parte, el objeto del IVA son los actos o actividades siguientes:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- Importación de bienes o servicios.

Lo anterior constituye el segundo elemento del impuesto en la relación tributaria.

Ahora bien, según el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, se entiende por enajenación de bienes la transmisión de propiedad, las adjudicaciones, la aportación a una sociedad o asociación, la que se realiza mediante el arrendamiento financiero, la que se lleva a cabo a través de fideicomiso, la cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, la transmisión de dominio de un bien tangible y la transmisión de derechos de crédito.

Para los efectos de la LIVA, se entiende por enajenación *la transmisión de la propiedad de bienes tangibles en territorio nacional y el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.* (Art. 8º).

Sin embargo, no se considera enajenación a la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del IVA correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 7º de esta Ley.

El impuesto se paga sobre el valor del precio pactado, más las cantidades que se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se usará el valor de los bienes en el mercado, o en su defecto el de avalúo.

El concepto de prestación de servicios independientes lo establece el artículo 14 de la LIVA, diciendo que es la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. El transporte de personas o bienes; el seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento; el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución, la asistencia técnica y la transferencia de tecnología y toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por persona en beneficio de otra, siempre que

no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Se considera como excepción la prestación de servicios la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, igualmente los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se causa el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien preste el servicio. Entre dichas contraprestaciones quedan comprendidos los anticipos que reciba el prestador del servicio.

El impuesto se calcula sobre el valor total de la contraprestación pactada, más las cantidades que se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses y cualquier otro concepto.

En lo que a propiedad industrial se refiere sólo están exentos los derechos de autor.

La ley grava el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, considerándolo en su artículo 19, como el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por lo que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación.

Las operaciones de uso o goce temporal por las que no se paga el impuesto son sobre los bienes siguientes: casas habitación, fincas agrícolas o ganaderas, uso o goce otorgado por residentes en el extranjero y por libros, periódicos y revistas.

Se causa el impuesto en el momento en que sean exigibles las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas. Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos que reciba el contribuyente.

No se encuentra exención alguna relativa a la propiedad industrial.

Se considera importación de bienes la introducción de bienes, adquisición de bienes intangibles, uso o goce temporal de bienes intangibles y aprovechamiento de servicios prestados por no residentes. (Art.24).

La importación de bienes o servicios se considera efectuada cuando es importación definitiva; si es importación temporal, cuando sea definitiva; cuando se trate de bienes intangibles adquiridos por personas residentes en el extranjero, pero que sean aprovechados en el territorio nacional, se pague total o parcialmente la contraprestación, o se expida documento que ampare la transacción. Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se entenderá al momento en que sea exigible la contraprestación de que trate. Y los aprovechamientos de servicios en territorio nacional.

Las importaciones exentas del IVA, son las importaciones que no lleguen a consumarse, equipaje y menaje de casa, enajenaciones y prestaciones de servicios que no paguen el impuesto, bienes donados a la Federación y a organismos públicos por residentes en el extranjero, obras de arte, obras de arte creadas en el extranjero y oro (con contenido mínimo del 80%).

Aunque el artículo 1º de la LIVA no distingue entre enajenación en territorio nacional y exportaciones, el capítulo VI de la Ley establece la diferencia.

Es importante el estudio de este capítulo, porque crea un verdadero incentivo fiscal para la exportación, al aplicarle la tasa cero, la cual está estipulada en el artículo 30 de la LIVA.

Se considera exportación de bienes o servicios la que tenga el carácter de definitiva, la enajenación de bienes intangibles, el uso o goce temporal en el extranjero de bienes intangibles, el aprovechamiento en el extranjero de servicios, la transportación internacional de bienes y servicios portuarios para exportaciones, la transportación aérea de personas y la enajenación de bienes importados temporalmente. (Art.29).

El IVA grava con diversas tasas, que van desde cero hasta el 15%, esta última es la llamada tasa general y la "tasa fronteriza" que varía del 6% al 10%.

La traslación del impuesto se hará de forma expresa y por separado; se acredita restando el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la LIVA. La tasa que corresponda según sea el caso. El impuesto acreditable (entendiéndolo a éste como el impuesto compensable o justificable), es un monto equivalente al del IVA que hubiera sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios.

Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refieren los artículos 2-A y 2-B tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de la LIVA, las siguientes:

Manejar la contabilidad de conformidad con el CFF, su Reglamento y el Reglamento de la LIVA, llevando un registro por separado de los actos o actividades de las operaciones y de las distintas tasas.

Expedir comprobantes en los que además de reunir los requisitos fiscales que establece el CFF y su Reglamento, el IVA que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dicho comprobante deberá entregarse o enviarse dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se debió pagar el impuesto.

Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones correspondientes a los pagos provisionales y del ejercicio por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.

## **CAPITULO CUARTO.**

### *ANÁLISIS CRÍTICO.*

La aprobación, por parte del Congreso de la Unión del incremento de 50 por ciento (del 10 al 15) al Impuesto al Valor Agregado (IVA), publicado en el Diario Oficial de la Federación No. 19, del 27 de marzo de 1995, genera no sólo protestas ciudadanas en prácticamente todos los estados de la República, sino que también los grupos políticos están de acuerdo contra la decisión que, se estima, agravará aún más la difícil situación de las familias mexicanas.

Al señalar el concepto de Estado, en el capítulo I, precisamos que es una organización jurídica constituida dentro de una sociedad, ocupa un territorio propio y ejerce un poder supremo de ordenación; para sostener dicha organización necesita allegarse de recursos que obtiene para llevar a cabo los fines propios del Estado y las erogaciones administrativas, o de índole económico-social.

Pero, de hecho, el Estado ya no es una organización jurídica, el Estado se ha convertido en un grupo con intereses propios y con fines exclusivamente personales. Los ingresos de los que se allega sirven

para acrecentar cuentas bancarias de los miembros del grupo que se encuentra en el poder.

Por otra parte, dijimos que el Estado necesita de un poder coactivo para frenar la violencia y la corrupción dentro de la sociedad, este poder se denomina Soberanía, esta capacidad de decidir en un conflicto que altere la unidad y cooperación social dentro del territorio, es una imposición, muchas veces arbitraria y no acorde con las necesidades de la sociedad.

Las necesidades de una sociedad, son los fines que debería perseguir el Estado, entre los cuales se encuentran la seguridad pública, alcantarillado, mantenimiento y pavimentación de las vías públicas, limpieza, alumbrado, agua potable, los derechos de la población y en general mantener la paz. Al ser la cuestión económica la primordial para una vida tranquila, estable, sin delincuencia y digna; son necesarias las contribuciones por parte de la población. Es evidente que no pueden justificarse dichas contribuciones, si no es supuesta la validez de algún fin social; por tal motivo, la sociedad que es la primera beneficiada debe contribuir con el gasto público.

Todo acto del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor, por lo tanto la ley que establece el tributo, debe explicar y definir los elementos del mismo, debe dejar claras todas las cuestiones referentes a las contribuciones. Cualquier arbitrariedad en

la imposición, debe desecharse absolutamente, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles. El aumento al impuesto al valor agregado trató de justificarse por la situación actual del país; sin embargo, en realidad agravó severamente la economía familiar y el poder de adquisición disminuyó considerablemente.

El poder de adquisición de la población siempre se ha determinado por la clase a la cual se pertenezca, sea baja, media, ya sea media baja o media alta y alta. La política que hasta ahora ha sostenido el Estado, da como resultado la mala distribución de la riqueza, lo cual provoca que el aumento del IVA sea inequitativo y desproporcional, ya que el incremento al IVA no afecta la economía de las familias burguesas de México, pues viven en un lujo absoluto, no compran productos de la canasta básica porque realizan sus comidas en restaurantes.

Es evidente que el consumidor es quién decide si paga o no el impuesto, ya que va incluido dentro del precio del producto y basta con no comprar para no pagar dicho impuesto, pero es necesidad primordial del ser humano alimentarse para mantener una salud estable y rendir en el desarrollo de sus actividades. Al subir el precio de los productos básicos, la capacidad de adquisición disminuye considerablemente; pues si antes se podía comprar leche, huevo, frijol, y demás productos necesarios para lograr una comida digna, con el aumento o se compra leche o huevo o algún otro alimento que logre

mitigar el hambre, pero no logra la nutrición indispensable que cada persona requiere, y más aún, para los menores que se encuentran en desarrollo.

El aumento al IVA, viene a desestabilizar como ya hemos dicho, la economía familiar y por lo tanto, también la economía nacional; ya que no cumple con su fin fiscal ni tampoco con el extrafiscal y el único pensamiento que se nos viene a la mente es que "siempre hemos sido pobres, pero si ahora vamos a ser más pobres, pues vamos a empeorar". El problema es cierto y muy serio, pues en nuestro país la repartición de la riqueza no resulta equitativa ni proporcional.

Los principios de equidad y proporcionalidad dentro del Impuesto al Valor Agregado, no se respetaron al incrementarlo encontrándose el país en una grave crisis económica; ya que si bien el IVA es un impuesto indirecto, el consumidor es el que paga el precio, pero también y como muchos establecimientos lo indican: "más IVA".

En un mundo en el cual todas las fases de producción y comercio de los alimentos tuviesen lugar entre empresas formales, entre contribuyentes muy cumplidos, con cédula fiscal y código de barras, y en el cual la tasa de interés fuese cero y/o Hacienda pagase saldos a favor de los contribuyentes instantáneamente, la afirmación de la SHCP de que el aumento en el IVA no afecta ni en un centavo los precios de los alimentos pagados por el consumidor sería verdad,

pero supongamos que un supermercado sólo vende alimentos; compra sin IVA y vende sin él al consumidor. ¿Pero qué ocurre con el IVA incrementado del 10 al 15 por ciento que paga ese establecimiento por electricidad, teléfono, renta y gasolina?. En su declaración mensual del IVA, tendrá como IVA acreditable todo el que pagó, y puesto que no cobró monto alguno, tendrá derecho a que Hacienda le devuelva el total del IVA pagado. Si la tasa de interés fuese cero o Hacienda emitiese instantáneamente el cheque a su favor, no tendría razón alguna para aumentar sus precios.

En el mundo real de México, no todas las empresas son así y la Secretaría de Hacienda tarda meses en devolver el IVA al contribuyente, el trámite es sumamente tardado y difícil, y las tasas de interés están muy lejos del cero por ciento. Por tanto, al aumentar el dinero que Hacienda le "jinetea" al contribuyente en 50 por ciento, como consecuencia de igual incremento en la tasa del IVA, éste tiene que aumentar su capital de trabajo y sus costos financieros en la misma proporción. Como los comerciantes no son beneficencia tienen que recuperar el aumento en costos, lo que logran *umentando el precio de los alimentos*.

El aumento de precios no es la única consecuencia de dicho aumento al IVA, los pequeños y medianos comerciantes han visto caer sus ventas hasta 50 por ciento y sus negocios se han descapitalizado hasta 30 por ciento. Obviamente, debido al cierre de empresas, el problema del desempleo se ha agravado aún más.

La SHCP, señaló que el aumento al IVA, era parte de un programa económico del gobierno y que por lo tanto no debía verse en forma aislada, dicho plan "pretende fortalecer las finanzas públicas, elevar el ahorro interno, coadyuvar a reducir las tasas de interés y aminorar los aumentos de precios".

De acuerdo con información de la propia SHCP, el cobro del impuesto al valor agregado significó al fisco un ingreso de 39 mil 79.8 millones de nuevos pesos en 1994. Esta cantidad fue equivalente a 24.40 por ciento de los ingresos tributarios del gobierno federal que, en 1994, ascendieron a 160 mil 128 millones de nuevos pesos.

Si bien el IVA es un factor de importancia en materia tributaria para el gobierno, entonces lo legisladores en su mayoría priístas, al aprobar el aumento, atienden una "línea" presidencial y no a la voz del pueblo, no obstante que dichos legisladores, son los representantes del mismo.

En una entrevista que se le hizo a Javier Pineda Serino, diputado y dirigente de la CTM, dijo que se habían analizado varias medidas, y que la decisión no había sido fácil, pero que iba a ayudar al país a salir de su crisis y que las protestas de la gente se daban porque no tenían el conocimiento para entender la situación.

Pero lo que pasa realmente es que no alcanza el dinero ni para comer dignamente; es evidente que no pensaron en los miserables salarios mínimos que no ayudan a las clases más desprotegidas a

vivir dignamente. La aprobación se llevó a cabo por personas de desahogada situación económica que no conocen el hambre, y que provocaron un conflicto y una situación que a la fecha no se ha resuelto; pues el poder de adquisición sigue disminuyendo considerablemente.

Lejos de cumplirse con los objetivos del programa económico del gobierno, el incremento tendrá un efecto limitado en las finanzas públicas, y en cambio, además del descontento social que generó, desalentará la actividad económica, será un aliciente a la evasión fiscal y provocará un repunte inflacionario.

En el primer día de la aplicación del 15 por ciento, la pérdida real del poder de compra se reflejó en comercios vacíos, elevación de precios y enojo creciente por un programa de medidas económicas que muchos consideran desequilibrado e injusto.

Esta mayor carga fiscal al consumo de la población se suma a las alzas que hasta en tres ocasiones durante 1995 se registraron en el precio de productos como aceite, pan, leche, huevo, arroz, sopa, gas, tortillas, azúcar, carne, alimentos enlatados, jabón, gasolina, energía eléctrica, entre muchos otros.

Por otra parte, la poca vigilancia de los precios por parte de la Procuraduría Federal del Consumidor (Profeco), ha dado como consecuencia que en algunos establecimientos se cobre incluso el 25 por ciento de IVA. En 1995, el incremento de las tortillas de 75

centavos a un peso el precio del kilogramo de este producto, provocó la indignación de muchas amas de casa, las cuales exigían que se derogara el aumento al IVA, ya que es inequitativo y desproporcional; y toda vez que el incremento es parte de un programa económico del gobierno y el IVA es un factor importante para los ingresos del Estado, resulta inoperante el aumento a dicho impuesto para sostener un aparato burocrático que ya no funciona.

## **CONCLUSIONES.**

**PRIMERA.-** El bienestar social se desenvuelve dentro del margen que determina el Derecho y depende de una buena aplicación del mismo y de la economía de la población.

**SEGUNDA.-** El Estado debe velar por los intereses de su población, proporcionar los servicios suficientes y de manera eficiente; para lograrlo, el Estado debe allegarse de los recursos suficientes.

**TERCERA.-** Todos los ciudadanos mexicanos y los extranjeros que se encuentren en el territorio nacional, deben contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, y de esta manera ayudar al Estado a cumplir con los fines que persigue.

**CUARTA.-** El principio de proporcionalidad tiene un concepto claro y preciso, debe haber correspondencia entre la cantidad que se paga por contribuciones en general y el salario que percibe el contribuyente.

**QUINTA.-** El principio de equidad es un sinónimo de la palabra justicia y va de la mano con el principio de proporcionalidad, que también es justicia. Tiende a templar el rigor del derecho permitiendo una benigna interpretación y se toman en cuenta las diferencias individuales.

**SEXTA.-** Al establecer el IVA en forma general, no se tomó en cuenta la cuantía de los ingresos de cada sector de la población, interpretando los principios como igualdad para todos los ciudadanos, por lo que no se cumple con los principios de equidad y proporcionalidad.

**SÉPTIMA.-** Un factor importante del Estado es la familia, y al aumentar el IVA, se afecta severamente la economía de las familias de escasos recursos. Resulta más gravoso el aumento del 10 al 15 por ciento del IVA para la clase trabajadora, que para la clase burguesa.

**OCTAVA.-** El sostenimiento de una "organización jurídica" que no funciona para bien de la sociedad, resulta anticonstitucional y un gasto fuerte para la población. Sostener un aparato coactivo que no toma en cuenta las necesidades primordiales de su población, que no frena la violencia y la corrupción, y más aún son propiciadas también por el mismo, resulta un gasto inútil, ya que las contribuciones no concuerdan con los fines que *debería* perseguir el Estado, que es en general el bien común.

**NOVENA.-** El fin fiscal que persigue el IVA, no se cumple, toda vez que se carece todavía en la mayor parte de la ciudad, de los servicios públicos primordiales.

**DÉCIMA.-** El fin extrafiscal que persigue el IVA, no se cumple, ya que al establecerse el impuesto, se perseguía una mayor producción, pero al aumentarlo, la producción se paralizó y muchos comerciantes no

puedieron sostener el negocio ni a sus trabajadores. Por lo tanto, la economía nacional se estancó provocando una crisis económica.

**DÉCIMA PRIMERA.-** Resultan anticonstitucionales las contribuciones que no están destinadas al gasto público, pues es su fin brindar mejores servicios a la sociedad.

**DÉCIMA SEGUNDA.-** Los precios de la canasta básica se han aumentado de tal forma que muchos productos ya no forman parte de la misma; aún y cuando son esenciales para la nutrición, que es un factor importante para la población.

**DÉCIMA TERCERA.-** La mala aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad, ha propiciado el aumento de los productos de la canasta básica, el incremento de la violencia, la falta de empleos, un poder de adquisición disminuido considerablemente y todo esto se traduce a una pobreza extrema de más y más familias mexicanas.

## OBRAS CONSULTADAS

1. "ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS IMPUESTOS Y DEL SECTOR PÚBLICO."  
JHON F. DUE.  
EDITORIAL EL ATENEO.  
México 1989.
2. "CURSO DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y ADMINISTRATIVO".  
EDUARDO RUIZ.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1991.
3. "DERECHO CONSTITUCIONAL",  
FELICIANO CALZADA PADRÓN  
EDITORIAL HARLA.  
México 1991.
4. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO".  
SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA.  
EDITORIAL PORRÚA  
México 1990.
5. "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LOS IMPUESTOS".  
JOSÉ RIVERA PÉREZ CAMPOS.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1990.
6. "FINANZAS PÚBLICAS".  
JACINTO FAYA VIESCA.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1990.
7. "FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS".  
ERNESTO FLORES ZAVALA.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1990.
8. " LAS FINANZAS DEL SISTEMA FEDERAL MEXICANO".  
RAÚL MARTÍNEZ ALMAZÁN.  
LIBROS DE TEXTO INAP.  
México 1990.
9. "LA GARANTÍA DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN LOS IMPUESTOS".  
JAVIER AGUILAR ÁLVAREZ.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1992.

**10. "LEVIATAN O LA MATERIA, FORMA Y PODER DE LA REPÚBLICA ECLESIASTICA Y CIVIL".**

THOMAS HOBBS.  
EDITORIAL FONDO DE CULTURA ECONOMICA.  
México 1990.

**11. "TEORÍA GENERAL DEL ESTADO".**

HANS Kelsen  
EDITORIAL NACIONAL.  
México 1985.

**12. "TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO".**

MIGUEL ACOSTA ROMERO.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1990.

**13. "ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO".**

LUIS HUMBERTO DELGADILLO.  
EDITORIAL LIMUSA.  
México 1991.

**14. "DERECHO FINANCIERO".**

ADOLFO CARRETERO PÉREZ.  
DUDAS Y CERTEZAS DEL DERECHO. Libros jurídicos Santillana.  
Madrid, España. 1990.

**15. "INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO".**

EMILIO MARGAIN MANAUTOU.  
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SAN LUIS POTOSÍ.  
México 1991.

**16. "DERECHO FINANCIERO".**

CARLOS M. GIULIANI FONROUGE.  
EDITORIAL DEPALMA.  
Buenos Aires, Argentina. 1990.

**17. " TEORÍA GENERAL DEL ESTADO".**

RAFAEL ROJINA VILLEGAS.  
EDITORIAL PORRÚA.  
México 1991.

**18. "EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ".**

CESARE COSCIANI.  
EDITORIAL DEPALMA.  
Buenos Aires 1980.

**19. "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO ".**

LUIS HUMBERTO DELGADILLO.  
EDITORIAL LIMUSA.  
México 1992.

## OTROS

20. **"DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO"**  
 INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS.  
 EDITORIAL PORRÚA.  
 México, 1989.
21. **"DICCIONARIO DE DERECHO USUAL" TOMO II.**  
 GUILLERMO CABANELLAS.  
 EDITORIAL HELIASTA, S.R.L.  
 Buenos Aires, Argentina, 1977.
22. **"DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES"**  
 MANUEL OSSORIO.  
 EDITORIAL HELIASTA, S.R.L.  
 Buenos Aires, Argentina, 1974.
23. **"DICCIONARIO DE DERECHO"**  
 RAFAEL DE PINA.  
 EDITORIAL PORRÚA.  
 México, 1991.
24. **"PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO"**  
 MIGUEL DEL TORO Y GISBERT.  
 EDITORIAL LAROUSSE.  
 México, 1970.
25. **" ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA" TOMO X.**  
 JEFES DE REDACCIÓN MANUEL OSSORIO Y FLARIT.  
 EDITORIAL BIBLIOGRAFÍA ARGENTINA.  
 Buenos Aires, Argentina, 1977.
26. **"NUEVA ENCICLOPEDIA JURÍDICA" TOMO VIII.**  
 PUBLICADA POR CARLOS E. MASCAREÑAS.  
 EDITORIAL FRANCISCO SEIX, S.A.  
 México, 1956.

## LEGISLACIÓN

CONSTITUCIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.