

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
PROGRAMA DE POSGRADO EN CIENCIAS POLÍTICAS Y  
SOCIALES

FACULTAD DE CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES  
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES SOCIALES  
CENTRO DE INVESTIGACIONES SOBRE AMÉRICA DEL NORTE  
CENTRO REGIONAL DE INVESTIGACIONES MULTIDISCIPLINARIAS  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ACATLÁN

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MÉXICO,  
1915-1941

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
MAESTRO EN GOBIERNO Y ASUNTOS PÚBLICOS

PRESENTA

ARTURO VALENCIA ISLAS

DIRECTORA DE TESIS  
GRACIELA MÁRQUEZ COLÍN



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis 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.

## TABLA DE CONTENIDO

<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO 1. FINANZAS PÚBLICAS REVOLUCIONARIAS Y PRIMEROS PROYECTOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 1915-1920 .....</b>	<b>12</b>
1.1 El desorden fiscal revolucionario .....	13
1.2 El constitucionalismo y el relevo generacional hacendario .....	18
1.3 El proyecto de Rafael Nieto .....	21
1.4 El Estudio Chandler .....	24
1.5 La Constitución de 1917 y los impuestos directos .....	29
<b>CAPÍTULO 2. ANTECEDENTES DIRECTOS Y CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA .....</b>	<b>34</b>
2.1 El Impuesto del Centenario .....	34
2.2 Contexto y recepción del Impuesto Sobre la Renta .....	38
2.3 La ley de 1924 .....	44
2.4 La ley de 1925 .....	47
<b>CAPÍTULO 3. EL DIFÍCIL INICIO, 1925-1932 .....</b>	<b>55</b>
3.1 Recepción del impuesto y su papel en el sistema fiscal en la década de los veinte .....	56
3.2 La Primera Convención Nacional Fiscal .....	60
3.3 Primeros resultados .....	62
<b>CAPÍTULO 4. RECUPERACIÓN Y NUEVA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 1933-1941 .....</b>	<b>65</b>
4.1 La Segunda Convención Nacional Fiscal .....	67
4.2 La legislación fiscal durante el Cardenismo y el Impuesto Sobre la Renta .....	69
4.3 La ley de 1941 .....	73
4.4 La evolución de la recaudación .....	75
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>84</b>
<b>ANEXO ESTADÍSTICO .....</b>	<b>87</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>98</b>

## AGRADECIMIENTOS.

Antes que nada, quiero agradecer a la Universidad Nacional Autónoma de México, la cual me abrió de nueva cuenta sus aulas para poder realizar estudios profesionales. La generosidad de la UNAM, su ejemplo de trabajo y compromiso social, han conformado mi pensamiento y me hacen estar muy orgulloso de ser universitario. Agradezco también el apoyo otorgado por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, del cual fui becario durante los estudios de maestría. Sin su apoyo económico me hubiera sido imposible realizar estos estudios, sobre todo porque aquellos años posteriores a la crisis de 1995, fueron particularmente difíciles en mi ámbito familiar.

En el ya lejano año de 1999, la doctora María Eugenia Romero Sotelo, quien había sido directora de mi tesis de licenciatura dentro de la Facultad de Economía de la UNAM, me impulsó a inscribirme en la Maestría en Gobierno y Asuntos Públicos, un novedoso programa de estudios dentro de la Facultad de Ciencias Políticas y Sociales que combinaba algunos temas de mi interés por aquel entonces. Un particular agradecimiento por toda su ayuda e impulso brindado tanto en la licenciatura como después. Posteriormente, durante la maestría tuve la fortuna de contar entre mis profesores al doctor Arnaldo Córdova, quien no solo me encaminó dentro de la ciencia política sino que además afirmó mi interés por la historia posrevolucionaria. Las múltiples conversaciones y recomendaciones que recibí de él, han dejado honda huella en mi formación. Mi agradecimiento es infinito para con el doctor Córdova. Durante el inicio de la elaboración de la tesis, conté con la asesoría del doctor José Ayala Espino, el cual había sido mi profesor durante la licenciatura, contagiándome su interés por la Economía Pública. Desgraciadamente el doctor Ayala falleció en la fase inicial de la investigación. Desde aquí, un recuerdo con afecto y agradecimiento.

Lugar privilegiado dentro de este recuento de mis adeudos académicos lo ocupa la doctora Graciela Márquez Colín. La doctora Márquez no solo asesoró y dirigió la presente tesis, sino que siendo ya alumno del doctorado en historia en El Colegio de México, se preocupó especialmente por la conclusión de mi proceso de titulación de la maestría. Debido a su ejemplo, decidí realizar una tesis relacionada con la historia fiscal de México. Gracias a sus múltiples correcciones pude eliminar los errores más evidentes del texto, aunque, por supuesto, aquellos que sobrevivieron, son de mi completa responsabilidad. Muchas gracias por su preocupación y toda su ayuda. Aprovecho también para agradecer las correcciones hechas por los sinodales asignados a esta tesis. Sus observaciones han sido de gran ayuda para mejorar el presente texto.

El contar con el respaldo familiar es algo indispensable para llevar a buen término cualquier proyecto de mediano o largo plazo. Afortunadamente, el “frente familiar” siempre ha estado a buen cubierto gracias a Vivi, Gaby y Mary, quienes más que mi madre y hermanas, son antes que nada mis amigas. Muchas gracias por todo su cariño y ayuda. También quiero dejar aquí un recuerdo de mi padre, que tanta falta nos ha hecho y a quien tanto echamos de menos. Desgraciadamente, no pudo ver concluido el proceso de esta maestría. Con cariño, papá.

Por último, quiero agradecer a Marce por su entusiasmo, insistencia y amor, sin el cual no hubiera podido concluir este proyecto, mismo que también se vio beneficiado por sus consejos, lecturas y correcciones. La luz de este faro ha alumbrado todo el trayecto de elaboración de la tesis. Todo mi amor y todo mi agradecimiento.

## INTRODUCCIÓN.

Es casi un tópico afirmar que México es uno de los países con menor recaudación tributaria del mundo: el gobierno mexicano solo percibe por esta vía, alrededor del 9% del PIB, una proporción muy pequeña si se compara con el 38% que en promedio obtienen los países de la OCDE<sup>1</sup>. El resto de sus ingresos los obtiene a través de la llamada “renta petrolera”, formada por el monto de las ventas de petróleo en el mercado internacional menos los costos de extracción. Si sumamos los ingresos petroleros con los no petroleros —de los cuales forman parte los ingresos tributarios—, resulta que el Estado Mexicano se apropia del 22% del PIB, alcanzando los ingresos por hidrocarburos hasta el 40% del total de los ingresos públicos, lo que representa alrededor de 1.3 billones de pesos según la Ley de Ingresos para el año 2010.

La dependencia pública de los ingresos petroleros, podría no significar mayor problema, si no fuera porque el volumen de dichos ingresos está determinado por el precio internacional al que se vende el petróleo, el volumen de producción alcanzado y los costos de extracción, por lo que para aumentar los ingresos, debe incrementarse el precio y el volumen extraído mientras se reducen los costos; desgraciadamente, tanto el volumen de extracción como sus costos, tienden a ser inelásticos, mientras que los precios de exportación son una variable exógena a la economía mexicana, por lo que la renta petrolera no debería ser considerada una fuente corriente de ingresos fiscales —o al menos no debería seguirlo siendo en el mediano plazo—<sup>2</sup>.

A pesar de numerosos intentos, México no ha podido encontrar una estructura fiscal “adecuada” que le permita maximizar sus ingresos tributarios sin afectar variables económicas como empleo, inversión o ahorro, todo esto en el marco de un mundo cada vez más globalizado donde el campo fiscal también es un ámbito de competitividad entre las naciones. Sin embargo, el volumen de

---

<sup>1</sup> Véase, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2009), pág. XXVII.

<sup>2</sup> La ley de ingresos de 2010 estimaba solo la disminución de una décima de punto porcentual del PIB en los próximos cinco años para este rubro de ingresos, véase, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (2009), pág. XXVIII.

recursos necesarios para abatir las enormes necesidades sociales que aun persisten en el país, obliga a incrementar los recursos fiscales no-petroleros, ya que los tres rubros que absorben una mayor proporción del gasto, la educación, la seguridad pública y los servicios de salud, han entrado en una fase aguda de deterioro, mientras que la infraestructura de comunicaciones, transporte, electricidad y agua han quedado rezagados en términos de cobertura demográfica.

Aunado al bajo volumen de recaudación, México también arrastra el problema de la fiscalidad y las relaciones intergubernamentales, asunto por demás importante y de actualidad en un país que, como el nuestro, aún no ha logrado generar una fórmula para repartir las cargas y los beneficios fiscales entre los estados y la Federación. Un ejemplo de esta problemática hoy en día, es la desigual recaudación fiscal entre los distintos órdenes de gobierno, ya que mientras el gobierno federal recaudó en el año 2010, el 96% del total de los ingresos, las entidades federativas solo cobraron el 2.6% y los municipios el 1.4%. Esta relación tan desigual, es resultado de un proceso de centralización fiscal llevado a cabo por el gobierno federal a lo largo del siglo XX, que concentró capacidades tributarias, ya fuera absorbiéndolas de los gobiernos subnacionales o reservándolas para si, en el caso de impuestos de nueva creación. Como puede observarse, la difícil situación tributaria en la que se encuentra México, es resultado de un proceso largo y complejo que necesariamente debe ser abordado desde la mirada de la historia fiscal, aunque por supuesto, conscientes de que un análisis adecuado debe contemplar las distintas circunstancias políticas, ideológicas, económicas y sociales en las que se ha tratado de construir el sistema tributario mexicano.

#### Marco teórico.

Debido a que a lo largo del presente texto se utilizarán diferentes conceptos relativos a las finanzas públicas y a la función del Estado dentro de la economía, a continuación se presenta un conjunto de definiciones básicas que puedan servir de orientación al lector a manera de marco teórico.

Una de las principales herramientas con las que cuenta el Estado para influir sobre la economía es la política fiscal, la cual se define como el conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los ingresos que obtiene el Estado pueden dividirse en tres categorías principales

- Impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.
- Ganancias obtenidas de empresas del sector público.
- Financiamiento público, ya sea de endeudamiento público interno o externo.

En México, el uso de estas herramientas está determinado por la Ley de Ingresos de la Federación, que se emite para cada ejercicio fiscal y que debe ser autorizada por el Congreso de la Unión en el caso Federal y por las legislaturas locales en el caso de los Estados y Municipios. Por medio de este instrumento jurídico, se faculta a los distintos niveles de gobierno para la creación de nuevos impuestos, haciendo uso de su potestad tributaria, que es entendida como la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas, bienes o actos que se hallan o se realicen en su jurisdicción<sup>3</sup>. Así, a través del cobro de impuestos; de los ingresos provenientes de la venta del petróleo; de la venta de bienes y servicios de las empresas públicas, así como de la deuda pública que contrata, el Estado obtiene los ingresos necesarios para atender sus necesidades de gasto.

Existen múltiples formas para clasificar los ingresos que recibe el Estado —presupuestarios y no presupuestarios, ordinarios y extraordinarios, entre otros—; sin embargo, el artículo 1° de la Ley de Ingresos de la Federación, clasifica los ingresos dependiendo de su origen institucional en cuatro categorías: petroleros, no petroleros, tributarios y no tributarios. Los ingresos tributarios —entre los cuales se encuentran los impuestos—, se obtienen por la ejecución de la Ley de Ingresos

---

<sup>3</sup> Véase, Cámara de Diputados, (2005), p. 81.

y significan un aumento de los recursos del sector público, sin que provengan de la enajenación de su patrimonio.

Dentro del sistema fiscal mexicano existen muy diversos impuestos, cuyas facultades fiscales se encuentran repartidas entre los niveles de gobierno Federal, Estatal y Municipal. Entre los que corresponden al nivel Federal destacan el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Impuesto al Activo, el Impuesto Sobre Tenencia y Uso de Vehículos, entre otros<sup>4</sup>.

Según la Ley vigente del Impuesto Sobre la Renta, —publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980—, este impuesto “grava el incremento patrimonial de las personas físicas o morales que residan en México, de las agencias o sucursales de empresas extranjeras y de los residentes en el extranjero respecto a los ingresos procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional”<sup>5</sup>. Este es el impuesto más importante en términos de ingresos tributarios para el gobierno Federal, alcanzando alrededor del 5 por ciento del PIB en los últimos años.

Tradicionalmente se ha atribuido al Impuesto Sobre la Renta diversas características benéficas para la sociedad en su conjunto; al gravar la renta de los individuos, es decir, el cambio en el patrimonio real de una persona durante un período determinado, se le ha utilizado para tratar de redistribuir el ingreso, con el fin de disminuir las desigualdades entre los agentes económicos. Sin embargo, en ocasiones aún se debaten las implicaciones redistributivas de dicho impuesto.

#### La necesaria perspectiva histórica.

Para Hernández Trillo, fueron tres los procesos que caracterizaron la historia fiscal de México en el siglo XX: primero, un tortuoso camino hacia la centralización tributaria, lo que afectó la recaudación de estados y municipios; luego, la dificultad para encontrar una estructura tributaria “adecuada” tanto en sentido económico como intergubernamental, es decir, una combinación que cubriera las necesidades

---

<sup>4</sup> Véase, Cámara de Diputados, (2005), p. 18.

<sup>5</sup> Véase, Cámara de Diputados, (2005), p. 24.

públicas sin desincentivar las actividades privadas, y que además permitiera la viabilidad financiera de los niveles subnacionales; y por último, los bajos niveles de recaudación en comparación con niveles internacionales.<sup>6</sup>

Pocos casos resumen de mejor manera esta triple batalla fiscal que la creación del Impuesto Sobre la Renta en México. Primero, porque su instauración se llevó a cabo dentro del proceso de centralización fiscal impulsado por los gobiernos posrevolucionarios, con el objetivo explícito de conservar para la Federación los ingresos que este generara; segundo, porque fue un nuevo intento por modificar la carga fiscal desde el consumo hacia los ingresos, y por último, porque pretendía incrementar sustancialmente los bajos ingresos recibidos por el gobierno federal como proporción de la riqueza nacional. Aunque el Impuesto Sobre la Renta obtuvo resultados más bien modestos durante sus primeros años de operación —en realidad se convirtió en un rubro de ingresos de cierta importancia hasta la década de los cuarenta—, hoy en día es el principal impuesto por volumen de recaudación para el gobierno federal.

El proceso de formación del Impuesto Sobre la Renta en México fue relativamente breve si se le compara con otros casos a nivel internacional, pues desde las primeras propuestas formales hasta su promulgación como ley, mediaron solo nueve años. Detrás de la aprobación del Impuesto Sobre la Renta estaba la urgencia de ingresos que tenían los gobiernos posrevolucionarios, agobiados por altos gastos militares y con la llave del crédito externo cerrada por la falta de reconocimiento diplomático norteamericano. Además, la rápida implantación del impuesto se vio facilitada por la imposición presidencial y la falta de verdaderos mecanismos deliberativos que permitieran una discusión incluyente de todos los interesados, tanto dentro —gobiernos estatales y municipales, cámaras de diputados y senadores, congresos estatales—, como fuera del Estado mexicano —empresarios, comerciantes o empleados asalariados—. Por todo esto, la aprobación del Impuesto Sobre la Renta refleja la verdadera naturaleza del federalismo mexicano, y por ello, su estudio no solo tiene interés desde el punto de vista hacendario, sino también desde el político.

---

<sup>6</sup> Véase, Hernández Trillo, (2010), págs. 574-575.

Así, por ejemplo, si comparamos las rutas diferenciadas que siguieron los gobiernos federales en México y Estados Unidos, en torno a la creación de sus respectivos impuestos sobre la renta, veríamos que las historias son un espejo fiel de sus procesos legislativos, del entramado de sus sociedades, de la forma en cómo entienden el federalismo, y en última instancia, de sus sistemas políticos. En este sentido, el federalismo fiscal, es decir, la distribución territorial de las responsabilidades recaudatorias y el gasto público entre las distintas entidades gubernamentales de un sistema federal, ha funcionado de muy diferente manera en ambos países: mientras que en México ha llevado a un proceso centralizador que ha debilitado, al parecer de forma irreversible, a los gobiernos subnacionales, en los Estados Unidos no ha significado necesariamente la indefensión de estados y condados. Esta tensión entre el gobierno federal y los gobiernos estatales y municipales en la disputa por el Impuesto Sobre la Renta, jugó un papel muy importante en los primeros años de su funcionamiento.

#### Objetivo y plan del texto.

El objetivo de este trabajo es estudiar el proceso de creación del Impuesto Sobre la Renta en México, su funcionamiento durante sus primeros años y su instauración definitiva entre 1915 y 1941. El periodo de estudio seleccionado va desde los primeros proyectos para la creación de un impuesto que gravara los ingresos, en medio de la efervescencia revolucionaria y la necesidad urgente de recursos, hasta la promulgación de la segunda ley del Impuesto Sobre la Renta en 1941, es decir, el periodo en que estuvo en vigencia la ley de 1925. Cabe señalar que solo se estudiarán los años de “penuria” del Impuesto Sobre la Renta, pues sería solo después de 1941, y precisamente a raíz de la nueva ley, que comenzaría a incrementarse gradualmente la recaudación de dicho impuesto; así, se puede establecer una división entre los “años revolucionarios” del impuesto — aproximadamente hasta 1941— cuando su recaudación es baja, su estructura polémica y sus capacidades discutidas, y los “años del desarrollo estabilizador” — a partir de 1941 y hasta mediados de la década de los sesenta— cuando se ha

alcanzado cierto acuerdo y la recaudación por este impuesto comienza a ser el pilar de los ingresos tributarios.

Se plantea responder a dos tipos de preguntas. Por un lado, mostrar la necesidad que tenía el gobierno federal al término de la Revolución de nuevas fuentes de tributación que le permitieran controlar y retener el poder en aquellos años inestables. La estrecha relación entre ingresos fiscales y la conformación del estado-nación revolucionario, conduce a preguntar si es el Estado el que define la hacienda pública, o es la hacienda pública la que define al Estado, es decir, ¿el Estado determina de manera totalmente autónoma el carácter y rumbo de la hacienda pública o es el volumen de recursos disponibles en la hacienda pública lo que determina el tamaño y rumbo del Estado? En este sentido, el Estado posrevolucionario decidió la instauración del Impuesto Sobre la Renta siguiendo principios ideológicos —distribuir la carga fiscal sobre los “recios hombros de los ricos” o mejorar la distribución del ingreso— o fue sólo la escasez de recursos la que obligó al Estado a la adopción del impuesto. Aunque algo se ha avanzado en responder esta pregunta, aún no se ha determinado en qué medida contribuyeron ambos factores.

Por otro lado, también se intentará responder a un conjunto de cuestionamientos relacionados con la distribución de atribuciones fiscales con respecto al Impuesto Sobre la Renta, en particular, por qué no se delimitaron expresamente las capacidades tributarias de los distintos órdenes de gobierno en México y se elevaron a rango constitucional, si se contaba con un gobierno con la fuerza y la legitimidad heredada de la Revolución; o fue en realidad, que el régimen posrevolucionario nunca se planteó delimitar expresamente las facultades fiscales entre los niveles de gobierno, porque la ambigüedad legislativa le daba un margen de negociación, y presión, en cada disputa tributaria. Es decir, aunque nominalmente la Constitución de 1917, garantizaba la soberanía política de los gobiernos estatales y municipales, y la autonomía económica en su régimen interno, no podía haber independencia política real, sin independencia económica. Así, la falta de definición de las facultades tributarias, era una estrategia del gobierno federal para sostener esta dependencia política, por lo que realizar el

cambio legislativo, hubiera implicado perder este mecanismo de control por parte del gobierno federal.

El trabajo está conformado por cuatro partes. En la primera se analiza el efecto que tuvo la Revolución Mexicana sobre las finanzas públicas, los proyectos de “reforma fiscal” del régimen constitucionalista, entre los que se contaron las primeras propuestas de creación del Impuesto Sobre la Renta, así como la delimitación tributaria de la Constitución de 1917. En el segundo capítulo, se estudian los proyectos que la administración de Álvaro Obregón llevó a la práctica como antecedentes del Impuesto Sobre la Renta —el impuesto del Centenario y la ley de 1924— y la propia ley de 1925 durante el gobierno de Calles, que lo instituyó definitivamente, además de la formulación de dicha ley y algunos problemas técnicos en su elaboración. En el siguiente capítulo, se estudiarán los primeros años de funcionamiento del impuesto, su recepción por parte de los contribuyentes, las reformas que se hicieron tanto a la ley como al reglamento respectivo y la discusión sobre su distribución en la Primera Convención Nacional Fiscal. Por último, en el capítulo cuatro, se estudiará la discusión sobre el Impuesto Sobre la Renta en la Segunda Convención Nacional Fiscal de 1933, se analizará el desempeño del impuesto a lo largo de todo el periodo de estudio, tanto en su fase inicial en los veinte, como en su consolidación en los treinta, y se concluye con el estudio de la Ley de 1941.

# CAPITULO 1. FINANZAS PÚBLICAS REVOLUCIONARIAS Y PRIMEROS PROYECTOS DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 1915-1920.

En México no hay realmente clase media. El propósito de la Revolución actual es la creación de una clase que pueda ayudar al país a tener un equilibrio social.

Luis Cabrera.<sup>7</sup>

El dinero hay que tomarlo de donde lo haya.

Frase atribuida a Luis Cabrera.

En los últimos años, ha habido un auge importante en el campo de los estudios de historia fiscal en nuestro país. Los periodos, temáticas y enfoques son cada vez más diversos y tienen un nivel de profundidad mayor. La probable causa de este importante impulso, puede deberse a la coyuntura económico-política por la que ha atravesado el país en las últimas décadas. La crisis de la deuda, el fin del modelo de sustitución de importaciones y el posterior cambio de paradigma económico, ha impulsado a los actores políticos a plantear insistentemente la necesidad de una reforma fiscal “a fondo” que resuelva la recurrente escasez de recursos del Estado Mexicano. Es por ello que, a decir de Luis Jáuregui,

es difícil afirmar categóricamente que la historia sigue a la reforma; más bien se debe considerar que se produce historia de los impuestos cuando se requiere de una reforma en tal sentido, y visto desde una perspectiva amplia, la historia fiscal en México se ha generado como resultado de una reforma que aún no llega.<sup>8</sup>

En este sentido, debido a que hablamos de una reforma aplazada o francamente inexistente, podemos afirmar que la historia fiscal se desarrolla actualmente con derecho propio y no como justificación a una reforma fiscal específica.

---

<sup>7</sup> Citado en Uhthoff, (1998), pág. 64.

<sup>8</sup> Véase, Jáuregui, (2003), pág. 753.

Sin embargo, a pesar de los importantes avances que ha habido en este campo de la investigación histórica, aún persisten grandes vacíos, pues aunque en años recientes se han incrementado los trabajos sobre el periodo colonial y el siglo XIX, los relativos a la primera mitad del siglo XX son todavía escasos. A decir de Luz María Uhthoff, existen huecos significativos dentro de la historiografía fiscal posrevolucionaria debido a la escasez de fuentes documentales, puesto que en el periodo revolucionario se dejaron de publicar numerosos documentos oficiales.<sup>9</sup>

A pesar de esta escasez documental, para el tema que nos ocupa, destacan documentos semi oficiales como *“El Estudio preliminar sobre el sistema de impuestos del gobierno mexicano con indicaciones para su reorganización”* de Henry Alfred E. Chandler; o *“El Impuesto Sobre la Renta y la ley de 18 de marzo de 1925”* de Eduardo Bustamante —el primero fue resultado de una invitación del gobierno constitucionalista para sugerir alternativas a los problemas fiscales, mientras que el segundo era producto del trabajo de un funcionario de la Secretaría de Hacienda—. Otros documentos de particular interés para este tema, son los numerosos escritos de Alberto J. Pani, que aunque con un carácter excesivamente laudatorio hacia su propia gestión, sirven de referente "interno" para entender el proceso de elaboración de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925. Además, contamos con algunos documentos oficiales que ayudan a reconstruir la historia del Impuesto Sobre la Renta en las décadas posrevolucionarias: las Memorias de la Primera y Segunda Convención Nacional Fiscal, la Memoria de la Primera Convención Nacional Catastral, los informes presentados por los ejecutivos federales durante el periodo, distintas compilaciones legislativas sobre asuntos fiscales, entre otras fuentes documentales producidas con fines más bien administrativos.

### **1.1 El desorden fiscal revolucionario.**

La caída del régimen de Madero en febrero de 1913 y el triunfo del golpe de Estado encabezado por Victoriano Huerta, llevó a un levantamiento generalizado en el norte del país. El entonces gobernador del estado de Coahuila, Venustiano

---

<sup>9</sup> Véase, Uhthoff, (2005), pág. 161.

Carranza, encabezaría la nueva rebelión demandando el retorno de la legalidad representada por la Constitución de 1857. El 26 de marzo de 1913, se proclamaba el Plan de Guadalupe, con el que Carranza se ponía al frente de una coalición desigual que tenía sus principales núcleos en los estados de Sonora, Chihuahua y Coahuila. El origen geográfico y social de los grupos combatientes implicó formas diferenciadas de financiamiento de sus respectivas campañas militares. Así, mientras los villistas impusieron préstamos forzosos, expropiaron ganado y confiscaron haciendas de la oligarquía local, los sonorenses aprovecharon la reducida destrucción física que vivió el estado para financiarse a través del cobro de impuestos a las distintas actividades económicas; además, al apropiarse de la estructura administrativa federal, cobraron derechos aduanales e impuestos federales.

Por el contrario, en Coahuila el movimiento revolucionario no podía acudir a las confiscaciones de haciendas o la ocupación de minas y fábricas, pues el grupo rebelde era encabezado por el propio gobernador del estado, quien debía garantizar los derechos de propiedad, además de ser él mismo y su familia, miembros de la oligarquía local, por lo que de acudir a estos “métodos revolucionarios”, se vería directamente afectado en su patrimonio. La solución a la que acudió Carranza y el grupo coahuilense, fue la emisión generalizada de papel moneda.<sup>10</sup>

Derrotado el gobierno de Huerta en agosto de 1914, comenzaba una nueva etapa dentro de la lucha armada en la que se enfrentarían los antiguos aliados revolucionarios en una cruenta guerra civil que se extendería de forma intermitente por los siguientes años. Al cambiar el escenario de los combates, la facción constitucionalista diversificó sus métodos de financiamiento: al ocupar regiones que habían sido poco afectadas por los combates —centro, sur y oriente del país—, cobró impuestos a las actividades económicas. Además, al hacerse del control del estratégico puerto de Veracruz, explotó la aduana marítima, a la vez de que cobró derechos en las zonas petroleras al norte de dicha entidad. Un ingreso que fue aumentando en importancia para las finanzas constitucionalistas, eran los

---

<sup>10</sup> Véase, Garcíadiego, (2010), pág. 553.

impuestos a la exportación del henequén que se producía en la península de Yucatán, a los que se agregarían desde finales de 1915, los provenientes del algodón de la Comarca Lagunera.<sup>11</sup> Henequén, petróleo y algodón eran productos cuyos precios se encontraban a la alza debido a la Primera Guerra Mundial, por lo que sus exportaciones, y por lo tanto los ingresos fiscales derivados de éstos, significaron una fuente importante de recursos para el constitucionalismo.

Sin embargo, la partida principal con la que se financió el constitucionalismo, continuó siendo la emisión de moneda. Distintas estimaciones calculan que el monto de las emisiones irregulares de moneda hechas por las distintas facciones, debió rondar alrededor de los 1,000 millones de pesos. Evidentemente, esta no podía ser una fuente corriente de recursos en el mediano y largo plazos. El resultado de todo este desorden monetario fue, por un lado, la devaluación del peso con respecto al dólar —que pasó de una cotización de 49.5 centavos por dólar en febrero de 1913, a 7 centavos en julio de 1915—, además de una inflación galopante que agudizó aun más la escasez de bienes de primera necesidad.

Podría pensarse que la emisión monetaria fue una estrategia fallida; lo cierto, es que a pesar de sus efectos distorsionantes en el mercado, sin duda colaboró en el triunfo del constitucionalismo: las líneas de abastecimiento al frente de batalla continuaron llevando pertrechos, alimentos y combustibles, los salarios de la tropa se pagaron así como los de los empleados públicos en las zonas ocupadas, y gracias a las divisas obtenidas por el control de productos de exportación, las armas fueron compradas en el extranjero con toda normalidad. Sin embargo, el descrédito de la moneda constitucionalista, los crecientes costos de administración del Estado en las zonas ocupadas, y sobre todo, el sostenimiento de un enorme ejército, obligaron a encontrar otras fuentes de financiamiento de lo que se iba perfilando cada vez más como un Estado en formación.

La Revolución había roto el delicado equilibrio de las finanzas públicas porfirianas, basadas sobre todo en impuestos al comercio exterior e impuestos al

---

<sup>11</sup> Véase, Garcíadiego, (2010), pág. 558.

consumo interno —principalmente el impuesto federal del timbre que gravaba el consumo general de los habitantes—, mientras que áreas enteras de la actividad económica, permanecían al margen de la tributación, o generaban muy escasos ingresos al fisco federal; era el caso de los impuestos sobre ganancias del capital y sobre sueldos y salarios. Otro problema agravado por la propia Revolución, fue la indefinición de facultades fiscales entre los estados de la República y la Federación; así por ejemplo, hubo encendidas discusiones para determinar a quién le correspondía el cobro de impuestos sobre la propiedad de la tierra, sobre la renta y el monto de las llamadas participaciones. Aunado a esto, habría que señalar, que la caída de la actividad económica en algunas ramas productivas generadas por la guerra, habían disminuido todavía más los ingresos fiscales federales al reducir la base sobre la cual se cobraban ciertos impuestos y tarifas. A decir de Luz María Uhthoff:

La guerra afectó el funcionamiento de la economía interna, pues además de alterar la administración hacendaria, distorsionó el control del territorio y la legitimidad de la autoridad ante los contribuyentes. Durante estos años, era común que la llegada y salida de las tropas fueran acompañadas por la fuga de recaudadores de rentas y la desaparición de los fondos públicos, y hasta la destrucción o robo de padrones y registros fiscales. Los problemas monetarios, además, impidieron el pago regular de impuestos. Ante esta situación, las finanzas regionales, como las federales, buscaron compensar la crisis de ingresos con recursos extraordinarios: emisión de moneda, intervención de propiedades y préstamos forzosos.<sup>12</sup>

De hecho, la política fiscal, o mejor dicho la autoridad para cobrar impuestos, representó una especie de triunfo entre las facciones combatientes, de manera que, el imponer ciertas contribuciones y desconocer las del enemigo, se volvió una forma de legitimación. A mayor control del territorio, mayor capacidad para el cobro de impuestos y mayor legitimidad política. Otra forma de obtener esta legitimidad, era presentándose como un régimen diferente al de Porfirio Díaz; así los ministros de hacienda de Venustiano Carranza, Rafael Nieto y Luis

---

<sup>12</sup> Véase, Uhthoff, (2005), pág. 168.

Cabrera, denunciaron los “excesos” y “privilegios” que en materia fiscal había cometido el antiguo régimen.<sup>13</sup>

El discurso del nacionalismo revolucionario también tuvo su correlato fiscal, pues a partir del gobierno de Carranza se hizo énfasis en que las fuentes fiscales principales fueran aquellas que no dependieran del extranjero, de allí su preocupación de que los recursos naturales en manos de propietarios extranjeros, fueran aprovechados por los mexicanos.<sup>14</sup> Sin embargo, el régimen resultó incapaz de revertir su enorme dependencia de los ingresos fiscales provenientes del comercio exterior, por lo que el control de las exportaciones se volvió un factor estratégico para el régimen constitucionalista.<sup>15</sup> El enorme déficit fiscal de 75.000,000 de pesos, causado por el creciente gasto de la Secretaría de Guerra, que demandaba más del 70% del presupuesto, impediría cumplir con el programa revolucionario.<sup>16</sup> A decir de Aurora Gómez-Galvarriato,

La Revolución había implicado importantes pérdidas materiales y había dejado un hueco en la inversión que había que llenar. Había que reconstruir el país. Pero no sólo se trataba de volver a echarlo a andar, no en vano había habido una Revolución, se trataba también de transformarlo. Había que llevar a cabo los proyectos de repartición de tierras, salud, educación, irrigación, vivienda y crédito agrícola que la Revolución demandaba. Todo esto requería de recursos que no eran fáciles de obtener.<sup>17</sup>

A pesar de que Carranza gobernó tanto en su etapa preconstitucional<sup>18</sup> como en la constitucional, con poderes extraordinarios otorgados por la Cámara de Diputados —lo que le permitió emitir más de 173 decretos que regularon la

---

<sup>13</sup> Véase, Lomelí Vanegas, (2002), pág. 320.

<sup>14</sup> "La riqueza de los terratenientes, las utilidades de los empresarios y los rendimientos del capital, quedaron prácticamente al margen del tesoro público. Los carrancistas fueron especialmente agudos en sus críticas al régimen fiscal porfiriano", véase, Aboites, (2003), pág. 68.

<sup>15</sup> Véase, Uhthoff, (2005), págs. 172-180.

<sup>16</sup> Véase, Uhthoff, (2005), pág. 181.

<sup>17</sup> Véase, Gómez Galvarriato, (2002), pág. 382.

<sup>18</sup> "El periodo durante el cual Venustiano Carranza ejerció el Poder Ejecutivo Federal sin más fundamento que la autoridad que le fue conferida por el Plan de Guadalupe ha sido llamado el gobierno preconstitucional de Carranza, para señalar su carácter excepcional y recalcar que en virtud de encontrarse en estado de guerra, el país no se regía por la Constitución de 1857 ni estaba en condiciones para convocar al Congreso Constituyente encargado de realizar las reformas prometidas por el ejército constitucionalista", véase, Lomelí Vanegas, (2002), pág. 310.

política fiscal—, el enorme gasto militar, la incompleta pacificación y la volatilidad de ingresos fiscales provenientes del exterior, le obligaban a encontrar fuentes internas de tributación que aseguraran los ingresos suficientes para cubrir los gastos más indispensables. Es en este contexto económico, que se comenzó a plantear la posibilidad de crear el Impuesto Sobre la Renta en México.

## **1.2 El constitucionalismo y el relevo generacional hacendario.**

El desplazamiento de la élite hacendaria que había ocupado los principales cargos administrativos del régimen porfirista en sus últimas décadas, —ligada al llamado grupo “científico” y que contaba entre sus principales miembros a José Yves Limantour, Pablo Macedo y Joaquín D. Casasús, entre otros— obligó a improvisar una nueva generación de funcionarios que se hiciera cargo de la administración pública. Así, llegaron a los principales puestos de responsabilidad, individuos con escasa experiencia administrativa previa. Uno de ellos, Manuel Gómez Morín, justificaba así en 1919, la improvisación de la nueva clase financiera:

En nuestro país todo es fruto de la improvisación. Los políticos y los administradores, el ejército y los gendarmes... queremos y somos políticos, queremos y nos convertimos en financieros, queremos y seremos lo que queremos porque cada uno de nosotros es potencialmente lo que quisiera ser.<sup>19</sup>

Aunque la mayor parte de los individuos que ocuparon la Secretaría de Hacienda durante el periodo de estudio tenían alguna relación con los negocios, ninguno había pertenecido a la antigua clase financiera porfiriana, como se puede observar en el Cuadro1.

---

<sup>19</sup> Citado en Uhthoff, (1998), pág. 82.

**Cuadro 1. Secretarios de Hacienda, 1914-1946.**

Secretario	Periodo	Profesión o actividad
Rafael Nieto*	21 de noviembre de 1914 - 14 de diciembre de 1914	Comerciante
Luis Cabrera	14 de diciembre de 1914 - 1 de mayo de 1917	Periodista y abogado
Rafael Nieto**	2 de mayo de 1917 - 5 de abril de 1919	
Luis Cabrera	9 de abril de 1919 - 20 de mayo de 1920	
Salvador Alvarado	3 de junio de 1920 - 30 de noviembre de 1920	Comerciante y militar
Adolfo de la Huerta	1 de diciembre de 1920 - 25 de septiembre de 1923	Administrador
Alberto J. Pani	26 de septiembre de 1923 - 28 de enero de 1927	Ingeniero
Luis Montes de Oca	16 de febrero de 1927 - 20 de enero de 1932	Contador Público
Rafael Mancera**	21 de enero de 1932 - 16 de febrero de 1932	Contador Público
Alberto J. Pani	16 de febrero de 1932 - 28 de septiembre de 1933	
Plutarco Elías Calles	29 de septiembre de 1933 - 31 de diciembre de 1933	Maestro y administrador
Marte R. Gómez	1 de enero de 1934 - 30 de noviembre de 1934	Ingeniero Agrónomo
Narciso Bassols	1 de diciembre de 1934 - 15 de junio de 1935	Abogado
Eduardo Suárez	18 de junio de 1935 - 30 de noviembre de 1946	Contador Público

\* Oficial Mayor, encargado de despacho.

\*\* Subsecretario, encargado de despacho.

Fuente: La hacienda pública de México a través de los Informes Presidenciales, SHCP, pp. 734-735.

Entre estos recién llegados, destacan dos personajes que ocuparían la Secretaría de Hacienda durante el periodo constitucionalista: Luis Cabrera y Rafael Nieto. Cabrera, era un abogado y periodista poblano que se había destacado como redactor del periódico anti porfirista *El Hijo del Ahuizote*, además de haber militado activamente en el Partido Nacional Antirreleccionista. Al haber sido maderista desde el primer minuto, Cabrera se convirtió en uno de los principales intelectuales y consejeros del grupo revolucionario, además de ser el líder del llamado bloque renovador dentro de la XXVI Legislatura federal. Tras la muerte de Madero, se adhirió al constitucionalismo. A pesar de su experiencia legislativa y docente, Cabrera no había desempeñado ningún cargo administrativo ni tenía especiales conocimientos en el ámbito económico, aunque como diputado se había destacado por impulsar el reparto agrario y la reactivación de la agricultura.<sup>20</sup>

Por su parte, Rafael Nieto, había nacido en Cerritos, San Luis Potosí, donde se había desempeñado como comerciante hasta que en 1908 fue designado síndico municipal y luego regidor del ayuntamiento. En 1912 fue elegido representante al Congreso Federal por su estado natal dentro de la misma XXVI Legislatura, donde coincidiría con Cabrera tras adherirse al bloque renovador. La carrera política y administrativa de Nieto correría junto a la de Cabrera durante el

<sup>20</sup> Véase, Cabrera, (1994), págs. 7-43.

constitucionalismo. Después del Plan de Agua Prieta ambos personajes se separarían pues mientras Cabrera continuó leal a Carranza, Nieto decidió unirse a los sonorenses.

Resulta curiosa la amistad y colaboración que hubo entre ambos personajes, pues existían entre ellos importantes diferencias: mientras Cabrera era ya al iniciar la Revolución un personaje reconocido por su inteligencia y capacidad argumentativa, Nieto era un joven provinciano que además de carecer de experiencia solo había cursado la educación primaria, lo que en más de una ocasión fue utilizado por sus enemigos para descalificarlo en cada puesto al que era nombrado.<sup>21</sup> Sin embargo, el autodidactismo de Nieto y su obsesión por la lectura, le permitió conocer las experiencias legislativas que en ese momento se estaban dando en otros países, lo que se percibe al leer sus escritos económicos en los que hay abundantes referencias al escenario internacional.<sup>22</sup> Sin duda, Nieto conoció las propuestas, discusiones y primeros resultados en la implementación del Income-Tax en los Estados Unidos, además de la experiencia francesa e inglesa en la materia.<sup>23</sup>

También a diferencia de Cabrera, Nieto tenía especial predilección por las discusiones de técnica económica, en las que reflexiona sobre tasas o procedimientos administrativos, mientras que el poblano dedicó poca atención sobre estas “minucias” fiscales. Por último, una diferencia fundamental era la de carácter ideológico: Cabrera era un liberal con influencia positivista que confiaba en la transformación democrática de la sociedad, mientras que Nieto era un radical de tendencia socialista que consideraba que la Revolución Mexicana formaba parte de un proceso hacia la instauración del socialismo en nuestro país.

El momento en el que Cabrera y Nieto asumieron la dirección de las finanzas públicas era especialmente delicado: en lo interno, en medio del conflicto armado y el desorden monetario; en lo externo, durante la Primera Guerra Mundial

---

<sup>21</sup> Así por ejemplo, Uhthoff señala que Nieto fue descalificado por el diputado Juan Sarabia cuando el bloque renovador lo propuso para la Comisión de Puntos Constitucionales, al considerar que Nieto no tenía ningún conocimiento jurídico. Véase, Uhthoff, (1998), pág. 83.

<sup>22</sup> Véase, por ejemplo, Nieto, (1998), págs. 213-237, donde analiza ampliamente problemas de deuda y monetarios en Europa y México.

<sup>23</sup> Véase, Nieto, (1998), pág. 314.

y sin el reconocimiento diplomático de las principales potencias económicas. Sobre la marcha, ambos personajes delinearon un programa económico cada vez más amplio, que poco a poco fue rompiendo los estrechos límites fijados por el pensamiento y temperamento de Carranza, para incorporar algunas de las demandas sociales surgidas al calor de la Revolución.

### **1.3. El proyecto de Rafael Nieto.**

El 17 de diciembre de 1915, el entonces subsecretario de Hacienda Rafael Nieto, publicó el artículo “*Proyecto para la creación del Banco de México*”, en el que sintetizaba sus principales propuestas para la reorganización del sistema financiero mexicano.<sup>24</sup> Nieto advertía que aunque el proyecto había sido presentado tanto a Carranza como a Luis Cabrera, distaba de ser definitivo, por lo que debía ser considerado solo como una sugerencia a título personal.<sup>25</sup>

Nieto creía que para fundar el banco único de emisión, antes era indispensable nivelar los presupuestos, por lo que proponía tres medidas:

1. Renegociar la deuda externa para recalendarizar el pago de intereses.
2. Reducir los gastos particularmente en el ramo de guerra.
3. Revisar la estructura impositiva, con el objeto de:
  - a. Fijar impuestos equitativos a la propiedad rústica y urbana.
  - b. Introducir el Impuesto Sobre la Renta.
  - c. Revisar el impuesto sobre herencias, haciéndolo progresivo y dándole carácter federal.
  - d. Reestructurar las tasas de los derechos de importación con el objeto de gravar más a los bienes de lujo y reducir las cuotas de los bienes de consumo general.
  - e. Aumentar los derechos de exportación sobre metales preciosos.
  - f. Modificar el impuesto al petróleo para sustituir el impuesto de cuantía fija por un gravamen *ad valorem*.
  - g. Aumentar los impuestos sobre el tabaco y las bebidas alcohólicas.

---

<sup>24</sup> Véase, Lomelí Vanegas, (2002), pág. 313.

<sup>25</sup> Véase, Uthhoff, (1998), págs. 100-102.

- h. Crear nuevos impuestos sobre acciones, bonos y títulos de sociedades anónimas.

Las medidas de carácter fiscal propuestas por Nieto, serían retomadas una y otra vez en los años subsecuentes como parte del proyecto de modernización tributaria revolucionario, por lo que puede considerarse el documento económico más influyente publicado durante el constitucionalismo. Entre las reformas más innovadoras presentadas por Nieto, se encontraban, además del establecimiento del Banco Único de Emisión, la introducción del Impuesto Sobre la Renta, algo totalmente nuevo dentro de la estructura fiscal mexicana, junto con impuestos a la producción petrolera, por lo que esta propuesta antecede a la que quedaría plasmada en el artículo 27 de la Constitución de 1917.

La inquietud intelectual de Nieto le hacía estar al tanto de las propuestas progresistas que se habían presentado en los últimos años tanto en los Estados Unidos como en Europa occidental, pero también en la Unión Soviética. Seguramente impulsado por estas experiencias —Estados Unidos había instaurado definitivamente el Income-Tax en 1913, Francia había promulgado definitivamente su *impôt sur le revenu* en 1915, mientras que en Inglaterra el impuesto databa desde 1797, aunque había visto ampliar su incidencia desde finales del siglo XIX—, Nieto impulsó un impuesto a las ganancias en 1918, preparando un proyecto “definitivo” en la Secretaría de Hacienda, aunque por “ciertos obstáculos” no fue enviado al Congreso. Nieto recordaba en 1922,

Tuve entonces la idea de sustituir paulatinamente la renta del timbre por el Income-tax. Es de esperarse que en un futuro próximo, generalizado ya el impuesto en la mayoría de los estados, se llegue a un plan por el que la Federación y los gobiernos locales coordinadamente, apliquen el nuevo sistema.<sup>26</sup>

Aunque Rafael Nieto fracasó en implantar el Impuesto Sobre la Renta a nivel federal, tuvo la ocasión de ponerlo en práctica durante su breve pero extraordinario periodo como gobernador del estado de San Luis Potosí —1920-

---

<sup>26</sup> Véase, Nieto, (1998), pág. 315.

1923, periodo en el que estuvo ausente más de un año—. <sup>27</sup> En su defensa del Impuesto sobre las Ganancias, como fue llamado en San Luis Potosí, Nieto afirmaba que

es éste uno de los impuestos mejores, porque su elasticidad es insuperable, porque hace difícil la incidencia [sic]; porque sustituye la teoría del beneficio por la teoría de la facultad; porque emprende la diferenciación en beneficio de las clases menos afortunadas; porque adoptaba la progresividad en detrimento de los ingresos superfluos y en beneficio de los estrictos; porque, en fin —a diferencia de los impuestos indirectos—, va a pesar principalmente sobre las clases superiores, sin casi lesionar los intereses de las clases proletarias <sup>28</sup>.

El proyecto de Nieto, como era de esperarse, fue acremente criticado por la oligarquía potosina que argumentaba que recién concluida la etapa revolucionaria no era el momento adecuado para cargarla con nuevos impuestos, a lo que el gobernador respondía que

son precisamente estos momentos los que debemos aprovechar para reformar trascendentalmente nuestro arcaico sistema fiscal; que si vamos a esperar que el capitalismo industrial y rural recobre salud y vigor, será inútil pretender reformas que restrinjan privilegios, a menos que para ello hagamos nuevas revoluciones. Es una sabia máxima la de Rabelais: “Golpead mientras el hierro está todavía caliente”. <sup>29</sup>

Para Nieto, siguiendo a Rabelais, era necesario que el Impuesto Sobre la Renta se creara antes de que el hierro se “enfriara”, sin embargo, cabe señalar que hay un cambio en la forma como lo concibe: fracasada la opción federal en 1918, plantea en 1922 la implantación del impuesto desde las entidades federativas, es decir, mientras en 1918 —cuando cumplía funciones de Secretario de Hacienda— considera que el Impuesto Sobre la Renta deberá ser creado desde el gobierno federal con participaciones hacia los estados, en 1922, — cuando se encuentra desde el otro lado de la mesa— señala que el impuesto

---

<sup>27</sup> Véase, Nieto, (1998), pág. 147.

<sup>28</sup> Véase, Nieto, (1998), pág. 313.

<sup>29</sup> Véase, Nieto, (1998), pág. 314.

deberá ser creado por los estados con una Federación coordinadora de los esfuerzos estatales. ¿Implicaba esto que las entidades cederían parte del impuesto a la Federación?

Después de promulgada la Constitución de 1917, el Estado se enfrentaba a grandes retos: completar la pacificación del territorio, normalizar las relaciones con el exterior y controlar y normalizar sus gastos mediante un presupuesto coherente. Casi un año después de publicado el proyecto de Nieto se comenzaron a buscar soluciones desde el exterior.

#### **1.4 El Estudio Chandler.**

En agosto de 1917, la “*Comisión de Estudios para la Reorganización Financiera y Administrativa de México*”, integrada por Luis Cabrera, Alberto J. Pani, M. Rodríguez Gutiérrez y Henry Bruere, invitó al economista norteamericano Henry Alfred E. Chandler, para que visitara nuestro país y analizara el sistema fiscal, con miras a generar un conjunto de propuestas.<sup>30</sup> Henry Chandler, quien en aquel entonces se desempeñaba como profesor de Economía Política en la Universidad de Columbia, elaboró dicho estudio durante una breve estancia en nuestro país, el cual sería publicado el 1° de noviembre de ese mismo año. También se invitaría al norteamericano Edwin Kemmerer a hacer un estudio similar, pero sobre asuntos monetarios. Aboites señala, que no era raro en la época invitar a expertos extranjeros a realizar este tipo de estudios, pues otros países en América Latina tuvieron la misma experiencia.<sup>31</sup> La importancia que tiene el “*Estudio preliminar sobre el sistema de impuestos del gobierno mexicano con indicaciones para su reorganización*”, como antecedente a la discusión interna del Impuesto Sobre la Renta en México, bien vale que nos detengamos a analizar su contenido, y en particular, el referente al Impuesto Sobre la Renta.

El estudio comienza con un prefacio escrito por el profesor Edwin R.A. Seligman, también de la Universidad de Columbia, quien originalmente había sido invitado a realizar el estudio y que recomendó a Chandler para dicha labor. El

---

<sup>30</sup> Véase, Aboites, (2003), pág. 62.

<sup>31</sup> Véase, Aboites, (2003), pág. 62.

profesor Seligman, señalaba las tensiones que existían entre política y economía en la elaboración de medidas fiscales, de manera que esta tensión modelaba de diferente manera los sistemas fiscales en los distintos países, señalando los problemas que enfrentaba nuestro país:

Todos los problemas relativos a las reformas fiscales pueden ser considerados desde tres puntos de vista: el administrativo, el político y el económico. La clave del punto de vista administrativo es la sencillez; la del político, el arreglo recíproco, y la del económico, la equidad. El sistema actual mexicano deja mucho que desear en cada uno de estos tres puntos.

Para Seligman, el desarrollo del gobierno central adecuado había dado origen a la necesidad de contar con ingresos federales independientes a los de los estados y municipios. Los gobiernos de antiguo régimen, como en México o en Francia, habían hecho descansar excesivamente el sistema fiscal sobre impuestos indirectos, principalmente impuestos al consumo de productos indispensables para la vida cotidiana; sin embargo, esto era incompatible con los “gobiernos democráticos modernos”, en los cuales, si bien había impuestos indirectos, estos gravaban productos "de lujo o de vicio", dejando así libre una gran cantidad de artículos de consumo necesario.<sup>32</sup>

Según Chandler, a pesar de que los gobiernos revolucionarios habían intentado introducir algunos cambios en el sistema fiscal, éste era básicamente, el que se había tenido durante el gobierno de Porfirio Díaz; esta rigidez se debía particularmente, a la dificultad de cobrar impuestos cuya carga era muy desigual, es decir, al problema administrativo que significaba el cobro de impuestos con múltiples tasas y muy distintos contribuyentes. Según Chandler, el sistema fiscal mexicano se caracterizaba porque una parte importante de la riqueza existente se había gravado poco o nada; dicha riqueza estaba acaparada por individuos que no residían en el país o por extranjeros que no contribuían a los ingresos de la Federación; la mayor parte de la carga fiscal recaía en las clases trabajadoras; se gravaba excesivamente los artículos de consumo sobre todo los necesarios y muy poco los perjudiciales; se tendía a agotar las fuentes de ingresos; no había una

---

<sup>32</sup> Véase, Chandler, (1917), págs. 6-7.

definición clara entre los ámbitos Federal, estatal y municipal en materia fiscal; se habían concedido excesivas franquicias que eximían del pago de contribuciones a numerosas industrias; había una enorme dispersión en los impuestos particularmente en los estados; existía una gran cantidad de impuestos pequeños que rendían ingresos insignificantes; los impuestos se cobraban de una forma excesivamente discrecional por parte de los asesores encargados del mismo; no existía un impuesto general sobre la propiedad personal; y por último, tanto el gobierno federal como los gobiernos estatales, basaban su recaudación en contribuciones regresivas heredadas del antiguo régimen.<sup>33</sup>

Chandler reconocía que se habían tomado algunas medidas importantes por parte de los gobiernos revolucionarios entre las que destacaba: que algunos impuestos regresivos se habían sustituido por impuestos proporcionales; se había incrementado las tasas para artículos nocivos y para algunos de lujo; se había incrementado la contribución federal; se habían aumentado los derechos de exportación; se estaba explorando la posibilidad de desarrollar nuevas fuentes tributarias aún no explotadas; y por último, los gobiernos de los estados estaban empezando a gravar las tierras con impuestos progresivos.

A pesar de todos estos esfuerzos, era indispensable hacer ajustes al sistema fiscal entre los que se encontraban: traspasar la carga que pesaba sobre los artículos de consumo a otras fuentes de productos; incrementar las tasas que pagaban los artículos perjudiciales y disminuir las de artículos de consumo general; gravar de forma más enérgica las rentas procedentes de capitales acumulados; para incrementar la equidad era indispensable eliminar las "contribuciones arbitrarias" y se debería tratar de eliminar la regresividad de algunos impuestos. Sin embargo, la situación existente en nuestro país no era fácil para los gobiernos revolucionarios, pues habían visto disminuir sus ingresos provenientes de las importaciones, la industria minera, la contribución federal, el comercio, la ganadería, la producción de azúcar, y la agricultura en general; mientras que otras prácticamente habían desaparecido, como los ingresos provenientes de los ferrocarriles, bancos y compañías de seguros.

---

<sup>33</sup> Véase, Chandler, (1917), págs. 9-13.

Para tratar de solucionar la situación, los gobiernos revolucionarios no tenían otra opción que tratar de ensanchar la recaudación, sin perder de vista que era más importante tener una base amplia de contribuyentes que incrementar las tasas; para esto, se debían desarrollar las fuentes de ingresos, privilegiando a los pequeños productores que empleaban a muchos trabajadores y promoviendo el restablecimiento de "condiciones industriales normales".<sup>34</sup> La pacificación y el fin de la "anarquía revolucionaria" es algo que se encuentra presente de manera recurrente en los documentos estudiados.<sup>35</sup>

Después de analizar cuáles eran los principales problemas del sistema fiscal mexicano, Chandler propuso ocho recomendaciones principales:

1. "División de las fuentes de ingresos entre el gobierno Federal y los gobiernos de los estados", no existía una división clara de las potestades tributarias entre los niveles de gobierno, ni tampoco mecanismos que permitieran su coordinación.
2. "Necesidad de simplificar el sistema de impuestos", el sistema fiscal era uno de los más "confusos que existen en cualquier país". Los costos de la recaudación eran muy altos, lo que generaba que las contribuciones fueran insignificantes.
3. "La contribución federal", era urgente llegar a acuerdos con los estados sobre un porcentaje único para las contribuciones que éstos debían hacer a la Federación.
4. "Derechos de exportación", el gobierno Federal debía continuar con el incremento a las tasas de esta rama fiscal.
5. "Impuestos sobre utilidades en general", deberían gravarse sobre los ingresos netos y no sobre los brutos, pues esto resultaba regresivo.
6. "Impuestos sobre rentas", véase a continuación.

---

<sup>34</sup> Me parece interesante el tono "democrático" en el que está escrito el *Estudio...*, pues es muy similar al que utilizaron sus contemporáneos "progresivistas" en los Estados Unidos para justificar la creación del Impuesto Sobre la Renta en aquel país, impuesto que sería aprobado después de un largo proceso legislativo en 1913.

<sup>35</sup> Véase, Chandler, (1917), pág. 16. También en numerosas entradas en Secretaria de Hacienda y Crédito Público, (1926).

7. “Impuestos sobre sucesiones”, debería establecerse un impuesto sobre sucesiones a pesar de los prejuicios y objeciones que éste pudiera despertar.
8. “Aumento de los impuestos sobre artículos de vicios comunes”, se podría al menos triplicar los ingresos obtenidos por productos como licores y tabaco, e incluso si no existiera la objeción constitucional explícita, debería considerarse el restablecimiento del monopolio del tabaco<sup>36</sup>.

En cuanto a lo relativo al Impuesto Sobre la Renta, Chandler consideraba que era el mejor medio para “corregir las irregularidades actuales en la distribución de la carga”, es decir, no solo sería una buena fuente de recursos, sino que además permitiría “equilibrar” el sistema fiscal que, como ya hemos dicho, se encontraba excesivamente apoyado en impuestos que gravaban a los trabajadores. A pesar de que el impuesto del timbre servía de alguna medida para gravar sueldos, y de que algunos estados cobraban impuestos a sus propios empleados, la introducción del impuesto de carácter federal uniformaría las contribuciones y le proporcionaría una nueva fuente de recursos de la que tanto estaba necesitado, y que había presentado tan buenos resultados en otros países. Sin embargo, el propio Chandler reconocía la dificultad de implantar este impuesto en nuestro país:

Las dificultades en la administración de un impuesto general sobre rentas son bien conocidas, y se cree que con el sistema administrativo actual de México sería imposible recaudar, bien sea por el gobierno Federal o por los gobiernos de los estados, un impuesto general sobre todas las rentas de una persona en conjunto, eximiendo las rentas pequeñas, pero, considerando que sería adecuado para compensar las irregularidades actuales y, además, que las rentas en México son o muy bajas o relativamente muy altas, no hay razón para que se intente aplicar dicho impuesto.<sup>37</sup>

A pesar de todo esto, Chandler aconsejaba la creación del impuesto siempre y cuando se cumpliera con ciertos requisitos:

---

<sup>36</sup> Véase, Chandler, (1917), pág. 20.

<sup>37</sup> Véase, Chandler, (1917), pág. 23.

1. Debería ser recaudado por el gobierno Federal y quizás parte del producto podría ser devuelto a los estados.
2. Deberían implantarse sistemas de recaudación e información en todas partes donde fuere posible.

Aunque el propio Chandler reconocía la dificultad para hacer un cálculo más o menos preciso sobre el monto de lo que podría recaudarse a través de esta contribución, señalaba que dadas las condiciones de escasez de recursos que vivía el gobierno federal, cualquier ingreso adicional que proviniera de una fuente alternativa, ayudaría a subsanar las alicaídas finanzas públicas, además del impacto favorable que tendría sobre la distribución del ingreso.<sup>38</sup>

El "*Estudio preliminar...*", aunque no ofreció nuevas respuestas al problema fiscal, pues como ya vimos algunas de estas recomendaciones ya se encontraban en el proyecto de Nieto, introdujo algunas ideas que hasta entonces no habían sido consideradas por los funcionarios de la hacienda pública Federal, además de que su propia estructura mucho más programática, permitía la elaboración de un proyecto a largo plazo. Sin embargo, la aportación más importante del estudio de Chandler, era la validación internacional a un proyecto de reforma fiscal ambicioso, que incluía la creación del Impuesto Sobre la Renta.

### **1.5 La Constitución de 1917 y los impuestos directos.**

Desde el inicio del movimiento constitucionalista, Carranza había dejado en claro la necesidad de llevar a cabo reformas radicales en el ámbito jurídico. Así, en el plan de Guadalupe afirmaba que,

el pueblo ha vivido ficticiamente, famélico y desgraciado con un puñado de leyes que en nada le favorecen; tendremos que removerlo todo, drenarlo y construirlo de verdad, crear una nueva Constitución, que nadie ni nada pueda evitar su acción benéfica sobre las masas.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Véase, Chandler, (1917), págs. 22-23.

<sup>39</sup> Citado en Córdova, (1973), pág. 197.

La nueva Constitución asumiría el reto de facultar al Estado revolucionario para incidir en mayor medida sobre la economía. Dentro de estas nuevas facultades, se encontraban primordialmente las de carácter fiscal. Desgraciadamente, el articulado relativo a las cuestiones fiscales quedó disgregado en numerosos artículos, lo que podía inducir a ciertas contradicciones. Entre las disposiciones de carácter fiscal, destacaban los artículos: 31, fracción IV; 36, fracción I; 73, fracciones VII, X, XVII, XIX, y XXIX; 74, fracción IV; 115, fracción IV; 117, fracciones III, IV, V, VI, VII, VIII, IX; 118, fracción I; y los artículos 124, 126 y 131<sup>40</sup>. Debido a su extensión, solo me referiré a los más importantes.

- La base constitucional para el cobro de impuestos, se encontraba en el artículo 31, fracción IV, que trataba sobre las obligaciones de los mexicanos, determinando que una de ellas era la de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, o del estado y municipio en que residan, de la manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes”.
- El artículo 73, que establecía las facultades del Congreso, entre ellas las fiscales; en la fracción VII, lo facultaba para establecer “las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto”, mientras que en la fracción XXIX, especificaba las contribuciones a las que tenía facultad para legislar, entre las que destacaban las del comercio exterior, explotación de recursos naturales, instituciones de crédito, servicios concesionados por la Federación e impuestos especiales —energía eléctrica, tabaco, gasolina, cerveza, entre otros—, determinando que “las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales”, las cuales a su vez “fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica”.
- El artículo 115, fracción IV, determinaba la libertad de los municipios para administrar su hacienda. Sin embargo, como establecía este mismo artículo —al fijar que los municipios debían establecer mecanismos de coordinación para la recepción de las participaciones federales—, aunque los estados y municipios eran considerados libres, no podía considerarse que lo fueran políticamente, si económicamente dependían del gobierno federal para financiar su gasto.

---

<sup>40</sup> Véase, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, texto vigente en 1917, en la dirección electrónica: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 09/09/2011. Todas las referencias al texto constitucional mexicano, provienen de esta referencia.

- El artículo 117, hablaba sobre las actividades que le estaban prohibidas a los estados de la Federación, entre las cuales no se mencionaba la de establecer impuestos directos.
- El artículo 124, que establecía que “las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”.

Como puede observarse, ninguno de estos artículos determinaba específicamente a cuál nivel de gobierno correspondía el cobro de impuestos directos, como era el caso del Impuesto Sobre la Renta. Por ello, argumentando el artículo 124, los estados reclamaban que era una facultad que les correspondía ya que no estaba expresamente concedida al gobierno federal.

La discusión sobre las facultades tributarias entre los estados y la Federación con respecto a los impuestos directos, era una disputa antigua cuando se discutió el nuevo articulado de la Constitución de 1917. Así lo recordaba Manuel Gómez Morín en la discusión del Dictamen sobre Concurrencia y Reformas Constitucionales en la Primera Convención Nacional Fiscal celebrada en 1925:

Cuando se discutió en México la constitución de 1857, la influencia de la constitución americana era predominante, y según relata Zarco en su conocida "Historia del Congreso Constituyente", se discutió también con pasión el asunto de saber qué impuestos deberían reservarse a los estados y cuáles deberían corresponder a la Federación. Parece ser que en el proyecto que después pasó, con pequeñas modificaciones, a ser Constitución, un artículo decía: "Se reservarán a los estados los impuestos directos y a la Federación los indirectos". En el libro del señor Zarco aparece que este artículo —el 120, según creo recordar— fue aprobado. Probablemente por un error, por un olvido, se omitió después poner este artículo<sup>41</sup>.

Aunque se hicieron reformas posteriores a la Constitución, la mayor parte de ellas prohibiendo expresamente a los estados el gravar ciertos sectores de la economía como bancos o ferrocarriles, se dejó en una extrema vaguedad las

---

<sup>41</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1926), pág. 240.

competencias correspondientes a cada ámbito de gobierno. El mismo Gómez Morín reconocía la dificultad de establecer lineamientos claros tomando como referencia los precedentes judiciales, pues señalaba que

La comisión, al estudiar las proposiciones que debería hacer a la asamblea, no ha encontrado, pues, precedentes exactos en nuestro derecho constitucional; porque decir que se reserva a los estados los impuestos directos y a la Federación los indirectos, valía casi tanto como no decir nada, ya que quedaría por definir cuáles son los impuestos directos y cuáles los indirectos.<sup>42</sup>

La ambigüedad constitucional obligó a generar mecanismos de coordinación fiscal, entre los cuales se encontraron las Convenciones Nacionales Fiscales realizadas en 1925, 1933 y 1947. Sin embargo, a pesar de que nominalmente fueron convocadas para generar un espacio de negociación entre estados y Federación, esta última terminó utilizándolas como un mecanismo para imponer decisiones tomadas previamente, reforzando así la centralización tributaria en aras de eliminar la tan mencionada “anarquía fiscal”, es decir, la concurrencia de los diversos sistemas tributarios sobre una misma fuente de riqueza.

No es el objetivo del presente trabajo analizar el federalismo fiscal o describir el proceso de centralización tributaria, sin embargo, me parece necesario describir aunque sea brevemente como estaban repartidas las facultades fiscales al momento en que se creó el Impuesto Sobre la Renta, lo que nos permitirá más adelante estudiar cómo fue que la Federación terminó concentrándolo. Concluido el periodo revolucionario, como hemos visto que señaló Henry Chandler, el sistema fiscal mexicano había cambiado poco con respecto a su antecesor porfiriano. La dispersión tributaria, la duplicación impositiva y la sobrevivencia de antiguas contribuciones de carácter colonial eran frecuentes. Las potestades de las entidades federativas se concentraban en gravar la propiedad territorial; impuestos a la industria y el comercio y algunos impuestos especiales, aunque estos eran diferentes en cada entidad. A pesar de la libertad con que contaban las

---

<sup>42</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1926), pág. 241.

entidades para crear nuevos impuestos, estas tenían que contribuir al gasto federal a través de las llamadas contribuciones federales, que serían eliminadas hasta 1947<sup>43</sup>.

Hernández Trillo señala que hay dos hipótesis sobre las causas del proceso de centralización tributaria: la primera señala que al término de la Revolución se requería de un gobierno federal fuerte que hiciera posibles las múltiples demandas sociales, por lo que la centralización era una necesidad para promover el desarrollo económico; la segunda hipótesis, afirma que el Estado posrevolucionario era un Estado fuerte, que había heredado del Estado porfiriano diversos mecanismos de coerción económica y que ante la debilidad de estados y municipios, no hizo más que aprovechar dichos mecanismos en beneficio propio<sup>44</sup>. En contraste, señala también Hernández Trillo, si bien el proceso de centralización enfrentó muchas resistencias, todos las entidades terminaron cediendo facultades tributarias a la Federación, incluso algunas de ellas porque les resultaba conveniente ceder la “obligación” a gravar —más que derecho a gravar, para algunos estados resultaba más bien una obligación—. Haya sido como resultado de un proceso de imposición o como una renuncia gradual a facultades tributarias, lo cierto es que la distribución de facultades tributarias no es aún ahora un asunto totalmente zanjado, pues todavía se discuten muchos de los temas tratados en las Convenciones Fiscales, en espera de “la gran reforma tributaria” que todavía está por llegar.<sup>45</sup>

---

<sup>43</sup> Véase, Hernández Trillo, (2010), pág. 576.

<sup>44</sup> Véase, Hernández Trillo, (2010), pág. 578.

<sup>45</sup> El federalismo fiscal en el siglo XX es tal vez el tema de historia tributaria que más se ha estudiado para este periodo, ejemplo de ello son: Aboites Aguilar, (2009); Aboites Aguilar, (2003); Aboites Aguilar, (2005); Astudillo Moya, (1999); López Tijerina, (2004); Méndez Reyes, (2004); entre muchos otros, además de las ya mencionadas Memorias de cada una de las Convenciones Fiscales.

## CAPITULO 2. ANTECEDENTES DIRECTOS Y CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 1920-1925.

Vivo en una época que dígase lo que se quiera es netamente revolucionaria. Dos lustros de luchas intestinas han cambiado totalmente la estructura política de México; las nuevas instituciones surgen, las viejas se derrumban. ¿Habremos ganado algo? La generación pasada lo niega. La nueva afirma que hemos aventajado mucho; pero, desgraciadamente, pocos de sus miembros se ocupan de probarlo. Yo, en la imposibilidad de hacer el balance general de la Revolución, me he propuesto en este estudio demostrar que, al menos en un punto, hemos ganado.

Eduardo Bustamante, 1926.

Al amparo de la Constitución de 1917, los gobiernos de Adolfo de la Huerta, Álvaro Obregón y Plutarco Elías Calles, cambiarían de forma importante las bases sobre las cuales se encontraba sustentado el andamiaje institucional de nuestro país en materia económica. A través de la creación de organismos públicos de carácter económico, formados tanto para consolidar el Estado posrevolucionario como para acelerar la modernización del país, en la década de 1920 se fundaron bancos, comisiones y secretarías que ampliaban el ámbito de la acción gubernamental, al tiempo que se emitía nueva legislación o se reformaba la ya existente. Como parte de este proceso de modernización es que se creó el Impuesto Sobre la Renta.

### **2.1 El impuesto del Centenario.**

La presión por incrementar los ingresos tributarios no había descendido desde la publicación de los estudios de Nieto y Chandler, sino todo lo contrario; aunque se habían incrementado los ingresos como resultado del aumento de la producción petrolera en 1919 y 1920, la imposibilidad de renegociar la deuda externa rápidamente cerraba la posibilidad de utilizar el crédito como un mecanismo de financiamiento adicional, al tiempo que la lenta pacificación del país impedía

disminuir drásticamente el presupuesto dedicado a la Secretaría de Guerra. Es en esta coyuntura, que se da el triunfo del levantamiento armado de Álvaro Obregón, con lo que se iniciaba una nueva etapa dentro del periodo revolucionario, la del dominio del triángulo sonoreño. Para María del Carmen Collado, estos años son decisivos en el paso de la fiscalidad del antiguo, a la del nuevo régimen:

La política económica seguida durante estos 13 años [1921-1934] encaminó al país por la senda de la reconstrucción, pese a los problemas internos y externos. Se modificó la política bancaria al establecer el monopolio de la emisión en manos del Banco de México fundado en 1925 y se creó un banco para financiar las actividades agrícolas. Se llevó a cabo un importante programa de construcción de infraestructura carretera y de presas y a fin de cuentas se institucionalizó la intervención del Estado en la economía durante este periodo. Paralelamente, se gestó una reforma fiscal que se centró en el establecimiento del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo con el correr de los años, la primacía de los impuestos directos sobre los indirectos en materia de recaudación.<sup>46</sup>

Los primeros años del gobierno de Obregón, estuvieron dominados en materia fiscal por la puja que se da entre el gobierno federal y las compañías petroleras, por establecer un impuesto a la exportación de hidrocarburos, que finalmente se decretaría en junio de 1921. Adicionalmente, es en este periodo que se discute la renegociación de la deuda externa mexicana. Cuando De la Huerta tomó posesión como ministro de Hacienda, el proyecto más viable de reforma fiscal era el propuesto por Chandler en 1917 –dado que era el único que establecía un programa fiscal de corto plazo-. No obstante, el gobierno carecía "de la autoridad moral para imponer nuevos tributos", por lo que Obregón declararía en diciembre de 1921:

Distribuir las cargas públicas en proporción de la capacidad tributaria, seleccionar las materias gravadas fijando cuotas de manera que reporten mayores gravámenes las producciones superfluas que los artículos destinados a satisfacer las necesidades ordinarias de las clases populares... y organizar la recaudación... es un acto de justicia que no sólo aumentará los ingresos del erario, sino que

---

<sup>46</sup> Véase, Collado Herrera, (2002), pág. 356.

también presenta al Estado la mejor oportunidad de intervenir sin provocar perturbaciones sociales, regulando de manera más equitativa la distribución de las riquezas y asegurando el bienestar colectivo.<sup>47</sup>

Esta declaración de Obregón realizada en el marco de su Primer Informe de Gobierno, es de particular relevancia, pues deja ver que el gobierno federal consideraba el Impuesto Sobre la Renta, no sólo como un mecanismo para incrementar los ingresos fiscales, sino además, como un medio para nivelar las diferencias sociales y mejorar la distribución de la riqueza. Es en este contexto, que se ensayó por primera vez, la creación de un impuesto de carácter federal que gravaría los sueldos y salarios.

El impuesto del Centenario fue proyectado por Miguel Palacios Macedo, jefe del departamento técnico fiscal de la Secretaría de Hacienda, y publicado como decreto el 20 de julio de 1921. Se anunciaba que se pagaría en una única ocasión para ayudar al mejoramiento de los puertos y la compra de barcos mercantes. Sin duda, el objetivo que se perseguía con la implantación del nuevo impuesto, iba más allá que el declarado públicamente. Por un lado, se necesitaba con urgencia una fuente complementaria de recursos que ayudara a balancear el creciente déficit público, y por el otro, se trataba de un experimento fiscal para medir la reacción de los contribuyentes ante una carga totalmente nueva en el sistema fiscal federal. Collado señala la relación entre el déficit público y la creación del impuesto del Centenario,

En cuanto a la reforma fiscal, se introdujo de manera experimental el Impuesto Sobre la Renta en 1921, bajo el nombre de Impuesto del Centenario, pero no se estableció definitivamente debido a que los ingresos crecientes generados por los gravámenes al petróleo permitieron posponerla. Sin embargo, en 1923 se fue acumulando un creciente déficit derivado de la caída de los precios del petróleo y de que la producción de hidrocarburos dejó de crecer al ritmo anterior. Con ello se vio comprometido el prestigio político y la influencia de De la Huerta en el gabinete. Renunció como secretario de Hacienda, dos meses después aceptó la candidatura

---

<sup>47</sup> Véase, Collado Herrera, (2002), págs. 373- 374.

a la presidencia que le ofrecía el opositor Partido Cooperatista y en diciembre de 1923 inició la rebelión que llevó su nombre”.<sup>48</sup>

Así, el impuesto del Centenario fue cubierto por los contribuyentes sin mayores protestas ya que se asumía su carácter temporal. Sin embargo, a nadie pasó desapercibido la posibilidad de que el gobierno federal estableciera este gravamen con un carácter definitivo cuando la estabilidad política del país lo permitiera, o cuando los ingresos petroleros disminuyeran. El impuesto estaba compuesto de cuatro capítulos, —que fueron llamados “cédulas”, denominación que perduraría hasta la década de los sesenta—, que eran:

1. Del ejercicio del comercio o de la industria.
2. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada.
3. Del trabajo a sueldo o salario.
4. De la colocación de dinero o valores a rédito, participación o dividendos.

Como puede observarse, no hubo cédulas para la agricultura o la ganadería, las actividades económicas todavía predominantes dentro del país. La base sobre la que se gravaría el impuesto eran los ingresos o ganancias brutas correspondientes al mes de agosto de 1921. El que se hayan gravado los ingresos o ganancias brutas, distorsionaba la base gravable pues estos no miden con precisión la capacidad económica del contribuyente, para lo cual debían gravarse las utilidades, es decir, los ingresos menos los gastos implicados en la actividad económica, que es lo que realmente modifica el patrimonio del individuo.

El decreto señalaba que incidirían en el impuesto todos aquellos individuos, mexicanos o extranjeros, cuya actividad económica hubiera sido desarrollada dentro del país; fijaba también que quedarían exentos del pago del impuesto todos aquellos contribuyentes cuyos ingresos o ganancias brutas no excedieran los \$100 pesos mensuales, lo que reducía enormemente la base de contribuyentes. Por último, se establecía que el impuesto se pagaría a través de la adquisición de estampillas que llevarían impresa la denominación “Centenario”.

---

<sup>48</sup> Véase, Collado Herrera, (2002), pág. 353.

Las tasas establecidas variaban entre 1% y 4% para profesionistas, comerciantes e industriales y de 1% a 3% para aquellos que percibían salarios, así por ejemplo, la cédula 1 que gravaba al comercio y a la industria, pagaría de la siguiente forma:

1.	Hasta \$300	mensuales	1%	
2.	De \$300.01	hasta \$600	mensuales	2%
3.	De \$600.01	hasta \$1,000	mensuales	3%
4.	De \$1,000.01	en adelante	mensuales	4%

Entre 1922 y 1923, el gobierno federal trató de crear un impuesto a la propiedad territorial, el llamado impuesto federal del “uno al millar” decretado en octubre de 1922, que gravaría con 1% los bienes rústicos y urbanos. Después de múltiples protestas de diversos grupos de la población, y sobre todo, de autoridades estatales, el impuesto fue derogado. Este momentáneo triunfo de grupos empresariales y poderes estatales, significó una lección muy valiosa para el gobierno federal cuando al siguiente año se discutió el Impuesto Sobre la Renta.

## 2.2 Contexto y recepción del Impuesto Sobre la Renta<sup>49</sup>.

Si bien en ningún lugar del mundo a lo largo de la historia, ha sido bien recibido el pago de impuestos, en nuestro país la desconfianza y abusos de las autoridades en materia fiscal, ha generado una renuencia sistemática de los contribuyentes al pago de impuestos, o como cita Aboites:

Desde tiempo inmemorial el deber de todo ciudadano que se respete ha sido en México burlar al fisco, eludir sus zarpazos, substraerse de su acción voraz, en tanto las autoridades fiscales han tenido la extraña noción de que su deber consistía en extorsionar a los contribuyentes.<sup>50</sup>

Esta mutua desconfianza histórica, agravada por las confiscaciones y préstamos forzosos durante la Revolución, y la desordenada emisión de circulante

<sup>49</sup> Debido a la escasez documental sobre la reacción a la creación del Impuesto Sobre la Renta, esta sección sigue de cerca a Aboites (2003), quien presenta una buena síntesis de las reacciones de los distintos actores.

<sup>50</sup> Véase, Aboites, (2003), pág. 85.

con la correspondiente disminución del poder de compra del consumidor, hizo al contribuyente particularmente adverso al incremento de las cargas impositivas. Así, la “ilegitimidad fiscal” del Estado revolucionario, como le llama Aboites, hacía que el año de 1924 no fuera el mejor para el establecimiento de un nuevo impuesto, al menos desde el punto de vista del contribuyente.

Tanto por cuestiones de índole estrictamente económica —balancear el presupuesto, diversificar las fuentes de tributación, gravar actividades que hasta entonces habían permanecido sin contribuciones—, como por razones ideológicas —aligerar la carga fiscal de los trabajadores, hacer partícipes del sostenimiento del Estado a los grandes capitales, particularmente los extranjeros, o influir sobre la distribución de la riqueza—, el Impuesto Sobre la Renta, resultaba una herramienta fundamental para el gobierno federal.<sup>51</sup>

Alberto J. Pani recordaba así su participación en la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1924:

Aunque las modificaciones hechas en la Ley de ingresos tendieron originalmente a restablecer el equilibrio presupuestal, recurriendo al expediente inevitable de aumentar algunos impuestos y de crear otros, las referidas modificaciones fueron al propio tiempo orientadas hacia la reforma fiscal planeada por la nueva política hacendaria, creando como núcleo de tal reforma el impuesto —llamado después sobre la renta— que gravó los sueldos, salarios y emolumentos y las utilidades de sociedades y empresas.<sup>52</sup>

A diferencia de lo ocurrido con el impuesto predial un año antes, la Secretaría de Hacienda se anotó un éxito al imponer a toda costa el Impuesto Sobre la Renta. Las causas de este éxito son diversas. Primero, el gobierno federal se encontraba mejor asentado políticamente para resistir los embates de los grupos de presión; a diferencia de lo ocurrido en 1921, en 1924 el gobierno federal no enfrentaba levantamientos armados que pusieran en riesgo la estabilidad del país; las lecciones aprendidas del fracaso del impuesto predial el

---

<sup>51</sup> Pani decía al respecto: "para un gobierno despótico, ningún tributo mejor que el indirecto; pero para un gobierno democrático, la contribución directa es un freno de la administración y un educador del pueblo", citado en Aboites, (2003), pág. 106.

<sup>52</sup> Véase, Pani, (2003), pág. 332.

año anterior, le ayudarían a neutralizar a los inconformes; por último, la convicción ideológica en la necesidad de este impuesto, había cohesionado a buena parte de la clase política en torno a la decisión presidencial. En opinión de Aboites, el Impuesto Sobre la Renta permitiría que, "a la anarquía, dispersión, heterogeneidad, complejidad, fragmentación, debían oponerse el orden, la unidad, uniformidad, simplificación, homogeneidad".<sup>53</sup>

Además de la perenne necesidad de incrementar los ingresos fiscales, uno de los argumentos principales utilizados por el gobierno federal a favor del nuevo Impuesto Sobre la Renta, era la disminución de la inequidad del sistema fiscal mexicano, que se manifestaba por el predominio de los impuestos indirectos,

El impuesto indirecto sobre consumos grava sobre todo, y especialmente en países como el nuestro, el consumo de los artículos más comunes y necesarios para la vida, recayendo en consecuencia sobre el contribuyente, no en proporción de su capacidad económica, sino en proporción del consumo, que es sensiblemente igual para el causante de gran capacidad económica como para el causante que ocupa una situación económica inferior.<sup>54</sup>

La renuncia de Adolfo de la Huerta a la Secretaría de Hacienda para contender en las elecciones de 1924, abrieron la puerta a la llegada de Alberto J. Pani a dicho ministerio. El panorama planteado por Pani a su llegada a la Secretaría, era desolador:

Tuve la pena de descubrir que la situación hacendaria era infinitamente peor de como la sospechaba. Las cuentas del erario federal arrojaban el 30 de septiembre de 1923 un déficit de más de 42 millones de pesos, sin incluir los adeudos heredados de ejercicios anteriores... el excedente mensual de los gastos se acercaba ya a 5 millones de pesos y tendía a aumentar indefinidamente. Era que, por un lado, el despilfarro se practicaba de modo sistemático bajo la forma de dádivas más o menos disimuladas... y, por otro lado, no se había tenido empacho,

---

<sup>53</sup> Véase, Aboites, (2003), pág. 113.

<sup>54</sup> Véase, "Convocatoria a los gobernadores de los estados", en Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (1926), págs. 5-6.

para atender necesidades apremiantes del momento, en comprometer o gestionar y obtener el pago anticipado de futuras recaudaciones.<sup>55</sup>

A pesar de la conocida tendencia de Pani a exagerar la información con que contaba y a su evidente animadversión a Adolfo de la Huerta, la cita da una idea bastante clara de las apremiantes condiciones en que se encontraban las finanzas públicas federales. Cabe señalar, que a la llegada de Pani se encontraban ya muy avanzadas las discusiones de la nueva contribución a la propiedad territorial, el impuesto del uno al millar, el cual había sido propuesto y defendido por De la Huerta. Su enemistad personal y la caída de este último de la gracia presidencial, primero al aceptar la candidatura de un partido opositor, y luego, al levantarse en armas contra el gobierno federal, habían sellado el destino del gravamen territorial. Es decir, si bien hubo una movilización amplia y enérgica de distintos sectores en contra del impuesto, su derogación se debió más a cuestiones de carácter político que a cuestiones de carácter económico.

La ya de por sí complicada situación de las finanzas públicas a finales de 1923, se vio agravada por el levantamiento delahuertista, puesto que significó la canalización urgente de recursos frescos a la Secretaría de Guerra, que Pani calculaba en "una suma no menor de 60 millones de pesos"<sup>56</sup>:

Las secretarías de Guerra y de Hacienda eran, por supuesto, los polos principales de aquella crítica situación. Fue, en suma, la época de mayores preocupaciones, dificultades y peligros de mi vida. El oportuno suministro de dinero para la guerra, con las cajas exhaustas y en un ambiente de desconfianza y, más que eso, de abierta hostilidad, me hizo pasar ratos, muy a menudo, desesperadamente angustiosos.<sup>57</sup>

De nueva cuenta, al igual que en 1921, se hacía indispensable encontrar nuevas fuentes de tributación para cubrir el creciente déficit público, ahora generado por la rebelión delahuertista. Esta sería la coyuntura del segundo y definitivo intento de implantación del Impuesto Sobre la Renta en México.

---

<sup>55</sup> Véase, Pani, (2003), pág. 321.

<sup>56</sup> Véase, Pani, (2003), pág. 331.

<sup>57</sup> Véase, Pani, (2003), pág. 326.

El Impuesto Sobre la Renta nace con la ley de ingresos de 1924 que introducía dos nuevos impuestos, uno que gravaba los ingresos por sueldos, salarios y emolumentos, y otro, a las utilidades de las sociedades y empresas. El 21 de febrero de 1924, se expediría una ley para especificar la forma en que se cobrarían los nuevos impuestos —es decir, ya comenzado el ejercicio fiscal— que llevaba por nombre Ley para la Recaudación de los Impuestos Establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades. Desde un principio, la defensa del nuevo impuesto por el Ejecutivo Federal, fue total. En septiembre de 1924, el presidente Obregón decía que el Income tax “por su excelencia técnica, podrá constituir el núcleo de formación del futuro sistema”. Además, señalaba que el Impuesto Sobre la Renta sería capaz de “sanar completamente nuestro anticuado y defectuoso sistema fiscal y realizar, por la vía pacífica, una reforma más valiosa que muchas de las que han sido escritas con sangre en nuestra historia”.<sup>58</sup>

La oposición al nuevo impuesto no se hizo esperar. Diversos grupos de la sociedad, encabezados por los comerciantes y en menor grado por los industriales, protestaron airadamente por el nuevo impuesto, elevando su voz a través de sus organizaciones gremiales, la prensa de la época, protestas dirigidas directamente al Presidente de la República, amparos interpuestos ante las cortes de justicia, e incluso, movilizaciones sociales más o menos afortunadas.<sup>59</sup> Uno de los argumentos más poderosos de aquellos que se oponían al Impuesto Sobre la Renta, señalaba la ilegalidad del impuesto, pues consideraban que ésta era una facultad de los estados y no de la Federación. La fragmentación territorial del país, también se veía como un obstáculo a la implantación del impuesto. Otro argumento para rechazar el Impuesto Sobre la Renta era que la sociedad mexicana “mostraba una escasa moralidad”, o que se carecía de los elementos culturales que permitirían la correcta implantación del gravamen. Otra objeción al impuesto provenía de su supuesto carácter inquisitorial, pues se decía sacaría a la

---

<sup>58</sup> Véase, Aboites, (2003), pág. 132.

<sup>59</sup> Los textos de Aboites y Collado, analizan una amplia selección de casos de grupos que se oponen al Impuesto Sobre la Renta, particularmente las reacciones de los comerciantes a través de la ConFederación de Cámaras de Comercio. Véase, Aboites, (2003) y Collado Herrera, (1996).

luz los datos secretos de la contabilidad mercantil, además de que facilitaría la violación de domicilios por parte de los agentes encargados del cobro del mismo. También se esgrimía en contra del nuevo impuesto, provenía el pensamiento liberal de la época que rechazaba la progresividad del impuesto, pues se decía era injusto que cobrara tasas diferenciadas, premiando a los miembros más improductivos de la sociedad y castigando a aquellos que habían demostrado una mayor habilidad y capacidad en la competencia económica. Así por ejemplo, Collado cita a Carlos Díaz Dufóo,

gravar desigualmente a los causantes, según la escala de sus ingresos, de suerte que las cuotas mayores caigan sobre las utilidades de las grandes negociaciones industriales, es sencillamente poner trabas a la expansión económica de una nación, impedir las fuertes inversiones... es hacer que el impuesto pese más rudamente sobre los capacitados que sobre los incapacitados, sobre los fuertes y hábiles que sobre los débiles y torpes, sobre los hombres de acción que sobre los que se contentan con vivir con un mediano pasar en un rincón, con sacrificios, pero sin esfuerzos, sin satisfacciones, pero sin necesidades.<sup>60</sup>

Tal era la desesperación de los comerciantes, que llegaron a sugerir que se incrementaran las tarifas del Impuesto del Timbre a cambio de que se eliminara el Impuesto Sobre la Renta, a pesar de que sistemáticamente, se habían opuesto a su sola existencia. El Impuesto del Timbre, normado por la Ley de la Renta Federal del Timbre de 1906, incluía numerosos gravámenes, siendo uno de los principales el de compraventa, que consistía en gravar por separado cada operación que excediera de 20 pesos. Su complejidad y la dispersión de las tasas con que se gravaba, históricamente había dificultado su pago, por lo que los contribuyentes, y en particular, los comerciantes, continuamente solicitaban su derogación.

Para algunos, el del timbre era un impuesto flexible, de bajo costo de recaudación y que además era de gran utilidad para la Federación en su lucha contra las alcabalas y en consecuencia para avanzar en la integración del mercado nacional.

---

<sup>60</sup> Véase, Collado Herrera, (1996), pág. 186.

No en balde se decía que era el impuesto preferido del gobierno, no de los causantes.<sup>61</sup>

En suma, a cada uno de estos argumentos, el gobierno federal dio cumplida respuesta; ya sea tratando de conciliar intereses o bloqueando procesos judiciales, es decir, utilizando la política de la zanahoria o el garrote en su máxima expresión, el gobierno federal fue particularmente hábil para dividir a los grupos de interés, hasta que los comerciantes quedaron prácticamente aislados. Cabe destacar la debilidad relativa de los industriales para hacer frente al Impuesto Sobre la Renta, pues fueron uno de los primeros colectivos en subordinarse a la voluntad gubernamental. Tanto Aboites como Collado, argumentan que esto se debió a su relativamente escaso número, y por lo tanto, mayor facilidad de control. Además de los industriales, otros grupos que aceptaron de forma relativamente dócil el nuevo impuesto, fueron los banqueros y los petroleros, pues éstos ya pagaban en sus países de origen el Impuesto Sobre la Renta.<sup>62</sup>

### **2.3 La ley de 1924.**

No obstante que la Ley de Ingresos había sido expedida el 31 de diciembre de 1923, no fue sino hasta el 21 de febrero de 1924 que fue promulgada la *Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de Ingresos Vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas* (aparecida en el Diario Oficial del 27 de febrero). En la Ley de ingresos para 1924, la Ley sobre sueldos, salarios y emolumentos aparecía en el ramo de impuestos destinados al servicio de la deuda pública, junto con otros ramos como el del 10% sobre los ingresos brutos de los Ferrocarriles Nacionales de México — que había sido determinado en los Acuerdos De la Huerta-Lamont que en aquel entonces habían renegociado la deuda exterior mexicana—. Sin embargo, para el siguiente ejercicio fiscal, el de 1925, aparece ya como un ramo de ingresos por separado. A diferencia de la ley de 1921, esta ley ya no tenía un carácter transitorio.

---

<sup>61</sup> Véase, Aboites, (2003), pág. 66.

<sup>62</sup> Véase, Collado Herrera, (1996), pág. 199.

Yáñez señala que el impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos, se apresuró para que apareciera en la Ley de Ingresos de 1924 —lo que explicaría que fuera incluida en esta sin contar con una ley específica que regulara su funcionamiento— a fin de evitar que los estados de la República establecieran un impuesto similar, desorganizando aún más al sistema fiscal. Cabe señalar que en ese año, solo el estado de San Luis Potosí —como ya hemos estudiado en el proyecto de Rafael Nieto— contaba con un impuesto similar al Impuesto Sobre la Renta que ahora la Federación intentaba implementar para todo el país.

La ley estaba dividida en dos grandes capítulos:

1. Los ingresos que obtuvieran las personas físicas con motivo de su trabajo mediante la percepción de sueldos, salarios, honorarios o emolumentos.
2. Las utilidades que percibieran las sociedades y empresas.

A pesar de que la mayor ventaja del sistema cédular era que podía gravar diferencialmente cada tipo de ingreso, no se estableció ningún gravamen al capital pues se consideró demasiado compleja la determinación del impuesto. El ingreso por el trabajo personal estaba gravado por tarifas progresivas que fluctuaban del 1% al 2%, lo cual significó un retroceso en la progresividad del impuesto con respecto a la ley de 1921, ya que en aquella las tasas iban del 1% al 4%. Los trabajadores que percibían ingresos de dos o más patrones tenían que acumular los sueldos percibidos en cada uno de ellos para aplicarles la tasa progresiva. Los patrones deberían retener el impuesto de los asalariados, siendo, al igual que en el impuesto del Centenario, solidariamente responsables del pago del impuesto, es decir, en caso de que el patrón no cobrara el impuesto, él sería el responsable de su pago, lo cual garantizaba el cobro del mismo. Así, desde esta primera ley, se adoptó un sistema de control de causantes basado en que los propios contribuyentes ayuden a las autoridades fiscales a ejercer sus facultades de vigilancia y control, lo que significaba la simplificación del cobro del mismo.

Cabe señalar que el impuesto sobre utilidades de las sociedades y empresas no hacía distinción alguna sobre el negocio que se gravaba. La base gravable para el cómputo del impuesto, era la utilidad percibida en dinero o en especie durante un año. Este impuesto estableció de hecho un régimen global para las empresas, ya

que el gravamen recaía sobre el negocio que obtenía la utilidad independientemente de la fuente del ingreso, además de que solamente se gravarían los ingresos en dinero o en especie, dejando sin tributación a los ingresos provenientes de créditos otorgados, que también modificaban el patrimonio de las empresas.

A diferencia del impuesto del Centenario, el impuesto de 1924 ya no gravaba los ingresos brutos, sino que permitió una serie de deducciones para determinar de mejor manera la ganancia gravable, es decir definía de una forma más precisa la utilidad de empresas e individuos.

A pesar de esta enorme ventaja, al comparar la ley de 1921 con la de 1924, se observa una disminución en la progresividad en las tasas que gravaban tanto a individuos como a empresas, siendo para estas últimas de 2% al 4%. Al igual que en el impuesto del Centenario, la forma de pago del impuesto era por medio de estampillas y se debían de formular declaraciones de ingresos en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales después de llenadas, debían ser entregadas a las oficinas receptoras para ser revisadas por las Juntas calificadoras. También se dio por primera vez un plazo de cinco años para la prescripción por parte del Estado para el cobro de impuestos y multas, mismo que subsiste hasta la fecha. Del total de ingresos recaudados por concepto de este impuesto —que cabe señalar, desde un principio fue recaudado por la Federación—, debería entregarse un 10% a la entidad federativa y otro 10% al municipio donde se hubiera generado el ingreso gravable.

El 5 abril de 1924 se publicaron adiciones a esta Ley, con la finalidad de gravar a las sociedades extranjeras por los ingresos provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, así como a los rendimientos de capitales, a los cuales se les fijó un gravamen mayor al de otras actividades económicas. El Reglamento del impuesto fue publicado el mismo día que la ley, y en él se explicaba la forma en la que debía ser pagado el impuesto y cómo se crearían y funcionarían las Juntas Calificadoras y Revisoras. También determinaba cuáles eran las deducciones que podían hacer las empresas, siendo las principales las relativas a adquisición de materias primas; costo de transportes; arrendamiento de

locales; sueldos, salarios y emolumentos; intereses por capitales tomados en préstamo; pérdidas efectivas sufridas por caso fortuito, entre muchas otras.

La ley del Impuesto Sobre la Renta de 1924 solo estuvo en vigor durante dicho año, pues al año siguiente se emitió una nueva Ley que estaría en vigor hasta 1941, es decir, operaría durante los 16 años siguientes, años críticos en la historia del siglo XX de nuestro país. A pesar de su brevedad, la ley de 1924 debe ser considerada como un ensayo general que permitiría hacer ajustes de carácter técnico en la ley de 1925<sup>63</sup>.

#### **2.4 La ley de 1925.**

Pani continuaría como ministro de Hacienda durante el régimen de Plutarco Elías Calles, lo que significaba la continuidad del proyecto del Impuesto Sobre la Renta, a pesar de las múltiples objeciones que había vivido la ley de 1924. Para Aurora Gómez-Galvarriato,

La política económica que llevó a cabo Alberto Pani refleja, en una de sus versiones más acabadas, el pensamiento económico que emanó de la Revolución. Al estudiarla podemos comprender, más claramente, cómo fue que después de diez años de lucha intestina, Álvaro Obregón y Plutarco Elías Calles lograron consolidar la paz y establecer los inicios de un régimen duradero capaz de conjugar el progreso con la justicia social.<sup>64</sup>

El 18 de marzo de 1925, se promulgaría una nueva ley, ahora sí llamada Ley del Impuesto Sobre la Renta, que adicionaba y reformaba la del año anterior. Pani señalaba en sus *Apuntes autobiográficos*, que,

Los renglones de la ley de ingresos que se refiere al citado impuesto fueron desarrollados por la ley del 18 de marzo de 1925, marcando los lineamientos generales de la imposición de acuerdo con los cuatro postulados doctrinales relativos:

1. La exención del gravamen para un mínimo de existencia, o sea, lo indispensable para cubrir las necesidades esenciales de la vida.

---

<sup>63</sup> Las estadísticas relacionadas con la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a partir de 1924, pueden consultarse en los cuadros 2, 3 y 4 del Anexo Estadístico. Además, en el apartado 4.4 de esta misma tesis, se analiza la evolución de la recaudación.

<sup>64</sup> Véase, Gómez Galvarriato, (2002), pág. 406.

2. La discriminación o diferenciación de las diversas clases de rentas, esto es, la del capital, las del capital y el trabajo y las del trabajo solamente.
3. La progresividad —para que pese tanto más cuanto mayor sea la fortuna que grava— y, por último,
4. La reducción por cargas de familia.<sup>65</sup>

La nueva Ley sería reglamentada el 22 de abril del mismo año. Tanto la Ley como el Reglamento sufrirían numerosas reformas y adiciones a lo largo de los 16 años en que estarían en vigor. Prácticamente todo el articulado de la Ley y del Reglamento sufrió modificaciones, aunque algunos artículos fueron modificados con mayor frecuencia, como puede observarse en los Cuadros 5 y 6 del Anexo Estadístico. Para Pani, el principal atributo de la ley de 1925 era que permitiría gravar,

hasta las más grandes fortunas, favoreciendo a las clases trabajadoras, ayudando el bienestar de las familias y eximiendo de todo gravamen a los desheredados, efectos todos contrarios a los de la contribución indirecta que hasta esa fecha había predominado en el sistema Federal de tributación. Pero se fue más lejos aún y se le asignó una alta función redentora, acompañando la expansión progresiva del Impuesto Sobre la Renta por la supresión de impuestos equivalentes del timbre y comenzando así a transportar las cargas que habían gravitado más pesadamente sobre los pobres, a las recias espaldas de los ricos. A pesar de las ruidosas y enérgicas protestas que en las clases privilegiadas en todo el país provocó el anuncio y advenimiento de la reforma fiscal y de las numerosas y muy grandes dificultades con que la Secretaría de Hacienda tuvo que luchar para su iniciación —protestas y dificultades que continuaron en 1925— el producto del Impuesto Sobre la Renta creció tan rápidamente que fue posible considerar ese gravamen definitivamente implantado.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> Véase, Pani, (2003), pág. 20.

<sup>66</sup> Véase, Pani, (2003), pág. 20. En su obra *La política hacendaria y la Revolución*, Pani dice al respecto del ejercicio fiscal de 1926: "El caso es que, en sólo los primeros siete meses del año en curso, el nuevo gravamen a rendir un producto de \$13.436 ,229.65, ligeramente superior al de todo el ejercicio de 1925 y casi el triple del que se observó en 1924. Tan rápido crecimiento de la productividad del Impuesto Sobre la Renta autoriza, pues, al considerarlo definitivamente implantado", véase, Pani, (2005) Vol. V, pág. 33.

Analicemos ahora el contenido de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925. Comenzaba aclarando en el artículo dos la definición de renta: “se entenderá para los efectos de esta ley, toda percepción en efectivo, o en valores de buen crédito que, por alguno de los conceptos especificados en los capítulos de esta ley modifique el patrimonio del causante y de la cual pueda disponer sin obligación de restituir su importe”. Luego en el artículo séptimo, se establecía la base sobre la que se calcularía el impuesto, señalando que sería la diferencia “entre los ingresos que percibe el causante y los gastos, deducciones y amortizaciones autorizados por el reglamento. Estos gastos... serán exclusivamente los destinados a los fines del negocio”. La ley describía su estructura cédular diciendo que

El impuesto mexicano sobre la renta no es un impuesto general, quiere decir, no se establece la evaluación global de la renta del contribuyente, sino que, separadamente hace estimaciones de recursos que obtiene por cada una de las siete cédulas en que se divide.

De esta manera, si alguna persona obtenía ingresos de una fuente que no estuviera comprendida dentro de cualquiera de esas cédulas, esa persona no debía pagar el Impuesto Sobre la Renta. Para Bustamante, la definición implícita de renta utilizada en la ley de 1925, era la misma que se había utilizado en la ley francesa del 15 de julio de 1914, que decía que la renta era "todo valor, apreciable en dinero, puede ser consumido anualmente por el contribuyente sin disminuir ni agotar la fuente que lo produce".<sup>67</sup>

En cuanto a la delimitación sobre quién debía ser considerado contribuyente, se siguieron dos criterios distintos para determinarlos: el de personalidad y el de territorialidad. El artículo primero de la ley, establecía que estaban obligados al pago del impuesto,

1. Los mexicanos domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ganancias e ingresos, cualquiera que sea la procedencia de ellos.
2. Los extranjeros domiciliados en la República o fuera de ella, por sus ingresos o ganancias que provengan de fuentes de riqueza situadas o de negocios realizados

---

<sup>67</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 64.

en el territorio nacional, ya fueran individuos, sociedades civiles o mercantiles, asociaciones, fundaciones, mancomunidades, copropiedades o sucesiones.

3. las sociedades civiles o mercantiles, las asociaciones... y, en general, las corporaciones en los casos en que lo están los individuos, conforme a las fracciones anteriores.<sup>68</sup>

Para Bustamante, era indiscutible el principio de territorialidad de las fuentes, por lo que el pago del impuesto para todos aquellos extranjeros que realizaran actividades en México, era obligatorio. También era indiscutible según Bustamante, que los mexicanos aún aquellos que residan en el extranjero, tenían la obligación de pagar impuestos en México pues según él, "las nacionalidades son algo más que agrupamientos de hombres en un territorio determinado, que existen lazos de tradición y de sentimientos que unen a los individuos de un mismo pueblo, y que la existencia de esos lazos funda, si no justifica, la obligación de la persona de contribuir al sostenimiento del gobierno de su país".<sup>69</sup>

La clasificación cédular de la ley de 1925, que determinaba la tasa con la cual se iba a gravar a cada contribuyente, era la siguiente:

- Cédula primera. Artículo 6. Comprendía los causantes que habitual o accidentalmente, ejecutaban actos de comercio.
- Cédula segunda. Artículo 14. Comprendía los causantes que explotaban algún negocio industrial.
- Cédula tercera. Artículo 17. Comprendía los causantes que explotaban algún negocio agrícola.
- Cédula cuarta. Artículo 20. Comprendía los causantes que normal o accidentalmente, obtenían ingresos procedentes,
  - De intereses simples o capitalizados.
  - De intereses sobre las cantidades que se les adeuden como precio de operaciones de compra-venta.
  - De descuentos o anticipos sobre títulos o documentos.
  - De pensiones por usufructo.

---

<sup>68</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 65.

<sup>69</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 66.

- De depósitos irregulares.
- Del otorgamiento de fianzas.
- De obligaciones y bonos, exceptuando los bonos de la deuda pública mexicana.
- De acciones, comanditas, participaciones, obligaciones, bonos.... De arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales o agrícolas.
- De cualesquiera otras operaciones o inversiones de capital<sup>70</sup>.
- Cédula quinta. Artículo 26. Comprendía,
  - Los causantes que, normal o accidentalmente perciban participaciones, con el carácter de rentas o en cualquier otra forma, provenientes de la explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal, por los estados o por los municipios.
  - Los que aportaran, enajenaran o en cualquier otra forma transmitan total o en parte, la propiedad de la concesión otorgada por la Federación, los estados o los municipios.
- Cédula sexta. Artículo 28. Comprendía los causantes que, regular o accidentalmente percibían sueldos, salarios, emolumentos, pensiones, retiros, subsidios o rentas vitalicias.
- Cédula séptima. Artículo 31. Comprendía los causantes que,
  - Se dediquen al ejercicio de profesiones liberales, literarias, artísticas o innominadas.
  - Ejerciten un arte u oficio.
  - Sin estar comprendidos en las fracciones anteriores, obtenga lucro o ganancia, por su destreza, cultura o habilidad, en algún deporte, espectáculo u otra ocupación de naturaleza análoga, así como ingresos por concepto de funciones de beneficio.

Basada en la estructura cedular, la ley definía como renta mínima gravable, para los causantes comprendidos en la sexta y séptima (sueldos, salarios y emolumentos y profesiones) la cantidad de \$170.00; para la primera, segunda y tercera, la de \$2,500.00 anuales o poco más de \$200.00 mensuales, los causantes de las cédulas cuarta y quinta pagan por sus ingresos brutos, la diferencia se debe

---

<sup>70</sup> Véase, Bustamante, (1926), págs. 69-71.

a que los de las cédulas sexta y séptima están autorizados a hacer deducciones por cargas de familia, en tanto que los de la primera, segunda y tercera, no.<sup>71</sup>

Las tasas que se aplicaban en cada cédula, cambiaban dependiendo de la actividad, así, iban desde 2 y 8 % en la primera cédula, 4% en la sexta cédula de sueldos y salarios, hasta llegar al 10% que correspondía a la cédula quinta (concesiones sobre explotaciones del subsuelo) y a los deportistas. Al respecto señala Aboites,

Vale llamar la atención sobre el hecho de que en las cédulas sexta y séptima la ley establecía dos tarifas, la A y la B, esta última se aplicaba a los causantes residentes en las localidades de donde se esperaba mayor recaudación: Distrito Federal, las ciudades fronterizas con Estados Unidos, Tampico, Tuxpan, Progreso y Mérida. Y esa tarifa, alegando el mayor costo de la vida, era más benévola, tanto porque aumentaba al tope el ingreso exento como porque aplicaba tasas menores en los primeros once rangos del ingreso. Por otro lado, los causantes que tuvieran ingresos por varios conceptos debían pagar los impuestos de manera separada.<sup>72</sup>

Los artículos 30 y 32 de la ley, especificaban las características de las deducciones por cargas de familia, de manera que sólo las cédulas sexta y séptima podían hacer deducciones sobre sus ingresos gravables hasta por una cantidad de \$35.00 mensuales según el número de personas que sostuviera el causante. Con respecto al carácter progresivo de las tasas, la ley señalaba que después de dejar un margen "completamente libre a los menos preparados para la lucha por la vida para que atiendan a su subsistencia y a la de su familia" las tasas se hacían progresivas en proporción al ingreso.

La ley de 1925 también consideraba un sistema de control del impuesto que quedó plasmado en los artículos 33, 38 y 41. El artículo 33 obligaba a todos los contribuyentes a excepción de los de la sexta cédula a llevar libros de contabilidad; el 38 obligaba a los contribuyentes a presentar declaraciones fiscales; y por último, el 41 obligaba a los contribuyentes a aclarar cualquier duda

---

<sup>71</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 67.

<sup>72</sup> Véase, Aboites Aguilar, (2003), págs. 145-147.

que hubiera sobre sus declaraciones con los datos de las mismas ante las juntas calificadoras, las cuales funcionarían como una primera instancia con facultades amplísimas, ya que podían citar a los contribuyentes para pedirles sus datos, exigirles la presentación de los libros de contabilidad o practicar visitas a los negocios. La junta revisora conocía en segunda instancia de las resoluciones de la calificadora teniendo sus mismas facultades según el artículo 85 del Reglamento.<sup>73</sup> Estas amplias facultades "inquisitoriales" según algunos gremios, particularmente el de los comerciantes, eran las que hacían odioso el impuesto para muchos contribuyentes.

Bustamante reconocía que la ley podría resultar inquisitorial para algunos ciudadanos, sin embargo, consideraba que esta era "un atributo inevitable del Impuesto Sobre la Renta, cuyo carácter odioso sólo puede atenuarse por la prudencia". Aquí, se apoya Bustamante en M. Lastigue, ministro de finanzas de Francia que opinaba que: "es imposible imaginar un sistema de impuestos sobre la renta que no sea hasta cierto punto, inquisitorial y vejatorio".

Las amplias facultades dadas a las juntas calificadoras y a la junta revisora estaban determinadas en el artículo 40 de la Ley y en los artículos 72, 73, 76, 82 y 85 del Reglamento. La Ley preveía, para evitar cualquier tipo de arbitrariedad, que las juntas fueron integradas con representantes de los causantes. La junta revisora a la cual podían recurrir los contribuyentes sólo debía concretarse a examinar dos cosas:

1. Que la calificadora se hubiera ceñido a los preceptos legales; y
2. Que la resolución dictada estuviera de acuerdo con los hechos y pruebas producidos por los contribuyentes.<sup>74</sup>

Por último, la ley del 18 de marzo determinaba que, al igual que en la ley de 1924, del total de los ingresos recaudados debería entregarse un 10% a la entidad federativa y otro 10% al municipio donde se hubiera generado el ingreso gravable, pero condicionaba para que se aplicara la participación a los estados y municipios, que ni unos ni otros gravaran las mismas fuentes de ingresos, y que "de estar

---

<sup>73</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 76.

<sup>74</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 79.

gravadas estas fuentes, se redujeran las cuotas de tal manera que el producto de dichos gravámenes disminuyera en una cantidad aproximadamente igual al 10% que se les concedía”.<sup>75</sup> Esta disposición fue derogada en la Ley de Ingresos de 1926, debido a las dificultades que ofrecía la determinación de lo que a cada estado o municipio correspondía, como los relativos a las dos primeras cédulas, dado que no tenían necesariamente una circunscripción territorial definida, rebasando frecuentemente los límites de un estado o municipio. Además, como señala Yáñez, “diversos gobiernos locales se apresuraron a pedir la cantidad que les correspondiera de participación en el impuesto, muchos de ellos sin haber ajustado su sistema fiscal a las condiciones requeridas para ello, y esta circunstancia dificultaba grandemente una solución apegada a la justicia”.<sup>76</sup>

Bustamante trataba de prever cuál sería el futuro del Impuesto Sobre la Renta en México. Pensaba que sería un éxito, aunque tenía ciertas dudas sobre la capacidad del pueblo mexicano para entender el sentido de equidad fiscal del impuesto. Por último, señalaba que,

los defectuosos regímenes tributarios que se han implantado han creado el ámbito de la ocultación de ingresos y de fraudes más o menos ingeniosos; cómo unos y otros están expuestos a ser descubiertos con el sistema inquisitivo del impuesto los causantes viven en una situación de perpetua zozobra que no, como sería racional a su mala fe, sino al impuesto mismo, que precisamente tiene la virtud de prestarse menos que otros gravámenes, a la defraudación y que por eso es atacado". "Corregir al contribuyente, no por medio de sanciones exageradas sino con prudentes medidas que le hagan comprender que el mejor medio de pagar lo que justamente se debe es declarar honradamente sus ingresos. De ello depende el éxito definitivo del Impuesto Sobre la Renta entre nosotros."<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> Véase, Yáñez, (1951) Vol. V, pág. 207.

<sup>76</sup> Véase, Yáñez, (1951) Vol. V, pág. 207.

<sup>77</sup> Véase, Bustamante, (1926), pág. 80.

### CAPITULO 3. EL DIFÍCIL INICIO, 1925-1933.

El ejecutivo federal va más lejos aún y le asigna una alta función redentora, acompañando la expansión progresiva del Impuesto Sobre la Renta con la supresión de impuestos equivalentes y transportando así las cargas que han gravitado más pesadamente sobre los pobres, a las recias espaldas de los ricos.

Plutarco Elías Calles, Informe Presidencial, 1925.

La introducción del Impuesto Sobre la Renta en México representó para muchos de los contemporáneos la cristalización de los proyectos y promesas de la Revolución Mexicana, al grado que algunos de los protagonistas de la época fincaron en él, la esperanza de ver un México más rico, más justo y más igualitario. Los inicios de la implantación de este impuesto no fueron fáciles, aunque a diferencia de lo ocurrido en otros países, fue relativamente sencilla la emisión de la ley que lo crearía. Los problemas vendrían después para hacerlo cumplir y asegurar su recaudación; sin embargo, después de un periodo de despegue en el que el Impuesto Sobre la Renta representó una fracción diminuta de la recaudación total, a partir de mediados de los treinta, se observa un crecimiento cada vez más importante. Es esta fase de despegue del Impuesto Sobre la Renta, desde su creación en 1925 hasta 1933 —cuando toca fondo y alcanza su mínimo de recaudación para comenzar a crecer de forma cada vez más acelerada— la que se presenta en este capítulo.

El capítulo está dividido en tres secciones: en la primera se analiza cuáles eran las opiniones sobre el Impuesto Sobre la Renta en el medio hacendario inmediatamente después de su creación, cuáles eran las ventajas que observaban, cuáles eran las dificultades y qué objetivos esperaban alcanzar. En la segunda, se presenta la discusión que se dio en la Primera Convención Nacional Fiscal en torno a quién correspondía el cobro del impuesto y, sobre todo, cómo debería distribuirse el fruto del mismo; por último, estudiaré los primeros resultados de la ley del impuesto de 1925.

### **3.1 Recepción del Impuesto Sobre la Renta y su papel en el sistema fiscal en la década de los veinte.**

La implantación del “Income Tax” o Impuesto Sobre la Renta, como sería llamado a partir de la Ley del 18 de marzo de 1925, dentro del sistema fiscal mexicano había significado la entrada al “mundo civilizado”, la racionalidad y el orden, que pondría fin a la anarquía, el privilegio y la corrupción que caracterizaba al sistema fiscal anterior —o al menos eso consideraban sus promotores—. <sup>78</sup> Era la entrada a un sistema “científico de impuestos y la expresión más completa del espíritu de justicia y democracia en la tributación”. <sup>79</sup> Tenía la ventaja de hacer más justa la tributación pues, a diferencia de los impuestos indirectos cuyos causantes siempre encontraban la forma de transferirlos a los consumidores, los impuestos directos siempre recaían “sobre quienes lo causan, repercutiendo sólo incidentalmente sobre terceros”. <sup>80</sup>

Es tal vez el aspecto de la progresividad del impuesto, el que más se señalaba en los documentos que analizaron la ley en los años posteriores de su entrada en vigor. Se argumentaba que el Impuesto Sobre la Renta era la “expresión de la verdadera capacidad del contribuyente”; que la renta gravable, que serviría como referente para fijar la contribución, era el mejor indicador de la capacidad de contribución ya que ésta subiría o bajaría con respecto a aquella, y que llegado el caso, como el llamado “mínimo de subsistencia” incluido en la Ley de 1925, si la renta gravable fuera muy baja, no se incidiría en el impuesto. <sup>81</sup>

Otro aspecto que se argumentaban a favor del impuesto, era que los impuestos indirectos eran “anestésicos”, —pues se pagaban sin que el contribuyente “se diera cuenta” al confundir el impuesto con el precio— lo que los contemporáneos consideraban una desventaja, pues hacían al contribuyente indiferente ante los actos del gobierno al considerar que los actos públicos no eran

---

<sup>78</sup> Para una visión de esta época sobre cómo se percibía en términos teóricos el Impuesto Sobre la Renta, véase “La base de un nuevo sistema fiscal mexicano”, Olivares, Ricardo, en Navarro, (1927), pág. 237.

<sup>79</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 209.

<sup>80</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 209.

<sup>81</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 211.

algo que los involucrara o por lo que hubieran pagado; mientras que los impuestos directos, que hace directamente el contribuyente ante el fisco,

Le recuerda a aquel sus obligaciones de ciudadano, le mantiene despierto, y le convierte, necesariamente, en un fiscalizador de los actos de la administración y de las resoluciones del poder legislativo. Para un gobierno despótico, ningún tributo mejor que el indirecto; pero para un gobierno democrático, la contribución directa es un freno de la administración y un educador del pueblo.<sup>82</sup>

Pero tal vez aún más importante que todo lo anterior, era que con el Impuesto Sobre la Renta el gobierno federal lograba establecer un nuevo impuesto de aplicación en todo el territorio nacional, y no solo en el distrito y territorios federales.<sup>83</sup> Además, esta uniformidad nacional fortalecía la idea de unidad y soberanía del Estado, pues, al menos formalmente, todos los mexicanos pasaban a ser contribuyentes de la Federación, aunque en realidad, solo una minoría tributó el impuesto dentro del periodo de estudio. No sería sino hasta la década de los sesenta con el paso del esquema cedular al sistema de tributación global, que se incorporó al grueso de los contribuyentes, y se alcanzó la alta proporción que aún hoy tiene el Impuesto Sobre la Renta.

Un asunto que se discutió antes, durante y después de la creación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en 1925, fue el problema de la concurrencia fiscal y los impuestos directos. Con la promulgación de la Ley del 18 de marzo, la Federación adquiriría facultades para afectar los intereses de las oligarquías locales a través de una más laxa o más estricta aplicación de la recaudación sobre la renta. La “federalización impositiva” —que hoy entenderíamos como centralización— aplicada en las décadas posrevolucionarias, consistió en atraer para la Federación facultades tributarias que se encontraban en manos de las entidades federativas o que no estaban claramente definidas. Una de estas fue la tributación relativa a la renta.

Por último, otro aspecto positivo del nuevo impuesto frecuentemente señalado, era que ayudaría a eliminar la corrupción y evasión relacionada con

---

<sup>82</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 211.

<sup>83</sup> Véase, Aboites Aguilar, (2003), pág. 148.

otros impuestos, en particular, con el impuesto del timbre. La protesta que despertó la promulgación del Impuesto Sobre la Renta en 1925, en particular encabezada por los comerciantes organizados, descalificaba la sola idea del Impuesto Sobre la Renta al considerarlo invasivo, confiscatorio, injusto y antieconómico, de manera que ya no importaba el monto de la tributación, sino la idea misma de tener que tributar con base en los ingresos, llegando al extremo de solicitar que se les duplicara el impuesto del timbre a cambio de la abolición del Impuesto Sobre la Renta, pero

si preferían el impuesto del timbre era por la facilidad de eludir su pago, ya sea por qué podían hacerlos recaer indirectamente, en un tercero, o porque estaban ya muy acostumbrados a las corruptelas, a las simulaciones a que dicho impuesto se ha prestado y a las combinaciones con empleados infidentes.<sup>84</sup>

La “resistencia fiscal” se mostraba claramente en la práctica de simular operaciones que subestimaban el valor real con objeto de disminuir la tributación, de manera que su contribución no dependía de la “aptitud económica del causante, sino de su habilidad para engañar al fisco”, pero se esperaba que el Impuesto Sobre la Renta acabaría con estas corruptelas, porque “obligará a los causantes, hasta donde es posible, a conducirse con verdad”.<sup>85</sup>

En última instancia, lo que se esperaba con la introducción del nuevo sistema de tributación, como señalaba Alberto J. Pani, era

torcer la vieja ruta de los principios basados en el falso postulado de la escuela liberal y de la sola mira de obtener recursos, para seguir la que conduzca a una repartición más equitativa de la carga de los impuestos y a usar estos como instrumentos para intervenir eficazmente en la resolución de altos problemas de índole social o moral, tales como provocar, fomentar o hacer desaparecer costumbres o instituciones según que sean útiles o dañosas, respectivamente para la colectividad.<sup>86</sup>

---

<sup>84</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 212-213.

<sup>85</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 212-213.

<sup>86</sup> Véase, Gómez Galvarriato, (2002), págs. 395-396.

La oposición que surgió en contra del Impuesto Sobre la Renta después de su entrada en vigor, argumentaba que el Ejecutivo de la Unión carecía de facultades para establecerlo; que los impuestos directos eran facultad exclusiva de los estados y que, por lo tanto, el nuevo impuesto era violatorio de la soberanía de los mismos; que la concurrencia de impuestos federales y locales era antieconómica; que no se encontraba justificado como medida fiscal; que la ley del impuesto, era exclusivista y carente de generalidad, por lo que el espectro de posibles contribuyentes era muy pequeño, lo que demostraba que no tenía como objetivo aumentar la recaudación, sino que era una arma de los gobiernos “radicales” en turno; que sus tasas eran excesivas; y por último, que violaba la proporcionalidad y la equidad. Obviamente, la Secretaría de Hacienda hizo caso omiso de todas estas objeciones, pues “ninguno de ellos justificaría el que el ejecutivo retrocedieran en el camino de la reforma fiscal emprendida”.<sup>87</sup>

Otras objeciones comunes en el discurso de la época son las que argumentaban que el Impuesto Sobre la Renta disminuía la iniciativa empresarial y desincentivaba el trabajo, y que al ser concurrente con otros impuestos, tendía a agotar la fuente de tributación, todo esto, “por la falta de un criterio técnico en la legislación fiscal por la complejidad de las leyes de impuestos, por la inestabilidad y la multiplicidad de gravámenes que recaen sobre unas cuantas fuentes de riqueza”<sup>88</sup>, ya que al no haber acuerdo entre los estados y la Federación era frecuente que concurriesen sobre una misma fuente. Si a estas consideraciones se agregaban las innumerables corruptelas, muchas de ellas propiciadas por las mismas leyes; la existencia de más de 30 administraciones fiscales distintas “complicadas, costosas, lentas, ineficaces cuando no inmorales”; los múltiples procedimientos, producto de la complejidad del régimen fiscal; y por último, si se consideraba la situación económica internacional, resultaba evidente a los contemporáneos la necesidad de crear mecanismos que permitieran una mayor coordinación fiscal.<sup>89</sup> Este es el contexto en el que se convocó a la Primera Convención Nacional Fiscal.

---

<sup>87</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 212-213.

<sup>88</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 233-235.

<sup>89</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. II, págs. 233-235.

### **3.2 La Primera Convención Nacional Fiscal.**

El 22 de julio de 1925, el secretario de Hacienda Alberto J. Pani, convocaba a los gobernadores de los estados de la República a una Convención que tuviera como objeto coordinar las legislaciones impositivas existentes en la República, eliminar la concurrencia entre los poderes locales y el poder federal, erradicar la duplicación impositiva, hacer crecer la carga sobre actividades que hasta entonces habían quedado improductivas para el fisco y reducir la “complejidad de disposiciones y de oficinas y autoridades [que] introducen la anarquía fiscal, rompen la unidad económica en la República, agotan la renta de la mayoría y cierran el paso a toda posibilidad de desarrollo económico y de bienestar”.<sup>90</sup> Los estados respondieron a esta convocatoria nombrando representantes a la misma, al tiempo que el gobierno federal nombraba sus propios representantes entre los que destacaban Fernando de la Fuente, Manuel Gómez Morín, Octavio Medellín Ostos, y el mismo Alberto J. Pani, entre otros.

La Convención fue inaugurada el 10 de agosto, deliberando entre ese día y el 22 del mismo mes. Según la convocatoria de la segunda Convención —que se realizaría en 1933—, la Primera Convención Nacional Fiscal “trabajó con singular actividad y notoria eficiencia, ya que en sólo 12 días de labor, llegó a aprobar una serie de conclusiones que abarcaban” los problemas que se le habían encomendado.

En las conclusiones de la Tercera Comisión, encargada de discutir la concurrencia fiscal y proponer las reformas constitucionales pertinentes, se recomendaba que el gobierno federal ampliara la ley del Impuesto Sobre la Renta, estableciendo una cédula sobre la propiedad edificada con objeto de sustituir el gravamen sobre el capital invertido en construcciones y mejoras. También sugería que el producto de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a la cédula sobre explotaciones agrícolas y el ya propuesto sobre propiedad edificada, debería ser distribuido entre las autoridades locales, siendo los estados de la Federación los que determinarían que parte correspondería a los

---

<sup>90</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1926), pág. 7.

municipios.<sup>91</sup> Estas propuestas fueron aprobadas por la Asamblea y asentadas en las conclusiones de la Convención.<sup>92</sup>

Como algunas de las conclusiones de la Primera Convención requerían reformar los artículos 74, 118 y 131 de la Constitución de 1917, en el mes de noviembre de 1926 el presidente Calles envió al Congreso un proyecto de reformas constitucionales con el objeto de delimitar los campos de imposición del gobierno federal de los gobiernos de los estados y municipios. Esta iniciativa ni siquiera llegó a discutirse, por lo que fue retirado. En la exposición de motivos de este proyecto, Calles señalaba que respondiendo a las conclusiones de la Convención, consideraba necesario uniformar los impuestos existentes en la República siguiendo un “plan de distribución de rentas” en el cual se atribuyeran privativamente al poder federal ciertos impuestos “ya sea por la necesidad de no romper con la situación existente, ya por el interés de nuestra nacionalidad y de nuestra unidad económica, ya por la amplitud de la base de tributación con la mayor capacidad de las autoridades federales, debido a sus propias condiciones, para administrar dichos impuestos”.<sup>93</sup> Al mismo tiempo, consideraba que algunos impuestos debían ser reservados a los poderes locales, mientras que otros deberían ser administrados por la Federación y repartidos entre los distintos niveles de gobierno. Con respecto al Impuesto Sobre la Renta señalaba que

un Impuesto Sobre la Renta tiene menos probabilidades de éxito a medida que más se restringe la base del impuesto, lo cual es debido a que la renta de los contribuyentes, y, sobre todo, de los contribuyentes de mayor capacidad, no tiene una conexión necesaria con la localidad en que habitan, sino que proviene de fuentes de riqueza ubicadas en distintas partes de la República. Sólo el poder federal, por consiguiente está capacitado para legislar con acierto sobre ese impuesto, para controlarlo, así como para resolver los distintos conflictos que su administración hace surgir.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1926), pág. 219.

<sup>92</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1926), pág. 250.

<sup>93</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. II, págs. 212.

<sup>94</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. II, págs. 214.

Además señalaba que debido a que no podía determinarse con precisión la localidad de procedencia de lo recaudado, era imposible “establecer un régimen de distribución razonable” del producto de este impuesto. Por último, en el artículo primero transitorio, se leía,

Mientras, en los términos del artículo 131 reformado de la Constitución, no se establezca lo contrario, regirán las siguientes disposiciones: I.- Es facultad privativa de la Federación establecer y administrar impuestos, tasas y derechos: a) sobre la renta”. Además, en el inciso cuarto de este mismo proyecto se decía que “al establecerse la cédula del Impuesto Sobre la Renta relativa al producto de la propiedad edificada, el rendimiento obtenido por este concepto se aplicará por mitad a los estados y municipios, los cuales deberán suprimir todo gravamen al capital invertido en construcciones y mejoras territoriales”.<sup>95</sup>

El argumento desarrollado en esta iniciativa, que después se reproduciría en otros documentos, sentó un precedente, ya que después del mismo, solo se discutiría si los estados y municipios tendrían alguna participación en el Impuesto Sobre la Renta, pero ya no sobre la pertenencia federal.

### **3.3 Primeros resultados.**

A pesar de las protestas que causó el impuesto entre 1924 y 1925, en 1926 comenzó a disminuir la presión que habían ejercido industriales y comerciantes. Pani, argumentaba que esto se debió al empeño por dar mayor eficiencia al organismo encargado de su recaudación, a la justicia del impuesto, y quizá, a una mayor comprensión del contribuyente de los “altos fines” que se perseguían con el impuesto. Así, las autoridades hacendarias se apresuraron a afirmar que el impuesto se encontraba definitivamente implantado dentro de nuestro sistema fiscal, por lo que era necesario ir más lejos en la reforma, sustituyendo impuestos o eliminando aquellos que se consideraban anacrónicos, entre los que se encontraban las llamadas “actuaciones judiciales y administrativas” que impedían la expedita impartición de la justicia.<sup>96</sup>

<sup>95</sup> Véase, Yáñez Ruiz, (1958) Vol. III, pág. 274-276.

<sup>96</sup> Véase, Pani, (2005), pág. 192.

El Impuesto Sobre la Renta se convertiría en el corazón del sistema fiscal, pero ello tomaría tiempo. La importancia del Impuesto Sobre la Renta dentro de los ingresos de la Federación creció muy lentamente a lo largo del periodo analizado, pasando de representar el 0.98% del total de la recaudación en 1924 a un 5.39% en 1933; sin embargo, a partir de ese año, la recaudación de este impuesto creció de forma importante alcanzando el 9.72% en 1934, cifra en la que permanecería en promedio durante la segunda mitad de esa década. Las expectativas de los gobiernos federales a fines de la década de los veinte eran exageradamente altas, pues consideraban que se alcanzarían niveles de tributación entre 30 y 35% del ingreso, estimación que sería rebasada solo hasta la década de los sesenta. A pesar de todo, el impuesto poco a poco iba penetrando en el sistema fiscal; ya en 1927 había 133,339 causantes, la mayor parte de ellos, 61%, comerciantes y banqueros, aunque los más importantes en cuanto al monto de su aportación eran los industriales, con 41% del total; sin embargo, la recaudación se reduciría en los años siguientes tocando fondo en 1933, por efecto tanto de la depresión mundial como porque el nuevo gravamen no se escapó de los “usos y costumbres” existentes en materia fiscal; así por ejemplo, Aboites menciona el uso discrecional con que las autoridades federales aplicaban el impuesto en beneficio de ciertos intereses, a través de los mecanismos que determinaban los ingresos de comercios e industrias. También había voces dentro del gobierno, como la de Marte R. Gómez, que señalaban que la aplicación del Impuesto Sobre la Renta “ha venido pervirtiéndose y aproximándose al inconveniente sistema del impuesto del timbre”.<sup>97</sup> Además, estaba la constante consigna de que el Impuesto Sobre la Renta era aplicado sobre todo a los trabajadores y no a las “recias espaldas” de los ricos, como había sido su intención en 1925. Parece que esta “perversión” del Impuesto Sobre la Renta era una opinión bastante generalizada entre la clase política, pues en el Primer Plan Sexenal publicado en 1934, se leía que

el Impuesto Sobre la Renta, que ha venido desvirtuándose hasta convertirse en un gravamen que tiene por fuente principal la renta del trabajo asalariado, por ser los

---

<sup>97</sup> Véase, Aboites Aguilar, (2003), págs. 148-150.

causantes relativos los únicos que no pueden evadirlo... ha llegado a semejarse a los impuestos de patente, debe ser reorganizado, tanto para corregir estas desviaciones, cuanto para eliminar los defectos que desde su implantación en nuestro país ha presentado. En consecuencia, se procurará que grave la renta real; que alcance utilidades y beneficios que actualmente escapan, y afecte las rentas provenientes del capital en proporción mayor que las derivadas del capital y el trabajo y las de este último en proporción todavía menor.<sup>98</sup>

Sin duda, la evolución inicial del Impuesto Sobre la Renta estaría marcada por el desempeño general de la economía en la segunda mitad de la década de 1920, el cual estaría afectado por la crisis de 1929 y sus efectos sobre el comercio exterior. La recuperación sería lenta y difícil, aunque relativamente más rápida que la experimentada por otros países latinoamericanos. En el siguiente capítulo se detalla el inicio del proceso de despegue del Impuesto Sobre la Renta gracias a la recuperación de la Gran Depresión.

---

<sup>98</sup> Véase, Aboites Aguilar, (2003), pág. 149.

## CAPITULO 4. RECUPERACIÓN Y NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 1933-1941.

La caída de la bolsa de valores de Nueva York el 24 de octubre de 1929, provocó la mayor crisis bursátil y financiera vivida hasta ese entonces en los Estados Unidos; esta crisis rápidamente se transfirió al comercio mundial y de ahí, al resto de los sectores de la economía por medio de la contracción de la demanda internacional.

En México, la crisis había comenzado desde varios años antes, ya que los llamados “mecanismos de transmisión” habían empezado a operar, al menos desde 1926. Entre los mecanismos de transmisión de la crisis usualmente admitidos en la historiografía se encuentran: 1)Caída drástica tanto de las importaciones como de las exportaciones; 2) Deterioro de los términos de intercambio comercial; 3)Reducción de los ingresos fiscales del gobierno federal, como resultado de la caída de la recaudación de los impuestos cobrados a importaciones y exportaciones; 4)Debido al ambiente de ortodoxia presupuestaria aún dominante, la caída en la recaudación fiscal llevó a la contracción del gasto público; y 5)Reincorporación al mercado laboral mexicano de miles de trabajadores que se encontraban laborando en los Estados Unidos, tanto repatriados como voluntarios.<sup>99</sup> Con respecto a la disminución de las exportaciones es suficiente con decir que el volumen de estas se contrajo 37% entre 1929 y 1932, lo cual fue magnificado por el deterioro de los términos de intercambio en aproximadamente un 21% adicional, llegando a un recorte del 50% de la capacidad de compra de las exportaciones mexicanas durante la peor parte de la crisis. Además, dada la dependencia estructural de la política fiscal mexicana de los impuestos de exportación, la disminución del sector externo produjo tremendas presiones sobre los ingresos gubernamentales, los cuales cayeron desde 322 millones de pesos en 1929, a 179 en 1932, a pesar de los esfuerzos

---

<sup>99</sup> Sobre los mecanismos de transmisión de la crisis, véase, Cárdenas, (1987), pág. 28.

para incrementar los ingresos internos.<sup>100</sup> Por último, al menos 311,000 mexicanos fueron expulsados entre 1930 y 1933 de los Estados Unidos, siendo 1931 el peor año con más de 10,000 al mes. Para tener una idea de lo que la cifra de 311,000 trabajadores representaba, consideremos que el número total de trabajadores urbanos, incluyendo mineros —cerca de 100,000— y trabajadores petroleros —50,000 trabajadores—, era de alrededor de 900,000, es decir, entre 1930 y 1933 se añadiría un tercio de los trabajadores urbanos —aunque por supuesto, no todos los que regresaron se incorporarían a la mano de obra urbana, o ni siquiera a la mano de obra remunerada—. <sup>101</sup>

A pesar de los terribles efectos que tuvo la crisis sobre el comercio exterior, el empleo y la demanda agregada, México pudo salir relativamente rápido de la crisis. En 1933, el ciclo económico tocó fondo y comenzó un proceso de recuperación que cubriría el resto de la década.<sup>102</sup> Las causas de esta rápida recuperación generalmente esgrimidas son: 1) La rápida recuperación de las exportaciones mexicanas; y, 2) La baja penetración del mercado dentro de la economía mexicana. A diferencia de otros países latinoamericanos, México contaba con una estructura de sus exportaciones más diversificada, lo que le permitió no poner “todos los huevos en la misma canasta”; además, a decir de Díaz Alejandro, tuvo suerte en la “lotería de las exportaciones” dado que tanto los precios de la plata como los del petróleo —las dos principales exportaciones de México en aquel entonces— comenzaron a recuperarse rápidamente, o al menos antes que muchos otros productos. Sin duda, el que la economía mexicana no fuera plenamente de mercado debió haber contribuido a “amortiguar” los efectos de la crisis, sin embargo, me parece que se sobreestima este argumento como probable causa de la recuperación. Por otro lado, un factor adicional que ayudó a México, era que sus finanzas públicas se encontraban relativamente estables, ya que a diferencia de otros países latinoamericanos, el país no tuvo que enfrentar el

---

<sup>100</sup> Véase, Cárdenas, (1987), pág. 33.

<sup>101</sup> Sobre la repatriación de trabajadores mexicanos durante la Gran Depresión, los proyectos de su incorporación a la economía mexicana y los efectos sociales de la crisis en México, véanse los interesantes artículos de González Navarro, (1970); y, Guerín-González, (1985), aunque las cifras de esta autora parecerían exageradas pues calcula que fueron alrededor de un millón.

<sup>102</sup> Véase, Cárdenas, (1987), pág. 36.

peso adicional del pago de la deuda externa, pues esta se encontraba suspendida desde 1914.<sup>103</sup> Por último, habría que añadir que gracias a que México salió rápidamente del patrón oro de entreguerras, 1932, el Estado pudo contar con mayor libertad y flexibilidad para responder mejor con políticas anti cíclicas que otros países amarrados al patrón oro fueron incapaces de emprender. En términos generales, este era el contexto económico en el que se convocó a la Segunda Convención Nacional Fiscal.

#### **4.1 La Segunda Convención Nacional Fiscal.**

Debido al fracaso de la iniciativa de reformas constitucionales presentada en 1926, los distintos ejecutivos que ocuparon el cargo entre 1926 y 1933 estaban conscientes de la necesidad de reunir de nueva cuenta a los representantes de las entidades federativas para volver a discutir la delimitación de facultades fiscales. A pesar de que la Primera Convención Nacional Fiscal había determinado en sus artículos transitorios que se formaría una Comisión Permanente que diera seguimiento a los acuerdos alcanzados en la reunión, ninguno de estos se materializó legislativamente y mucho menos se llevaron a cabo las reformas planteadas a nivel estatal o federal. La Primera Convención también había acordado que se llevarían a cabo reuniones similares cada cuatro años, por lo que la siguiente reunión debió haberse llevado en 1929. Sin embargo, la crisis de 1929 impidió la realización de esta segunda convención.

No fue sino hasta el 11 de mayo de 1932 que la Secretaría de Hacienda convocó a la Segunda Convención Nacional Fiscal para “que revisara las conclusiones de la primera, que estudiaran de nuevo todo el problema fiscal y propusieran las medidas más adecuadas para su resolución”.<sup>104</sup> Con el objeto de que los gobiernos locales pudieran disponer del tiempo necesario para “estudiar las cuestiones propuestas ahora por esta Secretaría y formular las que, por su parte, desean ellos someter a las deliberaciones de la convención”, citaba a la

---

<sup>103</sup> Véase, Marichal, (2010), pág. 134.

<sup>104</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1947), págs. 6-7. La memoria de la Segunda Convención Nacional Fiscal realizada en 1933, se publicó hasta 1947 dentro de los trabajos preparatorios de la Tercera Convención.

Convención a realizarse en la ciudad de México entre el 10 y el 20 agosto de 1932. A pesar de este plazo —los gobiernos estatales tuvieron tres meses para prepararse, comparado con solo un mes de anticipación con que se citó a la Primera Convención—, los gobernadores de diversos estados enviaron una nota al secretario de Hacienda donde solicitaban el aplazamiento de la Convención, a la que respondió el secretario indicando que la presidencia de la República había dispuesto el aplazamiento hasta el 20 de enero de 1933. El 6 de enero de 1933, el secretario Pani enviaba una carta a los gobernadores de los estados indicándoles que debido a que la elaboración de la Ley de Ingresos de 1933 y otras disposiciones fiscales, había impedido reunirse con regularidad a las comisiones preparatorias de la Convención, se había decidido aplazar nuevamente la misma hasta el 20 de febrero de 1933.<sup>105</sup>

Por fin, el 20 de febrero fueron inaugurados los trabajos de la Convención, realizándose quince sesiones y concentrándose en la discusión de impuestos sobre la propiedad territorial, sobre el comercio y la industria, así como en la concurrencia fiscal.<sup>106</sup>

En lo referente al Impuesto Sobre la Renta, la Comisión del Plan Nacional de Arbitrios en su subcomisión de impuestos sobre la industria y el comercio, recomendó que se concediera a los estados y municipios una participación fija en el rendimiento total del Impuesto Sobre la Renta. Aconsejaba que a través de la Comisión Permanente de la Convención, se impulsaran los trabajos para que a partir de 1934 se otorgaran participaciones “que aseguran la cooperación de autoridades federales y locales en los esfuerzos que por mutua conveniencia se lleven a cabo para hacer más productiva esta fuente de imposición”.<sup>107</sup> Es decir, la misma Convención consideraba que la única forma de asegurar la cooperación de los estados, era el mecanismo de participaciones, pues de otra forma se corría el riesgo de que estos omitieran el acuerdo de alinear sus disposiciones fiscales con las federales.

---

<sup>105</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1947), págs. 8.

<sup>106</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1947), pág. 21.

<sup>107</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1947), pág. 193.

Por otro lado, en la subcomisión de Impuestos Especiales, también se recomendaron disposiciones que afectaban al Impuesto Sobre la Renta, pues se señalaba que los representantes de los estados había sugerido que

el impuesto sobre las rentas y regalías que los particulares percibían con relación a las concesiones mineras, se quitara de la cédula quinta de la ley del Impuesto Sobre la Renta, y en su lugar se estableciera en la ley de Impuestos a la minería; pero se convino en que el carácter del impuesto corresponde a la ley en que está establecido y debe conservarse.<sup>108</sup>

Por último, la Comisión de Concurrencia y Reformas Constitucionales recomendaba que se confiriese a la Federación la “facultad privativa” para el cobro de impuestos, tasas y derechos sobre los siguientes rubros:

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre la renta (Income-tax).
3. Sobre la producción o explotación de los recursos naturales cuyo dominio directo corresponde a la nación, de acuerdo con el artículo 27 constitucional.
4. Sobre la industria, cuando ésta requiera formas especiales de imposición, de conformidad con las conclusiones relativas aprobadas por esta asamblea.
5. Sobre servicios públicos y concesiones federales.<sup>109</sup>

Sin embargo, a pesar de que la Convención reconocía el derecho de la Federación a cobrar el Impuesto Sobre la Renta, volvía a recomendar que se “consagrara” el derecho de los estados y municipios para participar del rendimiento del impuesto. A continuación, se estudiarán los principales proyectos fiscales propuestos durante el gobierno del presidente Cárdenas y que, en alguna medida, daban continuidad a las discusiones de la Convención.

#### **4.2 La legislación fiscal durante el Cardenismo y el Impuesto Sobre la Renta.**

Entre 1933 y 1941 se hicieron reformas y adiciones importantes a la ley de 1925, además de que se promulgaron leyes complementarias que tenían por objeto

<sup>108</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1947), pág. 205.

<sup>109</sup> Véase, Secretaría de Hacienda, (1947), pág. 254.

cubrir carencias que se habían ido encontrando a la ley del Impuesto Sobre la Renta. Entre las leyes complementarias promulgadas en el periodo, destaca la Ley del superprovecho emitida en 1939. Sin embargo, otras reformas carecieron del apoyo necesario para ponerse en práctica. A continuación presentaré dos casos de legislación en el ámbito fiscal en el gobierno del presidente Cárdenas: primero, la iniciativa de reformas constitucionales de 1936, que no pudo llevarse a cabo, y después, la Ley del Impuesto al Superprovecho aprobada en 1939.

Entre las iniciativas que quedaron solamente en proyecto destaca la presentada por el presidente Cárdenas con el objetivo de delimitar las facultades tributarias de la Federación, los estados y los municipios, el cual fue presentado a los gobernadores antes de ser enviado a la Cámara de Diputados. Este hacía un resumen apretado de lo que en la historiografía se conoce como la “anarquía fiscal”: señalaba la amplia concurrencia impositiva entre la Federación y los estados, lo que llevaba irremediablemente a la sobre explotación de la fuente de ingresos; la duplicación legislativa entre cada estado que conducía a “lamentables guerras económicas”; o la diversidad de propósitos y la falta de coordinación entre los niveles de gobierno. La única solución posible a este galimatías fiscal era “legislar con la unidad de criterio que requiere el desenvolvimiento integral de la República”.<sup>110</sup>

La iniciativa planteaba reformar el artículo 131 de la Constitución de manera que, entre otros, el Impuesto Sobre la Renta quedara explícitamente incluido entre aquellos privativamente federales, pues aunque desde su puesta en marcha había sido ejercido por la Federación, las entidades federativas aún tenían capacidad para legislar sobre el mismo. El argumento que en esta ocasión se esgrimía para reservar a la Federación este impuesto, era pretendidamente de carácter técnico, pues se señalaba que el Impuesto Sobre la Renta,

por su naturaleza es el más elástico de todos, [por lo que] en casos de excepción en que se produzca un déficit financiero, porque disminuya considerablemente el rendimiento de otros renglones de ingresos o porque sobrevenga un aumento

---

<sup>110</sup> Véase, Yáñez Ruíz, (1958) Vol. V, pág. 241.

inesperado de necesidades públicas, puede servir para que se cubra el desnivel presupuestal por medio de un aumento en las cuotas de sus tarifas.<sup>111</sup>

Sin embargo, además de dicho carácter, se argumentaba que era conveniente dejar el cobro del Impuesto Sobre la Renta dentro del ámbito federal, pues al ser el gobierno central el representante de la nación, y al ser los intereses de la nación superiores a los locales —los cuales por egoísmo o miopía eran incapaces de ver por el bien colectivo del país en su conjunto—, debía establecerse esta superioridad con respecto al cobro del impuesto. Además, se repetía el argumento de la iniciativa de 1926 —citado más arriba— que hacía depender el éxito del impuesto del tamaño de la base gravable y a la imposibilidad de determinar el lugar exacto en el que se ha generado la utilidad del contribuyente, ante lo cual solo podría funcionar la administración federal. Sin embargo, a diferencia de la iniciativa de 1926, en la de 1936 se establecía explícitamente el derecho de los gobiernos locales de recibir una parte de lo recolectado por el Impuesto Sobre la Renta, como compensación por la “renuncia” al cobro del impuesto y la integración de la cédula sobre propiedad edificada, propuesta tanto en la Primera como en la Segunda Convenciones Fiscales, aunque se aclaraba que esta cédula solo gravaría las mejoras de capital que hubiera sufrido la propiedad, más no la tierra en sí que continuaría siendo gravada por las autoridades locales. A pesar de que esta iniciativa tampoco fue aprobada, algunas de sus propuestas fueron retomadas en la iniciativa de 1941 que sería sancionada solo tres días después de su presentación ante el Congreso.

Desde septiembre de 1939, como consecuencia del estallido de la Segunda Guerra Mundial, el gobierno federal creó un Consejo de Coordinación Económica, integrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Secretaría de Relaciones Exteriores, la Secretaría de Economía, la Secretaría de Agricultura y el Banco de México. Este organismo, bajo la dirección del Ejecutivo Federal, se ocupó de presentar diversas iniciativas de ley para enfrentar las consecuencias del conflicto bélico. Entre los proyectos que elaboró destaca el Impuesto de la Renta

---

<sup>111</sup> Véase, Yáñez Ruíz, (1958) Vol. V, pág. 241.

del Superprovecho, un impuesto directo, complementario al de la Renta que gravaba las utilidades y ganancias de las personas físicas y morales. La iniciativa con la que fue presentada la ley, afirmaba que abriría

un nuevo cauce de justicia en el régimen tributario de la nación, al limitar, en beneficio del erario público, las ganancias excesivas que obtengan los contribuyentes de la Cédula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, las personas físicas o morales que se dedican a actividades comerciales, industriales o agrícolas”.<sup>112</sup>

La ley —compuesta por 22 artículos— fue un esfuerzo del gobierno federal por gravar los excedentes de las actividades productivas que se hubiesen visto reflejadas como utilidades o incremento de capital contable. El punto de partida era la Cedula I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con ingresos mayores a los cien mil pesos. Las cláusulas más importantes eran las referentes a las tarifas que debían pagarse. Los artículos 16 y 17 aplicaban a empresas e instituciones de crédito y eran de carácter general. Aquellos que fueran superiores a \$100.000 pesos o más, se gravaban al límite con una tasa de 35%. Las tarifas que se aplicarían eran las siguientes:

1. Hasta el 15% del capital contable	Exentos
2. De 15% hasta 21%	15%
3. De 21% hasta 27%	20%
4. De 27% hasta 33%	30%
5. De 33% en adelante	35% <sup>113</sup>

En cuanto al artículo 17 se trataba del caso en que las empresas o instituciones bancarias tuvieran pérdidas, o que no existiera capital contable. Esa situación no los eximía de pagar el impuesto, que también eran regresivas. El que más utilidades tuviesen menos pagaba en términos relativos; manifestando una tasa de hasta 30%. Las tasas aplicables a las instituciones bancarias eran:

1. Hasta el 20% de las utilidades	Exentas
-----------------------------------	---------

<sup>112</sup> Véase, Domínguez Mota, (1977), págs. 12-13.

<sup>113</sup> Véase, Diario Oficial de la Federación, 28 de diciembre de 1939.

2. De 20% hasta 25%	15%
3. De 21% hasta 27%	20%
4. De 30% hasta 35%	25%
5. De 35% en adelante	30% <sup>114</sup>

En cuanto a las personas físicas, los artículos 18 y 19 se referían a actividades que fueran específicas y eventuales con una tasa fija de 25% sobre la ganancia que excediera 15% del valor de cada operación. El primer artículo se refería a los comisionistas y el segundo para quienes hicieran actos de comercio o actividades agrícolas. Esta ley sería abrogada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941, sin embargo, su “espíritu” continuaría vivo, pues volvería a promulgarse un impuesto similar con la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes del 29 de diciembre de 1948, y después en la tasa complementaria sobre utilidades excedentes de la ley de 31 de diciembre de 1953 y en la tasa complementaria sobre utilidades brutas extraordinarias del 31 de diciembre de 1976.<sup>115</sup>

### **4.3 La ley de 1941.**

Después de 16 años de vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925, éste se mostraba cada vez más incapaz de gravar a la cambiante economía mexicana, pues se había transformado radicalmente. El México de 1941 era muy diferente al de mediados de la década de los veinte. El impuesto había estado en vigencia durante la etapa de reconstrucción económica, la crisis de 1929, el nacionalismo revolucionario del cardenismo y ahora, se enfrentaba una nueva etapa de "unidad nacional" y promoción de la economía privada. Los huecos de la ley se habían tratado de cubrir a través de reformas y adiciones y la emisión de leyes complementarias como las que gravaban herencias o la del superprovecho. Sin embargo, era cada vez más evidente la necesidad de una nueva ley que incluyera todas estas modificaciones. Así, el 26 diciembre 1941 el Ejecutivo

<sup>114</sup> Véase, Diario Oficial de la Federación, 28 de diciembre de 1939.

<sup>115</sup> Véase, Domínguez Mota, (1977), pág. 13.

Federal presentaba al Congreso una iniciativa de ley que tenía como objeto sumar todas estas disposiciones integrándolas en una sola y suprimiendo aquellas que resultaban redundantes. Esta ley sería aprobada el 31 de diciembre de 1941 y entraría en vigor el 1 de enero de 1942.

En la exposición de motivos el Presidente Ávila Camacho señalaba que era necesario "no limitar las utilidades legítimas en un momento en que el país requiere en alto grado el impulso a la iniciativa y de la empresa privada". Además, la nueva ley tenía por objetivo compensar la disminución de los ingresos federales que habían sufrido otros impuestos, aumentando las tasas, siguiendo la estructura cédular que se conservaba en esta nueva ley. Las cédulas propuestas eran:

Cédula I. Comercio, industria y agricultura.

Cédula II. Intereses, premios, regalías, explotación de juegos de azar, arrendamiento de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas y otras actividades similares.

Cédula III. Participaciones provenientes de explotación del subsuelo o concesiones otorgadas por el gobierno federal, por los estados o por los municipios.

Cédula IV. Sueldos y salarios.

Cédula V. Ejercicio de profesiones, artes, oficios, deportes o espectáculos.

Los causantes de la Cédula I que obtuvieran ingresos menores de \$100,000 pesos anuales, serían gravados a través de tablas que clasificaban las diferentes actividades y el impuesto correspondiente con base en una cuota fija. Los contribuyentes que obtuvieran hasta \$2000 pesos anuales de utilidad estaban exentos del impuesto. La tarifa tenía una progresión que iba del 3.3% para utilidades de \$2000 pesos hasta el 20% para utilidades mayores de \$500,000 pesos, lo cual representaba un considerable aumento si lo comparamos con la progresión que tenía la ley de 1925.

La cédula II, que gravaba las ganancias provenientes del capital, siguió presuponiendo un interés del 6% para la determinación de la base gravable de los préstamos en los que no se hubiera fijado un interés o para aquellos en los que

éste fuera inferior al 6%. Cabe señalar que en la época se le consideró inconstitucional, al imputar esta tasa de interés sobre un ingreso que todavía no se había devengado.

La Cédula III, que gravaba todas las explotaciones del subsuelo y las concesiones otorgadas por los gobiernos federal, estatales y municipales, contenía los gravámenes más elevados del conjunto de la nueva ley. La tarifa inferior de esta cédula era del 16.3% sobre ingresos de hasta \$2400 pesos fijando un máximo del 33% aplicable a ingresos gravables superiores a \$500,000 anuales.

En la cédula IV, que gravaba sueldos y salarios, fueron suprimidas las deducciones por concepto de cargas de familia, lo que significó un retroceso con respecto a la ley de 1925 porque las personas físicas quedaron sujetas a un gravamen sobre su ingreso bruto, ignorándose aquellos gastos que disminuyen su capacidad contributiva.

Por último, en la cédula V, encargada de gravar los honorarios devengados por el ejercicio de profesiones y otros, se introdujo un nuevo sistema de categorías que generó controversias pues gravaba ingresos violando el principio fundamental del Impuesto Sobre la Renta de hacerlo solamente para las utilidades del contribuyente.

Al igual que la ley de 1925, la ley de 1941 sufrió numerosas adiciones y reformas<sup>116</sup>. Sin embargo, a diferencia de su antecesora, la de 1941 solo estaría en vigor por doce años, pues en 1953 se promulgaría una nueva ley del Impuesto Sobre la Renta.

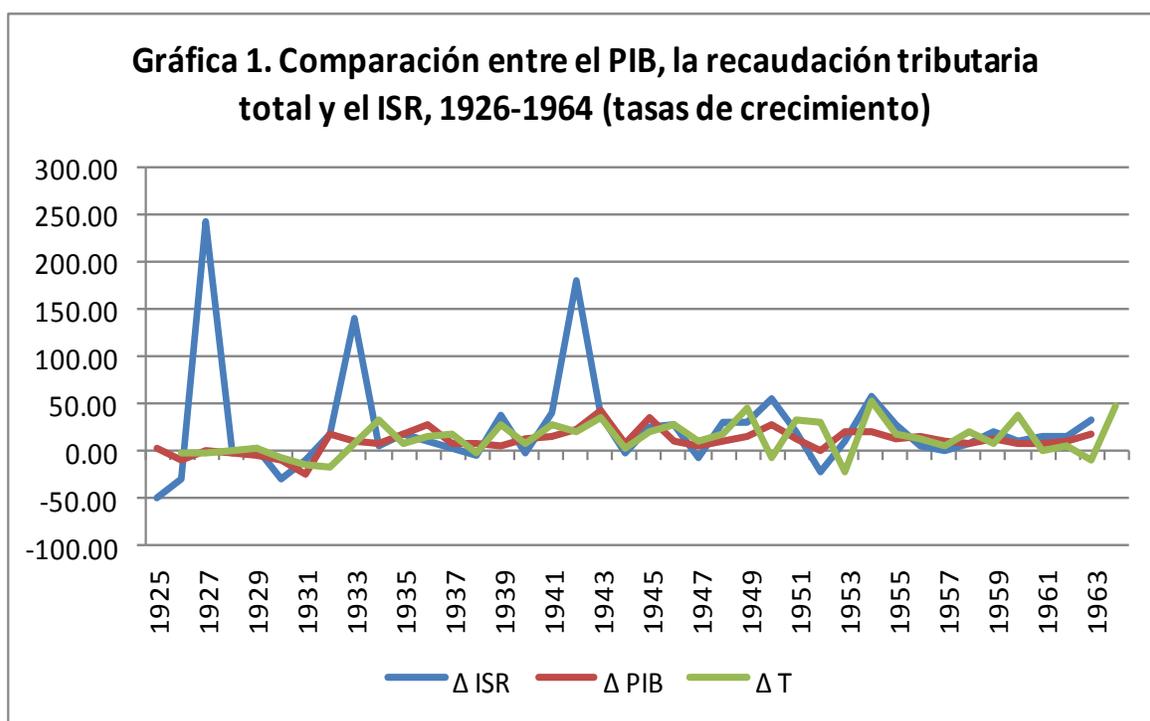
#### **4.4 La evolución de la recaudación.**

Como ya se ha señalado, uno de los elementos fundamentales que explican la baja recaudación del Impuesto Sobre la Renta en sus primeros años de operación, fue la disminución del nivel de actividad económica general, es decir, la baja recaudación fue resultado de la contracción que registró el Producto Interno Bruto entre 1927 y hasta 1933. Si comparamos 1926, año en el que comienza la crisis

---

<sup>116</sup> Puede consultarse el listado de las reformas y adiciones a esta ley en el cuadro 7 dentro del Anexo Estadístico.

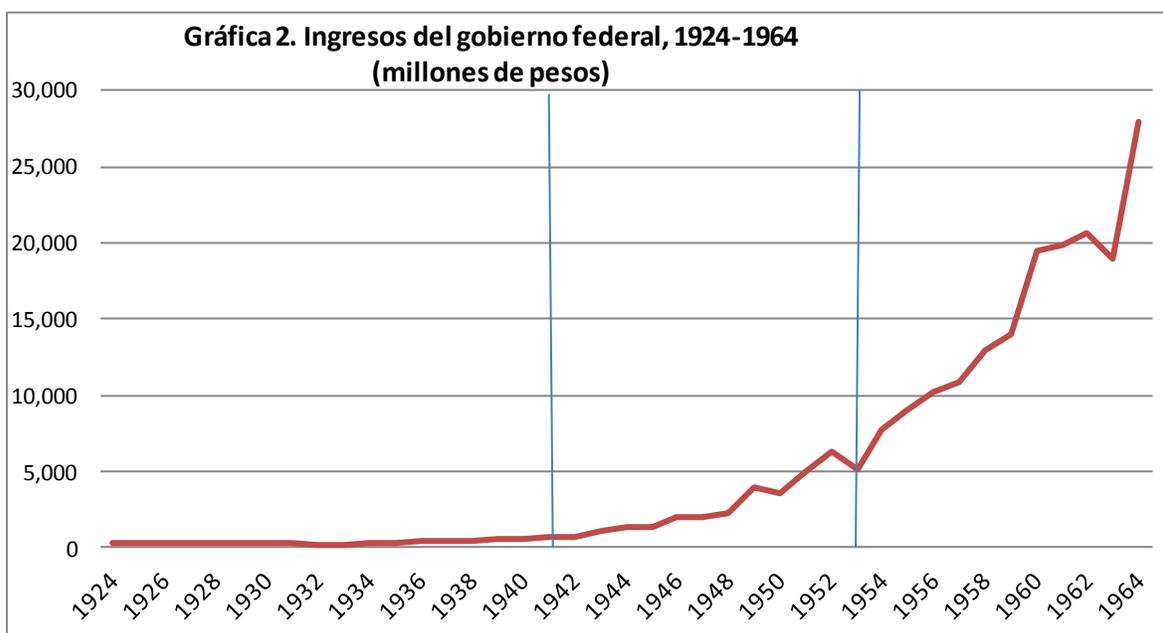
en nuestro país, con 1932, año en que toca fondo, el producto pasó de 5,154 millones de pesos a 3,021 millones, lo que significó un descenso de 2,133 millones de pesos, es decir, una disminución del 41.38 por ciento. Si prestamos atención a la gráfica 1, podemos observar que la recaudación del Impuesto Sobre la Renta no solo sigue al movimiento del Producto Interno Bruto durante el periodo de estudio, sino que reacciona más que proporcionalmente, es decir, el impuesto estaba en función elástica del producto, así, cuando este aumentaba, el ingreso lo hacía en mayor proporción, y viceversa. Curiosamente, es a partir de 1942, cuando la recaudación alcanzará un nuevo máximo, que comenzará a moverse con una sincronía mucho mayor tanto a las variaciones del producto como de la recaudación total.



Fuente: Economía Mexicana en Cifras, Nafinsa, 1977, p. 19.

El desempeño de la recaudación tributaria en nuestro país entre 1924 —fecha en la que comenzó a recaudarse el Impuesto Sobre la Renta— hasta 1964 —año en que se promulga la cuarta ley del Impuesto Sobre la Renta— muestra una tendencia ascendente aunque irregular. Una comparación de los ingresos recaudados en 1924 con los de 1964, nos indica que en esos 40 años los ingresos

tributarios se multiplicaron por un múltiplo de 97, pasando de 284 millones de pesos en 1924 a 27,904 millones de pesos en 1964. Para los fines de este trabajo, analizaré brevemente el desempeño de los ingresos entre 1924 y 1964, con el propósito de poner en perspectiva la baja recaudación existente entre 1924 y 1941, periodo de estudio de la presente tesis. Resulta interesante segmentar este periodo de cuarenta años atendiendo a la legislación que reguló la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, para tratar de observar si la existencia de nuevos códigos afectó a la recaudación, tomando en cuenta que el Impuesto Sobre la Renta no necesariamente determinó el volumen de recaudación total. Así, podríamos establecer tres periodos: uno de 1924 a 1941 —incluyendo tanto la ley de 1924 como la de 1925—, otro que va desde 1942 hasta 1953 —periodo de vigencia de la ley de 1941—, y un último, de 1954 a 1964 —en que estuvo vigente la ley de 1953—. Estas tres fases pueden observarse en la gráfica 2.



Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 353-354.

Durante el periodo de vigencia de la ley de 1924-1925 —17 años, el más largo dentro de nuestros tres periodos—, el crecimiento de los ingresos tributarios fue comparativamente lento, pues apenas logró duplicarse —un incremento de

134.15%— pasando de 284 millones en 1924 a 665 millones en 1941<sup>117</sup>. Entre las causas de esta baja recaudación, como ya hemos visto, pudieron encontrarse la inestabilidad de la década de los veinte, la crisis de 1929, la falta de experiencia en el cobro del impuesto, la resistencia fiscal, entre otras.

El segundo periodo propuesto, 1942-1953, exhibe el crecimiento más dinámico pues los ingresos casi se multiplicaron por siete, 589.95%, aumentando de 746 millones en 1942 a 5,147 millones en 1953. Sin duda, el efecto de la Segunda Guerra Mundial sobre la economía mexicana, con las altas tasas de crecimiento y la aceleración del proceso de industrialización que trajo consigo, se reflejaron en el volumen de recaudación.

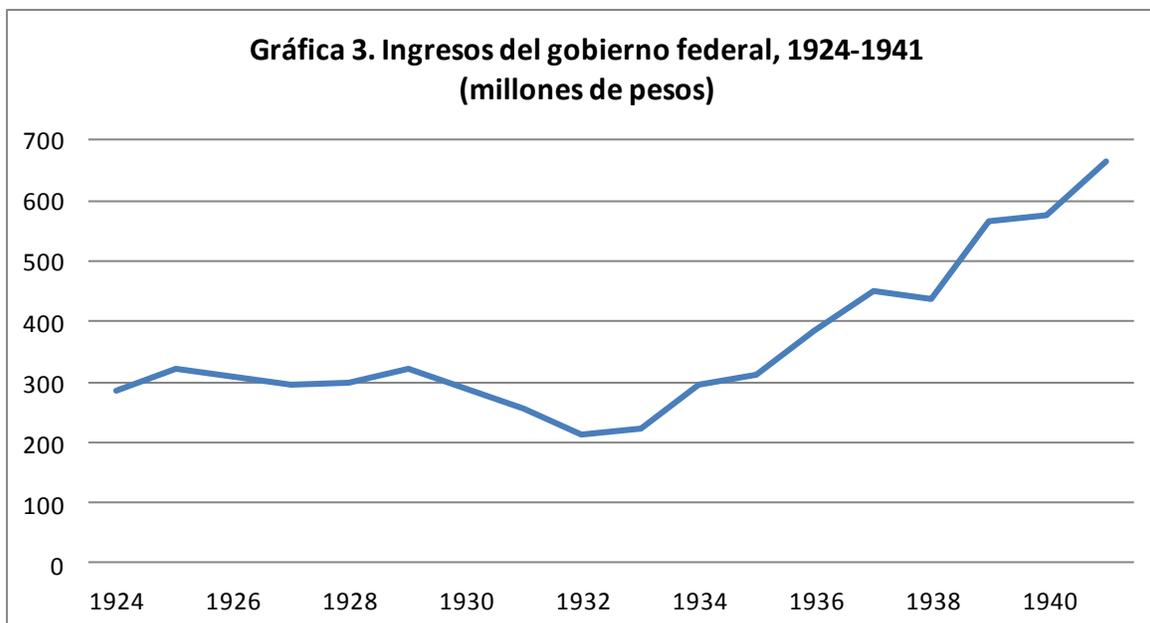
El último periodo, 1954-1964, fue el más breve de los cuarenta años estudiados en esta sección. Aunque presentaron un crecimiento importante, 258.85% —lo que significa que se multiplicaron por 3.5—, este fue casi la mitad del que se registró en el periodo anterior.

En suma, los ingresos fiscales en el periodo de vigencia de la ley de 1925, fueron extremadamente bajos si se les compara con los que se alcanzarían en los siguientes cuarenta años; un último indicador que permite dimensionarlos, es que los ingresos de 1924 representaron solamente el 1.01% de los que se registrarían en 1964.

A continuación, se analizará la evolución de los ingresos fiscales entre 1924 y 1941, para después ubicar dentro de ellos a los provenientes del Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>117</sup> Las cifras sobre ingresos que utilizo en esta sección pueden consultarse en el cuadro 2 del Anexo Estadístico.

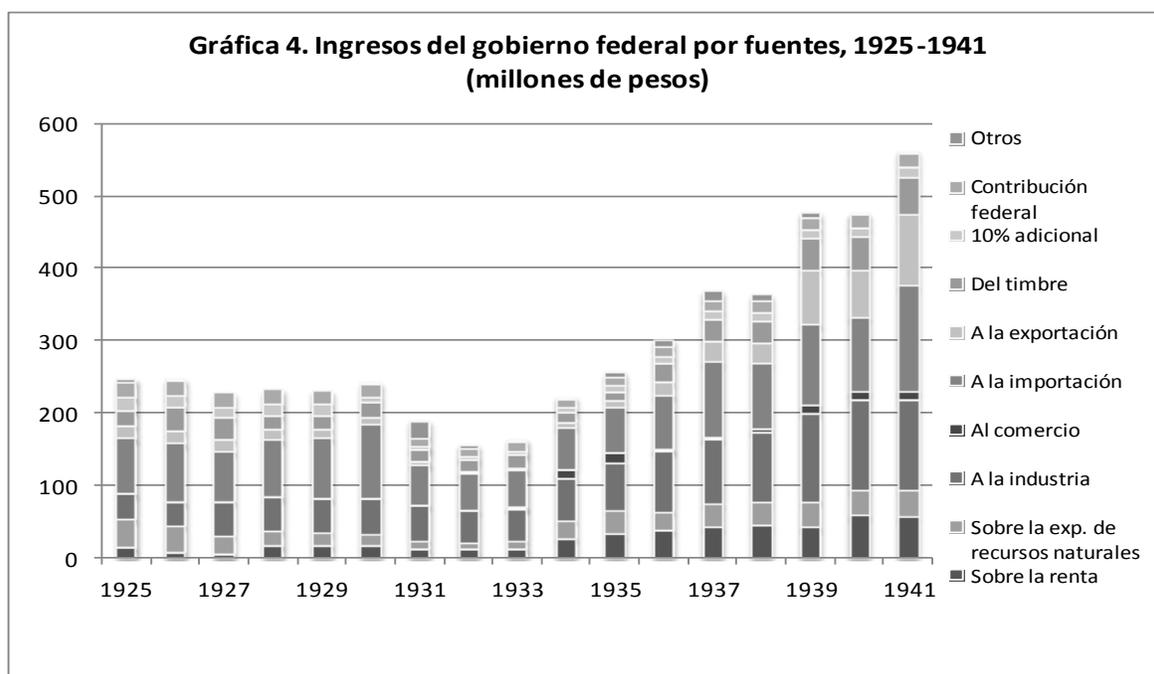


Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 353-354.

Si tomamos como punto de inflexión el año de 1932, podemos dividir el periodo 1924-1941 en dos grandes fases. En la primera, de 1924 a 1932, los ingresos recaudados por el gobierno federal disminuyeron 25.35%. Aunque inicialmente se incrementaron en 13.38% entre 1924 y 1925, a partir de ese año comenzaron a disminuir, hasta bajar 21.58% en 1931 y 17.19% en 1932, lo que significó que de los 289 millones de pesos recaudados en 1930, se cayó hasta 212 millones en 1932. Como ya se apuntó, la causa principal de esta caída de la recaudación, fue la crisis de 1929, que disminuyó el ritmo de la actividad económica general además de afectar particularmente al sector externo de la economía. Por ello, no sorprende que los rubros de ingreso que se vieron particularmente afectados fueran aquellos relacionados con el sector externo de la economía, como los impuestos al petróleo, a la importación y a la exportación, como puede observarse en la gráfica 4.

A pesar de esta pronunciada disminución observada entre 1925 y 1932, a partir de 1933 la recaudación total comienza a recuperarse, primero con un discreto aumento de 5.16% en 1933, para aumentar más de 36% al año siguiente. El resto del periodo, los ingresos fiscales continuarían incrementándose, salvo pequeñas disminuciones en 1938 y 1940, apenas perceptibles, como efecto de la

expropiación petrolera, cuando disminuyeron los ingresos a la importación y a la exportación. Si tomamos solo esta segunda fase, 1933-1941, los ingresos federales casi se triplicaron —incrementaron en 198.21%—. Como se puede observar en las gráficas, el año de 1932 significó el punto más bajo de recaudación dentro de los ingresos totales, así como en el Impuesto Sobre la Renta, como veremos a continuación.

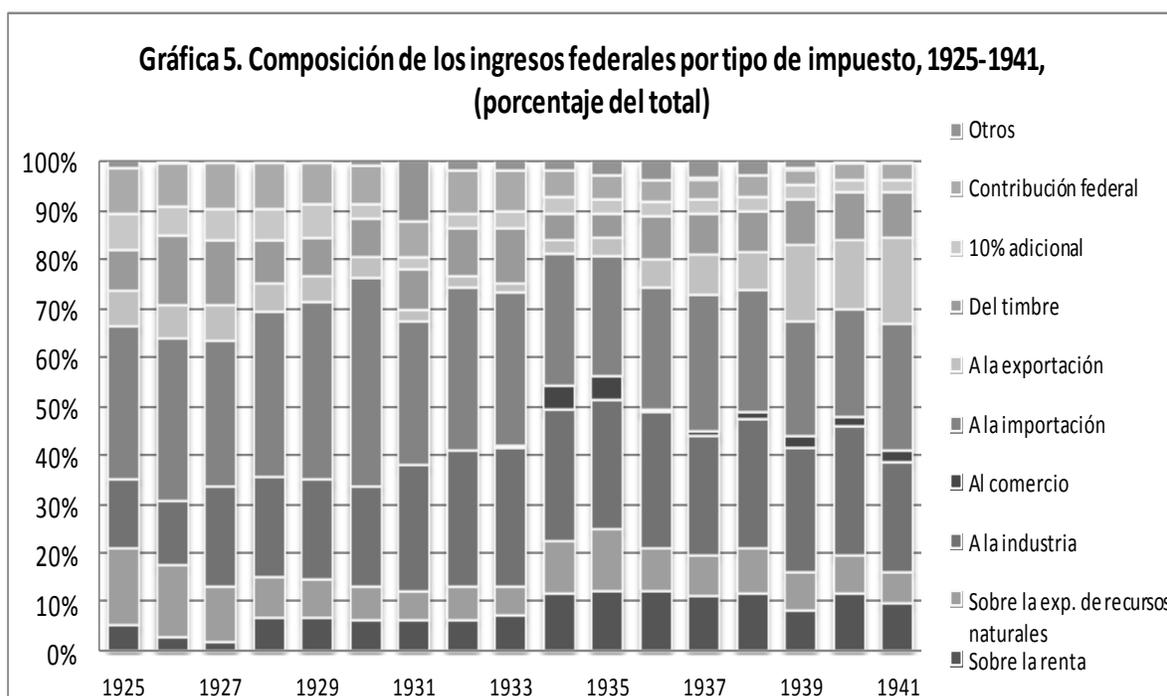


Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 355-359.

Si desagregamos los ingresos federales por rubro de ingreso, podemos observar de forma más precisa cuáles fueron los impuestos que se vieron más afectados por la crisis de 1929, así como cuáles fueron los que ayudaron de manera más significativa a su recuperación a partir de 1933.

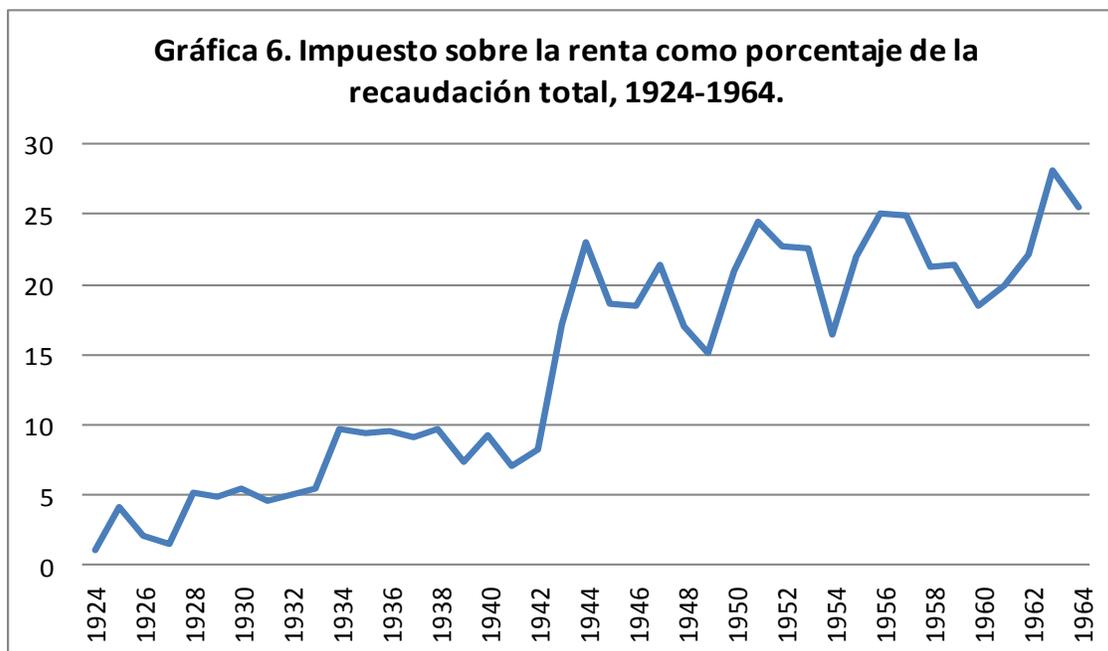
Así, durante la primera fase, 1924-1932, se observa una caída importante en impuestos como los que gravaban a la explotación de recursos naturales, a la importación, a la exportación o la contribución federal. Cabe señalar que se observan ligeras caídas en casi todos los impuestos durante 1926 y 1927, luego una breve recuperación en 1928, 1929 y 1930, para caer drásticamente al año siguiente. A pesar de que prácticamente todos los rubros tributarios disminuyeron en 1931 y 1932, destaca la disminución en 1931 del impuesto sobre la explotación

de recursos naturales —los impuestos petroleros— que disminuyó 31.25% así como los impuestos a la importación que bajaron 45.1%, como puede observarse en el cuadro 3 del anexo estadístico. Aunque las disminuciones en 1932 fueron igualmente importantes, no alcanzaron el grado del año anterior; salvo en el caso de los impuestos a la industria que disminuyeron 12.24%, de suma importancia pues representaban alrededor de una quinta parte de los ingresos fiscales. La participación de cada impuesto dentro de los ingresos totales puede observarse en la gráfica 5.



Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 355-359.

Con respecto a la recaudación del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo con la gráfica 6, se detectan al menos tres fases: una primera que iría de 1924 a 1932 —coincidiendo con los datos de los ingresos federales totales—, una segunda de 1933 a 1942 —cuando los ingresos comenzarían a crecer aceleradamente— y una última, en la que el crecimiento de la recaudación se aceleraría —aunque a un ritmo extremadamente irregular—.

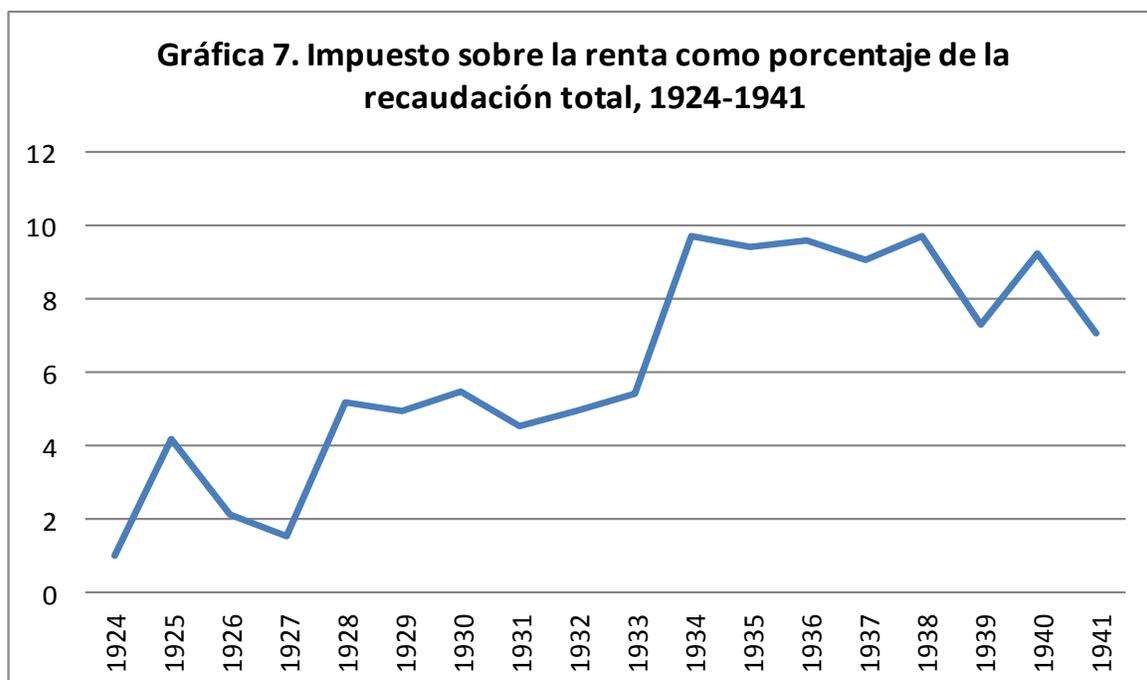


Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 353-354.

El crecimiento en la importancia del Impuesto Sobre la Renta dentro de los ingresos fiscales fue enorme en el periodo. Si comparamos el ingreso recaudado en 1925 —el ingreso de 1924 fue excesivamente bajo, lo que exagera aún más el resultado— con el obtenido en 1964, pasando de 13.3 millones de pesos a 713.7 millones. Sin embargo, para tener una imagen más exacta del aumento de la importancia del Impuesto Sobre la Renta, podemos comparar la participación del impuesto dentro de los ingresos totales; así, tenemos que en 1925 el impuesto representó el 4.19% de la recaudación total, mientras que en 1964 alcanzó el 25.58%, es decir, su participación aumentó en 21.39%.

Cabe recordar que la razón principal por la que en 1925 se decidió implantar el Impuesto Sobre la Renta, era que se le consideraba un impuesto con alto poder recaudatorio. Sin embargo, durante el tiempo que estuvo en vigor en el periodo de estudio, 1925-1941, los niveles de recaudación fueron comparativamente bajos. Sin duda, la feroz oposición que sufrió el impuesto en sus primeros años —sobre todo por parte de los comerciantes organizados a través de asociaciones y cámaras, como ya se ha dicho— impidió que la recaudación fuera la que se había estimado inicialmente. Además, la crisis de 1929 también presionó a la baja a la recaudación, sobre todo entre 1926 y 1932.

Durante la primera fase del desempeño del Impuesto Sobre la Renta, 1924-1932, este no alcanzó el 5% de la recaudación total (Cuadro 4 en el Anexo Estadístico), y de hecho, disminuyó entre 1925 y 1932, pasando de 13.3 millones a 10.5 millones, es decir, una reducción de 21.4% entre estos dos años. De nueva cuenta, al igual que en los ingresos totales, el año 1932 fue el de menor recaudación del Impuesto Sobre la Renta. Esta caída también se observa si lo comparamos con el resto de los impuestos recaudados en el periodo, pues el Impuesto Sobre la Renta fue uno de los de peor comportamiento entre 1925 y 1933, disminuyendo 46.15% en 1926 con respecto a la recaudación de 1925, para volver a caer en el año siguiente 28.57%, como puede observarse en la gráfica 7.



Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 353-354.

A partir de 1933, la recaudación del Impuesto Sobre la Renta volvería a aumentar, como resultado de la reactivación de la economía después de la crisis de 1929, primero, duplicando sus ingresos en 1934, 116.67% de aumento, para continuar creciendo el resto de la década —salvo pequeñas caídas en 1939 y 1941—. Este crecimiento se reflejaría en la participación del Impuesto Sobre la Renta dentro de la recaudación total, alcanzando en 1934 el 9.72% y promediando alrededor de 9% hasta 1942, año en el que volvería a crecer de forma importante.

## CONCLUSIONES.

Es indiscutible la importancia que ha tenido el Impuesto Sobre la Renta dentro de la estructura fiscal federal en la segunda mitad del siglo XX. Por ello, sorprende la poca atención que ha recibido la historia de este impuesto dentro de los estudios fiscales; cuando se ha estudiado el Impuesto Sobre la Renta, se ha hecho dedicando poca atención a los cambios legislativos y el efecto que estos tuvieron en la evolución de la recaudación. Según la información presentada en esta tesis, hay una estrecha relación entre el marco legal que reguló el Impuesto Sobre la Renta y el desempeño recaudatorio del mismo. Un estudio de largo plazo del desempeño del impuesto ayudaría a consolidar esta tesis. La necesidad de una reforma fiscal que ayude al fortalecimiento de las finanzas públicas del Estado Mexicano, debería impulsar un mayor conocimiento de la evolución de la recaudación de los principales impuestos dentro del sistema impositivo mexicano, y dentro de este estudio, la perspectiva de la regulación y la evolución de las leyes fiscales es de gran utilidad.

El común denominador de los estudios fiscales referentes al siglo XX mexicano, incluido este trabajo, es la escasez de fuentes documentales y estadísticas adecuadas. Por esta razón, un primer acercamiento a estos temas es el propuesto en este trabajo, es decir, a través de los cambios legislativos y el impacto que tuvieron sobre el desempeño tributario. Sin embargo, a pesar de la importancia que pudo haber tenido el marco legislativo no podemos perder de vista que la ley de 1925 tuvo que enfrentarse al rechazo de los contribuyentes al pago de los impuestos, a prácticas administrativas que entorpecían la recaudación y a la resistencia de gobiernos estatales y municipales a ceder facultades tributarias. Además, el desempeño de la ley se vio afectado por sus propias imperfecciones y la inercia de sus administradores, dado que desde principios de la década de los treinta eran frecuentes los señalamientos de la necesidad de reformar o cambiar dicha ley, lo cual no ocurriría hasta 1941 en el marco de la Segunda Guerra Mundial.

Como se observó a lo largo de los primeros capítulos de esta tesis, los gobiernos posrevolucionarios carecieron de fuentes de ingresos estables, lo que los llevó a buscar fuentes propias que les permitieran satisfacer los requerimientos del gasto público. El Estado Mexicano en la década de los veinte, tenía la necesidad de afianzarse en el poder y de legitimar el proyecto revolucionario. Para ello requería cantidades crecientes de recursos de los cuales no disponía. Las fuentes probables de donde podían provenir estos recursos eran la deuda pública externa, la emisión monetaria o la recaudación fiscal. La falta de reconocimiento diplomático por parte de los Estados Unidos impidió contar con una fuente externa que complementara el gasto público. La emisión de dinero fue desde un inicio descartada como fuente adicional de recursos, debido a que el caos monetario de la Revolución aun estaba presente en la memoria de la población, aunado a que la política económica implementada por el grupo sonoreense, fue demasiado “ortodoxa” en términos económicos y veía con desconfianza la existencia de déficit públicos. De ahí que la única salida viable para el nuevo régimen en el poder, fuera el incremento de la recaudación tributaria.

En teoría, cualquier Estado debería ser capaz de definir las funciones, la estructura y la forma de operación de su hacienda pública, es decir, cómo va a hacerse de recursos y cómo los va a gastar. Sin embargo, las evidencias presentadas por este estudio demuestran que el tamaño, y hasta cierto punto, el rumbo del Estado posrevolucionario dependió de los recursos disponibles en la hacienda pública, para lo cual se diseñaron diversos impuestos entre los que destacaron el Impuesto Sobre la Renta.

El análisis de la información estadística, nos permitió determinar que con respecto a la recaudación del Impuesto Sobre la Renta se detectan al menos dos fases: una que iría de 1924 a 1932 —en la que los ingresos descienden por efecto de la crisis de 1929—, y otra de 1933 a 1942 —cuando los ingresos comenzarían a crecer aceleradamente—. Es importante señalar que los ingresos obtenidos por el Impuesto Sobre la Renta entre 1925 y 1941, fueron comparativamente mucho menores a los que se observarían en las siguientes décadas. Precisamente, la

dificultad y penuria de los primeros años del Impuesto Sobre la Renta, han vuelto menos atractivo su estudio.

Los pocos trabajos que han analizado concienzudamente el desempeño del impuesto, refieren a una época posterior en la que el dinamismo e importancia que va ganando el Impuesto Sobre la Renta dentro de los ingresos tributarios federales atraen el análisis económico. Sin embargo, quedan preguntas abiertas que permitan explicar con precisión este dinamismo, así por ejemplo, se podría explorar la relación entre la ley de 1941 y el incremento de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta; cuál fue la participación de este impuesto en el aumento de la recaudación total; y sobre todo, al menos para el objeto de esta tesis, cuáles fueron las diferencias entre la ley del Impuesto Sobre la Renta de 1925 y la de 1941, y si estas ayudan a explicar el aumento de la recaudación del periodo.

## ANEXO ESTADÍSTICO.

Cuadro 2. PIB, recaudación tributaria e Impuesto Sobre la Renta (millones de pesos)

Año			Recaudación			
	PIB	Δ PIB	Total	Δ T	ISR	Δ ISR
1925	4,937		318.96		13.38	
1926	5,154	4.40	312.02	-2.18	6.62	-50.50
1927	4,700	-8.81	306.87	-1.65	4.66	-29.64
1928	4,729	0.62	310.74	1.26	16.01	243.56
1929	4,583	-3.09	322.34	3.73	15.83	-1.16
1930	4,399	-4.01	299.45	-7.10	16.45	3.96
1931	3,976	-9.62	256.09	-14.48	11.54	-29.84
1932	3,021	-24.02	212.35	-17.08	10.51	-8.91
1933	3,564	17.97	228.01	7.38	12.30	16.94
1934	3,912	9.76	302.89	32.84	29.46	139.57
1935	4,279	9.38	330.60	9.15	31.21	5.95
1936	5,038	17.74	385.18	16.51	37.03	18.66
1937	6,409	27.21	451.11	17.12	40.95	10.58
1938	6,862	7.07	438.33	-2.83	42.65	4.16
1939	7,337	6.92	565.72	29.06	41.31	-3.15
1940	7,774	5.96	612.00	8.18	56.60	37.02
1941	8,701	11.92	780.46	27.52	55.09	-2.67
1942	10,066	15.69	940.72	20.53	77.69	41.04
1943	12,285	22.04	1,275.71	35.61	218.20	180.86
1944	17,719	44.23	1,313.43	2.96	301.82	38.32
1945	19,382	9.39	1,585.00	20.68	295.63	-2.05
1946	26,322	35.81	2,016.51	27.22	371.40	25.63
1947	29,237	11.07	2,245.05	11.33	479.35	29.07
1948	31,196	6.70	2,654.64	18.24	451.23	-5.87
1949	34,316	10.00	3,891.22	46.58	586.03	29.87
1950	39,736	15.79	3,640.81	-6.44	766.20	30.74
1951	51,245	28.96	4,883.67	34.14	1,195.58	56.04
1952	57,482	12.17	6,338.08	29.78	1,441.00	20.53
1953	57,172	-0.54	5,023.11	-20.75	1,137.41	-21.07
1954	69,680	21.88	7,713.83	53.57	1,261.73	10.93
1955	84,870	21.80	9,023.53	16.98	1,984.89	57.32
1956	96,996	14.29	10,199.00	13.03	2,557.98	28.87
1957	111,402	14.85	10,841.00	6.29	2,707.00	5.83
1958	123,815	11.14	13,000.00	19.92	2,755.00	1.77
1959	132,669	7.15	14,010.00	7.77	3,009.00	9.22
1960	150,511	13.45	19,495.00	39.15	3,597.00	19.54
1961	163,265	8.47	19,808.00	1.61	3,963.00	10.18
1962	176,030	7.82	20,706.00	4.53	4,588.00	15.77
1963	195,983	11.33	18,923.00	-8.61	5,316.00	15.87
1964	231,370	18.06	27,904.00	47.46	7,137.00	34.26

Fuente: Economía Mexicana en Cifras, Nafinsa, 1977, p. 19.

**Cuadro 3. Ingresos y egresos del gobierno federal, 1924-1964.**

(Millones de pesos)

Año	Ingresos	Egresos
1924	284	277
1925	322	298
1926	309	325
1927	295	310
1928	300	288
1929	322	276
1930	289	279
1931	256	226
1932	212	212
1933	223	245
1934	295	265
1935	313	301
1936	385	406
1937	451	479
1938	438	504
1939	566	571
1940	577	610
1941	665	689
1942	746	845
1943	1,092	1,085
1944	1,295	1,505
1945	1,404	1,633
1946	2,012	1,829
1947	2,055	2,343
1948	2,268	2,773
1949	3,891	3,741
1950	3,614	3,700
1951	4,935	5,075
1952	6,320	6,603
1953	5,147	5,825
1954	7,776	8,471
1955	8,987	9,255
1956	10,199	10,567
1957	10,841	11,815
1958	13,000	13,841
1959	14,011	14,777
1960	19,495	20,778
1961	19,808	20,946
1962	20,706	21,421
1963	18,923	21,371
1964	27,904	29,660

Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 353-354

Cuadro 3. Ingresos del gobierno federal por fuentes, 1925-1941.

Millones de pesos

Concepto	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937	1938	1939	1940	1941
<b>INGRESOS TOTALES</b>	322	309	295	300	322	289	256	212	223	295	313	385	451	438	566	577	665
Impuestos	246	245	229	233	231	241	189	155	163	222	256	301	368	363	476	473	559
Sobre la renta	13	7	5	16	16	16	12	10	12	26	31	37	41	43	41	57	55
Sobre la exp. de recursos naturales	39	36	25	20	18	16	11	11	10	24	33	26	32	33	36	36	37
A la industria	35	33	47	47	47	50	49	43	46	60	67	84	89	96	121	124	125
Al comercio									1	11	13	2	3	5	11	10	12
A la importación	77	81	69	79	84	102	56	51	51	59	62	75	104	91	112	104	145
A la exportación	18	17	16	14	12	10	4	4	3	7	11	17	30	28	75	66	98
Del timbre	20	34	31	20	19	19	16	15	18	12	12	27	30	30	45	46	53
10% adicional	18	15	14	15	15	7	5	5	6	7	8	9	12	12	12	12	13
Contribución federal	23	21	22	22	20	19	13	13	13	12	12	13	14	15	16	17	20
Otros	3	1				2	23	3	3	4	7	11	13	10	7	1	1
Otros ingresos ordinarios	76	64	66	67	91	48	67	57	60	73	57	84	83	75	90	104	106
Derechos	45	38	37	46	60	26	23	27	27	25	26	29	35	37	39	41	42
Productos	13	10	5	2	2	2	2	8	2	3	1	7	9	18	17	19	20
Aprovechamientos	18	16	24	19	29	20	42	22	31	45	30	48	39	20	34	44	44

Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 355-359.

**Cuadro 5. Comparación de la recaudación total y del Impuesto sobre la Renta**  
(Miles de pesos)

Año	Recaudación		% ISR/Total
	Total	ISR	
1924	268,868	2,646	0.98
1925	318,964	13,379	4.19
1926	312,018	6,623	2.12
1927	306,873	4,660	1.52
1928	310,739	16,010	5.15
1929	322,335	15,825	4.91
1930	299,453	16,451	5.49
1931	256,089	11,542	4.51
1932	212,347	10,514	4.95
1933	228,010	12,295	5.39
1934	302,893	29,455	9.72
1935	330,602	31,207	9.44
1936	385,175	37,029	9.61
1937	451,110	40,948	9.08
1938	438,328	42,652	9.73
1939	565,715	41,308	7.3
1940	612,004	56,599	9.25
1941	780,455	55,085	7.06
1942	940,715	77,692	8.26
1943	1,275,707	218,204	17.1
1944	1,313,425	301,822	22.98
1945	1,584,999	295,629	18.65
1946	2,016,513	371,397	18.42
1947	2,245,045	479,346	21.35
1948	2,654,642	451,228	17
1949	3,891,216	586,030	15.06
1950	3,640,807	766,196	21.04
1951	4,883,666	1,195,582	24.48
1952	6,338,083	1,441,001	22.74
1953	5,023,106	1,137,410	22.64
1954	7,713,833	1,261,727	16.36
1955	9,023,531	1,984,887	22
1956	10,199,000	2,557,976	25.08
1957	10,841,000	2,707,000	24.97
1958	13,000,000	2,755,000	21.19
1959	14,010,000	3,009,000	21.48
1960	19,495,000	3,597,000	18.45
1961	19,808,000	3,963,000	20.01
1962	20,706,000	4,588,000	22.16
1963	18,923,000	5,316,000	28.09
1964	27,904,000	7,137,000	25.58

Fuente: La Economía Mexicana en Cifras, Nacional Financiera, México, 1978, pp. 353-354.

Cuadro 6. Índice Cronológico de los Decretos que adicionan y reforman la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925

Artículo	Fecha del Decreto	Entrada en Vigencia	Artículo	Fecha del Decreto	Entrada en Vigencia
1°	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925	21	3 de agosto de 1927	15 de agosto de 1927
1° bis	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado		13 de enero de 1928	1 de enero de 1928
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado		8 de marzo de 1933	1 de abril de 1933
3°	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	30 de diciembre de 1939	30 de diciembre de 1939		6 de junio de 1934	14 de junio de 1934
5° bis	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado		1 de enero de 1935	1 de enero de 1935
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado		3 de febrero de 1936	7 de febrero de 1936
6°	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		30 de diciembre de 1939	30 de diciembre de 1939
8°	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932	22	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		1 de enero de 1935	1 de enero de 1935
11	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	23	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
	30 de diciembre de 1939	30 de diciembre de 1939		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
12	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	24	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
13	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925		23 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
14	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937	25	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	30 de agosto de 1937	15 de septiembre de 1937	26	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
	4 de mayo de 1938	16 de mayo de 1938	27	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	30 de diciembre de 1939	30 de diciembre de 1939. Derogado		1 de enero de 1935	1 de enero de 1935
15	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	28	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
	22 de diciembre de 1938	14 de enero de 1939		3 de agosto de 1927	15 de agosto de 1927
16	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	29	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
17	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	30	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
18	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		3 de agosto de 1927	15 de agosto de 1927
	1 de enero de 1935	1 de enero de 1935		13 de enero de 1928	1 de enero de 1928
19	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	1 de enero de 1935	1 de enero de 1935		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
20	9 de junio de 1926	22 de junio de 1926	31	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	32	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
	3 de febrero de 1936	7 de febrero de 1936		13 de enero de 1928	1 de enero de 1928
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	22 de diciembre de 1938	14 de enero de 1939		11 de abril de 1934	1 de enero de 1934
	30 de diciembre de 1939	30 de diciembre de 1939		1 de agosto de 1934	1 de julio de 1934

Cuadro 6. Índice Cronológico de los Decretos que adicionan y reforman la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 18 de marzo de 1925 (Continuación)

Artículo	Fecha del Decreto	Entrada en Vigencia	Artículo	Fecha del Decreto	Entrada en Vigencia
36	9 de marzo de 1927	26 de marzo de 1927	52	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	1 de enero de 1935	1 de enero de 1935		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937	54	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado
	30 de agosto de 1937	1 de septiembre de 1937	55	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
39	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925	58	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
40	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925	59	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932		23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	1 de enero de 1935	1 de enero de 1935		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937		60	23 de diciembre de 1931
41	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932	61	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
	30 de agosto de 1937	15 de septiembre de 1937		23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
42	31 de agosto de 1926	30 de octubre de 1926	62	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	31 de agosto de 1926	27 de noviembre de 1926		23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
43	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937	63	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
44	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925	64	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934
45	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925		19 de abril de 1937	30 de abril de 1937
45bis	25 de agosto de 1926	28 de septiembre de 1926. Adicionado	65	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado
48	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	66	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado
49	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	67	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
50	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado
	29 de junio de 1927	20 de julio de 1927	71	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
	29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934		29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934. Derogado
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937	51	27 de agosto de 1925	1 de septiembre de 1925
18 de mayo de 1927	10 de junio de 1927	18 de mayo de 1927		10 de junio de 1927	
29 de junio de 1927	20 de julio de 1927	29 de junio de 1927		20 de julio de 1927	
29 de diciembre de 1933	1 de enero de 1934	29 de diciembre de 1933		1 de enero de 1934	
	19 de abril de 1937	30 de abril de 1937			

Fuente: Margain, Hugo (Comp.), Compilación de leyes del impuesto sobre la renta, 1921-1953.

Cuadro 7. Índice Cronológico de los Decretos que adicionan y reforman el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 22 de abril de 1925

Artículo	Fecha del Decreto	Fecha de Vigencia
1	25 de agosto de 1926	28 de septiembre de 1926
	4 de mayo de 1927	23 de mayo de 1927
	14 de septiembre de 1927	1 de octubre de 1927
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
2	23 de diciembre de 1926	28 de septiembre de 1931
5	26 de agosto de 1926	28 de septiembre de 1926
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
6	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
9	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
9 bis	23 de mayo de 1928	6 de junio de 1928. Adicionado
12	9 de junio de 1926	26 de junio de 1926
12bis	6 de junio de 1927	1 de julio de 1927. Adicionado
13	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
13 bis	17 de noviembre de 1926	7 de diciembre de 1926. Adicionado
	11 de abril de 1928	3 de mayo de 1928
	26 de septiembre de 1928	8 de octubre de 1928
23	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
24	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
24 bis	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
25	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
27	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
28	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
40 bis	9 de junio de 1926	26 de junio de 1926. Adicionado
41	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
43	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
51	6 de abril de 1927	28 de abril de 1927
	14 de septiembre de 1927	1 de octubre de 1927
56	24 de diciembre de 1930	30 de diciembre de 1930
57 bis	9 de junio de 1926	26 de junio de 1926. Adicionado
58	9 de junio de 1926	26 de junio de 1926
68	21 de febrero de 1928	16 de marzo de 1928
69	27 de abril de 1927	15 de mayo de 1927
72	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932

Cuadro 7. Índice Cronológico de los Decretos que adicionan y reforman el reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 22 de abril de 1925 (Cont.)

Artículo	Fecha del Decreto	Fecha de Vigencia
73	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932
	22 de agosto de 1934	30 de agosto de 1934
74	14 de septiembre de 1927	1 de octubre de 1927
	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932
75	14 de septiembre de 1927	1 de octubre de 1927
	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932
81	25 de agosto de 1926	28 de septiembre de 1926
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932
82	9 junio de 1926	26 de agosto de 1926
	8 de agosto de 1928	24 de agosto de 1928
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
85	8 de agosto de 1928	24 agosto de 1928
87	13 de octubre de 1926	30 de octubre de 1926
	10 de noviembre de 1926	27 de noviembre de 1926
	8 de diciembre de 1926	23 de diciembre de 1926
	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932
88	14 de septiembre de 1927	1 de octubre de 1927
	23 de mayo de 1928	6 de junio de 1928
89	13 de julio de 1932	20 de julio de 1932
90	9 de junio de 1926	26 de junio de 1926
	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
91	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932
92	9 de junio de 1926	26 de junio de 1926
93	14 de septiembre de 1927	1 de octubre de 1927
96	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
97	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
98	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
99	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
100	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
101	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
102	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
103	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
104	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
105	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
106	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
107	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado
108	23 de diciembre de 1931	1 de enero de 1932. Adicionado

Fuente: Margain, Hugo (Comp.), Compilación de leyes del impuesto sobre la renta, 1921-1953.

**Cuadro 8. Índice Cronológico de los Decretos que adicionan y reforman la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941**

Artículo	Fecha del Decreto	Fecha de Vigencia
1	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
2	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
3	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945
	12 de julio de 1945	30 de julio de 1945
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
4	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 diciembre de 1952	1 de enero de 1953
4 bis	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952. Adicionado
5	12 de julio de 1945	30 de julio de 1945
	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
6	20 de enero de 1943	22 de enero de 1943
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
6 bis	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948. Adicionado
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
7	20 de enero de 1943	22 de enero de 1943
	16 de abril de 1943	20 de mayo de 1943
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
8	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
8 bis	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953. Adicionado
9	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
11	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
13	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
14	20 de enero de 1943	22 enero de 1943
	30 de diciembre de 1947	1 de enero de 1948
	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950
14 bis	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948. Adicionado
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
15	20 a enero de 1943	22 de enero de 1943
	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945
	12 de julio de 1945	30 de julio de 1945
	30 de diciembre de 1947	1 de enero de 1948
	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
15 bis	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952. Adicionado
16	20 de enero de 1943	22 de enero de 1943
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
17	20 de enero de 1943	22 de enero de 1943
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945
	30 de diciembre de 1947	1 de enero de 1948
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953
18	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953

Fuente: Margain, Hugo (Comp.), Compilación de leyes del impuesto sobre la renta, 1921-1953.

**Cuadro 8. Índice Cronológico de los Decretos que adicionan y reforman la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941 (Cont.)**

Artículo	Fecha del Decreto	Fecha de Vigencia	
20	20 de enero de 1943	22 de enero de 1943	
	16 de abril de 1943	20 de mayo de 1943	
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
	12 de julio de 1945	30 de julio de 1945	
	30 de diciembre de 1947	1 de enero de 1948	
	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948	
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	22	20 a enero de 1943	22 de enero de 1943
		30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952
24	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
25	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
	30 de diciembre de 1946	31 de diciembre de 1946	
26	30 de diciembre de 1947	1 de enero de 1948	
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
27	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943	
28	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
	30 de diciembre de 1946	31 de diciembre de 1946	
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950	
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
29	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
31	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950	
	20 a enero de 1943	22 de enero de 1943	
33	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943	
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
	30 de diciembre de 1947	1 de enero de 1948	
	28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948	
	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	34 bis	30 de diciembre de 1946	31 de diciembre de 1946. Adicionado
		28 de diciembre de 1948	31 de diciembre de 1948
		30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950
35	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943	
	30 de diciembre de 1946	31 de diciembre de 1946	
36	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	20 de enero de 1943	22 de enero de 1943	
	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943	
36 bis	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
	30 de diciembre de 1946	31 de diciembre de 1946	
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950. Adicionado	
37	29 de diciembre de 1950	1 de enero de 1951	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943	
38	30 de diciembre de 1946	31 de diciembre de 1946	
	30 de diciembre de 1949	1 de enero de 1950	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	
	29 de diciembre de 1952	1 de enero de 1953	
	13 de julio de 1943	6 de agosto de 1943	
	1 de marzo de 1945	5 de marzo de 1945	
	30 de diciembre de 1951	1 de enero de 1952	

Fuente: Margain, Hugo (Comp.), Compilación de leyes del impuesto sobre la renta, 1921-1953.

## BIBLIOGRAFÍA.

- Aboites Aguilar, Luis, En busca del centro. Una aproximación a la relación centro-provincias en México, 1921-1949, en *Historia mexicana*, v. 59, no. 2 (234) (oct.-dic. 2009), El Colegio de México, México, 2009, págs. 711- 754.
- Aboites Aguilar, Luis, Excepciones y privilegios: modernización tributaria y centralización en México, 1922-1972, El Colegio de México, Centro de Estudios Históricos, México, 2003.
- Aboites Aguilar, Luis, Imposición directa, combate a la anarquía y cambios en la relación Federación-estados. Una caracterización general de los impuestos internos en México 1920-1972, en Aboites Aguilar, Luis (Coord.), 2005, pág. 189-209.
- Aboites Aguilar, Luis, y Luis Jáuregui, (Coord.), Penuria sin fin: historia de los impuestos en México siglos XVIII-XX, Instituto Mora, México, 2005.
- Aboites, Luis y Engracia Loyo Bravo, La construcción del nuevo Estado, 1920-1945, en El Colegio de México, 2010 p. 595-651.
- Amor Vázquez, Guillermo, El impuesto global sobre la renta en México, Instituto Tecnológico Autónomo de México, México, 1967.
- Astudillo Moya, Marcela, El federalismo y la coordinación impositiva en México, UNAM-Miguel Ángel Porrúa, México, 1999.
- Beteta Quintana, Ramón, Pensamiento y dinámica de la Revolución mexicana, México Nuevo, México, 1950.
- Beteta Quintana, Ramón, Tres años de política hacendaria: perspectiva y acción, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1951.
- Bustamante, Eduardo, El Impuesto Sobre la Renta y la ley de 18 de marzo de 1925, Escuela Nacional de Jurisprudencia, UNAM, México, 1926.
- Cabrera, Luis, (compilación e estudio introductorio de Eugenia Meyer), Revolución e historia en la obra de Luis Cabrera (Antología), Fondo de Cultura Económica, México, 1994.
-

- Cámara de Diputados, El ingreso tributario en México, Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, México, 2005.
- Cárdenas, Enrique, La hacienda pública y la política económica, 1929-1958, Fondo de Cultura Económica, México, 1994.
- Cárdenas, Enrique, La industrialización mexicana durante la gran depresión, Centro de Estudios Económicos, El Colegio de México, México, 1987.
- Chandler, Henry, Estudio preliminar sobre el sistema de impuestos del gobierno mexicano con indicaciones para su reorganización: informe rendido a la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera de los Estados Unidos Mexicanos, México, 1917.
- Collado Herrera, María del Carmen, Empresarios y políticos, entre la restauración y la Revolución, 1920-1924, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 1996.
- Collado Herrera, María del Carmen, La gestión hacendaria de Adolfo de la Huerta (1920-1923), en Ludlow, Leonor, 2002, págs. 357-379.
- Córdova, Arnaldo, La ideología de la Revolución mexicana: la formación del nuevo régimen, Ediciones Era, México, 1973.
- Domínguez Mota, Enrique, Estudio del Impuesto Sobre la Renta para 1978. Tomo I, Docal, México, 1978.
- Durán, Esperanza, Guerra y Revolución: las grandes potencias y México, 1914-1918, El Colegio de México, México, 1985.
- El Colegio de México, Nueva historia general de México, El Colegio de México, México, 2010.
- Garciadiego Dantán, Javier, La Revolución mexicana, en El Colegio de México, 2010, p. 537-594.
- Gómez Galvarriato, Aurora, La política económica del nuevo régimen. Alberto J. Pani 1923-1927, 1931-1933, en Ludlow, Leonor, (Coord.), 2002, pp. 381-411.
- Gómez Mont, María Teresa, Manuel Gómez Morín, 1915-1939. La raíz y la simiente de un proyecto nacional, Fondo de Cultura Económica, México, 2009.

- González Navarro, Moisés, Efectos sociales de la crisis de 1929, en *Historia Mexicana*, Vol. 19, No. 4 (Abr. - Jul., 1970), pp. 536-558.
- Guerin-González, Camille, Repatriación de familias inmigrantes mexicanas durante la Gran Depresión, en *Historia Mexicana*, Vol. 35, No. 2 (1985), El Colegio de México, México, pp. 241-274.
- Hernández Chávez, Alicia, *Historia de la Revolución Mexicana, 1934-1940. La mecánica cardenista*, El Colegio de México, México, 2005.
- Hernández Trillo, Fausto, Las finanzas públicas en el México posrevolucionario, en Kuntz Ficker, Sandra, (Coord.), 2010, pp. 573-601.
- Ianni, Octavio, *El estado capitalista en la época de Cárdenas*, Era, México, 1977.
- Jáuregui, Luis, Vino viejo y odres nuevos: la historia fiscal en México, en *Historia mexicana*, v. 52, no. 3 (207) (ene.-mar. 2003), El Colegio de México, México, p. 725-771.
- Jiménez, Antolín, *Ley del Impuesto Sobre la Renta. Con todas sus reformas y aclaraciones hasta la actualidad, modelos, tablas para la aplicación del impuesto, instrucciones y prontuario para facilitar la consulta*, Talleres Gráficos Galas, México, 1925.
- Kaldor, Nicholas, *Report on Mexican Tax Reform*, México, 1960.
- Knight, Alan, *La Revolución mexicana: su dimensión económica, 1900-1930*, en Kuntz Ficker, Sandra, (Coord.), 2010, p. 473-499.
- Kuntz Ficker, Sandra (coord.), *Historia económica general de México: de la Colonia a nuestros días*, El Colegio de México, México, 2010.
- Lomelí Vanegas, Leonardo, La Convención fiscal nacional de 1925, en *Economía informa*, no. 323, Febrero de 2004, UNAM, Facultad de Economía, México, 2004, págs. 50-55.
- Lomelí Vanegas, Leonardo, La reconstrucción de la hacienda pública: La gestión de Luis Cabrera y Rafael Nieto en el gobierno de Venustiano Carranza, en Ludlow, Leonor, 2002, págs. 305-348.

- López Tijerina, Gildardo, Convenciones Hacendarias: ¿Reto o fracaso del federalismo?, en *Economía informa*, no. 323, Febrero de 2004, UNAM, Facultad de Economía, México, 2004, págs. 16-25.
- Ludlow, Leonor, (Coord.), *Los secretarios de hacienda y sus proyectos: 1821-1933*, UNAM, Instituto de Investigaciones Históricas, México, 2002.
- Magaña, Álvaro (Coord.), *Reforma tributaria para América Latina. Documentos y actas de la Conferencia celebrada en Santiago, Chile, en diciembre de 1962 y organizada por el programa conjunto de tributación OEA-BID-CEPAL*, Unión Panamericana, Washington, 1964.
- Margain, Hugo (Comp.), *Compilación de leyes del Impuesto Sobre la Renta, 1921-1953*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1957.
- Marichal, Carlos, (Coord.), *De colonia a nación: impuestos y política en México, 1750-1860*, El Colegio de México, Centro de Estudios Históricos, México, 2001.
- Marichal, Carlos, *Nueva historia de las grandes crisis financieras: una perspectiva global, 1873-2008*, Argentina, Debate, 2010.
- Martínez Nava, Juan Manuel, *Conflicto estado empresarios en los gobiernos de Cárdenas, López Mateos y Echeverría*, Nueva Imagen, México, 1984.
- Medina, Luis, *Historia de la Revolución Mexicana, 1940-1952. Del cardenismo al Avilacamachismo*, El Colegio de México, México, 2001.
- Méndez Reyes, Jesús, *Federalismo fiscal y Convención Nacional Hacendaria*, en *Economía informa*, no. 323, Febrero de 2004, UNAM, Facultad de Economía, México, 2004, págs. 56-62.
- Meyer Cosío, Lorenzo, *Historia de la Revolución Mexicana. El conflicto social y los gobiernos del maximato*, El Colegio de México, México, 1978.
- Nacional Financiera, *La economía mexicana en cifras*, México, 1978.
- Navarro, Ignacio, *Estudios para la reforma del sistema fiscal de la República*, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1927.
- Nieto, Rafael, (estudio introductorio, selección y notas de Tita Valencia), *Rafael Nieto, la patria y más allá: antología*, Fondo de Cultura Económica, México, 1998.

- Ortiz Mena, Raúl, El desarrollo económico de México y su capacidad para absorber capital del exterior, Nacional Financiera, México, 1953.
- Pani, Alberto J., Apuntes autobiográficos, Instituto Nacional de Estudios Históricos de la Revolución Mexicana, México, 2003.
- Pani, Alberto J., Obras de Alberto J. Pani. Vol. V La política hacendaria y la Revolución, Senado de la República, México, 2005.
- Pani, Alberto J., Obras de Alberto J. Pani. Vol. VII Mi contribución al nuevo régimen (1910-1933), Senado de la República, México, 2005.
- Retchkiman Kirk, Benjamín, Política fiscal mexicana: reflexiones, Instituto de Investigaciones Económicas, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1983.
- Sánchez Santiró, Ernest, El peso de la fiscalidad sobre la economía mexicana, 1790-1910, en Historia mexicana, v. 61, no.1 (241) (jul.-sept. 2011), El Colegio de México, México, p. 107-162.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Compilación de leyes del Impuesto Sobre la Renta, 1921-1953, México, Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, 1957.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Convención Nacional Catastral. Memoria, Editorial Cultura, México, 1924.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010, México, 2009, [http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos\\_ley/2010/iniciativa\\_lif\\_2010.pdf](http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2010/iniciativa_lif_2010.pdf)
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, La hacienda pública de México a través de los informes presidenciales a partir de la independencia hasta 1950, Publicaciones Históricas, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1951.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, México, 1954.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Primera Convención Nacional Fiscal. Memoria, México, 1926.

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Segunda Convención Nacional Fiscal. Memoria, México, 1947.
- Servín, Armando, La concepción técnica del ingreso gravable y nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, en *El Trimestre Económico*, Vol. 13, No. 1, Fondo de Cultura Económica, México, 1946.
- Silva, José, Las jurisdicciones fiscales concurrentes, *El Trimestre Económico*, Vol. 8, pp. 466-486.
- Solís, Leopoldo, La economía mexicana. II. Política y desarrollo, *Lecturas 4*, Fondo de Cultura Económica, México, 1986.
- Solórzano, Carmen, Luis Montes de Oca: Reorganización de la Hacienda Pública y reforma monetaria, en Ludlow, Leonor, (Coord.), 2002, pp. 413-439.
- Tello Macías, Carlos, Convención Nacional Hacendaria, en *Economía informa*, no. 323, Febrero de 2004, UNAM, Facultad de Economía, México, 2004, págs. 5-15.
- Torres, Blanca, Historia de la Revolución Mexicana, 1940-1952. Hacia la utopía industrial, El Colegio de México, México, 2006.
- Turlington, Edgar, Mexico and her foreign creditors, Columbia University, New York, 1930.
- Uthoff López, Luz María, La difícil concurrencia fiscal y la contribución federal, 1861-1924: notas preliminares, en *Historia mexicana*, v. 54, no. 1 (213) (jul.-sep. 2004), El Colegio de México, México, D.F., p. 129-178.
- Uthoff L., Luz María, La Fiscalidad y la Revolución constitucionalista, en Aboites Aguilar, Luis, (Coord.), 2005, pág. 161-188.
- Uthoff López, Luz María, Las finanzas públicas durante la Revolución. El papel de Luis Cabrera y Rafael Nieto al frente de la Secretaría de Hacienda, Universidad Autónoma Metropolitana, México, 1998.
- Yáñez Ruiz, Manuel, El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Tomo III, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1958.

- Yáñez Ruiz, Manuel, El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política. Tomo V, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1958.
- “Antecedentes históricos de la ley del Impuesto Sobre la Renta”, fecha de consulta: 08/07/2009, [http://www.offixfiscal.com.mx/variados/isr\\_h.htm](http://www.offixfiscal.com.mx/variados/isr_h.htm)