

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISION DE ESTUDIOS SUPERIORES

METODOLOGIA Y SISTEMATIZACION DE LA
ENSEÑANZA DEL DERECHO FISCAL.

1627

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN DERECHO

PRESENTA EL SR. LIC.

WALDO RODRIGUEZ VALENZUELA.

México, D. F., Enero de 1974.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

P R O L O G O

Al elaborar cualquier obra siempre surgen en la mente del autor diversas interrogantes que en el fondo constituyen la motivación, el por qué de la obra.- Refiriéndose a este trabajo quiero expresar que, en primer lugar, la materia fiscal ha sido una de las asignaturas que, tanto teórica como prácticamente, he tenido oportunidad de aprender y aplicar y la otra porque esta materia de complejidad creciente creo que aún está por hacerse en nuestro país a pesar de que ya contamos con obras muy serias sobre ella como son por ejemplo la obra de Flores Zavala y la de Sergio Francisco de la Garza. No obstante, si se analiza los índices de las obras de derecho fiscal de los diversos países veremos que existen ciertos puntos de contacto; pero se aprecian muchas más divergencias. Este fenómeno se observa con mayor agudeza en los planes de estudio de la materia en las diversas facultades de derecho y en la exposición de los profesores de la asignatura en las que se puede observar que, en ocasiones, el curso se centra sobre el Código Fiscal de la Federación en otros sobre el impuesto sobre la renta, en otros más se estudian impuestos especiales, en algunos casos más, el fenómeno tributario así como el fenómeno financiero, es decir los ingresos y egresos del estado.

En este trabajo se ensaya, lo que pudieramos calificar con toda modestia, una propedéutica del derecho fiscal destinada a los alumnos para que puedan comprender, expuestos en una forma sencilla, los problemas teórico prácticos de la materia y que sienten las bases para su estudio especializado posterior.

Para el aprendizaje del Derecho Fiscal, se debe incluir la pedagogía de la acción; la dinámica; la social; la socialista y la de los valores.

En el aspecto educacional, deberá acudirse a la formación integral de la personalidad, tocando la cultura moral, la física y la científica; auxiliándose - de los métodos activos y de los medios didácticos más idóneos, dentro de la tecnología de éste siglo.

La pedagogía ordena la conducta del educando, y lo coloca en el verdadero camino al iniciar el aprendizaje. La enseñanza activa, elimina los errores de la lección oral, pues sigue en desarrollo lógico y armónico en relación del programa de la materia.

La disertación debe hacerse en frases accesibles, y fuera de una erudición elevada; obteniendo un resultado magnífico en la pretensión del maestro.

Siempre que se pretenda enseñar el Derecho Fiscal, deberá evitarse el enciclopedismo, buscando despertar el interés, motivando y explicando los temas - en forma tal, que aumente la vocación del alumno.

El debido tacto debe emplear el maestro, al presentar cuestiones encuadradas a la didáctica tradicional.

El método de investigación es lo ideal para conducir hacia la verdad; y el método didáctico es lo propio para enseñar la verdad.

El método es diferente del procedimiento, pues éste se manifiesta en los cambios que se presentan en la didáctica.

Para el aprendizaje del Derecho Fiscal, se debe incluir la pedagogía de la acción; la dinámica; la social; la socialista y la de los valores.

En el aspecto educacional, deberá acudirse a la formación integral de la personalidad, tocando la cultura moral, la física y la científica; auxiliándose de los métodos activos y de los medios didácticos más idóneos, dentro de la tecnología de éste siglo.

La pedagogía ordena la conducta del educando, y lo coloca en el verdadero camino al iniciar el aprendizaje. La enseñanza activa, elimina los errores de la lección oral, pues sigue en desarrollo lógico y armónico en relación del programa de la materia.

La disertación debe hacerse en frases accesibles, y fuera de una erudición elevada; obteniendo un resultado magnífico en la pretensión del maestro.

Siempre que se pretenda enseñar el Derecho Fiscal, deberá evitarse el enciclopedismo, buscando despertar el interés, motivando y explicando los temas en forma tal, que aumente la vocación del alumno.

El debido tacto debe emplear el maestro, al presentar cuestiones encuadradas a la didáctica tradicional.

El método de investigación es lo ideal para conducir hacia la verdad; y el método didáctico es lo propio para enseñar la verdad.

El método es diferente del procedimiento, pues éste se manifiesta en los cambios que se presentan en la didáctica.

Los métodos verbalistas, son la conferencia; el catedrático; el magis-
tral; que llegaron con la escuela activa.

El hecho educativo, intervienen tres factores: el Educando; el educa-
dor y el bien cultural, y corresponden a la ontología pedagógica.

La educación es una realidad social, pues logra la asimilación de la
cultura y la apropiación de los valores, siendo el valor educativo principal la -
formación humana. Los fines generales y particulares de la educación son el -
objeto de la teleología.

Nuestro trabajo viene a unirse a las tesis de maestría, presentada en
las divisiones de estudios superiores de la facultad de Derecho de la U.N.A.M.
por los Sres. Pedro Hernández Silva, Othón Pérez Fernández del Castillo, Hum-
berto Ricard Donado, Carlos Mariscal Gómez, Luis Vargas Bravo y Arturo Siliceo.

METODOLOGIA Y SISTEMATIZACION DE LA ENSEÑANZA DEL DERECHO FISCAL

CAPITULO I

DIVERSOS ASPECTOS DE LA MATERIA FISCAL Y SEÑALAMIENTO DE OBJETIVOS.

- a) Evolución del Gasto Público
- b) Ciencia Fiscal
- c) Determinación del Derecho Tributario y la Ciencia y Técnica Fiscales
- d) Aspectos Internacionales del fenómeno tributario y la Autonomía del Derecho Fiscal.
- e) Clasificación de los ingresos del Estado y el gasto público

CAPITULO II

EL ESTUDIO DEL IMPUESTO Y SU NATURALEZA JURIDICA Y ECONOMICA

- a) Historia de la imposición
- b) Concepto de Impuesto Elementos de la definición y el fundamento constitucional del impuesto
- c) Contribución Especial
- d) La Percusión del Impuesto
- e) Clasificación y fines de los impuestos

CAPITULO III

ANALISIS FENOMENOLOGICO DE LOS IMPUESTOS

- a) Aspecto filosófico político
- b) Punto de vista económico
- c) El impuesto y la vida social
- d) El impuesto y la psicología social
- e) La demencia fiscal

CAPITULO IV

DERECHO CONSTITUCIONAL FISCAL

- a) Materia tributaria constitucional
- b) Principios constitucionales
- c) Garantías individuales
- d) Principios derivados de la organización político constitucional de la nación
- e) Principios económicos constitucionales

CAPITULO V

LOS SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

- a) La potestad tributaria
- b) Concurrencia impositiva
- c) Sujetos activos

- d) Sujetos pasivos
- e) Obligados solidarios

C A P I T U L O VI

LA DETERMINACION DEL IMPUESTO Y SU FIJACION LIQUIDA Y EXIGIBLE.

- a) Sistema de registro
- b) Procedimientos de determinación

A P E N D I C E

- a) Obligaciones de Información
- b) Propuesta personal

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

DIVERSOS ASPECTOS DE LA MATERIA FISCAL Y SEÑALAMIENTO DE OBJETIVOS

Conforme a las técnicas modernas de la enseñanza es preciso establecer un programa con señalamiento preciso de objetivos dentro de lo que se quiere establecer, como instrumentos y objetivos que servirán al maestro y al alumno para obtener un buen resultado en la enseñanza de cada materia.

Dentro de la materia tributaria es preciso establecer los siguientes objetivos:

- 1.- Ubicación de la materia tributaria dentro de la ciencia de las finanzas.
- 2.- Precisar el marco estructural de la actividad del estado para la cual necesita erogar gastos públicos.
- 3.- Dentro de los ingresos del Estado hacer exclusivamente el estudio de los que corresponden a la materia tributaria.

Hasta aquí podemos decir que abarca la introducción a la materia tributaria, se complementará con el estudio que deban hacer los alumnos de los siguientes temas: Las fuentes del Derecho Fiscal, Historia de los tributos desde la antigüedad remota hasta la actualidad. Historia de las diferentes teorías acerca de la imposición.

Dentro de la actividad financiera del Estado casi todos los autores coin

cionen en que es la relativa a los fenómenos de ingresos y egresos que tiene que afrontar para el cumplimiento de sus atribuciones que tiene repercusiones económicas sociales, sociológicas y aún de carácter psicológico pues hay autores como MEHL que han hecho un estudio profundo del impacto psicossocial del impuesto y habla de ilusiones y mitos en materia fiscal, desde luego el sujeto de la actividad financiera es el Estado, y como según veremos más adelante en México no solo el Estado Federal es sujeto activo de la relación tributaria sino también las entidades Federativas, y los Municipios.

La transformación de los fines del Estado y su orientación política hacia metas de justicia social hacen que los gastos públicos vayan creciendo a un ritmo acelerado que puede apreciarse simplemente analizando los presupuestos de los distintos países y hacer un estudio comparativo en el curso digamos de cincuenta años. Duverger nos dice (1) Las cifras brutas producen en realidad un efecto de choque, pero esto nada significó bajo el gobierno del Rey San Luis en el siglo XIII, el presupuesto era en realidad primero.

EVOLUCION DEL GASTO PUBLICO

En el año de 1515 alcanzaba los 72 millones, para alcanzar los 90 millones en 1607, bajo el régimen de Enrique IV. La Monarquía absoluta de Luis XIV subió a la cifra de 225 millones en 1683, a pesar de que en 1789

(1) Maurice Duverger. Institutions Financieres, Troisieme Edition. Presses Universitaires de France, Paris. 1960. Pag. 52 y 53.

el total de gastos del Estado ascendía a más de 530 millones. En 1815 después de la guerra de la Revolución y del Imperio los gastos presupuestarios se cotizaban en 931 millones. A pesar que se moderó esta cifra por la política de Economía de la RESTAURACION, sin embargo no cesó de crecer y en 1828 por primera vez el presupuesto Francés alcanzó el millón de millones "Saludad esta cifra señores, decía VILLELE en la tribuna de la CAMARA, ya no lo volveréis a ver". El porvenir debía dar a estas palabras un sentido contrario a lo que pretendía su autor. En 1848 el presupuesto alcanzó casi mil millones y medio para pasar a tres mil millones en 1860; pasó a tres mil quinientos millones en 1876; a cuatro mil millones en 1909 y llegó a cinco mil millones en 1914. A partir de este momento el aumento se aceleró de modo considerable. En 1920 al día siguiente del término de la primera guerra mundial los gastos aumentaron a 67 mil millones y pasaron los 100 mil millones en 1938, subieron a 520 mil millones en 1945 y ya pasan de 900 mil millones para esta fecha (90 mil millones de nuevos francos).

Nosotros estimamos que para un curso que en promedio dure de 60 a 100 horas de clase se debe exclusivamente centrar en la materia tributaria o fiscal dejando la cuestión presupuestaria a otros cursos, ya que resulta casi imposible que en las horas antes apuntadas se pretenda abarcar toda la materia financiera así Maurice Leure (2) manifiesta que dentro de la línea de los supuestos financieros que conducen al establecimiento de un

(2) LEURE MAURICE. Tratado de Política Fiscal. Traducción por Manuel García-Margallo Rianza. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1960. Pag. 15.

impuesto, La política Fiscal ocupa un lugar intermedio entre la política presupuestaria y la técnica fiscal. A priori, parecería útil, para precisar la noción de la política fiscal, estudiar los límites entre esta ciencia y las disciplinas que la encuadran. Sin embargo, un verdadero estudio es tan sólo necesario para delimitar la política fiscal frente a la política presupuestaria, puesto que la "técnica fiscal" es una noción que, junto a la de la política fiscal, no se presta a ambigüedades. La "técnica Fiscal" consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación. Parte esta disciplina de conocimientos en materia de Derecho, de organización administrativa, de geografía económica y de contabilidad, que son obtenidos con certidumbre y cuya recta aplicación conduce forzosamente a la solución deseada, una vez que las autoridades responsables de la política fiscal han definido las características generales de los impuestos a instaurar.

CIENCIA FISCAL

También coincidimos con MEHL en lo siguiente (3), El término ciencia ha de tomarse aquí en su sentido amplio; comprende no solo la teoría del impuesto con sus aspectos económicos y socio-psicológicos, sino también el derecho fiscal y la política fiscal considerados como ciencias aplicadas. En cuanto a la técnica fiscal, contiene las medidas y sistemas utilizados para establecer y percibir el impuesto incluyendo medidas de aplicación del derecho fiscal.

(3) LUCIEN MEHL. Elementos de Ciencia fiscal. Bosch, Casa Editorial-Urgel, 51 bis. Barcelona. Pag. 15.

Si se quisiera expresar de forma más clara el contenido de este manual, habría que titularlo Teoría, Técnica, Derecho y política fiscal.

La ciencia fiscal pura o teoría general, económica y socio-psicológica - del impuesto y la técnica fiscal son disciplinas estrictamente objetivas.

La ciencia pura solo contiene "proposiciones acerca de la realidad" y la técnica solo formula "imperativos hipotéticos".

Así pues, desde el punto de vista metodológico, es conveniente no solo iniciar el estudio de la fiscalidad con la teoría del impuesto, sino además - continuarlo con el examen técnico de sistemas fiscales de la reglamentación y procedimientos fiscales mediante los cuales la voluntad expresada por el legislador se convierte en apto. Indudablemente este orden entraña algún inconveniente. La técnica fiscal no se limita a una serie de operaciones materiales ni siquiera a unas cuantas prácticas administrativas, sino que está enervada por reglas jurídicas y por lo tanto se vincula a los principios del - derecho fiscal cuyo estudio se deja para el final.

El derecho fiscal no consiste sólo en la exposición de las normas positivas de la fiscalidad o en el estudio de la legislación de un determinado - país sino que está vinculado a un conjunto de principio con fundamentación ética y filosófica; desde luego explica lo que es pero al mismo tiempo tiene a indicar lo que debería ser. Por tanto su estudio será más fructífero -

si es abordado después de examinar las relaciones teóricas de los procedimientos de la técnica.

Por último, no se puede prescindir del estudio de los problemas de política fiscal. La ciencia fiscal pura nos ofrece clasificaciones y teorías, - la técnica fiscal, métodos de aplicación; el derecho fiscal, sistemas de interpretación y normas directrices; pero estas zonas en conocimiento no bastan para la elaboración de un sistema fiscal o de un proyecto de reforma ya que ello requiere enfoques sintéticos y la consideración de exigencias generales que rebasen el marco de la fiscalidad. La política fiscal, como ciencia aplicada, formula juicios de valor pero al mismo tiempo se apoya en conocimientos objetivos y, por esto, es una ciencia a pesar de que su realización postula elecciones basadas sobre datos en parte inseguros y decisiones que entrañan riesgos.

Este manual no puede pretender ser una exposición total de la política fiscal, teniendo que limitarse a analizar sus aspectos más importantes, a medida que se vayan estudiando las cuestiones teóricas, técnicas y jurídicas. Por otra parte es preciso evitar los fenómenos de confusión y saturación de conocimientos que puedan llevar a lo que Alfredo Augusto Becker ha llamado con toda claridad el Manicomio Jurídico Tributario.

DETERMINACION DEL DERECHO TRIBUTARIO Y LA CIENCIA TECNICA FISCALES

Así proponemos en primer lugar la determinación del Derecho Fiscal Tributario como conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los impuestos, Derechos, Productos y aprovechamientos, las relaciones de los sujetos pasivos y activos y la recaudación. Jarach afirma que el derecho tributario nace en virtud de un proceso histórico y constitucional y del poder del Imperio para establecer los tributos y que solo se puede ejercer a través de la Ley. (4) El Derecho Tributario ha sido definido por Rossy como "la rama del Derecho financiero que estudia las instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al erario.

Giannini quien incurre en el error de insertarlo directamente en el Derecho Administrativo expresa que "expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos".

En cuanto a la terminología debemos advertir que en México, prevalece la expresión Derecho Fiscal; en Argentina, Italia, España, Francia y en general en América Latina, es más común llamarlo Derecho impositivo.

(4) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Tercera Edición. Editorial Porrúa, S. A. México, 1968. Pag. 26.

El Derecho tributario, concebido de la manera anterior, indudablemente se refiere a un tipo de recursos del Estado que tienen como característica común la de derivar del poder de imperio estatal, lo que si bien constituye para ellos un común denominador marca, por el contrario, una diferencia frente a otros tipos de ingresos. Esos recursos que se denominan tributarios son los impuestos, los derechos (llamados también en otros países "tasas") las contribuciones especiales (llamadas también "contribuciones de mejorar"). Los recursos tributarios son de derecho público.

Pero el concepto de derecho tributario a nuestro modo de ver resulta restringido si únicamente se reduce al estudio de las normas que establecen los tributos, lo cual daría un horizonte muy limitado a los alumnos y por lo tanto creo con MEHL que más que estudio del derecho fiscal debe hablarse de ciencia fiscal cuyo contenido es el siguiente, (5) la ciencia fiscal comprende, en primer lugar, la teoría del impuesto; es lo que se puede llamar ciencia fiscal "pura".

Esta estudia, en primer término, el hecho fiscal en sí mismo, en sus manifestaciones características. Define la noción de impuesto.

La descompone en sus elementos, clasifica los diversos tipos de impuestos, caracteriza a cada uno de éstos y aborda el concepto de sistema fiscal; constituye la teoría general del impuesto.

(5) LUCIEN MEHL. Elementos de Ciencia Fiscal. Bosch, Casa Editorial-Urgel, 51 bis Barcelona. Pags. 22, 23, 24.

Pero aunque sea legítimo aislar el hecho fiscal para analizarlo, esto sólo adquiere toda su significación si se lo vuelve a colocar en medio de los fenómenos envolventes y sobre todo de los fenómenos económicos. Este es el objeto de la teoría económica del impuesto que constituye una rama de la economía financiera.

La economía financiera presenta unas características propias en relación con la economía política que hacen de ella, principalmente para los tratadistas italianos como de Albergó, Grizioti y Cosciani, una disciplina autónoma. Merece sin lugar a dudas el nombre de ciencia ya que tiene por objeto formular leyes aplicables a todos los lugares y períodos, independientemente de los sistemas políticos.

Al menos éste es el punto de vista de d'Albergó, mientras que otros representantes de la escuela italiana, como De Viti de Marco y Einaudi, prefieren situarse en el marco de un sistema político determinado. Además la economía financiera no está subordinada a la economía política: "La ciencia económica no domina la ciencia financiera y ésta no es una mera aplicación o un captulo de aquélla". Cosciane en sus "principii della finanze" intenta delimitar el campo de la economía financiera, considerándola "la disciplina que estudia la actividad económica derivada de relaciones contractuales".

Pero aunque sea oportuno destacar las diferencias entre la economía política y la economía financiera y reconocer la autonomía de ésta, es indudable que la teoría económica del impuesto sólo se puede elaborar apoyándose en los datos y las leyes de la economía política y analizando las relaciones entre la economía general y la hacienda pública, como ya veremos en ulteriores desarrollos.

Cosciani, al subrayar el carácter objetivo de la economía financiera que no tiene por función prescribir o recomendar destaca también su carácter relativamente abstracto ya que no aborda el fenómeno real concreto en toda su complejidad. Efectivamente, el impuesto, no es solamente un hecho económico o financiero sino que es objeto de actitudes colectivas e individuales cuya existencia e importancia han sido destacadas por diversos autores y principalmente por -- Laufenburger en su "Théorie économique et psychologique des finances publiques", por Cosciani en sus Principii y finalmente por Lauré en su "Traité de politique fiscale". Así pues, la teoría socio-psicológica del impuesto aparece como una rama importante de la ciencia fiscal.

Si bien el derecho fiscal tiene características peculiares, su objeto rebasa el marco de la legislación fiscal, ya que el impuesto origina numerosos problemas en el campo constitucional, administrativo, civil o mercantil; dicho de otra forma, la legislación fiscal no puede ser totalmente entendida y correctamente --

interpretada si no se la refiere al conjunto del sistema jurídico.

Pero el derecho no es sólo conocimiento e interpretación del derecho positivo sino también ciencia de la legislación en el sentido etimológico de la expresión es decir ciencia de la elaboración de la ley. No se trata sólo de la forma y de la técnica de la redacción sino también del fondo del texto a elaborar su función del objetivo definido por la autoridad política. La misión del jurista no se limita a la aplicación de la ley sino que alcanza a la crítica y asesoramiento. Tal es la función de algunas instituciones, como el Consejo de Estado en muchos países europeos; también es ésta la misión de los autores y en este sentido, la doctrina es una fuente indirecta de derecho.

El jurista, para elaborar las normas jurídicas aplica principios generales de derecho que suelen tener un fundamento filosófico, ético o político, a la vez que tienen en cuenta las enseñanzas de la práctica y las exigencias de la técnica. Por ello el derecho fiscal queda sometido a principios que se imponen tanto a la administración como al ciudadano para la consecución de fines no meramente fiscales y que se refieren sobre todo a la salvaguardia de las prerrogativas del Estado y de las garantías otorgadas a los contribuyentes. El derecho aparece, pues, como una ciencia aplicada o como un arte. "Lo que diferencia al arte de la ciencia, dice Littré, es que la ciencia sólo se ocupa de lo que es

verdadero prescindiendo de lo que puede ser útil, mientras que el arte se ocupa de lo que puede ser útil o aplicado".

La ciencia y la técnica fiscales tienen por objeto el estudio general del problema del impuesto, llevando este estudio a la vez con un espíritu científico y con un espíritu técnico.

En efecto, se deben buscar las reglas esenciales a que obedece este procedimiento de reparto de las cargas públicas, estudiar sus principios y sus efectos, tal es el objeto de la ciencia de las finanzas. Debe también apearse a la descripción de las realizaciones en el derecho positivo, en un país dado y en un momento dado. Tal es el objeto de la técnica fiscal que se desprende principalmente de la legislación fiscal.

Es desde el primer punto de vista donde hay que colocarse, porque no se puede estudiar útilmente un mínimo sin conocer la ciencia del derecho fiscal, al menos en sus datos esenciales; existen impuestos, y cada uno de estos impuestos se aplican en condiciones por demás diferentes, es la ciencia del impuesto. Esto es lo que interesa sobre manera empezar a estudiar en una teoría general del impuesto para prepararse en el conocimiento del régimen fiscal, de la técnica de las leyes fiscales para resolver las principales dificultades que se presenten en su aplicación.

El Derecho Penal, en sentido estricto es la rama del Derecho que estudia y regula los delitos, entendiéndose por estos toda actividad o hecho del individuo que sea típico, antijurídico, culpable y punible (y formalmente sancionado por las leyes penales).

También forman parte, en nuestra opinión, del Derecho Penal los delitos previstos en las leyes administrativas, aun cuando no constituyen parte, formalmente, del Código Penal. Casi todas las leyes administrativas mexicanas tienen un capítulo de sanciones, en el que prevén:

- a) Delitos, y
- b) Infracciones administrativas.

Por lo que se refiere a los delitos los encontramos, por ejemplo, en el Código Fiscal de la Federación, en el Código Aduanero, en la Ley de la Propiedad Industrial, en la Ley Forestal, en la Ley Federal del Derecho de Autor; y, pensamos, podrían llegar a constituir un Derecho Penal especializado con ciertos atributos derivados de la naturaleza de las leyes Administrativas, o bien de delitos que están matizados por circunstancias agravantes de responsabilidad, en función de los intereses jurídicos que pretenden proteger dichas leyes al triplicar esos delitos.

Por lo que se refiere a las infracciones administrativas consideramos que, desde un punto de vista estricto, no podría hablarse respecto de las mismas de Derecho Penal Administrativo, puesto que, aunque son ilícitos administra-

tivos vamos a ver más adelante que no constituyen delitos, y en nuestra opinión debe precisarse que se trata de Derecho de las infracciones administrativas.

La doctrina de algunos tratadistas como el Argentino Enrique R. Aftalión trata de configurar como Derecho Penal Administrativo el relativo a las infracciones administrativas, que no constituyen delitos, es decir, a todo aquel ilícito que ni es civil, ni es penal, pero que constituye un ilícito sancionado a través de medidas administrativas, como son la clausura, la multa, la privación de la libertad por determinado tiempo que no exceda de quince días y cuyo conocimiento, tramitación y sanción no corresponde a las autoridades judiciales, sino a lo que se ha llamado por los tratadistas el poder sancionador de la administración pública.

Ignacio Villalobos expresa, que, en la vida jurídica y para otros fines que no son precisamente los de mantener el orden social, se suelen también emplear sanciones de carácter penal, como la multa, el arresto por incumplimiento de algunos deberes fiscales o de orden administrativo, o también de orden y mantenimiento de disciplina dentro de la organización pública y aún privada; en este aspecto el doctor Villalobos habla de Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Disciplinario y también de un especial Militar con el propósito de mantener una disciplina castrense. Así el verdadero Derecho Penal es el que se refiere a la guarda y conservación del orden político y jurídico de una sociedad.

Creemos nosotros que es muy difícil tipificar una absoluta definición en la rama que pudiera denominarse Derecho Penal Administrativo, pues o bien debe entenderse como el aplicado a los delitos especificados definidos en las leyes administrativas, o, en nuestro punto de vista, no es propiamente Derecho Penal el conjunto de normas referentes a infracciones administrativas que no constituyen delitos. En nuestra opinión si un individuo no obedece una señal de tránsito, si un comerciante no cierra su establecimiento dentro de las horas fijadas en las leyes y reglamentos no puede clasificarse de delincuente, ni su conducta será definitivamente típica, antijurídica, culpable y punible.

Creo que puede formarse una rama del Derecho Administrativo que estudie y defina las infracciones administrativas, tomando en cuenta que esas infracciones son ilícitas, pero que de ninguna manera llegan a configurar delitos. Aun cuando la opinión de autores de reconocido prestigio, como la de Enrique R. Aftalión, sea en contrario. Para nosotros, del análisis de esas infracciones es muy difícil llegar a calificarlas como delitos y como objeto de un verdadero Derecho Penal.

¿En qué consisten esas infracciones? son consecuencias de conductas - desde luego ilícitas. Creemos que no son perfectamente típicas pueden ser culpables, son antijurídicas y, en lo que respecta a la punibilidad, es difícil encontrarlos este requisito. Desde luego el poder de coacción se ejercita a través de los medios legales que para ello le ha otorgado el orden jurídico

(la Constitución y las demás leyes), pero si bien es cierto que hay delitos previstos en las leyes administrativas, también es cierto que las infracciones tienen una gradación y su conocimiento y resolución no están sometidos a la autoridad judicial en este caso la autoridad administrativa es la que califica la sanción, la que lleva a cabo el procedimiento, aporta las pruebas y a su vez resuelve.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejecutoria dictada el 25 de noviembre de 1958, en el Amparo Directo 1188/1957, confirma las ideas expresadas cuando determina:

que la infracción de contrabando comprendida dentro del artículo 570 del Código Aduanero, no debe confundirse con el delito de contrabando, a que se refiere el Artículo 242 del Código Fiscal de la Federación, ya que se trata, en el primer caso, de un ilícito administrativo que merece sanción de la misma naturaleza previo el procedimiento especial que señala el propio Código, mientras que en la segunda se está en presencia de una actividad típica, antijurídica, culpable y punible, de diversa naturaleza, estrictamente penal, pues aunque es cierto que el mismo hecho genera dos sanciones, éstas son motivadas por procedimientos diversos y encuentran fundamento en ordenamientos distintos. Semanario Judicial de la Federación, noviembre de 1958. Sexta época. Volumen XVII, p. 70.

Hay trabajos muy documentados tratando de fundar el poder sancionador de la administración en todos sus aspectos pero en nuestra opinión, creo que es otro tema que debe de estudiarse a fondo para delimitar los límites de ese poder sancionador, que, de otra manera, si no se limita, desbordaría los marcos señalados en la Constitución.

El poder sancionador de la administración pública se encuentra consignado en nuestra Constitución, al señalar que:

Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa y arresto hasta por 36 horas, pero si el infractor no pagara la multa, se permutará ésta por el arresto correspondiente que no excederá éste de quince días en ningún caso.

Si el infractor fuese jornalero u obrero, no podrá ser castigado con multa mayor al importe de su jornal o sueldo en una semana.

De los términos de la base constitucional citada obtenemos los siguientes elementos: a) Compete a la autoridad administrativa el castigo a las infracciones de los reglamentos de policía y buen gobierno; b) La autoridad administrativa no podrá castigar las infracciones previstas en la Ley, y c) Únicamente puede imponer sanciones a las infracciones los reglamentos de policía gubernativos, o pueden estas sanciones abarcar también a las infracciones de leyes administrativas. Un análisis estricto de la Constitución nos permitirá afirmar que el poder sancionador de la administración pública, derivado del artículo 21 de la Constitución, solamente se refiere a los reglamentos gubernativos y de policía, mas no a todas las leyes administrativas en todos los ramos de la administración pública.

Otra base Constitucional, señalada en el propio artículo 21, es que las multas no tienen límite en cuanto a su cuantía. ¿Hasta dónde llega el poder sancionador en cuanto a multas? Es cuestión discutible en tanto que los actos administrativos deben ser fundados y motivados, y el hecho de que no se señale en la Constitución límite a las multas no quiere decir que, inclusive, el legislador pueda señalar multas definitivamente en desproporción con el hecho ilícito administrativo que les pueda dar origen.

Por otra parte a quién corresponde señalar las infracciones, al Poder Legislativo o al Poder Administrativo? Interpretando otra vez el espíritu constitucional creemos que las infracciones pueden ser señaladas respecto a los reglamentos gubernativos y de Policía por el Ejecutivo con base en el artículo 89, fracción 1, de la Constitución, pero en lo que concierne a las leyes Administrativas ¿Tiene el Congreso facultad para señalar la sanción? Desde luego que el congreso tiene facultad para expedir leyes sobre los delitos y faltas federales, conforme al artículo 73, fracción XXI, de la Constitución; pero surge el otro problema, cuál es la autoridad encargada de realizar el procedimiento y de resolver la sanción ¿será la autoridad administrativa simplemente o necesariamente la autoridad judicial? Volvemos otra vez a la interpretación del artículo 21 y parece ser que en este aspecto correspondería a la autoridad judicial el resolver sobre el castigo de las infracciones de leyes y reglamentos, que no sean gubernativos y de policía, lo cual hace muy discutibles las sanciones y los procedimientos de

puestos por la administración pública a través de la ley administrativa que le otorgue competencia para castigar infracciones de naturaleza administrativa.

Por otra parte ¿Cuál es la naturaleza de las sanciones de lo que los autores han llamado Derecho Penal Administrativo, considerado como el conjunto de normas que rigen y regulan las infracciones administrativas que no constituyen un delito? Para algunos autores como Javier San Martín y Torres, citado por Margarita Lomelí Cerezo:

Las legislaciones de cada uno de los Estados han aceptado disposiciones que otorgan jurisdicción a las autoridades administrativas, para imponer penas por infracción a leyes administrativas de cuya vigencia están encargadas.

La anterior afirmación creemos que resulta discutible desde un punto de vista teórico, pues el hecho de que existan en otros países procedimientos y se otorgue jurisdicción a las autoridades administrativas en los términos apuntados no es fundamento jurídico, ni serviría de base para aplicar igual criterio y establecerlo en México, si no se ajusta estrictamente a la Constitución.

Por otra parte, no se ha determinado con claridad a qué autoridad compete la averiguación y persecución de las infracciones administrativas y la correspondiente aplicación de sanciones. En los reglamentos de policía y buen Gobierno del Distrito Federal corresponde la averiguación y persecución a la policía pre-

ventiva y la imposición de las sanciones a los juzgados calificadoros de infracciones, dependientes del Departamento del Distrito Federal, que en nuestra opinión tienen las características de tribunales administrativos y cuya determinación jurídica hasta la fecha no se ha precisado por la teoría administrativa.

En otras materias, como la fiscal, la de derechos de autor, propiedad industrial, forestal, por ejemplo, la averiguación y persecución de las infracciones corre a cargo de inspectores administrativos que averiguan, precisan la infracción y proporcionan datos a la autoridad superior, que es la que determina en última instancia la infracción y aplica la sanción correspondiente; aquí nos encontramos en ausencia de juzgados administrativos y es la propia autoridad administrativa la que impone la sanción.

También por infracción a los códigos procesales se puede imponer sanciones que pueden incluso llegar hasta el arresto y están previstas como medidas de apremio, que puede imponer la autoridad judicial para obtener el cumplimiento de sus resoluciones. Creemos que estas medidas de apremio pueden ser sanciones a infracciones cometidas dentro de los procesos y es la propia autoridad la que las impone. En el Código de Procedimientos Civiles del Distrito y Territorios Federales, están previstas en el artículo 73.

¿Cuál es la diferencia entre las sanciones, del Derecho de las infracciones administrativas y del Derecho Penal? Es muy difícil señalar una diferencia

específica y determinada entre las sanciones establecidas en el Código Penal, los delitos previstos en las leyes administrativas y las sanciones establecidas en las leyes administrativas y reglamentos. Todas son parte de un mismo género: penas. La clausura, la multa, el arresto, son sanciones como también son sanciones la privación de la libertad, la multa y la reparación del daño en los delitos.

Para el doctor Villalobos la diferencia puede estar en que las únicas sanciones típicas del Derecho Penal son la privación de la libertad, la multa y el arresto; y la otra serie de sanciones, que han sido establecidas por el Derecho Administrativo y a veces por el Derecho Penal, en un movimiento dinámico, han ocasionado cierta confusión en cuanto a determinar la naturaleza de cada una de estas sanciones.

Sin embargo, éstos son puntos sumamente controvertidos por la doctrina y que merecen, como algunos otros, en nuestra materia, un análisis detenido y profundo.

Creemos que en materia de infracciones administrativas no rige la tentativa, ni las agravantes; podrían regir las excluyentes de responsabilidad y debiera, in defectiblemente, regir la prescripción, prescripción que no está regulada en muchas leyes administrativas, puesto que ni constituyen delitos, ni tampoco son ilícitos civiles; y por razones de seguridad jurídica, debería de establecerse una

prescripción a favor del particular y en contra de la administración pública para imponer sanciones.

Respecto de la tentativa, las agravantes y las excluyentes de responsabilidad, creemos que no rigen en esta clase de infracciones por la naturaleza de las mismas, ya que no puede haber tentativa de no presentar una declaración, tentativa de no cerrar un comercio a la hora señalada y tentativa de no obedecer una luz de tránsito. Esta metodología, en consecuencia, no sería aplicable dentro del ámbito de las infracciones administrativas.

Para Aftalión la existencia del Derecho Penal Administrativo radica en que, existen una gran cantidad de infracciones que no obstante su indudable naturaleza penal, se rigen por normas que no gobiernan a los delitos del Código Penal. Así estas infracciones en sus peculiaridades extravagantes suelen presentarse como los delitos pero su conocimiento y decisión corresponde a órganos administrativos.

Creemos que es dudosa una afirmación tan contundente como la antes citada, ya que si bien es cierto que la infracción es un ilícito, éste deviene típicamente administrativo y su metodología y procedimiento deben ser administrativos y acordes con la finalidad que persigue el Estado al crear esas infracciones, que, desde luego, no es la misma a la del Derecho Penal. Aquí insistimos en que, por ejemplo, un infractor de un reglamento de tránsito no es un delincuente.

te, ni su tratamiento punible debe ser igual que el que se le aplica a un infractor del Código Penal, por las razones anteriores, pensamos que es más propio hablar de Derecho de las infracciones administrativas, que como una rama autónoma establezca su metodología, procedimiento con fase de averiguación y persecución y aplicación de sanciones, rama que debe ser independientemente del Derecho Penal y como una materia especializada del Derecho Administrativo. - Por otra parte, no hay servicios penitenciarios en las infracciones Administrativas, ya que debe tratarse de reclusorios en los que se cumplan los arrestos hasta por 15 días, que como máximo admite nuestra constitución.

La finalidad que, en nuestra opinión, se persigue con las infracciones es el buen funcionamiento de la Administración pública y la obtención de resultados eficaces en la misma y, en ciertos casos, de obtener una conducta social ordenada como en las reglas de tránsito, pero el valor jurídico protegido en estos casos difiere, en nuestro modo de ver, del que protege el derecho Penal.

El Derecho Penal Tributario es el conjunto de normas de las diversas leyes fiscales que establecen y definen delitos originados con motivo de la materia tributaria y consecuentemente las penas para esos delitos.

Es pertinente reconocer sobre este particular que hay que distinguir el poder sancionados de la Administración pública del castigo a los delitos ya que el primero es típico de las infracciones.

Derecho procesal tributario es el conjunto de normas que regulan los asuntos que en materia tributaria existen ya sea penales o específicamente ante los Tribunales Administrativos como el Tribunal Fiscal de la Federación y los Tribunales de Amparo cuando ante ellos se promueven cuestiones de derecho tributario.

ASPECTOS INTERNACIONALES DEL FENOMENO TRIBUTARIO Y LA AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL

Derecho Internacional Tributario se configura fundamentalmente por el conjunto de tratados bilaterales o plurilaterales que establecen la delimitación de las conferencias fiscales para evitar doble imposición y en el caso de los regímenes internacionales para establecer regímenes de exención de impuestos. Al respecto Ottmar Buhler (8) nos dice:

Es una rama joven del ordenamiento jurídico internacional la que aquí nos somete a la atención del lector; si bien dicha rama jurídica juega un papel importante desde hace tiempo respecto a las grandes sociedades con derivaciones internacionales ha sido recientemente cuando se ha convertido en objeto de atención cada vez más frecuente en la prensa diaria gracias a expresiones como "oasis fiscales" "Tax Havens" "Pabellones baratos", "Overseas Trade Corporations" ingresos (desde 1957) y ahora "Controlled Foreign Corporations" (de la reforma Kennedy de 1962).

Ya en dichas expresiones aflora el problema del sentido en que se utilizan

(8) Ottmar Buhler. Principios de Derecho Internacional Tributario Editorial Derecho Financiero. Madrid, 1963. págs. 3, 5, 7.

palabra "Internacional"; a este problema, de manera semejante a como sucede en casi todas las ramas del derecho internacional, debe dedicarse cierta atención, pues realmente el concepto no es unívoco.

Ciertamente, los aproximadamente quinientos tratados de doble imposición existentes constituyen la principal base del DIT en el sentido más estricto, el que los califica por su origen en fuentes de Derecho Internacional; no obstante, esas fuentes no son inteligibles ni a efectos científicos ni prácticos sin el conocimiento de las disposiciones internas sobre la delimitación "ad extra" del poder tributario, es decir el Derecho tributario internacional, al que se adaptan los TDI hasta la fecha, casi exclusivamente bilaterales. Queda así subrayada la duplicidad básica de las fuentes del DIT.

DIT en sentido estricto; normas de conflicto de origen internacional.

DIT en sentido amplio; dichas normas de origen internacional más las normas nacionales que constituyen normas de conflicto.

En esta obra siempre se utilizará la expresión DIT en ese sentido amplio, salvo si en determinada cuestión una mención expresa no alude al primer sentido. A ese DIT en sentido estricto pertenecen, no obstante, además de los TDI, principios y conceptos del Derecho Internacional público general. Se trata fundamentalmente de ciertas nociones del concepto de soberanía; también de lo que puede deducirse de unos pocos fallos de los tribunales internacionales.

cionales de la Haya de contenido jurídico fiscal, así como de los principios generales válidos en el campo del Derecho Internacional público en el sentido del Artículo 38, número 3, del Estatuto de La Haya; pertenece, por último, a este grupo de normas las escasas disposiciones de Derecho tributario de las comunidades de Estados (y que en el futuro probablemente alcanzarán un mayor desarrollo). A todas las normas de este tercer grupo podrá reconocérseles el carácter de Derecho "supranacional", mientras que es dudoso si puede afirmarse lo mismo de los TDI por su naturaleza de Derecho contractual a causa de la inseguridad a este respecto, el concepto no podrá desempeñar en lo que sigue un papel importante.

Para dar una idea quizá tosca, pero expresiva, del Derecho Internacional tributario entendido como se ha dicho, puede decirse que se compone:

En un 40 por 100 de Derecho Internacional:

En un 40 por 100 de Tratados de Doble Imposición (predominantemente de carácter bilateral):

En un 20 por 100 de normas de la parte general del Derecho Internacional público y del Derecho "In Fieri" de las comunidades de Estados.

En los tres terrenos nos encontramos, desde un punto de vista material, con un Derecho de conflicto o, lo que es lo mismo, con normas de colisión, en las que, a diferencia del Derecho Internacional privado, el conflicto se plantea no entre distintos ordenamientos jurídicos, porque sólo uno de ellos

debe prevalecer, sino por la concurrencia de varias normas materiales de -
diversos Estados, frente a las que hasta la fecha no existe un principio -
"nebis in idem" de carácter absoluto.

Lo que conduce a esos conflictos y colisiones son las "repercusiones" -
("Überwirkungen") de los actos jurídicos de las sociedades, por un lado -
(las decisiones contables de sociedades matrices europeas respecto a las -
valoraciones por las filiales en otras partes del mundo), y de otro, de las -
normas jurídico-tributarias, como ejemplo de esto último puede servir la ca -
lificación de los impuestos de 67 países (no miembros de tratados), a efec -
to de considerar su impuestos sobre la renta como deducible, calificación -
contenida en la directiva alemana de 1963 del impuesto sobre la renta.

Dichas "repercusiones" no son, quizá fundamentalmente distintas de las -
que se dan en el Derecho internacional privado, pero interpretación constan -
te, y renovada anualmente. Significan, pues allí donde se producen con -
más intensidad, como sucede fundamentalmente en Estados Unidos, una ex -
tensión cuidadosa quizá de los límites de la soberanía fiscal ajena, pero -
muy operante respecto al poder tributario propio de un Estado; precisamente -
esta evolución ha encontrado nuevas posibilidades en la reciente reforma -
tributaria Kennedy de 1962.

La autonomía del Derecho tributario se ha discutido mucho en teoría, -

acerca de la autonomía del Derecho tributario por ejemplo Berliri (9) dice él, problema de la autonomía del derecho financiero y tributario por muchas razones se da por sabido si el derecho financiero en general y el derecho tributario en especial sean derecho autónomos o especializados, particulares o si a su vez no sean más que una parte del derecho Administrativo. Problema como todo el resto de su género es de limitada importancia por lo que se considera de menor gravedad cuando se trató de dilucidar acerca de todos sus matices en los que se puede ocupar sean autónomos o antiautónomos están de acuerdo sobre los únicos dos puntos que podemos presentar con un gran y sustancial interés como hemos visto.

En opinión de Alfredo Augusto Becker (10) considera que es un problema falso ya que el vocablo de autonomía no es propio del mundo jurídico y que los juristas modernos usan y abusan de la palabra autonomía impregnándola de los significados más disparatados de tal manera que la convierten en una expresión equívoca y perturbadora sugiriendo zonas apartadas e inaccesibles a la teoría general del Derecho y atribuyéndole virtualidades misteriosas aquello que es considerado autónomo, que el verdadero sentido de la palabra autonomía es el poder o la capacidad de actuar de un ser social dentro de una disciplina que continuamente se está creando y que también

(9) ANTONIO BERLIRI. Principi di Diritto Tributario. Volumen 1. Milano. Dott. A. Giuffrè-Editore. 1952. Pag. 3.

(10) Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributario. Edicao Saraiva. Sao Paulo. 1963 Pags. 27, 28, 29.

implica una autolimitación que es en el fondo como afirma el Profesor Calesso la capacidad de crear el derecho positivo y que para autonomía también es - cierto sentido de independencia relativa de cualquier rama del derecho positivo siempre y únicamente para efectos didácticos ya que no pueden existir - normas jurídicas independientes en la actualidad del sistema jurídico y por - lo tanto el efecto de la autonomía es la investigación sistemática de los efectos jurídicos resultantes de la incidencia de determinado número de reglas juridicas, descubrir su concatenación lógica que la reúne en un grupo orgánico. Nos adherimos a los conceptos expuestos por Alfredo Augusto Becker sobre la autonomía del Derecho Tributario.

Los ingresos del Estado se entiende por ingresos del Estado aquellos ingresos pecunarios que por vías del derecho público adquiere el Estado para hacer frente a lo que se conoce como gastos públicos.

Así Dalton (11) nos dice que los ingresos y los gastos consistentes principalmente en entradas y pagos en dinero. En las comunidades civilizadas modernas, los ingresos y los gastos de los entes públicos consisten casi exclusivamente en entradas y en pagos de dinero. El término "finanzas" significa "asuntos pecunarios y su manejo y Finanzas Públicas", en su excepción moderna, presupone la existencia de una economía monetaria. Los gastos de los entes públicos consisten, prácticamente sin excepción, en pagos, en dinero.

(11) HUGH DALTON. Principios de Finanzas Públicas. Ediciones Arayu. De palma S.A.Z. a 1. Buenos Aires 1953. Pags. 4, 5, 6, 9, 10.

Sin embargo, se pueden señalar dos tipos de ingresos fiscales que no se perciben en dinero y son: 1) algunos servicios personales no remunerados; 2) ciertos impuestos, que no se abonan en dinero. Algunos de estos servicios personales gratuitos son prestados a los entes públicos en forma voluntaria; otros por compulsión legal.

Las principales divisiones de las finanzas públicas son: 1) Ingresos públicos; 2) Gastos públicos; 3) Deudas y activos públicos; 4) Administración Financiera. Los ingresos públicos y los gastos públicos integran la clasificación fundamental de las finanzas públicas y forman sus dos simétricas. Ciertos autores han excluido a los gastos públicos del campo de las finanzas públicas, pero esto es a todas luces, ilógico. Las deudas públicas son frecuentemente tratadas como una sección separada de la materia, y es conveniente que así sea, porque ellas dan motivo a numerosos problemas especiales. Por otra parte, las entradas provenientes de los empréstitos públicos forman parte de los ingresos públicos, mientras que el pago de los intereses y el reembolso del principal de las deudas públicas integran los gastos públicos. Similarmente, las entradas provenientes del patrimonio fiscal o activos públicos (public assets) ya sea en forma de rentas anuales o como producto de enajenaciones, integran así mismo los ingresos públicos. Por otra parte, los pagos relacionados con el patrimonio fiscal, sean estas erogaciones en concepto de gastos de Administración o de gastos iniciales de adquisición, forman parte de los gastos públicos. Y todos estos problemas se -

relacionan con el problema de equilibrar el presupuesto.

La Administración financiera presenta una serie de problemas especiales, y por ello, con frecuencia se la considera como una sección separada de la materia. La administración financiera pertenece a la etapa del estudio concreto de las finanzas públicas antes que a la de los principios generales.

Habría que comparar los efectos derivados de la obtención con los de la aplicación de recursos públicos. Distinción entre la verdadera y la falsa economía. En el campo de las finanzas públicas estamos todavía asediados por las apreciaciones superficiales y los preceptos poco profundos de épocas anteriores. "El mejor de todos los planes financieros es gastar poco; y el mejor de todos los impuestos es aquel cuyo importe es el más reducido". Muchas de las controversias corrientes, y aún gran parte de la literatura ortodoxa sobre el tema, se basan en la aseveración negativa de que "todo impuesto es un mal". Las mentes crédulas se inclinan de antemano contra toda forma de gasto público. Este es un punto de vista nada científico y lo sería igualmente (pero no en grado mayor) partir de la afirmación de que todo gasto público es un bien. No es verdad que todo impuesto es un mal. El impuesto sobre el alcohol, por el cual se eleva el precio de este producto y se disminuye en consecuencia su consumo, puede constituir un positivo bien. No es deseable un estado de cosas como aquel que existía en Inglaterra en el siglo XVIII, cuando "un hombre podía emborracharse hasta perderse". Es evidente, de la misma manera, que no todo gasto público es un bien. Los gastos ocasionados por guerras innecesarias, son males evidentes. En

forma semejante, las gruesas sumas de dinero que se han pagado en concepto de subsidio de desocupación y de asistencia a los pobres en años recientes, sin ningún intento apreciable para reorganizar nuestras fuentes de producción revelan una grave falla en la acción de los gobernantes. Una reflexión semejante surge al contemplarse las grandes sumas destinadas al servicio de los intereses de las deudas de guerra. Pero no es posible emitir un juicio acabado sobre operación alguna del tipo de las que se realizan en las finanzas públicas, sin contrapesar ambos lados de la operación, es decir los efectos de la recolección de los ingresos por una parte, y los efectos del gasto de estos mismos ingresos por la otra.

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO Y EL GASTO PUBLICO.

Hay muchas clasificaciones de los ingresos del Estado podemos mencionar las siguientes: Clasificación de los Cameralistas.- Entre los cameralistas los recursos reconocían tres fuentes: 1) el dominio público; 2) los derechos de regalías y 3) los impuestos. El dominio público, representaba entonces la principal fuente de recursos hasta el momento de su alineación y los derechos de regalía que se desarrollaron tanto en la Edad Media, pertenecían al Rey por su condición de Rey. Fue por ello que los impuestos dada la constitución política y patrimonial de los Estados fueron mirados como la última fuente de recursos a la cual se podía apelar. Más tarde, Adam Smith desarrollaba este pensamiento con estas palabras: "El impuesto no puede ser una fuente importante de recursos antes que se hayan desarrollado en el Estado una riqueza que puede soportarlos. La riqueza de la Nación, dependía para

Smith de la riqueza de los individuos. Y también la clasificación de Grizotti es interesante, este autor a su vez clasifica los recursos públicos según ellos tengan origen en los sacrificios de las pasadas, las presentes o las futuras generaciones. De las pasadas generaciones provendrán: a) las rentas patrimoniales; b) utilidades de instituciones públicas; c) utilidades de empresas públicas; d) utilidades de empresas económicas. De las presentes generaciones: a) contribuciones de guerra; b) multas e ingresos penales; c) ingresos de policía; d) contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenderían: 1) Impuestos directos; 2) Indirectos; 3) Tasas; 4) contribuciones especiales (impuesto militar, de mejoras etc.). Los ingresos en función de los sacrificios de las generaciones futuras, comprenderían, ingresos derivados del crédito: 1.- Deuda flotante, consolidada, empréstitos forzosos, voluntarios patrióticos; 2.- Emisiones de papel moneda.

El Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación los clasifica como sigue: El Código Fiscal de la Federación nos señala en su artículo 1º. que las fuentes de ingresos del Erario Federal derivan de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. Sin embargo, para la vigente Ley de Ingresos de la Federación, las fuentes de los recursos se clasifican en Impuestos, cuotas para el Seguro Social a cargo de trabajadores y patrones, derechos por la presentación de servicios públicos, productos, aprovechamientos, ingresos, derivados de fondos y valores, recuperaciones de capital, ingresos derivados de financiamientos y otros ingre

sos.

EL GASTO PÚBLICO

El concepto de gasto público su contenido y su definición socioeconómica Maurice Duverger (12) nos dice: En las finanzas clásicas, el lugar que se les da a los gastos públicos es paradójico. Por una parte se les da una muy grande importancia. Se les declara como punto de partida de toda la vida financiera según el principio que dice que el Estado "gasta primero" es decir, que su presupuesto está en función de sus gastos y no sus gastos en función de su presupuesto. Los gastos públicos, en realidad se caracterizan por su aspecto imperativo y obligatorio y tienen por objeto asegurar la eficacia de los servicios públicos y de la existencia misma del Estado. Las necesidades del Estado, así determinadas, fijan las cantidades que habrá de pesar sobre los ciudadanos, las cargas que estos deberán sostener para permitir el funcionamiento de los órganos dirigentes de la comunidad nacional. Los gastos públicos por consiguiente tienen un carácter fundamental en el sentido propio de la palabra.

El concepto de gastos públicos en las finanzas modernas es radicalmente diferente. Se les da menos importancia a los gastos públicos; pero se considera en primer término su contenido y no su cantidad, primero los gastos públicos han sido bajados de su pedestal; ya no se les da el carácter

(12) Maurice Duverger. Institutions Financieres. Troisième Edition. - Presses Universitaires de France. Paris. 1960. Pags 23, 24, 25, 28 29.

primordial que pretendían los clásicos. Ya lo es cierto que el Estado "gasta primero" y que calcula siempre sus presupuestos en función de sus gastos, no es cierto que los gastos públicos hayan siempre tenido el carácter de necesidad absoluta; hay servicios públicos indispensables y otros que lo son menos. Los gastos públicos son un medio de acción financiera entre otros tantos cuyo uso se calculan con relación a lo demás en un conjunto en el que todas las partes deben ser consideradas simultáneamente.

El Estado da un sueldo a un funcionario del servicio de hipotecas; paga a un empresario que ha construido una presa; concede una subvención a un exportador, concede una pensión a un antiguo combatiente; distribuye ayuda a los damnificados; compra armas a una nación extranjera; paga los gastos de modernización de una gran empresa industrial; en todos estos casos existe un gasto público, cierta cantidad deberá salir de las cajas de la Tesorería del dinero que ha tenido que entrar por diversos medios; pero se presupone a primera vista que estos gastos no tienen el mismo significado y el mismo alcance de todas las hipótesis que acaban de citar. Tomamos solamente dos ejemplos: el sueldo de un funcionario de hipotecas no implica ninguna intervención del estado en la vida económica, en tanto que la subvención a la exportación constituye por sí misma una intervención de esta especie, la diferencia económica entre los dos gastos es considerable. La construcción de electricidad vendida por el Estado (la electricidad en Francia es una empresa nacional) lo que permitirá amortizar eventualmente el

gasto público inicial en tanto que las compras de armas no es susceptible de producir ninguna amortización; así la diferencia financiera es capital, la diferencia en cuanto a sus consecuencias para las finanzas públicas. El problema del contenido de los gastos públicos tiene por consiguiente el carácter fundamental.

Hemos pues definido progresivamente un nuevo concepto de los gastos públicos. Quizas sea excesivo de calificar esta definición como "socioeconómica" o ponerle el carácter jurídico de la definición tradicional, porque también presenta un carácter jurídico y toda idea económico-social no estaba ausente de la definición tradicional aunque es evidente que esta parte esencialmente de un punto de vista jurídico. La idea de personalidad moral del Estado y de las colectividades públicas por el contrario de la definición actual parte de un principio socioeconómico: medir la acción en la vida social y en la actividad económica en particular del "poder" de la autoridad que caracteriza al Estado y a las colectividades públicas.

Las diversas actividades del Estado ya no parten del concepto del Estado como personas jurídicas, sino de un análisis sociológico del Estado, se trata de un conjunto de Gobernantes, en todos los grupos sociales, en todas las comunidades humanas, donde hay personas que mandan y gentes que obedecen, gobernantes y gobernados. El Estado es la reunión de Gobernantes de la comunidad nacional, las autoridades públicas locales, la reunión de Gobernantes en las comunidades locales (Estados y Municipios).

Lo que caracteriza a las autoridades públicas es por consiguiente el poder de mando del que están investidas, pueden dar órdenes, exigir el cumplimiento de la ley imponer por su propia autoridad las obligaciones de los ciudadanos. Por el contrario los ciudadanos en sus relaciones entre sí solamente pueden obrar en principio por común acuerdo por convenios o por contratos (de hecho, esos convenios son el resultado de luchas, conflictos y de rivalidades; traducen en la práctica el dominio de ciertos grupos más fuertes sobre grupos débiles, pero jurídicamente deben tener una forma contractual).

Sin embargo las autoridades públicas (Gobernantes y Administradores) pueden también abdicar del uso de sus prerrogativas, dejar en tal o cual caso el uso de su poder de mando y obrar en condiciones idénticas a las de los particulares. Siguiendo el camino de la convención y del contrato. Contrariamente a la teoría del Estado liberal se considera pues que el Estado pueda tener una actividad idéntica por naturaleza misma a la de los particulares y por el contrario el Estado puede autorizar tal o cual institución privada al realizar su poder de mando y obrar por medio de procedimiento idénticos a los suyos.

Y acerca de la determinación de la forma de cubrir los gastos públicos y el contenido de la política fiscal Maurice Leure (13) opina, una vez decidi-

(13) Maurice Leure. Tratado de Política Fiscal. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1960 Pags. 18, 23 24.

dos los gastos es preciso determinar su forma de cobertura. Se plantea entonces un problema de gestión presupuestaria y un problema económico.

El problema de gestión presupuestaria, es, con gran diferencia, el más sencillo. Consiste en saber si, habiéndose cuenta de la naturaleza del gasto y de la preocupación de repartir su carga entre todos los ciudadanos en la forma más equitativa, conviene recurrir al impuesto o al empréstito. Es justo, en efecto que un gasto de consumo es decir, un gasto que no deja ninguna riqueza durable en manos del Estado, tenga su cobertura en el impuesto. Y ello porque tal gasto aprovecha inmediatamente a todos los ciudadanos y se rfa hacer soportar indebidamente a las generaciones futuras el peso de una necesidad presente si el gasto fuese financiado mediante un empréstito. A la inversa, es justo que un gasto de inversión, que pone en las manos de la colectividad un valor durable, sea cubierto con el empréstito. Aunque realizado en el momento presente ese gasto aprovechará a las generaciones futuras y, por consiguiente su carga no debe ser soportada únicamente por la generación actual. Estas sencillas consideraciones permiten determinar la clase de cobertura adecuada a los gastos desde el punto de vista de la equidad y de la sensatós, que son el fundamento de una sana gestión presupuestaria.

Teniendo en cuenta que las reglas fundamentales de la política fiscal se describieran detalladamente consagraremos ahora un mínimo de espacio a la descripción de los temas objeto de esta ciencia.

La política fiscal comienza justamente en el punto en el que la política presupuestaria termina. En efecto, una vez que se ha decidido recurrir al impuesto (que es una de las conclusiones a las que puede conducir la política presupuestaria) es preciso determinar las características generales del impuesto, lo que es el objeto tipificado de la política fiscal. Los problemas de equidad que es preciso resolver entonces, son dos: social, uno y económico el otro.

La preocupación de realizar un reparto equitativo de la carga plantea, en primer lugar, un problema social: Se trata de saber que parte alicuota de las cargas comunes debe soportar cada ciudadano según la importancia de sus rentas o su capital. En este campo no queda apenas lugar para un razonamiento de tipo económico, porque con un razonamiento de esta clase, sería preciso apreciar la ventaja que tiene cada individuo de la colectividad en función de sus rentas o su capital. Es una materia en la que las apreciaciones serían libres y estarían en función de nociones subjetivas, de las que los hombres precisamente abdican cuando aceptan vivir en colectividad. En consecuencia ¿en qué precio habría que estimarse la protección de la vida del rico en relación con la protección de la del pobre, y en cuál la de la vivienda del pobre y la del palacio del rico?, si la una y el otro tienen valores mercantiles muy diferentes son sin embargo, en igual grado, "el hogar" del pobre, en un caso, y el "hogar" del rico en el otro. Pero si estos hogares son destruidos, el rico encuentra más fácilmente un nuevo lugar que el pobre.

Estos problemas están vacíos de sentido en el plano racional, por el solo hecho de que ricos y pobres han aceptado inicialmente, al formar parte de una misma colectividad, arriesgar indistintamente sus vidas y sus bienes para la protección de la vida y de los bienes de todos los miembros de esa colectividad. Por consiguiente, para determinar los principios de equidad que deben ser aplicados en la distribución del impuesto entre los individuos, más que por razonamientos económicos es preciso guiarse por los principios filosóficos políticos dominantes y por las reacciones psicológicas comunes. El respeto de estos principios de filosofía política y de estas reacciones psicológicas puede solamente quedar equilibrado, por motivos económicos, con medidas destinadas a evitar que una distribución de la carga del impuesto considerada como equitativa destruya, a la larga, elementos de la riqueza nacional, tales como el capital; o desvíe del esfuerzo al pequeño número de ciudadanos que representan el papel de impulsores de la economía. Como en este caso, las consecuencias secundarias del reparto de la carga, del impuesto pretendido por la mayoría de los ciudadanos, irían contra los intereses de esa misma mayoría, las consideraciones económicas deberían privar sobre las consideraciones filosóficas o psicológicas.

Como métodos de investigación y Trabajo de campo se propone que los estudiantes obtengan los presupuestos de unas 5 entidades federativas y cinco municipios para que los estudien comparativamente y vean y analicen cuáles son los gastos prioritarios a los que se destinan más fondos.

CAPITULO II

EL ESTUDIO DEL IMPUESTO Y SU NATURALEZA JURIDICA ECONOMICA

El objetivo concreto de la segunda parte del curso es la determinación del concepto de impuesto para lo cual el método a seguir será un estudio paralelo tanto de los principios teóricos como de las diferentes leyes impositivas tales como:

Ley del Impuesto sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación

Ley del Impuesto sobre Consumo de Algodón..

Ley del Impuesto sobre Consumo de Energía Eléctrica .

Ley del Impuesto sobre Explotación Forestal.

Ley del Impuesto sobre Despepito de Algodón en Rama.

Ley del Impuesto sobre Fondos Petroleros.

Ley del Impuesto sobre Introducción En ergía Eléctrica .

Ley del Impuesto sobre la Producción de Benzol, Toluol, Xiloi, y Naftas de Alquitrán de Hulla.

Ley del Impuesto sobre la Renta .

Ley del Impuesto sobre las Entradas Brutas de los Ferrocarriles.

Ley del Impuesto sobre Operaciones de Compraventa de Primera Mano de Cacao .

Ley del Impuesto sobre Producción de Aguardientes provenientes de la Destilación de Uva u otras frutas .

Ley del Impuesto sobre Producción de Cemento .

Ley del Impuesto sobre Producción de Cerillos y Fósforos.

Ley del Impuesto sobre Producción de Llantas y Cámaras de Hule.

Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cerveza.

Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites, Grasas y Lubricantes.

Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados.

Ley del Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.

Ley del Impuesto sobre Uso o Tenencia de Automóviles.

Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores de Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de gas licuado de petróleo.

Ley del Impuesto sobre Aguas Envasadas.

Ley Federal del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Automóviles y Camiones Ensamblados.

Ley Federal del Impuesto sobre Consumo de Gasolina.

Ley Federal del Impuesto sobre Explotación Pesquera.

Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos por Servicios Telefónicos.

Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

Ley Federal del Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos.

Ley del Impuesto sobre Hilados, Tejidos y Acabados.

para que propongan al maestro su opinión sobre los siguientes puntos. 1.- opinión personal sobre la ley. 2.- cual es el objeto del impuesto. 3.- quienes son los objetos. 4.- como se determina. 5.- que obligaciones hay para los causantes. 6.- que formas de pago se establece.

Como segundo trabajo de investigación los alumnos deberán hacer un estudio de la historia de la imposición fundamentalmente podrán consultar la obra de Shmolders Teoría general del impuesto, antecedentes de la teoría de la imposición:

HISTORIA DE LA IMPOSICION

a).- El absolutismo, Principios Tributarios. - La Hacienda es tan vieja como la sociedad humana. En la antigüedad existen ya sistemas ordenados y -- amplios de ingreso y gastos. No fue sino hasta el florecimiento de la filosofía cristiana cuando se empezó a especular sobre la naturaleza y justificación de los impuestos.

Desde entonces con mayor frecuencia los escritores se han ocupado de justificar los impuestos, tanto desde el punto de vista moral como jurídico.

A medida que se desarrollan las sociedades se acentúan más las necesidades monetarias y la moneda forma su propia economía. Las necesidades de las Cortes y el financiamiento de las frecuentes guerras resulta algo nuevo; pero descansando como descansaba la soberanía casi exclusivamente en un príncipe, debería recurrirse únicamente a sus ingresos privados para su sostenimiento, y -

en particular los ingresos procedentes de la agricultura y de la minería. Consecuentemente se discutió mucho sobre el derecho de los príncipes a recaudar impuestos. Se formuló el principio para valorar la conveniencia de los impuestos, para establecer el equilibrio entre el perjuicio sufrido por el contribuyente y el que sufriría el bien común en caso de que no se efectuara el gasto planeado. De este principio se hace derivar el derecho a negarse el pago en el caso de "impuestos injustos".

Durante el absolutismo rigieron dos principios tributarios: 1).- Los impuestos deben utilizarse únicamente en casos de necesidad. Las gentes no estaban preparadas para comprender la obligación tributaria ordinaria y menos aún su justificación. Este principio no obsta la aparición de nuevas teorías sobre las funciones del impuesto y ya entonces se entiende la posibilidad de incrementar la economía nacional con ayuda de la política financiera y tributaria. Muchos aceptan la idea de aumentar la población mediante la política fiscal ya que el poder militar depende de esa población y 2).- Se sigue considerando el impuesto único como la forma ideal de imposición. Los impuestos indirectos son los que mejor responden a la necesidad de gravar a las clases de mayor rendimiento fiscal. El Estado absoluto no es todavía suficientemente fuerte frente al feudalismo para abolir los seculares y numerosos privilegios fiscales.

Una nueva serie de doctrinas financieras aparecieron con base en la teoría política jusnaturalista con el denominador común de que las fuerzas eco

nómicas y políticas se hallan sometidas a un orden natural que solamente puede ser perturbado, en mínima parte, por los impuestos. Esta teoría individualista proporciona una nueva base para la justificación del impuesto.

Ya no es solamente la obligación de contribuir originada por ser "súbdito", sino porque las personas reciben o utilizan servicios del Estado y por tanto el impuesto es el precio que se paga por tales servicios. Del individualismo también se derivan los siguientes dos principios tributarios: La generalidad y la capacidad contributiva.

La teoría de la equivalencia o de las equivalencias entienden el impuesto como una contraprestación económica por los servicios y prestaciones del Estado. En 1789 la Asamblea Nacional Francesa enunció esta misma teoría -- cuando afirmó que el impuesto es "la deuda general de los ciudadanos y el precio de la ventaja que la sociedad les procura". Esta teoría aún en nuestros días está vigente.

La teoría del seguro es una variante de la teoría de la equivalencia. La interpretación que fue comunmente aceptada se basa en que los impuestos son a modo de primas de seguro por la protección de la vida o por la protección de la propiedad que el Estado proporciona a los ciudadanos. El "precio de ese seguro se mide, o bien por los gastos que el Estado erogue en el cumplimiento de sus fines o bien por la ventaja directa que resulta el contribuyente de tales funciones.

Se clarifica el concepto de "justicia tributaria" que será el argumento - popular mas importante contra el arbitrio; la corrupción, los privilegios y abusos de las clases dominantes.

La teoría del impuesto único tiene su fundamento en la fisiocracia que funde inseparablemente la teoría económica y la Hacienda, con el propósito de contribuir científicamente a la solución de las dificultades internas de Francia - y considera necesaria la reforma tributaria. Como consecuencia lógica de la teoría surge a su vez la teoría de la traslación pasando la carga de los impuestos - de una clase a otra. Los fisiócratas distinguen con Quesnay tres clases sociales, una clase productiva: los colonos; una clase distributiva: los propietarios y una clase estéril: los industriales. Hacen recaer en la clase distributiva la mayor parte de las ganancias quedando las otras dos clases reducidas a una mera subsistencia. Esta clase debe ser entonces objeto de única gravación. En poco tiempo se demostró la imposibilidad del impuesto único.

Como reacción contra la doctrina de los fisiócratas surgió el sistema clásico de la economía inglesa. Adam Smith propone el 1776 sus cuatro famosos - principios tributarios:

1) - Principio de igualdad: Los súbditos han de pagar impuestos en proporción a la renta que obtienen bajo la protección del Estado.

2). - Principio de certeza: la exacción de impuestos ha de venir declarada en la ley de modo terminante y claro para todos, de tal modo que no haya lugar a

la arbitrariedad del funcionario fiscal o del arrendador de impuestos.

3).- Principio de comodidad: Se concederán al contribuyente las máximas facilidades para el cumplimiento de sus deberes fiscales.

4).- Principio de economía de la recaudación, en un doble sentido: (a) ésta no deberá tomar del bolsillo del contribuyente más de lo que llega al Tesorero Público; y (b) entendiendo la economía no sólo en el sentido de procurar que sean mínimos los gastos de administración, sino también en el sentido de que no sea obstáculo a la diligencia para el trabajo y aleje al ciudadano de ciertas actividades económicas que ofrecen ocupación y sustento a gran número de personas.

John Stuart Mill considera el impuesto como un sacrificio, pero con esto no pretende definirlo; pero se dice que debe ser el menor posible y debe fijarse en el centro de oscilar dos extremos: la mayor igualdad de repartición de los impuestos entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

Modernamente Dalton (14) dice que los Ingresos de un ente público -- pueden definirse en sentido amplio o restringido. En un sentido amplio, abarcan toda clase de percepciones o "entradas"; en el sentido restringido sólo -- aquellas que pueden ser incluidas en lo que, de acuerdo con el concepto corriente se califica como "renta".

El termino ingresos en sentido amplio se deriva de los empréstitos públi

(14) Hugh Dalton, Principios de Finanzas Públicas, Ed. Arayu, Depalma -- S.A.Z. a 1. Buenos Aires 1953. Pags. 30 a 40.

la arbitrariedad del funcionario fiscal o del arrendador de impuestos.

3).- Principio de comodidad: Se concederán al contribuyente las máximas facilidades para el cumplimiento de sus deberes fiscales.

4).- Principio de economía de la recaudación, en un doble sentido: (a) ésta no deberá tomar del bolsillo del contribuyente más de lo que llega al Tesorero Público; y (b) entendiendo la economía no sólo en el sentido de procurar que sean mínimos los gastos de administración, sino también en el sentido de que no sea obstáculo a la diligencia para el trabajo y aleje al ciudadano de ciertas actividades económicas que ofrecen ocupación y sustento a gran número de personas.

John Stuart Mill considera el impuesto como un sacrificio, pero con esto no pretende definirlo; pero se dice que debe ser el menor posible y debe fijarse en el centro de oscilar dos extremos: la mayor igualdad de repartición de los impuestos entre los ciudadanos y el mínimo obstáculo puesto al aumento de la producción.

Modernamente Dalton (14) dice que los Ingresos de un ente público -- pueden definirse en sentido amplio o restringido. En un sentido amplio, abarcan toda clase de percepciones o "entradas"; en el sentido restringido sólo - aquellas que pueden ser incluídas en lo que, de acuerdo con el concepto corriente se califica como "renta".

El termino ingresos en sentido amplio se deriva de los empréstitos públi

cos y forma parte de los "ingresos" públicos, y en el sentido restringido se dice que los ingresos de un ente público pueden, en un año determinado, ser insuficientes con respecto a los gastos y que en tal caso el déficit debía ser cubierto con empréstitos. Por más que el contexto resulte en la mayoría de los casos suficientemente aclaratorio, usaremos en adelante, para evitar todo asomo de ambigüedad, los términos "ingresos públicos" o "rentas públicas" según que hablemos de los ingresos fiscales en su acepción amplia o restringida respectivamente. Los elementos fundamentales incluidos en la concepción de "ingresos públicos" y excluidos en la de "rentas públicas", son las entradas provenientes de empréstitos públicos, de la venta de bienes del patrimonio del Estado como son los materiales de guerra y el papel moneda recién impreso y entregado por la impresora oficial.

La imposición podría no ser necesaria, pero en la práctica es inevitable. El impuesto, como se ha visto, es una contribución compulsiva establecida por un ente público, con prescindencia de la cantidad exacta de servicio prestado en cambio al contribuyente, y que además, no ha sido aplicada como una pena por la comisión de un delito cualquiera. Auberon Herbert, filósofo anarquista, sostenía que la imposición nunca podía ser moralmente justificable; pero es esta una opinión rara y excéntrica, que podemos pasar por alto. Sin embargo, la imposición, aunque justificable, podría muy bien no ser necesaria o ser sólo necesaria en una proporción muy reducida, si las otras fuentes de ingresos pú---

blicos fuesen más prolíficas, como por ejemplo, si los entes públicos contaran con un número mayor de bienes que produjeran rentas, o si estuviera más de moda entre las personas de fortuna el realizar donaciones considerables a favor del Estado. Si el consejo municipal de Londres fuera único propietario del suelo dentro del área edilicia, las contribuciones locales podrían ser más reducidas que lo que son actualmente. Sucedería algo semejante si las contribuciones voluntarias al Erario público tuviesen la misma indefinida, pero perceptible relación, que tiene el otorgamiento de "títulos honoríficos con las contribuciones realizadas a los fondos de ciertos partidos políticos en los últimos años. Con ello, la carga impositiva en Gran Bretaña podría reducirse, por lo menos hasta el momento en que un aumento considerable de la oferta de "títulos honoríficos" hubiese seriamente reducido al precio de compra de un vizcondado o de una Orden de Caballero del Imperio Británico. Aún así, la corriente de ingresos, a esta altura de las cosas no se estaría ya recaudando ingresos por medio de donaciones voluntarias, sino por medio de una empresa pública hábilmente conducida.

Como están las cosas en la actualidad, es indispensable, sin embargo en todas las comunidades modernas, una cantidad considerable de impuestos, y a medida que aumentan los gastos públicos aumenta, asimismo, la imposición.

Un sistema impositivo debería ser juzgado en su conjunto. Antes de emitir un juicio definitivo sobre los méritos y los defectos de cualquier sistema de finanzas públicas, éste debe ser apreciado en su conjunto. En forma similar, cualquier sistema impositivo debe examinarse globalmente, puesto que los dife-

rentes impuestos pueden, en lo que atañe a algunos de sus efectos corregirse y equilibrarse recíprocamente.

Suponiendo que en un año determinado sea necesario obtener por medio de los impuestos una renta dada, el empleo indistinto con ese fin de diversos sistemas impositivos tendría por resultado la existencia de distintas distribuciones del total de la carga impositiva la cual, en sí misma, será mayor bajo algunos de esos sistemas que bajo otros y la aparición de otros efectos, también distintos sobre el bienestar económico de la comunidad.

Los estudios sobre este tópico toman en cuenta la carga directa pero no la indirecta de la imposición. Mucho se ha escrito respecto a la "distribución de la carga impositiva", pero en cambio no se han tratado en toda su magnitud los complejos asuntos que este tema encierra. Suponiendo que la incidencia de todos los impuestos es conocida y que disponemos de las estadísticas necesarias en materia de ingresos, consumo etc., entonces es posible determinar la distribución real de la carga pecunaria directa, de cualquier sistema impositivo, entre los diferentes individuos y categorías. También es posible discutir, en términos generales cómo debería estar distribuida esta carga pecunaria directa. En esas discusiones es corriente tener en cuenta las cargas reales directas, que corresponden al pago del impuesto, pero no se examinan, en esta etapa de la investigación, las cargas pecunarias indirectas y, aun en mayor grado, las cargas reales indirectas de la imposición.

Leure (15) acerca de los principios filosóficos políticos nos dice que la elección de una teoría de filosofía política no puede ser realizada con el mismo libre arbitrio que la de una teoría de filosofía privada. La gran libertad de concepción reconocida a las teorías de filosofía política, e incluso la preeminencia que les es habitualmente atribuída sobre los conocimientos científicos relativos a los fenómenos colectivos, proviene de la creencia de que las opiniones en filosofía política pueden ser escogidas con el mismo libre arbitrio que las opiniones en filosofía privada. Esta creencia es seductora en tanto en cuanto afirma la autonomía del pensamiento; pero es inexacta.

Es evidente que cada hombre dispone de absoluta libertad para escoger su propia filosofía privada, con la sola reserva de que debe observar las reglas de moral que condicionan su vida en sociedad. A menos de ser un inconciente, sabe en el momento en el que decide su elección, cuales son sus intereses y obra con conocimiento de causa; si la conducta elegida se revela contrario a sus intereses, no puede culparse más que a sí mismo. Para razonar sobre un caso concreto, podemos exponer el caso de un comerciante al que sus propias ideas u opiniones condujesen a conceder una rebaja de precios en favor, por ejemplo, de las madres de familia; no podría quejarse, al finalizar el ejercicio, de haber sufrido pérdidas, puesto que debería haber calculado, al principio, las consecuencias a que su iniciativa le habría de llevar.

La elección de una doctrina en filosofía política no puede ser efectuada

(15) MAURICE LEURE. Tratado de Política Fiscal Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1960 Pags. 33, 34.

con la misma libertad. Si los hombres, aún cuando carezcan de una formación previa, conocen cuales son sus intereses individuales (noción suficiente para hacer la elección de una filosofía privada), no poseen, en cambio a menos que tengan esa formación previa, la noción de los intereses colectivos, que es indispensable para hacer la elección de una doctrina de filosofía política. Para razonar igualmente sobre un caso concreto, se puede considerar el caso peligroso de que se permitiese a un conjunto de comerciantes, sin previa formación, decidir sobre si los impuestos existentes deben ser sustituidos por un impuesto único sobre la energía. Los ciudadanos colectivos no poseen los conocimientos suficientes para saber cuales serían las consecuencias de la creación de un impuesto sobre la actividad económica e incluso sobre sus propios negocios. Por otra parte hay que tener en cuenta la cuestión psicológica sobre lo que Leure opina que el peso de las cargas fiscales que los contribuyentes aceptan dependen, en gran medida de la forma en que éstas le son representadas; el hecho es bien conocido desde que existe el fisco. Es clásico distinguir dos formas de impuesto; el impuesto que se "ve" y "el impuesto que no se ve" (o, con expresiones más claras, "el impuesto sin dolor" o "el impuesto que se paga sin darse cuenta de ello")

El contribuyente mismo tiene tal conocimiento en este punto de su propia sensibilidad, que reclama ruidosamente que se apliquen los artificios adecuados para disimularle el gravamen, del que sobradamente sabe que no puede

escapar. Este comportamiento hace pensar en el del hindú al que un viajero encontró en una ocasión disponiéndose a vadear un río. Como el hindú pertenecía a una secta respetuosa con todos los seres del mundo animal, se buscaba sus parásitos y los depositaba delicadamente en la orilla, con la intención de que no se ahogasen. Divertido con la idea de desorientar al hindú, el viajero le pidió un fragmento de los alimentos que portaba, lo colocó en un microscopio y le hizo ver la población microbiana que contenía ¿cual fué la réplica del hindú? Rompió el microscopio y continuó su camino con la conciencia en paz.

Nosotros no podríamos contentarnos con este apólogo nos es preciso -- analizar con detalle los móviles psicológicos de las diferencias de comportamiento de los contribuyentes en función de la apariencia dada a la carga fiscal. Estudiaremos sucesivamente:

Los impuestos irritantes;

Los impuestos anestésicos;

La influencia de la coyuntura;

Los fenómenos de la ergía fiscal.

A continuación es pertinente aclarar el concepto de impuesto MEHL (16) nos dice que la historia financiera está jalonada por diversas concepciones del impuesto que reflejan la filosofía política de cada época. El examen sucinto de estas concepciones nos llevará a la definición moderna del impuesto y al análisis de sus caracteres generales.

(16) LUCIEN MEHL, Elementos de Ciencia Fiscal.
BOSCH, Casa Editorial. Barcelona. Pags. 45, 46, 47, 60.

EVOLUCION DEL CONCEPTO IMPUESTO

Del Impuesto en el Imperio Romano a la Renta privada Bajo Los Reyes --
Francos.

El concepto que actualmente tenemos del impuesto presenta elementos -
comunes con la concepción romana. En la época Imperial el sistema fiscal alcan-
zó un alto grado de perfección.

El impuesto directo está representado principalmente por el "Tributum" (o
"stipendium") que se basa en el censo (de ahí la expresión "tributum ex census")
El censo es a la vez un registro de la población y un catastro. El "tributum" es-
tá formado por dos "cédulas": el "tributum soli", un tipo de impuesto territorial, y
el "tributum capitia" que ya es una capitación graduada. Pero la primera "cédu-
la" tendió a absorber a la otra, gravando pues casi exclusivamente la riqueza te-
rritorial. Aunque se creó un impuesto sobre la industria que recuerda la contribu-
ción de patentes, la riqueza mobiliaria generalmente concentrada en las ciudades
fue gravada principalmente por los impuestos sobre el gasto que revistieron la for-
ma de derechos de aduana, de concesión, sobre las transacciones, etc. incluso
existió el impuesto del 1% sobre las compras y ventas lejano procedente del im-
puesto sobre las transacciones recientemente suprimido.

La técnica fiscal, muy elaborada, contiene procedimientos tales como la
"indictio" acto imperial mediante el que se fija la cuantía del "tributum soli". -
La administración fiscal se halla muy organizada. Si bien en un principio el im-

puesto directo es arrendado a compañías de publicanos éstas son sustituidas - después de Tiberio por sus aceptores o exatores los cuales aunque no son funcionarios en sentido estricto, son agentes públicos ya que la "exactio tributum" es una función municipal. Además, algunos impuestos, principalmente - los percibidos de las clases superiores son recaudados directamente por los -- agentes de los gobernadores de provincia, creándose lentamente una adminis-- tración fiscal poderosa bajo la dirección de los "iudices", al mismo tiempo administradores y magistrados, y de los perfectos, ambos dependientes del poder central y controlados por inspectores imperiales.

De acuerdo con la concepción romana del Estado, el impuesto es un acto de soberanía pública; es establecido por el poder central que lo destina a la cobertura de los gastos públicos acarreados por el funcionamiento de los servicios generales y por la defensa del Imperio; es fijado y recaudado por agentes - públicos de acuerdo con un procedimiento preciso. Los ciudadanos, al menos - en principio, son iguales ante el impuesto y el emperador Antonino declara que "todas las cargas públicas han de ser soportadas en proporción a las fortunas"

Pero el sistema fiscal del Imperio como señala Clamageran, no contiene garantía política alguna. La aprobación del impuesto por las asambleas es desconocida. "El tributo es impuesto establecido pero no consentido no aprobado" Esta es una diferencia esencial respecto a las concepciones actuales. Sin -- embargo la noción del impuesto, vinculada a la del Estado, en este aspecto se

encuentra cerca de la nuestra.

Sin embargo, el sistema fiscal romano, incluso el del apogeo de la soberanía romana, ha sido objeto de severas críticas. En la práctica daba lugar a desigualdades en la distribución de las cargas, al desarrollo de privilegios y exenciones, y sobre todo a la utilización de medidas draconianas para su cobro (los insolventes estaban sometidos a penas de cárcel y tortura).

El sistema decayó en el bajo Imperio y en la Edad Media, acabando por desintegrarse totalmente. Pero posteriormente los reyes ayudados por los juristas intentaron hacer resucitar en su beneficio la concepción romana del impuesto. Para comprender como se transforma progresivamente las concepciones fiscales y para percibir sus relaciones con las estructuras políticas, conviene describir el nuevo ciclo evolutivo que se extiende desde la Edad Media a la época contemporánea.

Los reyes francos habían ido perdiendo progresivamente los poderes fiscales que habían heredado de las instituciones del Imperio. Los impuestos romanos se perciben aún en el tiempo de los Merovingios pero aumentan las exenciones y las recaudaciones son defectuosas. Bajo los Carolingios los altos funcionarios y los propietarios de tierras se van apropiando del producto de los impuestos principalmente de los impuestos directos. El mismo rey contribuye a la degradación del sistema fiscal multiplicando las actas de inmunidad. Se trata de franquicias fiscales otorgadas a los grandes propietarios territoriales los cua

les son autorizados a percibir por su cuenta los impuestos principalmente los que recaen sobre las personas que piden su protección y se encomiendan a ellos; el impuesto se convierte entonces en una renta pagada por el encomendado al protector, por el poseedor de la tierra al propietario teniendo el carácter de un pago privado; el derecho a percibir el impuesto tiene a contraponerse al derecho de propiedad.

Mientras el impuesto directo, generalmente vinculado a estructuras sociales desarrolladas, tiende a desaparecer como exacción pública, los impuestos indirectos bajo forma de "tonlieu" (peajes) se mantienen. Pero con el desarrollo del sistema feudal, el señor llega a percibir por sí mismo además del censo que después se convertirá en la talla los impuestos indirectos y diversas rentas similares a impuestos, y exigirá prestaciones personales.

Los recursos reales están constituidos aparte de las rentas que el soberano pueda percibir como señor por las rentas de propiedades. Esta concepción está expresada por el adagio popular, "Que el rey nuestro señor viva de lo suyo" También es éste el punto de vista de Santo Tomás de Aquino; "A los principes -- les han sido concedidas las rentas de la tierra para que vivan de ellas y no exploten a sus súbditos."

EL CONCEPTO MODERNO DEL IMPUESTO

"El impuesto es una prestación pecunaria, percibida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, y sin contrapartida para la cobertura de las

les son autorizados a percibir por su cuenta los impuestos principalmente los que recaen sobre las personas que piden su protección y se encomiendan a ellos; el impuesto se convierte entonces en una renta pagada por el encomendado al protector, por el poseedor de la tierra al propietario teniendo el carácter de un pago privado; el derecho a percibir el impuesto tiene a contraponerse al derecho de propiedad.

Mientras el impuesto directo, generalmente vinculado a estructuras sociales desarrolladas, tiende a desaparecer como exacción pública, los impuestos indirectos bajo forma de "tonlieu" (peajes) se mantienen. Pero con el desarrollo del sistema feudal, el señor llega a percibir por sí mismo además del censo que después se convertirá en la talla los impuestos indirectos y diversas rentas similares a impuestos, y exigirá prestaciones personales.

Los recursos reales están constituidos aparte de las rentas que el soberano pueda percibir como señor por las rentas de propiedades. Esta concepción está expresada por el adagio popular, "Que el rey nuestro señor viva de lo suyo" También es éste el punto de vista de Santo Tomás de Aquino; "A los principes -- les han sido concedidas las rentas de la tierra para que vivan de ellas y no exploten a sus súbditos."

EL CONCEPTO MODERNO DEL IMPUESTO

"El impuesto es una prestación pecunaria, percibida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, y sin contrapartida para la cobertura de las

cargas públicas", ésta es la célebre definición de József.

Como señala Duverger esta definición hace resaltar muy bien las características fundamentales del impuesto y principalmente:

1o.- Su carácter obligatorio e incluso forzoso que opone el impuesto a la contribución voluntaria individualmente otorgado y al empréstito.

2o.- La ausencia de correlación directa entre la prestación del contribuyente y los servicios que éste recibe del Estado o de la entidad pública de que se trate lo cual distingue al impuesto de la tasa.

3o.- El carácter definitivo o fondo perdido de la prestación, el cual constituye otra diferencia respecto al empréstito que en principio es reembolsable.

Examinaremos ahora más extensamente los distintos elementos de la definición presentada.

Jarach (17) nos dice que el tributo es una prestación pecuniaria objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos, de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una Ley positiva, posee este derecho y de otro lado el deudor, o los deudores quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

CONCEPTO DEL IMPUESTO ELEMENTOS DE LA DEFINICION Y EL FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO.

IMPUESTO DEFINICION:- El Código Fiscal de la Federación define: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter ge

(17) DINO JARACH, TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina S. A. BUENOS AIRES 1943 Pag. 2.

neral y obligatorio a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos".

Entre los principales elementos que constituyen el impuesto podemos anotar 1) que debe ser creado expresamente por una ley formal y material, 2) se crea por el estado unilateral, el estado es el acreedor y el particular el deudor, aunque en veces un órgano del estado debe pagar impuestos a otro con o sin relación jerárquica, 3) el causante ha de incurrir en el "hecho imponible" (realizar la hipótesis legal), 4) ha de haber una base para el cobro del impuesto, (cuota o proporción); y 5) destinarse el producto para cubrir los gastos públicos generales y no, sino por excepción, específicamente determinados.

Presente el hecho imponible, esto es, realizada la hipótesis legal, surge la obligación tributaria que es una obligación de dar (pagar en dinero o en especie) al estado y el derecho de crédito del estado y para exigir el pago al deudor.

El maestro Emilio Margain Manautou define la obligación tributaria en -- los siguientes términos:- "La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige a su deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie".

Consideramos que la definición que nos da el maestro Margain Manautou, es muy completa, pero a fin de que se consideren otros puntos de vista, a continuación insertamos algunas referencias que respecto de la obligación tributaria

nos parecen más ilustrativas:

Hansel.- "La obligación tributaria es la obligación de dar, la cual tiene otras obligaciones accesorias, que en ciertos casos mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del Derecho Tributario Material".

Berlirie.- "La obligación tributaria no debe polarizar la atención en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de la aplicación de tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin obligación de pagar sino de hacer, englobando ambos tipos de obligaciones con la denominación más genérica de "relaciones jurídico-tributarias".

Vannoni.- Se opone a la distinción que de las obligaciones tributarias hacen algunos autores considerando obligación principal a la obligación tributaria propiamente dicha y accesorias a las obligaciones administrativas que surgen con motivo de aquella y zanja la discusión sustentando: "Cada deber establecido por la ley constituye una obligación perfeccionada y autónoma" con inclusión de los medios jurídicos que permitan la exigencia de su cumplimiento.

Se vió que el término obligación tributaria resulta estrecho para el concepto que pretende contener. Esta limitación fué resuelta por Giannini al usar la expresión "relación jurídico-tributaria" o simplemente "relación tributaria".

Para nosotros, dice Giannini, la obligación tributaria es el deber de cumplir con la prestación, constituye además la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo: "La --

obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos - imputables al sujeto pasivo directo"

El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal continua Giannini; se establece entre un sujeto activo que es el estado o sus delegaciones autorizadas por la ley y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica - según los principios de derecho privado como cuando disponen de patrimonio propio y constituyen entes con aptitud de desarrollar actividades económicas autónomas.

Las diversas definiciones que del impuesto se han dado obedecen al elemento predominante que el autor tiene en mente al formular la definición y así algunos destacan principalmente su forma, la autoridad que lo impone el objeto -- que grava, su repercusión, etcétera. La definición mas antigua es de Montesquieu "Las rentas del Estado son las partes de sus bienes que dá cada ciudadano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente". En esta definición se destaca la teoría del seguro, la mas nueva de las definiciones es la de Echeberg que -- considera los impuestos como "Las exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente determinados por el poder público, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

H. Denis, define: "Impuesto es la contribución obligatoria del individuo a las cargas que la conservación y el desenvolvimiento del conjunto del cuerpo -

obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos - imputables al sujeto pasivo directo"

El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal continua Giannini; se establece entre un sujeto activo que es el estado o sus delegaciones autorizadas por la ley y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica - según los principios de derecho privado como cuando disponen de patrimonio propio y constituyen entes con aptitud de desarrollar actividades económicas autónomas.

Las diversas definiciones que del impuesto se han dado obedecen al elemento predominante que el autor tiene en mente al formular la definición y así algunos destacan principalmente su forma, la autoridad que lo impone el objeto -- que grava, su repercusión, etcétera. La definición mas antigua es de Montesquieu "Las rentas del Estado son las partes de sus bienes que dá cada ciudadano para tener seguro el resto o gozar de él agradablemente". En esta definición se destaca la teoría del seguro, la mas nueva de las definiciones es la de Eberberg que -- considera los impuestos como "Las exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente determinados por el poder público, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

H. Denis, define: "Impuesto es la contribución obligatoria del individuo a las cargas que la conservación y el desenvolvimiento del conjunto del cuerpo -

social impusieron a las generaciones pasadas y en pago de los servicios públicos que exigen de las generaciones presentes". El economista italiano Cossa, lo define: "Impuesto es una cuota determinada y proporcionada de la riqueza de los particulares, que la autoridad del Estado, de la Provincia y del municipio se reservan para proveer a una parte de los gastos públicos hechos en ventaja de la generalidad de los contribuyentes".

Mirbach-Rheinfeld, definen: "Los impuestos son, desde el punto de vista jurídico, prestaciones pecuniarias a las personas públicas, que la ley impone en virtud de ciertas hipótesis determinadas, sin que haya necesidad de ningún otro tributo para dar nacimiento a la obligación". El autor italiano Flora, por su parte dice: "La cuota individual del costo de producción de los servicios públicos requeridos de modo indistinto e indivisible por toda la población o por grande e indeterminada parte de ella y coactivamente decretada por los entes públicos territoriales o instituciones sobre la riqueza de todos sus miembros".

De las definiciones que del impuesto se han dado se distinguen los siguientes elementos que constituyen el concepto:

- 1.- Los crea el estado unilateralmente mediante una ley de orden público.
- 2.- Consiste en la contribución obligatoria en dinero o en especie a cargo de todas las personas que caigan en la hipótesis de la ley impositiva y a favor del estado.
- 3.- Son exigibles coercitivamente por el propio estado.

4.- Su destino es el cumplimiento de los fines del estado.

5.- Concepto legal del impuesto. - La Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias ha delimitado el concepto legal del impuesto, según se ve en las siguientes:

"Aunque la Jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fué que la proporcionalidad y la equidad del impuesto, no pueden remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial cuando a los ojos del poder judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad del impuesto; y si bien el Artículo 31 de la Constitución establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como un derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquél derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negar a la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la -

prescripción de la fracción I del Artículo 103 Constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podrá invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra leyes". (Amparo Administrativo en Revisión.- Tomo XVII Pag. 1013).

Restricciones a las autoridades hacendarias:

"Para el cobro de un impuesto se requiere que haya una ley que lo establezca y la autoridad fiscal, el fijar de otro modo el mandamiento para cobro no es fundado ni motivado". (Amparo Administrativo en Revisión.- Tomo XXXIV, Pag. 2035).

"En materia de impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a estos más alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga, sin apearse a estas reglas, importa una violación a los Artículos 14 y 16 constitucionales". (Amparo en Revisión.- Tomo XX, segunda parte, Pag. 930).

"Todo cobro de impuestos supone la ejecución anterior de un hecho que lo motiva, y cuya existencia debe ser demostrada por la autoridad que en él se apoya, para llevar a cabo sus procedimientos de cobro; por tanto, cuando el amparo se endereza contra el cobro de impuestos y el quejoso sostiene que no se encuentra dentro de las condiciones que legalmente motiven ese cobro, a la autoridad responsable corresponde demostrar la existencia de hechos que funden la legalidad de sus actos. (Amparo Administrativo en Revisión.- Tomo XVIII, pri

mera parte, Pag. 388).

También define las obligaciones de los causantes:

"Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos". (Amparo Administrativo en Revisión - Tomo III Pag. 209).

"El impuesto, cualquiera que sea su objeto, es de interés público y el mismo carácter tienen, en general, las leyes que lo establecen y reglamentan y que no pueden ser renunciadas por los particulares, puesto que la ley civil dice: "No tiene eficacia alguna la renuncia de las leyes en general, ni la especial de las leyes prohibitivas o de interés público". (Amparo civil directo Tomo III, Pag. 1340).

"El pago de los impuestos constituye un adéudo que es el resultado de una necesidad política, y no el de un contrato sancionado por la ley civil, y, para hacerlos efectivos, el poder administrativo debe tener bajo su acción, la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder". (Amparo en Revisión. - Tomo V, Pag. 326).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido depurando, a través de ejecutorias y tesis jurisprudenciales, el concepto jurídico del impuesto, y las características formales y materiales de las leyes que lo crean, su interpretación, su alcance y las limitaciones que el mismo estado se ha establecido, así como las obligaciones y derechos del contribuyente de tal modo que, sin preguz

gar qué fue primero, coinciden sus resoluciones con la doctrina.

d).- Es particularmente importante dentro del concepto de impuesto y sus características definir con la mayor precisión posible en qué consiste la proporcionalidad y equidad de los impuestos.

El Maestro Flores Zavala considera que debemos entender como uno solo el concepto proporcional y equitativo apoyando su opinión en que el constituyente de 1856 usó esos mismo términos en esa forma y que los repite la Constitución de 1917.

En el siglo pasado Vallarta en la Suprema Corte de Justicia pronunció una sentencia en la que estudia lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad, en la que dijo que no se debe entender por falta de proporcionalidad e equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino solamente por aquellos que quedan encuadrados dentro del objeto de la ley.

La proporción y la equidad son términos estrechamente relacionados entre sí y ambos contienen elementos comparativos y así pues mientras la proporcionalidad puede considerarse que comprende por igual todos los individuos que se encuentran comprendidos en la misma situación y circunstancia, en tanto que la equidad puede estamparse como que el impacto del producto sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Resulta difícil definir estos conceptos cuyo alcance es variable y en eso

consiste su esencia; pero en relación con los impuestos cabe considerar que la proporción se establece entre el monto del impuesto y la capacidad de pago del contribuyente ó el monto del acto gravado, en tanto que la equidad al mismo tiempo que se vincula al concepto anterior también conserva relación más estrecha con la persona para evitar la injusticia.

Considerando las disposiciones impositivas de nuestro derecho, nos encontramos con normas que pueden clasificarse como sigue:

- 1o.- Proporcionales pero no equitativas.
- 2o.- No proporcionarles pero sí equitativas.
- 3o.- Ni proporcionales ni equitativas.

Como ejemplos de lo anterior pueden citarse, del impuesto que es proporcional pero no equitativo, el que grava el envasamiento de bebidas alcohólicas que es un impuesto por unidad sin tomar en cuenta el valor ni la calidad de la bebida; del impuesto que es proporcional pero no equitativo, es ejemplo el impuesto sobre la renta que grava por igual a los causantes menores y a los causantes mayores de acuerdo con el coeficiente de utilidades establecidas en la tarifa del impuesto; ejemplo del impuesto que no es proporcional ni equitativo, es el que se refiere en la ley del impuesto sobre la renta a la exención para que se acumule al ingreso del mes en que se recibe el aguinaldo que se dá a los empleados públicos, en tanto que el mismo aguinaldo que se dá a los empleados particulares no es objeto de tal beneficio, por lo que dicha exención no es proporcional ni equitativa.

Respecto del concepto de proporcionalidad y equidad la Suprema Corte - de Justicia ha dictado resoluciones con diverso criterio pero ha predominado el de que la misma se declara incompetente para resolver sobre la proporcionalidad y equidad de las leyes tributarias, dejando esa responsabilidad a cargo exclusivo del legislador.

En busca de tal proporcionalidad y equidad de las leyes tributarias, el legislador ha recurrido a elementos tales como la cuota, la tasa o la tarifa que dan la pauta para cubrir los impuestos.

CONTRIBUCION ESPECIAL

INTRODUCCION.- La contribución especial es una figura relativamente nueva. Podemos colocarla en un lugar intermedio entre el impuesto y el derecho con los cuales tiene algunas semejanzas; pero tiene algunas diferencias específicas. Debemos tener especial cuidado para delimitar la zona fronteriza el lugar que más se presta a confusión entre la figura jurídica de la contribución especial y la del derecho. Esa zona gris se presenta porque tanto los derechos como la contribución especial pueden considerarse una contraprestación o precio por un servicio que presta el Estado y beneficia a los causantes. En tanto que el derecho es la contraprestación que el causante paga por el servicio público que le ha prestado específicamente el poder público, en la contribución dicha contraprestación obedece a una compensación que paga el particular al poder público con motivo de una obra o de un servicio público de interés general, esto es que la con-

tribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado; sino - por el beneficio que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de un servicio, o de la construcción de una obra.

CARACTERISTICAS: Podemos señalar que las principales características de la contribución especial son las siguientes:

- a). - Jurídicamente es una figura tributaria por cuanto el Estado la impone obligatoriamente;
- b). - Está a cargo del particular que recibe el beneficio directo o inmediato;
- c). - Su monto guarda proporción con el grado del beneficio que recibe el causante y con el costo total de la obra o servicio;
- d). - La obra o el servicio deben ser de tal naturaleza que sea posible la distribución del costo entre el número de personas beneficiadas con dicha obra o servicio;
- e). - Por el género de la obra o del servicio los causantes pueden ser individualmente determinados.

Hay dos clases de sujetos según afirma Giannini, que están obligados al pago de la contribución especial. Dichos obligados son: 1o. Los que encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general y 2o. Quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria

de un comercio o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

DEFINICION. - Por los elementos que se han venido enunciando podemos definir la contribución especial en la siguiente forma: Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos - que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público - de interés general, que los ha beneficiado o los beneficiará en forma específica.

Por cuales obras y servicios públicos puede el Estado exigir el pago de - la contribución especial. La razón de ser de los Estados es el servicio a la población, en todos sus órdenes, formas y circunstancias, pero cuando dichos - - servicios se han particularizado respecto de una o más personas quienes reciben el beneficio de la actividad del Estado están obligados a pagar la contribución al mismo Estado a condición de que éste no tenga alguna otra forma legítima de recobrar el costo de dicha obra o servicio, mediante su explotación. En relación - con esta idea Luigi Einaudi opina: "que no es recomendable que el Estado pre--tenda recuperar el costo de la ejecución de un aeropuerto, porque no obstante - - que su construcción beneficia económicamente a los propietarios de los predios vecinos, el costo de la obra se puede recuperar por la sola explotación que de la misma se haga, o sea con las cantidades que el Estado cobre de las empresas -- que presten el servicio aéreo".

Consideramos, siguiendo la opinión del Lic. Ortega, que los servicios -

que el Estado presta y respecto de los cuales no debe cobrarse la contribución especial, son aquéllos en que el servicio se solicita para cumplir obligaciones que impone la ley excepto el caso en que el particular recibe un beneficio económico y segundo cuando la contraprestación, precio o impuesto puede ser un estorbo para la consecución de los altos fines del Estado y que éste cumple mediante el servicio.

CONTRIBUCION POR MEJORAS.- Consideramos que la contribución por mejoras fué la figura típica de la contribución especial y que dió nacimiento a otras y diferentes figuras dentro del mismo género.- Seligman define la contribución por mejoras en los siguientes términos: "la contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficiario específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común".

Puede estar relacionada con todos o con casi todos los servicios y las obras que emprende el poder público, tales como construcción y ampliación de carreteras, calles, jardines, parques, urbanizaciones, etc.

Para la mejor comprensión de esta figura, señalamos las características que menciona Einaudi:

- 1.- Se determina geográficamente.
- 2.- El poder público recobra parte de los gastos que implican tales servicios u obras y está en libertad de con esos mismos fondos, iniciar nuevas obras

o servicios. Consideramos que gran parte de las obras que efectúa el Estado pueden dar motivo al cobro de la contribución por mejoras, aún cuando en algunas obras extremadamente costosas resulta difícil determinar el grado de beneficio de los particulares, porque tal beneficio se dispersa sobre una población entera. Sin embargo no hay que perder de vista que los beneficiados directos e inmediatos con la obra no pagarán el costo total de la misma sino en proporción del beneficio que reciban. En el Distrito Federal dicho impuesto es conocido con el nombre de Impuesto para Obras de Planificación y se presentó un problema con la construcción del viaducto Miguel Alemán, pues siendo éste un beneficio de toda la ciudad beneficiaba también particularmente a los predios colindantes o vecinos del mismo viaducto; sin embargo el Departamento del Distrito no ha tratado de exigir la contraprestación al beneficio respecto por tales propietarios de inmuebles, aún cuando estimamos que puede haber dos razones fundamentales para ello, el primero la dificultad de cuantificar al beneficio que cada quien recibe y segundo la dificultad de exigir su pago por virtud del gran número de beneficiados.

Esta segunda forma comprende la que Giannini define como "la que se causa por quienes como consecuencia de las cosas que posee o del ejercicio de una industria o comercio o de otra actividad provocan un gasto ó un aumento en el gasto público".

Entre estas contribuciones podemos señalar los llamados derechos de verificación de pesas y medidas, los derechos por los servicios de vigilancia en los

espectáculos teatrales, deportivos y centros nocturnos; los derechos por los servicios de fumigación en los teatros, salones y cinematógrafos; los derechos por permiso por la portación de armas, etcétera. Pueden fundarse en que el Estado tiene derecho a recuperar el costo de los gastos en que incurra para garantizar ante el público o ante el particular causante mismo el cumplimiento de sus propias obligaciones y la garantía de los derechos del público.

En el Distrito Federal en que la ley no se refiere a la contribución por mejoras sino con el nombre de Impuesto para Obras de Planificación, que no es exactamente aquél, se le conoce con el nombre equivocado de impuesto de plusvalía. No hay que olvidar que la contribución por mejoras se paga por el beneficio económico que recibe el propietario de un predio de las obras realizadas por el Estado en las cercanías de ese mismo predio. La plusvalía por otra parte es el incremento económico que reciben determinados bienes como consecuencia de cambios económicos generales o en la zona donde se encuentran ubicados y no tiene relación directa con la construcción de las obras que construya el Estado. El impuesto de plusvalía prácticamente está contenido en la del Impuesto Sobre la Renta en relación con la venta de inmuebles rústicos y urbanos en el que se grava por la diferencia de precios, la utilidad aparente que reciban los vendedores. Consideramos que las cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social son contribuciones especiales aún cuando la ley de ingresos la reputa impuestos, pero estimamos que dicha asimilación es para el-

efecto de facilitar su cobro mediante el procedimiento económico-coactivo. Somos de esa opinión por que las cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social son a cambio de un servicio que el propio Seguro Social se obliga a conceder a los particulares, pero no es un derecho por que tal servicio no es inmediato a su pago, sino que es una obligación al servicio contingente.

CARACTERISTICAS DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL CONFORME A LA LEY MEXICANA.- Ya han quedado examinadas estas características, pero por razón de orden conviene hacer un resumen de ellas:

1.- Su cobro debe fundarse en ley, los mismos fundamentos legales que existen para el impuesto y para el derecho son aplicables para el caso de contribución especial, esto es la fracción IV del Artículo 31 Constitucional que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, tanto de la Federación como de los Estados o Municipios en que residan.

2.- Es exigible solamente cuando se trata de servicios públicos impuestos por el Estado mediante una ley o con motivo de la ejecución de ciertas obras. Debemos tener presente que cuando el Estado impone la obligación de que se reciba un servicio que el mismo Estado proporciona es obedeciendo a un interés del Estado y por tanto un interés de la colectividad. En esa hipótesis tanto la obra como el servicio que está sujeto a la contribución participa de dos características en cuanto a su divisibilidad; esto es en ambos casos existe interés general, pero en unos es divisible parcialmente y en otros es indivisible parcialmente. La

parte divisible es técnicamente distribuible entre los beneficiados considerados en forma individual, quienes están sujetos al pago de la contribución.

3.- El servicio objeto del pago de la contribución debe ser prestado por el poder público. La razón de ésto es que las obras y servicios que presta el poder público lo hace a través de su presupuesto de egresos y con base en la ley de ingresos que deben ser aprobados por la Cámara de Diputados sin lo cual la contribución no puede ser exigible en la misma forma y términos de los impuestos.

4.- Ya dijimos que las obras y servicios por los cuales se puede exigir la contribución, tiene una doble característica, lo. que son beneficio general para la colectividad y 2o. que reflejan una utilidad específica para cierto número de individuos determinados, en consecuencia sería injusto que los individuos o personas beneficiadas con las obras o los servicios pagaran totalmente su costo puesto que hay una parte de esas obras que no benefician exclusivamente a dichas personas sino a la colectividad en general.

¿Cuándo se genera o es exigible la obligación tributaria.? Respecto de las obras tal obligación surge al momento de terminación de las mismas obras, porque es entonces cuando el Estado está en condiciones de calcular o evaluar el beneficio que recibió cada uno de los particulares o que seguirá recibiendo así como el costo total de la obra y la proporción en que cada quien debe pagar el monto de la misma. Una vez conocida tal proporción el Estado puede exigir -

el pago de la contribución.

5.- La proporcionalidad de la contribución.- Hemos insistido repetidamente en que la obligación de pago de la contribución guarda estrecha relación con el beneficio recibido por cada uno de los causantes, proporción que puede calcularse, podríamos decir, casi matemáticamente: 1o. estableciendo el costo total de la obra, 2o. determinando qué parte de esa obra debe ser pagado -- por el mismo Estado en razón de que la obra beneficia a la colectividad total; - 3o. definiendo que proporción de la obra corresponde pagar a los beneficiarios de la misma que puedan ser individualmente determinados y por último 4o. determinando cual es el pago que corresponde a cada uno de los beneficiarios. - Por otra parte la proporcionalidad y equidad es aplicable a la contribución especial en la misma forma que lo es para el impuesto y el derecho.

El Código Fiscal de la Federación no ha incluido en sus disposiciones - la figura jurídica de la contribución especial a que nos venimos refiriendo.

COMPARACION DE CARACTERISTICAS ENTRE LOS IMPUESTOS, LOS DERECHOS Y LA CONTRIBUCION ESPECIAL:

ANALOGIAS:-

- 1.- Los tres deben establecerse en ley .
 - 2.- Los tres deben ser proporcionales y equitativos
 - 3.- Los tres son obligatorios.
- 1.- Tiene por fin el impuesto satisfacer servicios públicos generales in-

divisibles del Estado o servicios generales divisibles cuando el interés público lo demanda y aún servicios públicos particulares; el derecho es exigible por -- los servicios públicos particulares y la contribución especial se exige en la prestación de servicios públicos generales y divisibles.

2.- Esta es la principal distinción: - El impuesto se paga sin recibir a -- cambio alguna contraprestación; el derecho se paga a cambio de un servicio; y la contribución especial se paga por un beneficio recibido.

3. - El impuesto puede ser exigible en cuanto a su monto, mediante cuota o tarifa progresiva o regresiva; el derecho mediante una cuota fija que por excepción es proporcional y la contribución especial es proporcional y por excepción es de cuota fija.

LA PERCUCION DEL IMPUESTO

La carga de los impuestos no siempre, o mejor, pocas veces recae sobre quien lo paga directamente conforme a la hipótesis de la ley impositiva. El fenómeno por el cual una persona que ha pagado un impuesto lo recupera de otra a quien le transfiere la carga, se llama repercusión o traslación del impuesto. Esta traslación, que suele ser múltiple, adquiere caracteres muy complejos y puede operar hacia adelante afectando a compradores y consumidores, o hacia atrás afectando a los productores. Ejemplo del primer caso es el impuesto de Ingresos Mercantiles que el vendedor se lo agrega al precio o simplemente lo carga por separado ya que la ley lo autoriza. Ejemplo del segundo es el impuesto ad-valorem

sobre la exportación de algodón ya que el industrial o comerciante algodonero - lo repercute sobre el productor reduciéndole su precio de venta pues no puede - trasladarlo al comprador extranjero al no poder aumentar el precio de venta pre- viamente determinado en el mercado mundial. También se presenta la repercu- ción en sentido inverso en el caso de desgravación impositiva en que la carga - de los impuestos recorre el camino en sentido contrario hasta su devolución. -- Ejemplo de esta percusión en sentido inverso son las devoluciones de los im- - puestos federales que han instituido como estímulos a las exportaciones.

Difusión: - La traslación de los impuestos puede tener la consecuencia - de que el consumo se reduzca en alto grado por virtud del encarecimiento. Re- - ducido el consumo obviamente se reduce en igual proporción la venta y a su tur- no la producción. Este fenómeno se llama difusión.

Evasión: - La falta de avisos o declaraciones relativas a un impuesto o - la falta de pago, si la ley no exige tales avisos o declaraciones, se llama eva- ción. El deudor fiscal no es, por ese solo hecho, un evasor fiscal sino que pa- ra ser lo ha de incurrir en omisión de actos obligatorios que tengan por objeto - dar a conocer a las autoridades y funcionarios fiscales las operaciones o actos gravables a fin de que se liquiden los impuestos correspondientes.

Tampoco es evasor quien elude los actos u operaciones gravadas. En es- te caso simplemente no se causa el impuesto.

La evasión presupone la existencia de un acto o situación que causa uno

o mas impuestos sin que tal acto o situación verdaderos se den a conocer al fisco; sino que se le mantiene en la ignorancia o se le declaran hechos falsos o adulterados, a fin de no pagar los impuestos causados.

Todas las evaciones de impuestos son ilegales. Las sanciones son mayores o menores en consideración a sus características cualitativas y cuantitativas.

CLASIFICACION Y FINES DE LOS IMPUESTOS

La importancia y propósito de los impuestos obedece a la necesidad de fondos que el Estado tiene para cumplir sus propios fines y ya que los impuestos son la fuente que mayores ingresos proporciona.

El impuesto se puede definir, o quizá mejor explicar, en la forma más generalmente aceptada: "Carga compulsoria que sobre los miembros de una comunidad impone el Estado, sin considerar el monto exacto del servicio otorgado al causante y que no ha sido cobrado como penalidad por la comisión de un delito o contravención legal".

La ley mexicana los define: "Las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Los impuestos se pueden clasificar con diferentes criterios. El que se funda en el destinatario final, los clasifica en directos, cuando no pueden o se supone que no pueden ser repercutidos o trasladados a otra persona; e indirectos

cuando son pagados por una persona pero ésta a su vez los recupera a través del precio de venta o enajenación dentro del cual quedan involucrados.

Los impuestos indirectos gravan a las personas a través de su patrimonio, pero el acto gravable es el gasto, por lo que si una persona percibe ingresos pero no efectúa gastos no causa el impuesto. Es el citado caso de la ley que señala a un causante pero al final lo paga otro, pues el primero lo recupera del segundo a través del mecanismo de los precios. La ley puede autorizar que los impuestos indirectos queden ocultos en el precio, en cuyo caso se afirma que: "son los menos dolorosos" ya que el causante no sabe cuánto está pagando ni cuando lo paga; pero esta forma de impuestos tiene varias desventajas desde el punto de vista técnica, entre las cuales, la más importante, es que son injustos porque gravan en igual medida a todas las personas sin consideraciones a su capacidad de pago o sus mayores recursos económicos y la otra que lo sigue en importancia es la de que siempre existe la posibilidad de que este tipo de impuestos se traslade de la persona que la ley señala como sujeto del impuesto, a otra.

Entre los impuestos directos se encuentran el impuesto sobre la renta, personal, impuesto sobre dividendos, herencias, legados y donaciones y entre los indirectos, los impuestos de importación, al consumo e ingresos mercantiles. En forma general puede decirse que los impuestos indirectos recaen sobre las operaciones de venta o compra de bienes y servicios y los demás --

pueden considerarse como impuestos directos.

El criterio que se funda en la permanencia del impuesto o en su aparición accidental o transitoria, los clasifica en ordinarios y extraordinarios respectivamente. Los que cobra el fisco en forma regular y permanente y por tanto están -- previstos en las leyes de ingresos son los impuestos ordinarios. Los impuestos extraordinarios son creados por la ley cuyo nacimiento tiene por origen situaciones especiales, que por ser transitorias reflejan este mismo carácter a las leyes que por ellas se originan. En el Estado moderno raras veces se recurre a impuestos extraordinarios.

El impuesto sobre la renta se originó en Inglaterra en el año de 1798, con carácter de impuesto extraordinario y como una necesidad de cubrir los gastos de guerra contra Francia. En cuatro ocasiones fué derogado y vuelto a crear hasta que al final se convirtió en un impuesto permanente u ordinario. Este mismo impuesto se creó también en México con carácter de extraordinario por ley de fecha 14 de agosto de 1815 por el Congreso de Apatzingan. La idea de la creación de dicho impuesto obedeció al héroe Morelos quien con visión extraordinaria pensó en la supresión de infinidad de tributos y alcabalas que prevalecían en la época de la Colonia para ser sustituidos por un impuesto directo al ingreso. Esta ley no llegó a tener aplicación.

Más de un siglo después (1921), el impuesto sobre la renta fue nuevamente creado en México únicamente por dicho año y con carácter de impuesto extraor

dinario, destinándose su producto a la construcción de barcos. Poco después, en 1925 se adoptó propiamente la ley del impuesto sobre la renta que con numerosas reformas y perfeccionamientos se encuentra actualmente en vigor.

Debemos subrayar la importancia que el impuesto sobre la renta tiene, además de la fundamental de que a su través se contribuye al gasto público, al influir en gran manera sobre la distribución de la riqueza creando tasas progresivas, obligando de esta manera a tributar en mayor proporción a quienes obtienen más utilidades.

El criterio fundado en el objeto de gravación, los clasifica en personales y reales, según graven a las personas o a las cosas. Los que gravan a las personas pueden tener dos aspectos, uno "per capita" que puede ser igual para todos ó bien constituir gravámenes en forma arbitraria que son los impuestos basados en características personales, tales como estatura, el estado civil, religión, etcétera. El impuesto a las cosas podría considerarse como otra forma del impuesto al uso o consumo, tales como, según la renta que pague o de la cantidad de tabaco que fume. Técnicamente los impuestos deben ser causados por las personas y no por las cosas, pues éstas no son sujetos de derecho y en consecuencia no pueden ser titulares de obligaciones.

La Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1973 no clasifica sino que enumera los impuestos en la siguiente forma según su Artículo 10.

I.- Impuesto sobre la Renta.

- II.- Impuestos relacionados con la explotación de recursos naturales.
- III.- Impuestos a las industrias y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales.
- IV.- Impuesto federal sobre ingresos mercantiles.
- V.- Impuestos del timbre.
- VI.- Impuestos de migración.
- VII.- Impuestos sobre primas pagadas a instituciones de seguros.
- VIII.- Impuestos para campañas sanitarias, prevención y erradicación de plagas.
- IX.- Impuestos sobre la importación.
- X.- Impuestos sobre la exportación.
- XI.- Impuestos sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos
- XII.- Herencias y legados de acuerdo con las leyes federales sobre la materia.
- XIII.- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.
- XIV.- Impuestos no comprendidos en las fracciones precedentes, causados en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago.
- XV.- Aportaciones y abonos retenidos o trabajadores por patronos, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

XVI. - Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores y

XVII. - Derechos por la prestación de servicios públicos

La ley mexicana atribuye a los impuestos un solo propósito: "cubrir los gastos públicos"; pero en la práctica y a medida en que el Estado amplía su radio de acción crea impuestos, o los aumenta o disminuye, por razones ajenas al gasto público, tales como influir en el reparto de la riqueza (tasas progresivas en el Impuesto sobre la Renta) o de protección a la industria (elevados impuestos de importación a los artículos competitivos con los productos nacionales).

Respecto de sus fines los impuestos pueden considerarse como impuestos fiscales exclusivamente; impuestos con fines fiscales y destino especial; impuestos con fines fiscales y extrafiscales y por último los impuestos con fines extrafiscales.

La llamada Escuela Liberal Manchesteriana que en el siglo XIX se desarrolló predominantemente en Inglaterra y Francia, sostiene que el único fin de los impuestos es estrictamente fiscal. Se basa en la tesis liberal individualista.

La otra tesis sostenida principalmente por Adolfo Wagner Y Henry George considera que el impuesto no solamente tiene un propósito financiero sino que esa gran fuerza puede y de hecho es aplicada a finalidades diversas entre la que destaca la distribución de la fortuna en forma más equitativa.

En vista de dichas tesis se dice que cuando los impuestos tiene por fin exclusivo cubrir los gastos del Estado, se considera que dicho fin es fiscal; si tiene fines diversos éstos se consideran extrafiscales. Los fines extrafiscales pueden ser sociales, económicos, culturales, etcétera, En relación con los fines de los impuestos se pueden presentar los siguientes casos:

1o.- Impuestos con fines exclusivamente fiscales. Este es el más común y sin este carácter el impuesto no se puede considerar como tal.

2o.- Impuestos que tienen fines exclusivamente fiscales en cuanto a su creación, pero que su rendimiento deberá aplicarse a fines específicos. Como se vé el impuesto en sí no tiene un fin extrafiscal; sino que lo tiene su producto.

3o.- Impuestos que persiguen fines fiscales y extrafiscales simultáneamente. Ejemplo de tales impuestos son los existentes sobre alcoholes, aguardientes, etcétera y los impuestos de importación que fueron creados no únicamente para los gastos públicos sino en el caso del alcohol para evitar o disminuir su consumo y en el caso del impuesto de importación para proteger a las industrias mexicanas.

4o.- Impuestos que solamente persiguen fines extrafiscales. Por regla general estos impuestos se crean para evitar actividades individuales o sociales que se consideran nocivos para la sociedad o el Estado, por lo que su efecto no es obtener ingresos, el ejemplo típico de estos impuestos son los de --

importación para cierto tipo de mercancías; pero que son tan altos que se convierten prohibitivos.

CAPITULO III

ANÁLISIS FENOMENOLÓGICO DEL IMPUESTO

A fin de determinar con precisión el importante fenómeno impositivo del tributo creemos que es necesario hacer un análisis donde diversos puntos -- de vista que comprenda los muy variados aspectos de la relación tributaria -- pues sólo estableciendo la fenomenología del mismo se podrá precisar con -- objetividad teórico práctica su determinación, en efecto debemos partir de -- una concepción global general para ir con un método inductivo deductivo se -- parando cada uno de sus aspectos para establecer su ubicación en la ciencia tributaria y en la vida social así como proponemos que se estudie los puntos de vista: Filosófico, Económico, Social, Psicológico y Constitucional pues restringir la visión a uno solo de ellos como frecuentemente se ha hecho en los planes de estudio es tanto como ver el todo a través de una de sus partes.

ASPECTO FILOSOFICO POLITICO

Consideramos que antes de establecer un sistema impositivo habrá que determinar tal como ya lo hemos comentado en páginas anteriores y en ello coincide Maurice Leure (18) en su tratado de política fiscal que entre otras cosas nos habla del interés general relación al impacto del impuesto, la influencia de la conjuntura y los deberes del Estado como sigue: En los períodos de prosperidad, los impuestos se pagan bastante fácilmente, incluso si son elevados, la confianza en la expansión inspira optimismo, reduce al silencio -- buen número de recriminaciones. Por el contrario, en los períodos de recep--

(18) Maurice Leure. Tratado de política Fiscal. Editorial de Derecho --

ción se consideran como una carga inoportuna (aún cuando sean moderados), a la que los contribuyentes atribuyen casi todos sus males.

Estos fenómenos psicológicos se amplifican a causa del largo período de tiempo que a veces suele transcurrir entre el momento en que se produce el hecho imponible y el del pago del gravamen. Así en el impuesto sobre la renta, ese período de tiempo dura en Francia como término medio, de un año a dieciocho meses; por tanto, el impuesto que se paga cada anualidad corresponde a las rentas percibidas con una antelación de un año, dieciocho meses e incluso dos años y el contribuyente las compara instintivamente con la del año en curso. Por esta causa, el impuesto sobre las rentas tiene en períodos prósperos una apariencia de relativa suavidad, ya que en tal conjuntura las rentas anuales siguen una línea de aumento. Cuando los negocios son malos, sobreviene el fenómeno inverso: el contribuyente paga con una renta menguada el impuesto aplicable a una renta precedente de cuantía mayor.

El distanciamiento de fechas entre el hecho imponible (obtención de las rentas) y el pago del impuesto amplía, pues, las reacciones de los contribuyentes frente a las variaciones de la coyuntura.

Para evitar o disminuir la trascendencia de estos fenómenos es prudente acercar lo más posible la fecha del pago al momento en que se ha producido el hecho imponible. Este es el resultado que se consigue aplicando el procedi-

miento de la retención en la fuente a los impuestos sobre la renta.

Otro fenómeno económico que produce un efecto análogo al de la iniciación de un período de prosperidad es el de la depreciación monetaria. Cuando sobreviene ésta, y aún en el caso de que no vaya acompañada de un aumento en el ritmo de la actividad económica, parece que los impuestos que se pagan son menos elevados, porque instintivamente se comparan con la renta del año en que el pago se efectúa y no con la del año precedente en el que la renta se obtuvo, ahora bien, cuando cesa la depreciación de la moneda, los tipos aparentes se nivelan automáticamente con los tipos reales, lo que origina un desagradable efecto psicológico en el contribuyente.

Así sucedió en Francia cuando la depreciación del Franco (que duraba desde 1944) comenzó a ser frenada en 1951 y quedó definitivamente contenida en 1952. Aunque las tarifas del impuesto sobre la renta de las personas naturales no sufrieron aumento alguno, la presión psicológica del impuesto se incrementó. Resulta instructivo estudiar las variaciones que se han operado entre 1949 y 1953 en el cociente.

Estas exigencias del Estado frente a sus funcionarios fiscales como contrapartida los deberes que ha de asumir inexcusablemente. Está obligado a ejercer sobre ellos una dirección coherente con la ética social, a asegurar su dignidad en el ejercicio profesional y a garantizar satisfactoriamente su futuro.

El derecho que los funcionarios fiscales tiene a ser dirigidos con respeto de las normas éticas es una compensación a la obligación en que se hallan, cuando ejercen de manera eficaz sus funciones, de garantizar moralmente la legislación que aplican.

Esto es así, porque para conseguir que los contribuyentes acepten las exacciones no basta limitarse a mostrarles los textos legales; por este procedimiento sólo se puede conseguir que sufran resignadamente la exacción. En una época en que la carga del impuesto es abrumadora y en que la fiscalidad tiende claramente a la redistribución de las rentas, los funcionarios de Hacienda no se limitan a exigir "contribuciones", sino auténticos sacrificios, y no hay que decir que los textos legales, sino por sometimiento a los principios que emanan de La Moral. No se logra la abnegación de los soldados hablándoles de los reglamentos, sino invocando el sentimiento de la patria. Tampoco se obtiene la aceptación de una dura exacción fiscal citando un artículo de la Ley, sino demostrando simultáneamente que esta exacción responde a una exigencia de la equidad (en relación con las personas que aportan un esfuerzo análogo) y a una necesidad de solidaridad con los ciudadanos menos favorecidos económicamente.

Cuando el Estado no apoya suficientemente los esfuerzos desplegados por sus funciones para lograr la convicción de los contribuyentes, procurando persuadir de que los fondos públicos son bien empleados.

Cuando promulga una legislación incompleta, a favor de la cual ciertas categorías de contribuyentes escapan a ese deber de solidaridad.

Cuando ordena con pequeños intervalos de tiempo, bien una represión severa de la defraudación, bien una gran tolerancia en función de las preocupaciones políticas del momento.

Si desgraciadamente se dan estas circunstancias, los funcionarios fiscales pierden la posibilidad de garantizar, en nombre de la equidad y del sentimiento solidario, la legislación cuya aplicación les corresponde. Sólo pueden hacerla sufrir invocando la Ley, los reglamentos, las circulares o las instrucciones administrativas y sin comprometer, además su responsabilidad personal. En tales condiciones, los funcionarios experimentan un resentimiento hacia el Estado que les sitúa en una posición falsa. Además, el abandono del sentimiento de responsabilidad a que se ven forzados en el orden moral interrumpe los lazos psicológicos entre el Estado y los contribuyentes: entregados éstos a sí mismos, irritados por las presiones fiscales que sufren persuadidos de la inutilidad de sus sacrificios, se sienten inclinados a la rebeldía.

El derecho de los funcionarios a un trato digno se sitúa a la vez, en el orden moral y en el orden material. Desde el primer punto de vista, el Estado tiene el deber de seguir una política suficientemente hábil y comprensiva que evite a los funcionarios fiscales el peligro de aislamiento social que les acecha. En efecto, cuando los contribuyentes pierden su confianza en la legislación fiscal, difícilmente comprenden los trámites que se siguen para hacer

la respetar. Para ellos, el funcionario que toma la iniciativa de exigir el respeto a esta legislación, por parte de los contribuyentes que se resisten, da prueba de una adhesión voluntaria al sistema que ellos condenan. Este funcionario participa, en su modo de ver las cosas, de las culpas e injusticias de los dirigentes responsables; es un culpable y, desgraciadamente para él, un culpable de carne y hueso mucho más concreto y mucho más estable que los poderes públicos; un culpable, en suma que tienen al alcance de su mano. Esta es la razón por la que, cuando la política fiscal del Estado no goza de la comprensión de los ciudadanos los funcionarios fiscales que continúan cumpliendo con su deber padecen en sus personas y hasta en las de sus familias. Así hemos podido ver, en fecha reciente, casas y automóviles apedreados, niños sometidos a represalias por sus condiscípulos en la escuela, comerciantes que se han negado a servir a los funcionarios y a sus familias.

Desde el punto de vista material, el sentido de la dignidad humana en los funcionarios fiscales sufre cuando surgen casos (por desgracia, demasiado numerosos) en los que sus obligaciones profesionales les enfrentan con situaciones en las que experimentan la humanidad de su condición en relación a la de sus interlocutores que no les superan ni en cultura ni en mérito y que defienden intereses menos notables que aquéllos cuya salvaguarda y defensa tienen a su cargo los funcionarios. Cuando con méritos iguales, se manifiestan diferencias en el vestido, la alimentación, los modos de locomoción y el hotel en que se alojan, les es precisa mucha virtud para conservar espíri-

tu de trabajo y la serenidad suficiente. El Estado tiene el deber de otorgar un trato especial a la categoría particular de funcionarios que no solamente comprometen su responsabilidad moral en la profesión que ejercen, sino - también son los ciudadanos mejor situados para juzgar de las desigualdades de nivel de vida social y material.

Finalmente, el derecho de los funcionarios fiscales a que su futuro goce de seguridad constituye la contrapartida de las dificultades morales de su función y del sacrificio constante que de ellos se solicita. En unascarreras administrativas en las que la condición de funcionario se asemeja a la actividad de un magistrado y a la de un hombre público, el sacrificio consagrado al Estado ha de merecer una recompensa digna de las cualidades demostradas. Es preciso que el Estado asegure a los funcionarios fiscales - oportunidades que no les hagan lamentar cuando la edad, la experiencia, y - las cargas económicas comiencen a moderar su entusiasmo, haber servido a un empresario cuya generosidad no está a la altura de sus exigencias.

PUNTO DE VISTA ECONOMICO

Los fenómenos económicos del impuesto inciden mucho en la vida social, es evidente que la repercusión o el establecimiento de nuevos impuestos, - elevación de tarifas, ampliación de sistemas impositivos, métodos de recaudación y sanciones tributarias tienen un reflejo en la vida económica de los países que puede resultar en un aumento de los ingresos fiscales de los Esta

dos o bien en un deterioro fiscal que impida el desarrollo sano y armónico de la sociedad y su ascensión en el plano económico a etapas superiores y sobre ello estamos acordes con Gunter Schmolders (19) cuando dice: Derivándose la naturaleza del impuesto de la del Estado, necesariamente serán también los fines del Estado los que determinen las funciones del impuesto. El fin primero y principal del impuesto no ha sufrido cambio desde sus orígenes en los donativos voluntarios: consiste en la satisfacción de las necesidades públicas en la medida en que éstas no sean financiadas por ingresos lucrativos, tasas contribuciones especiales o deuda pública. Esta función fiscal del impuesto, "Impuestos de Financiamiento", tuvo influencia decisiva en su configuración, especialmente en los siglos XIX y XX, la etapa de expansión financiera increíble para épocas anteriores.

Los cameralistas son los primeros en apreciar el poderoso influjo que los impuestos pueden ejercer sobre la vida económica; tal apreciación dista sólo un paso del empleo consciente de los mismos para los fines generales de la política económica.

A partir de Adolfo Wagner, que postula la equiparación del fin "político social" del impuesto, aparecen múltiples fines "extrafiscales" al lado de los fiscales, pero no siempre cabe establecer una clara distinción conceptual entre ambas funciones.

(19) Gunter Schmolders. Teoría General del Impuesto. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1962. Pags. 57, 59, 91, 95, 221, 222.

Ciertas declaraciones del legislador inducen a veces a creer que se trata de finalidades extrafiscales y cabe así mismo sospecharlo cuando los nuevos impuestos no responden a un aumento correlativo de las necesidades financieras. Sin embargo, ya A. Lampe indicaba que la realidad no es siempre sencilla: "Sucede a menudo que los fines extrafiscales se ocultan bajo medidas aparentemente fiscales. Muchas de las leyes sobre impuestos de consumo preconizan directa o indirectamente cierta contingentación de la producción, sobre la que hacen recaer impuestos repercutibles para, por una parte, garantizar el fin ordinario de obtener ingresos fiscales y, por otra, facilitar a dicha producción la traslación del impuesto al precio del producto". Parece, pues, poco significativo el concepto dualista del impuesto, introducido por W. Gerloff, con distinción entre "impuestos de financiamiento" e "impuestos de ordenación"; ambos elementos se hallan idisolublemente unidos pues toda imposición está ordenada al cumplimiento de los fines del Estado, indirectamente en cuanto contribuye a la cobertura de los gastos necesarios, y directamente en cuanto influye en el comportamiento del sujeto gravado.

Los estrechos límites de la "teoría General del impuesto" no permiten enjuiciar críticamente con cierta extensión los fines perseguidos por éste, aparte de que tampoco es competente para juzgar sobre los fines políticos en cuanto tales. El criterio único de valorar los ingresos fiscales debe ser el rendimiento a largo plazo de las fuentes tributarias; la crítica no debe entrometerse a juzgar sobre los fines de los ingresos en cuanto tales, es de--

cir, sobre el problema las necesidades. Asimismo, la valoración crítica de los fines extrafiscales del impuesto deberá limitarse a resolver la cuestión de si el impuesto es un instrumento adecuado para la consecución del objetivo propuesto o si, por ejemplo, la puesta en práctica de esa medida implica efectos no buscados que hace fútil el éxito, o lo contrapesan con otras desventajas. La apreciación de los fines en sí mismos, es decir, su apreciación a la jerarquía de los fines del Estado pertenece al campo de la política general y más en concreto de la política financiera.

El rendimiento fiscal del sistema tributario tiene unos límites definidos por el agotamiento de las fuentes del impuesto, que no son sino el potencial real de la economía de cuyo producto nacional se detraen los impuestos. Llegando el agotamiento, no podrán satisfacerse ni las necesidades individuales ni las colectivas: "Donde nada hay, ni el Emperador tiene derechos". Dentro de estos límites máximos de la imposición hay un "óptimo fiscal", límite inferior al máximo y psicológicamente definido, distinto para cada país y estrictamente ligado al espíritu de colaboración nacional, de sacrificio, es decir, a la "mentalidad fiscal" de la población que puede definirse como la actitud básica de los ciudadanos, sólo modificable a largo plazo, ante la imposición en general y ante los impuestos sentidos como especialmente "opresivos" en particular; de ella se deriva "la resistencia al impuesto" y buena parte de la técnica fiscal, concretamente la técnica de la recaudación y gestión, así como el costo de la Administración y control fiscal. Los ingresos -

y gastos públicos son una parte del producto nacional y, por consiguiente, -
limitados en última instancia por la cuantía de este: no se puede distribuir -
más de lo que hay. Este límite absoluto es sólo teórico; el límite económi- -
co accesible, sin que la imposición influya a largo plazo desfavorablemente
en la rentabilidad del sistema tributario. Está muy por de bajo de aquél en -
la economía de mercado.

Es por tanto, evidente que los límites económicos de la imposición son -
relativamente elásticos. El rendimiento a largo plazo de los impuestos depen
de fundamentalmente del sistema económico, de la estructura económica real
y de la forma de empleo de los ingresos fiscales. Es grande la importancia -
que en este aspecto tienen "las expectativas del contribuyente respecto a la
duración de las medidas que sobrepasen el límite; sin embargo, es preciso -
constatar que en épocas de crisis política o de guerra, cuando se trata de ob
tener no el óptimo sino el máximo de ingresos, los límites de la imposición,
en general y en particular son, más amplios que en condiciones normales".

La finalidad del análisis de los efectos del impuesto es conocer cómo coo
peran las diversas formas impositivas a que cada ciudadano contribuya según
su capacidad económica y cómo puede evitarse a la vista de este conocimien
to, por una parte remociones fiscales no descadas y por otra graves acumula
ciones de impuestos. La simple justa posición de los impuestos vigentes no
componen por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir, un "sistema

tributario". En opinión de Adolfo Wagner, esa expresión es un desafortunado eufemismo para designar el "caos de impuestos" que estamos acostumbrados a ver. El concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición. Dicha coordinación puede ser obra de la acción deliberada del legislador o resultado de la evolución histórica. En el primer caso, el sistema tributario es racional - político o teórico, y en el segundo histórico. Sería, sin embargo, equivocado interpretar la contraposición entre sistemas tributarios históricos y racionales entendiendo que los primeros carecen necesariamente de orden lógico y de sistemática.

Al oponer lo histórico a lo racional, queremos únicamente destacar la diferencia entre los sistemas tributarios, producto de la evolución histórica y los sistemas producto de la teoría. Los primeros, a pesar de que con frecuencia hayan logrado adaptarse admirablemente al orden social y económico circundante contradicciones históricamente condicionadas en sus efectos y en las relaciones entre sus elementos constitutivos. Los segundos, quizá lógicamente perfectos, no resisten muchas veces la crítica de sus premisas generalmente demasiado simplista. Este defecto común a todos los proyectos de impuesto único brindado con prodigalidad por la historia y a todos los sistemas "monistas" de los teóricos, lo puso ya de relieve Adolfo Wagner al exigir de la teoría que fomente "el desarrollo de la imposición según los postulados de la historia hasta integrar los diversos impuestos en un sistema

tributario, esto es, en conjunto que asegure las satisfacciones de las necesidades y se ajuste lo más estrictamente posible a los supremos principios tributarios".

Este sistema tributario racional o científico, configurado sobre la base de la "interdependencia de los fenómenos económicos", no ha de ser necesariamente "monista", antes al contrario, la variedad de la realidad económica obliga tomar en consideración una pluralidad de principios ordenadores. No existe pues, un solo sistema tributario racional, sino que caben tantos, cuantos son los posibles criterios de ordenación económica, pues "cualquier variación en la forma de la imposición.

Hoy se plantea con mayor énfasis que nunca el problema de hasta que punto el sistema tributario vigente corresponde al sistema económico, cuyo financiamiento es decisivo para el potencial económico y por consiguiente para el resultado de la imposición. La elaboración de nuestro sistema tributario arranca de una época en que las condiciones económicas eran completamente distintas de las actuales, en la cual, por ejemplo, la herencia, los latifundios, o la excesiva renta, de los empresarios privados constitufan los tópicos de la opinión pública inspiradores de la política fiscal; aquel sistema tributario sigue todavía en pie en una economía que después de dos guerras mundiales, de dos inflaciones y de dos cambios de orientación política, ofrece a la imposición supuestos radicalmente diferentes, mientras que la le

gislación fiscal se ha limitado en conjunto a diversificar los tiempos impositivos reduciéndolos hasta hacerlos soportables mediante una serie de bonificaciones "finalistas" y de desgravaciones añadidas en orden al cálculo de la base imponible. La teoría científica del impuesto tiene ante sí un ancho y fértil campo para la investigación sistemática, que deberá estar presidida por la idea de coordinación de la imposición con la economía de mercado. Así mismo Mehl (20) opina que el fenómeno fiscal evidentemente toma aspectos muy diferentes según se trate de una economía cerrada o de una economía de cambio.

En una economía cerrada (de tipo tribal o señorial, por ejemplo) la división del trabajo está poco desarrollada y el dinero desempeña un papel secundario. La autoridad pertenece a jefes de tribu o a señores (aun cuando estas comunidades se hallen más o menos confederadas). Por tanto el impuesto tiene el carácter de una exacción en especie (diezmos, trabajos forzados), completadas a veces por gravámenes asimilables a los impuestos (peajes). El impuesto directo puede hacer acto de presencia bajo la forma rudimentaria de capacitación por cabeza o por hogar.

Por el contrario, en una economía de cambio aparece una diferencia entre el orden económico (ciudades y campo) y el orden político (formación de un poder central). Se generaliza el uso de la moneda y el impuesto puede ser percibido en dinero con ocasión de los intercambios hechos en las ciudades y en las ferias. El progreso de la administración (empadronamientos, catas-

(20) Lucien Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. Bosch. Casa Editorial-Urgel 51 bis. Barcelona. Pags. 124, 207, 209, 223, 225, 277.

tro) permite la organización de la capitación y la institución del impuesto territorial.

Ante el desarrollo de las transacciones, el impuesto indirecto se considera como un obstáculo.

Es sustituido por un impuesto directo sobre la renta. Pero un mejoramiento de la técnica del impuesto sobre el gasto lo hará de nuevo compatible con una economía de cambio.

En todo caso, lo que ante el impuesto enfrenta a la economía cerrada y a la economía de cambio es la de la naturaleza y la estructura del sistema fiscal. Vamos a encontrar una más profunda oposición entre economía descentralizada y economía centralizada, puesto que esta última hace cuestión del propio concepto de fenómeno fiscal.

Evidentemente el esquema precedente es teórico. No es posible hallar ejemplos históricos de una economía puramente liberal y de una economía estrictamente colectivista.

El análisis estadístico permite establecer correlaciones bastante satisfactorias entre el grado de desarrollo económico y la contextura del sistema fiscal.

En el marco de una economía moderna, M. Lauré ha formulado una ley

importante: la capacidad contributiva total de una nación varía en función directa con su productividad económica.

Esta ley se explica por el hecho de que cuando se eleva la renta nacional aumenta el número de contribuyentes imposables así como la parte de los recursos susceptibles de ser gravada mediante el impuesto sobre la renta a tipos impositivos cada vez más altos.

Además se consume una parte de los recursos suplementarios que no ha sido recabados por el impuesto sobre la renta y sujetos al impuesto sobre el gasto. De esta manera el porcentaje de la renta nacional susceptible de ser gravado crece más de prisa que la misma renta, la cual es igual al producto nacional, que a su vez depende en igual de recursos del nivel de productividad.

M. Lauré ha calculado en cuánto disminuirá el impuesto americano si la productividad fuese menos elevada lo que ha permitido establecer una ley menos general que la presente pero de una mayor precisión: suponiendo una tarifa semejante a la del "Income-Tax" americano, el rendimiento del impuesto progresivo sobre la renta varía aproximadamente con el cuadrado de la productividad.

También pueden formularse interesantes relaciones relativas al impuesto sobre el gasto (incluyendo los derechos aduaneros). De los trabajos de MM. Masoin y Brochier es posible deducir las siguientes leyes (bajo reserva de

algunas excepciones fácilmente explicables).

En el conjunto de los impuestos sobre el gasto, la proporción de ingresos procedentes de aduana es tanto menor cuanto más desarrollada está la economía.

En los países subdesarrollados puede comprobarse un predominio de los derechos de salida sobre los derechos de entrada.

En los casos en que se acusa una elevada proporción de derechos específicos sobre la circulación y el consumo entre los impuestos sobre el gasto es que se trata:

De países subdesarrollados o poco desarrollados en los que por no haberse establecido el impuesto sobre el volumen de negocios (por exigir un cierto desarrollo económico) los derechos en cuestión constituyen (con los derechos aduaneros) la parte esencial de los impuestos indirectos.

De países en que el impuesto sobre el volumen de negocios desempeña un papel secundario, nulo incluso (Suecia), debido a la importancia que tiene el impuesto sobre la renta y en los que se han conservado a título complementario los derechos sobre el consumo, especialmente si recaen sobre el consumo de lujo (en 1948; Reino Unido, 76%; Estados Unidos, 66%, Suecia, 91% de total del impuesto sobre el gasto).

En los países donde el impuesto sobre el volumen de negocios tiene gran

importancia (en 1948; Canadá, 39% del total de impuestos sobre el gasto; Alemania, 48%; Holanda, 50%; Francia, 68%), los derechos sobre el consumo ocupan una posición intermedia (Canadá, 31%; Alemania, 48%; Holanda 30%; Francia, 30%).

Comparando un determinado número de datos económicos y sobre todo la distribución de las actividades primarias, secundarias y terciarias, el grado de urbanización, etc. con los datos fiscales M. Brochier llega a establecer una tipología fiscal que abarca tres grupos principales, en los que con satisfactoria aproximación encontramos los países subdesarrollados (Irán, Egipto, Colombia) donde el sistema fiscal es regresivo (predominio de los impuestos sobre el gasto ordinario); los países de un alto grado de desarrollo (Estados Unidos, Reino Unido, Suecia, Suiza, Holanda) donde el sistema fiscal es muy progresivo (predominio del impuesto sobre la renta, impuestos sobre el consumo que recaen sobre gastos de lujo); países intermedios (Alemania, Francia, Italia, Canadá, Japón), en que los impuestos sobre la renta y los impuestos sobre el volumen de negocios constituyen un sistema medianamente progresivo. Para completar esta visión habría que tener en cuenta los impuestos sobre el capital.

Es evidente que el sistema fiscal debe concebirse de manera que no obstaculice en modo alguno el desarrollo económico.

Si junto al anhelo de justicia la preocupación esencial al escoger el sistema

fiscal radica en su rendimiento es evidente que este rendimiento debe ser óptimo en relación con los imperativos de la economía. El objetivo no es un rendimiento permanente y a largo plazo que no comprometa la expansión.

El problema de la inocuidad del sistema fiscal puede reducirse al de la neutralidad relativa del impuesto. Si éste es neutral ante las unidades y los recursos económicos y no obstaculiza la circulación de bienes servicios y capitales los empresarios podrán elegir aquellas combinaciones más eficaces que aseguren una alta productividad y el impulso de la economía.

Pero también preguntarse si es deseable y posible hacer del impuesto un instrumento económico; dicho en otras palabras si conviene derogar a veces sin abandonarlo el principio de la neutralidad relativa del impuesto a fin de estimular la expansión y favorecer el incremento de la productividad.

EL IMPUESTO Y LA VIDA SOCIAL

Los fenómenos colectivos de movilidad social y las funciones mentales colectivas desempeñan un papel primordial en el establecimiento de un sistema impositivo que busque racionalmente una equitativa distribución de la riqueza y un impacto de verdadera justicia social sobre esto Mehl (21)

(21) Lucien Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. Bosch. Casa Editorial Urgen, 51 bis. Barcelona. Pags. 311, 313, 316, 317, 318, 319.

nos dice: Hemos visto al estudiar diversas concepciones de impuesto que éste ha sido sucesivamente considerado como una donación, como una exacción autoritaria, como un cambio, un precio, una prima de seguros y, en fin como una obligación derivada del principio de solidaridad social.

Cualquiera que sea el fundamento racional o ético que tales concepciones pretenden dar al impuesto, cada una refleja la ideología de una época y expresa una visión parcial de la profunda naturaleza del impuesto.

Toda sociedad tiene a definir un sistema de valores objetivos o imperativos que caractericen a su ideal político. Esta axiología comporta una serie de aplicaciones en el campo del impuesto que se traduce en este caso por los conceptos de deber fiscal y de justicia fiscal. El primer valor intenta definir las obligaciones del contribuyente y legitimar la coerción que puede ejercer sobre el mismo en caso de resistencia ante el impuesto el segundo fundamenta los derechos del contribuyente así como las garantías que le son debidas frente al poder público.

La noción de justicia fiscal es especialmente compleja, por lo que a menudo suscita irónicos comentarios sobre su objetividad.

Es evidente que como toda justicia la justicia fiscal es relativa.

Está en función de diferentes concepciones ideológicas y políticas y por consiguiente cambia según tiempo y lugar pero de ello no se deduce que sea -

una pura ilusión.

A) La justicia fiscal es un ideal es decir una representación colectiva y como tal implica la adaptación a un fin, siendo con frecuencia la ironía que engendra, fruto de una reacción de amargura. La justicia fiscal es algo deseado incluso por quienes le niegan algún significado. En tanto que en la representación colectiva, la justicia fiscal es ya una realidad: si no se halla en el resultado de la conducta humana, cuando menos está presente en su conciencia.

Pero resulta difícil definirla y aun más ponerla en práctica.

B) A pesar de todo, la justicia fiscal es más fácil de definir que la virtud de la justicia, puesto que su objeto es limitado y subordinado. La justicia fiscal requiere la conformidad de los principios y de las condiciones de aplicación del sistema fiscal a las normas político-sociales reconocidas como válidas para una sociedad determinada.

La igualdad constituye la norma dominante de nuestras sociedades modernas. En materia fiscal ello implica la universalidad del impuesto, la proporcionalidad de éste a la capacidad tributaria del sujeto y, en último término un trato de igualdad para con los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales.

En nuestros días es indiscutible que en principio el impuesto es una deuda de cualquier unidad económica y, en definitiva, de todos los ciudadanos.

Este concepto de universalidad del impuesto no se remonta más allá de la Revolución Francesa. Bajo el antiguo régimen, el sistema fiscal componía una serie de privilegios por lo menos en materia de impuestos directos. Así se explica por qué Bodin, Sully, Colbert, Hobbes, movidos por una inquietud de justicia, hubieran mostrado preferencia por los derechos sobre las mercancías. Aunque reciente la idea de universalidad está firmemente establecida en las legislaciones fiscales modernas.

Indudablemente en materia de impuestos sobre la renta existen una serie de reducciones en la base, y todos aquellos que perciben una renta inferior a un mínimo se benefician de una exención fiscal. En la actualidad, los privilegios fiscales no van como en el Antiguo Régimen adheridos a una orden o a un título.

Determinadas clases de unidades económicas y ciertos tipos de actividad, también pueden gozar ahora de exenciones fiscales. Tales exenciones no son incompatibles con el principio de universalidad en cuanto que, condicionales o temporales, han sido dictadas en interés general o para proteger un grupo social que merece especial consideración.

En otras palabras, tales excepciones al principio de universalidad pueden ser una manera de asegurar la igualdad en un plano más elevado; sin embargo, hemos visto que en Francia los favores fiscales acordados a la agricultura y al artesano son, a veces, excesivos. En cuanto el privilegio de los

cosecheros destinadores o a la inmunidad fiscal de ciertas rentas del Estado, hay que convenir en que son faltas graves contra la norma de universalidad del impuesto.

Si bien la noción de universalidad es simple y clara, no obstante el principio de proporcionalidad del impuesto a la capacidad tributaria es particularmente complejo. Por otro lado conviene distinguir entre los impuestos que operan sobre las transacciones e impuestos que gravan las rentas y los bienes.

Los impuestos que se aplican sobre las transacciones son generalmente proporcionales al valor de éstos. Si pues es posible aplicar los principios de justicia conmutativa con respecto a la persona del deudor legal. Lo esencial es que no se coloque a los empresarios en situaciones desiguales: se trata de un problema de justicia y de eficacia, que se relaciona con el de neutralidad económica del impuesto que ya hemos estudiado.

El problema es mucho más delicado con referencia al contribuyente final del impuesto sobre el gasto y al deudor del impuesto sobre la renta.

Las disposiciones constitucionales no dan mucha luz sobre el problema de la distribución individual de las cargas fiscales.

La Declaración de Derechos de 1789 (art. 13), así como la Constitución Francesa de 1791, se limitan a indicar que el "impuesto se distribuye igualmente entre los ciudadanos en razón a su capacidad". La carta de 1814 y

la de 1830 disponen que "Los Franceses contribuyen indistintamente en proporción a su fortuna". La Constitución de 1848 combina los dos conceptos: todos contribuyen al impuesto en proporción a su capacidad y a su fortuna. En cuanto a las leyes constitucionales de 1875, no encierran ninguna disposición relativa al impuesto. Lo mismo ocurre en la Constitución de 1946, que se limita a una referencia en su preámbulo a la Declaración de los derechos del hombre de 1789.

La proporcionalidad del impuesto en relación con la capacidad constitutiva implica ante todo que éste recaiga sobre recursos "netos y disponibles".

El impuesto sobre la renta grava la renta neta, es decir después de deducir los gastos y cargas correspondientes a su formación y conservación. En idea análoga se encuentra la explicación de por qué gozan de una imposición más favorable las rentas no ganadas (aún cuando la oposición entre ambas categorías de rentas no es tan pronunciada en nuestros días). El impuesto sobre el patrimonio o sobre la sucesión debe recaer sobre un capital "neto" del que se han deducido las deudas. En la actualidad el impuesto sobre el gasto ha sido establecido de manera que evite los productos de primera necesidad.

Son más delicados los problemas que en relación con el problema de justicia presenta la estructura de la tarifa del impuesto sobre la renta (o sobre el capital).

Es legítimo admitir que la pura proporcionalidad del impuesto en relación

con la renta (o con el capital), no realiza la proporcionalidad de acuerdo con la capacidad contributiva.

Efectivamente, la capacidad contributiva aumenta más rápidamente que la renta. Los primeros niveles de renta se destinan a un tipo de necesidades que se pueden considerar como indispensables "en un marco sociológico determinado". A medida que alcanza niveles superiores, la renta se aplica a lo útil, a lo agradable y posteriormente a lo superfluo, "entendiéndolos en relación con el nivel medio de una sociedad dada".

Nos encontramos en la posibilidad de afectar los diversos niveles de renta mediante la introducción de un coeficiente que varía en razón inversa con la utilidad de aquéllos, gravando el importe de la renta global ficticia así obtenida por un tipo proporcional (hallamos de nuevo el sistema progresivo a través de la variación del elemento imponible). La progresividad con respecto a la renta aparece entonces como una forma de realizar la proporcionalidad de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto.

Este intento de presentar objetivamente el problema de la progresividad basado en un concepto de necesidad de enfoque sociológico nos parece, a pesar de su imprecisión, más aceptable que el que se fundamenta sobre la noción subjetiva de sacrificio. Este último conduce en realidad a dificultades inexplicables.

En primer término, puede observarse que la misma noción de sacrificios es discutible, ya que dejando aparte el hecho de que el impuesto es un deber y como tal conceptualmente diferente a la noción de sacrificio en el orden ético representa más un empleo que una carga de la renta.

En segundo lugar, fundar el impuesto sobre la igualdad de sacrificios o incluso sobre la proporcionalidad de los mismos, no es tan solo suponer que es posible comparar apreciaciones subjetivas, sino también admitir que la utilidad desde un punto de vista individual de las disponibilidades pecunarias es realmente decreciente si bien es cierto para un bien determinado, no lo es para el dinero, que ofrece al hombre posibilidades de disfrute material no saturables.

Por tanto la progresividad tan sólo puede ser determinada a partir de las nociones sociales de mínimo vital y de nivel de vida, fundándose más en el hecho de que la utilidad social de las sumas gravadas es superior de la que resultaría de su libre empleo por los contribuyentes. Tiene especialmente un fundamento económico en la medida en que sus efectos, combinados con los de la redistribución, contribuyen a una nivelación relativa de las rentas y, por tanto, a un estímulo sobre el consumo y sobre el empleo.

Tales consideraciones señalan al propio tiempo el límite de la progresividad.

Fundamentada no tanto sobre la idea abstracta de justicia cuanto sobre necesidades de conveniencia social, la progresividad debe ser establecida

de tal forma que, permitiendo las diferencias en las rentas y en las condiciones de existencia indispensables para el progreso total de la colectividad, reduzca los desajustes que pueden causar un perjuicio a la cohesión social y a la prosperidad general.

O sea, se trata de llegar a un equilibrio ciertamente difícil de definir, pero cuya existencia nadie puede discutir entre la justicia en el impuesto y la justicia por el impuesto, entre impuesto justo e impuesto justiciero entre igualdad e igualitarismo y más en general, entre la neutralidad (por lo menos relativa) del impuesto y el intervencionismo fiscal.

La realización de la proporcionalidad con respecto a la capacidad contributiva se complica aún más por el hecho de la exacción fiscal no puede descuidar la situación familiar. A fin de colocar en posiciones sensiblemente iguales al contribuyente aislado y a la comunidad familiar a fin de tener en cuenta los gastos de mantenimiento de las personas que viven en el hogar del contribuyente, ha sido menester que el legislador previera una serie de reducciones, deducciones y decrementos. La técnica más elaborada de esta ordenación familiar del impuesto es el sistema Francés del cociente familiar.

Ha habido muchos autores que han trabajado sobre materia impositiva - pero que no se ajustan a la realidad social en la que va a operar el impuesto, de allí que muchas veces los impuestos tengan un verdadero divorcio entre

el fin social que pretenden los gobernantes al establecerlo y su operatividad práctica ejemplo de ello lo tenemos en México en el Impuesto sobre el valor agregado que pretendió establecerse y que es más se promulgó la ley durante la gestión del Secretario de Hacienda, Lic. Antonio Ortiz Mena pero que era tan grande la distancia entre esa ley y la circunstancia social que vivía el país cuando pretendió establecerse que las principales fuerzas operativas en el campo económico y la doctrina predominante lo rechazaron en forma unánime de tal manera que no llegó a establecerse, sobre estos tópicos coincidimos con las ideas de Mehl (22), cuando dice que solo de una manera parcial las representaciones colectivas pueden darnos razón del comportamiento de los individuos y de los grupos. Si bien por un lado tales representaciones tienden a influir sobre su conducta no es menos cierto que a menudo son una serie de prejuicios, ideologías o justificaciones que tratan de esconder las más crudas realidades, preocupaciones e intereses difícilmente confesables, por caer bajo la censura social.

, Aún cuando los medios vigentes consiguieran elaborar un sistema fiscal en conformidad con los intereses generales de la colectividad, tal sistema vendría sujeto a las deformaciones introducidas por los grupos de presión, especialmente en lo que a sus procedimientos de aplicación se refiere.

(22) Lucien Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. Losch. Casa Editorial Urgel 51 bis. Barcelona. Pags. 328, 329 - 330.

De la manera en que ha estado formulado por el legislador y especialmente después de una reforma el sistema fiscal puede presentar una cierta armonía y un cierto grado de racionalidad y de adecuación a las estructuras.

Pero acto seguido, está amenazado de muerte en algunas de sus disposiciones esenciales y de sus condiciones de aplicación por la acción de los grupos de interés y finalmente la distribución "de la carga fiscal en gran manera tiende a reflejar las presiones y respectivas fuerzas de negociación de los diversos grupos profesionales, de donde deriva el interés de cualquier estudio de estos grupos y de sus esfuerzos en vistas a conseguir un estatuto fiscal más favorable.

La acción de estos grupos tiende, en primer término, a despertar a la opinión pública para prepararla en sus reivindicaciones, y después invitar y a veces a obligar a los poderes públicos a tomar especialmente por vía de derogaciones, atenuantes, o exenciones las medidas legislativas y administrativas favorables a sus propios intereses, así mismo intentan presionar sobre las autoridades fiscales nacionales o locales, cuando están sujetos a decisiones individuales o colectivas.

Por regla general la presión sobre las cámaras es más eficaz que las actitudes conminatorias frente a la administración, cuyos agentes son temporalmente más independientes.

Es totalmente cierto que la fuerza electoral de los grupos de presión pue

de ser considerable por su número o por sus posibilidades de expresión.

Así mismo, existen otros grupos de presión especialmente de carácter profesional que son más discretos pero no por ellos menos eficaces. Su acción no siempre está inspirada por sórdidos intereses materiales; actúan de buena fé y los medios utilizados no son siempre necesariamente condenables. Con todo, contribuyen a la degradación del sistema fiscal que, plagado en breve tiempo de una serie de derogaciones y exenciones, se aplica en desiguales condiciones. Finalmente, una situación de esta naturaleza no deja de originar tensiones de carácter social y político.

EL IMPUESTO Y LA PSICOLOGIA SOCIAL

Los fenómenos psicológicos del impuesto han sido poco estudiados hasta ahora y en los programas de estudio nuestra facultad casi podríamos afirmar que están totalmente olvidados por los tratadistas y los profesores de la materia.

Creemos que dentro del marco fenomenológico los tratadistas, los Gobernantes y los estudiosos de los tributos no pueden olvidar las transformaciones sociopsicológicas que siempre han tenido los impuestos, la historia nos demuestra que los impuestos arbitrarios, injustos establecidos a la ligera siempre son rechazados por el pueblo quien vindican a la larga sus derechos frente a sus Gobernantes. La historia creemos que nos da la razón por ejemplo cuando sistemáticamente han sido condenados los impuestos de capitación, es

famosa la anécdota en Holanda de que se establecieron impuestos en relación a la anchura de las puertas de entrada de las casas, ello ocasionó - que muchas construcciones todavía conserve hasta la actualidad puertas - muy angostas y que para introducir los muebles en las casas se utilicen - poleas fijadas en los techos para transportarlos a través de las ventanas - cosa que en nuestros días es un atractivo turístico en la ciudad de - Amsterdam.

LA DEMENCIA FISCAL

Esto da origen a fenómenos que algunos autores han calificado de demencia fiscal como Alfredo Augusto Becker. (23) Hay juristas, que casi siempre comenten el error de aceptar y utilizar empíricamente los conceptos de las ciencias prejurídicas, ellos se cuidan de investigar sus nuevos y diferentes significados que pasa a revestir en el momento en que entran en el mundo jurídico. Esta mala costumbre ha producido en el campo del derecho estas dificultades son tan copiosas y tan graves por desgracia este mal hábito también ha engendrado dentro del derecho tributario.

La mayor equivocación en el derecho tributario es la confusión entre principios y conceptos jurídicos, y entre principios y conceptos prejurídicos (económicos, financieros, políticos, sociales, etc.).

(23) Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral Do Direito Tributario. Edicao Saraiva. Sao Paulo. 1963. Págs. 35, 37.

Esta confusión constituye la actitud mental jurídica, haciéndose pasar - como jueces las autoridades públicas, jurídicas, abogados y contribuyentes de tal suerte desarrollan (si es que se dan cuenta) un raciocinio pseudo jurídico. De este raciocinio pseudo jurídico resulta fatalmente una conclusión inarticulada que se moldea y se adapta a los casos concretos según el criterio personal (arbitrario) de donde el intérprete del derecho positivo toma - sus reglas jurídicas.

En síntesis aquel tipo de raciocinio introduce clandestinamente la incertidumbre y contradicciones que conducen todas al manicomio jurídico tributario a la terapéutica y a la cirugía de la desesperación.

El riguroso cuidado que hay que tener en la terminología, así como la experiencia dictada por la gramática para conseguir la belleza del estilo, - es necesariamente una exigencia fundamental necesaria para construir cualquier ciencia.

Se debe distinguir entre veracidad y científicidad. Veracidad es lo objetivo, Científicidad es lo mejor para alcanzar aquel objetivo. La naturaleza esencial de cualquier ciencia es la naturaleza instrumental. La ciencia es un instrumento mediante el cual se logra la veracidad.

La doctrina del derecho tributario "tiene razones que la razón no conoce".

Las mismas palabras o frases de la ciencia de las finanzas públicas y - otras ciencias prejurídicas provocan en nuestros Hemisferios cerebrales el

reflejo condicionado específico y correcto, y que son utilizadas para expresar una idea diferente: "principio o concepto jurídico tributario".

Por este motivo (palabras o fórmulas) muy fácilmente pretenden provocar aquel mismo reflejo condicionado de la idea original en lugar del diferente reflejo que debería ser condicionado a diferente idea, ejemplo de tales palabras o fórmulas: hechos generales, contribuyente, tributo, impuesto, capacidad contributiva, obligación tributaria, causa de tributo, impuesto de consumo, impuesto de producción, etc.

También en Francia han surgido autores que dan una importancia relevante al estudio de los datos psicológicos de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes sobre esto Mehl opina (24) tras intentar analizar la psicología del contribuyente y la de la gente del fisco examinada principalmente en el cuadro de la sociedad Francesa contemporánea nos referimos a las medidas que parecen más aptas para reducir las tensiones psicológicas entre la administración y el contribuyente.

La oposición psicológica entre los contribuyentes y la administración.

La psicología del contribuyente.

La adhesión del contribuyente a las ilusiones financieras y a los mitos fiscales, matizada de un sentimiento general de hostilidad hacia el Estado, no predispone a mantener relaciones de confianza con la administración financiera. Des

(24) Lucien Mehl. Elementos de Ciencia Fiscal. Bosch. Casa Editorial. Urgel, - 51 bis. Barcelona. Pags. 335, 336, 337, 338, 340 y 341.

La actitud de los contribuyentes hacia el fisco o un organismo análogo a una explotación, es cambiante, aunque consistente en considerar al agente del fisco como un adversario, cuando no como a un enemigo.

Sin embargo la mentalidad del contribuyente está en función del ambiente social y profesional, así como de las condiciones de sujeción al impuesto.

El primer sentimiento de los pequeños y medianos contribuyentes que ejercen una actividad independiente con respecto a la administración y sus agentes es el de inquietud y temor sobre en ciertos casos en que como a veces ocurre el contribuyente haya podido establecer buenas relaciones humanas en el plano individual con el percepto e impuesto, la administración fiscal aparecerá ante él como un mundo indescifrable, absurdo y amonástico.

Sin embargo, a través de sucesivos contactos con ella el contribuyente sacará la impresión en parte errónea de que desprovisto de los medios suficientes para aplicar una complicada legislación y para controlar un alto número de contribuyentes el fisco se halla en situación de inferioridad. En la discusión que precede a la determinación convencional, la administración acaba por ceder y aceptar bases inferiores a la realista. En caso de optar por el llamado régimen de beneficio real, el contribuyente descuida el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, especulando sobre la insuficiencia de comprobación y la dificultad de la verificación.

Además utiliza procedimientos toscos de minoración o de sus ingresos

y de sus rentas, olvida con facilidad los plazos y el vencimiento de sus obligaciones y al llegar el momento de la verificación, es presa fácil del pánico. Acude entonces precipitadamente a su contable o a su asesor pidiéndole que repare lo irreparable, pero éste no podrá más que negociar difícilmente la remisión parcial de una sanción que con un poco de sinceridad y de diligencia habría podido ser evitada. En esta categoría de contribuyente a veces es posible encontrar a defraudadores organizados y sutiles. Si con gusto se conceden entre sí diplomas de ingeniosidad y destreza, tal sentimiento de superioridad los coloca en el momento en que son descubiertos en un complejo de fracaso y de apuro.

Evidentemente, este estado de sujeción psicológica es insoportable; genera actitudes compensatorias que van desde la baladronada individual hasta la revuelta y que son ocasión de que el contribuyente equivocado "arroje sus demonios" es decir, sus instintos agresivos sobre los representantes de otros grupos sociales a los que envidia o hace responsables de sus males. Estos ataques de "heterofobia" pueden conducir a pacíficos ciudadanos hasta los funcionarios del fisco.

El punto de vista de los "grandes contribuyentes y especialmente, de los dirigentes de las grandes empresas es más sereno y su comportamiento más reflexivo.

El complejo de superioridad que frecuentemente sienten en relación con

la administración los lleva a una cierta condescendencia para con los funcionarios de Hacienda. Con todo, las relaciones generalmente son buenas y raramente cometen la torpeza de entregarse a fraudes característicos o ataques personales. Algunas veces se quejarán al inspector de su falta de "realismo" o de su falta de "sentido de los negocios"; pero las más de las veces, preferirá criticar la legislación o intentaran hacer prevalecer su punto de vista sobre cuestiones de principio en el marco de una discusión cortes a reserva de hacer intervenir los grupos de presión en caso adverso

También es justo constar que en todos los ambientes sociales, es posible encontrar contribuyentes que tienen un elevado sentido de su deber fiscal y que establecen con la administración relaciones de una perfecta transparencia.

Sin duda, en los asalariados para quienes el fraude es imposible y en la necesidad cubre gran parte de esta su fiscal. Con todo, ésta guarda muchas veces correlación con el éxito de los interesados en el plano económico, social y humano.

En el mundo de los negocios se puede comprobar que frecuentemente son las empresas (grandes o pequeñas) bien dirigidas y estimadas de sus proveedores y de sus clientes, y que practican una política de productividad y altos salarios en un buen ambiente social las que cumplen escrupulosamente sus obligaciones fiscales, realizando sustanciales beneficios.

La mayoría de las veces son estas mismas empresas las que pueden competir en los mercados exteriores, lo que demuestra igualmente la afirmación de que la disparidad de los precios internos en relación con los extranjeros no se debe esencialmente al fenómeno fiscal.

La psicología del funcionario fiscal.

La psicología del inspector de los impuestos es idéntica a la del funcionario público, con matices particulares debido a la especial naturaleza de sus atribuciones.

La especial situación en que se halla modernamente el funcionario público y más en particular, el agente superior de la Administración está plagada de contrastes que generan en él una serie de complejos de tipo psicológico.

Por una parte, se considera especialmente en Europa al funcionario como una emanación del poder público detenta efectivamente ciertos poderes y es indudable su prestigio en el marco de la nación. Los franceses andan especialmente detrás de colocaciones administrativas menos por razones de seguridad que pueden encontrar en otras partes que por el interés hacia los problemas que se abordan, la situación de independencia y el rango social que confieren. En efecto el funcionario solamente depende de la ley y no debe servir más que el interés general.

No obstante, en algunas ocasiones, la opinión pública juega soberanamente al funcionario y basta que surja una dificultad administrativa para que -

asistamos a la total aparición de ténidos otencidpades; exceso de personal, ineficacia de la administración.

Todavía en pleno siglo XIX el hombre es un "homo faber" y el papel que desempeñan las actividades terciarias aparece menos claro que el típico de las actividades de producción.

Debido a que la administración no produce nada en el sentido material de la palabra los funcionarios aparecen como una especie de clase estéril.

Tal situación engendra en el funcionario una sensación de apuro psicológico. El funcionario, al mismo tiempo que está deseoso de servir y tiene conciencia de la utilidad de sus funciones, se siente al margen de las grandes corrientes de producción y del esfuerzo creador. Conjuntamente con su mediocre situación material, este hecho le origina un sentimiento de frustración y un cierto desaliento que alterna con fases de exaltación en las que intenta presentar su tarea como una "misión" o un "sacerdocio". Ambas actitudes son peligrosas. En realidad, la función pública no es superior ni inferior a las demás; las tareas del Estado tareas de gestión, previsión, coordinación y fomento que ciertamente cada vez toman mayor importancia no son sino consecuencia de la complejidad de nuestra sociedad y, por tanto, un aspecto más de la división del trabajo. Los funcionarios de la administración financiera tienen en su más alto grado el cuidado del bien público y la voluntad de eficacia y de justicia. Pero asimismo, más intensamente que -

los restantes funcionarios se hallan sometidos a sentimientos de frustración, porque se hallan en buena posición para equilibrar el desajuste existente entre las normas político-económicas y la realidad social. El oficio conduce al pesimismo y a la desconfianza: son descorazonadores la mala fe, la hipocresía y el cinismo de demasiados contribuyentes. Pero esta desconfianza peca en seguida por exceso: con el temor a ser engañado, el funcionario acaba por sospechar de todo el mundo y esta visión es causa de que reine una mayor tensión entre los contribuyentes y la administración. Además sintiéndose impotente ante el fraude, falta de medios y de serio apoyo por los poderes públicos y por la opinión, acaba por refugiarse en el legalismo y en las sutilezas de cuestiones de principio, lo que reafirma la irritación de los contribuyentes: esto último es uno de los rasgos de la función pública en Francia.

Con todo, cualquiera que sean los esfuerzos del poder público en vistas a mejorar las relaciones humanas, el establecimiento de un clima psicológico normal también exige una educación política de los ciudadanos, especialmente de las jóvenes generaciones, en el sentido de tomar conciencia de la misión del Estado y del mayor papel que juega el impuesto en un régimen liberal transformado.

La asunción por parte del Estado de la totalidad de las funciones económicas, es considerada en las democracias occidentales como una solución

dudosa en orden a la eficacia o incompatible con la libertad individual.

Tal concepción política no parece deprevista de fundamentos objetivos. Mientras que la colectivización de las grandes unidades económicas parece haber dado satisfactorios incluso notables resultados, tanto bajo un régimen socialista como bajo un régimen liberal, en cambio, la nacionalización de las labores del campesino, del artesano, del tendero y, más en general de las pequeñas unidades económicas tradicionales, no sólo ha conseguido graves tropiezos en el orden técnico sino que además ha suscitado resistencias sociales extremadamente vivas con las que ha sido menester transgerir.

En Yugoslavia se han restablecido la autonomía de gestión en las empresas, la función comercial, el beneficio y la concurrencia en el cuadro de una economía socialista. En la U.R.S.S., al igual que en otros regímenes colectivistas, ha habido que intentar soluciones mitigadas. En efecto, si en las grandes unidades económicas, el gusto a la acción, el sentimiento de la importancia de la tarea a desarrollar y el sentido de responsabilidad social constituye los móviles fundamentales de sus dirigentes, en cambio el beneficio o la competencia adoptados a las estructuras de un marco colectivista, constituyen los estímulos dominantes del pequeño productor.

Si de tales constataciones la concepción individualista y liberal puede tener elementos de justificación, no obstante no es menos evidente que un

régimen capitalista puro sería incapaz de satisfacer las exigencias económicas y sociales de nuestros días.

El alcance de las tareas a realizar sobrepasa a menudo el horizonte económico y social de la empresa privada; ello reclama y justifica una amplia intervención del Estado.

En este sentido, el carácter complejo de un régimen liberal moderno no representa la expresión de un estado de decadencia o de adaptación y un tímido compromiso entre exigencias doctrinales opuestas, sino el resultado de una evolución normal, conforme a las fundamentales aspiraciones humanas.

Ahora bien, para la ejecución de sus misiones, el Estado necesita del concurso de considerables recursos. Por esto el impuesto hay que decirlo francamente, un fuerte impuesto aparece como la manera de conciliar libertad y justicia, seguridad y progreso.

Dentro de las técnicas que proponemos para el estudio de la materia está un énfasis en la investigación estadística y en trabajo de campo que permitan evaluar cual es la verdadera opinión que tienen los causantes en los diversos niveles de sistema impositivo mexicano para hacer una evaluación psicossocial en primer lugar de los impuestos generales por ejemplo el impuesto sobre la renta, de ingresos mercantiles, timbre y en segundo lugar la enorme gama de impuestos especiales que paga el consumidor en nuestro país.

CAPITULO IV

DERECHO CONSTITUCIONAL FISCAL

MATERIA TRIBUTARIA CONSTITUCIONAL.

Es notorio que aunque muchos tratadistas de la materia como Flores Zavala, Joaquín Ortega, Sergio Francisco de la Garza tratan aspectos Constitucionales de los tributos, estimamos que están en vía de desarrollo lo que podríamos calificar de derecho constitucional fiscal cuya metodología y sistematización es preciso determinar para que en el futuro pudiera estudiarse con principios propios y especializarse, así encontramos en la Constitución numerosos preceptos que se refieren a la materia tributaria como los Artículos 31 fracción IV, 65 fracciones I y II, 71 fracción I, 73 fracciones VII, VIII, IX y XXIX, 74 fracción IV, 75 y 89 fracción I.

Además y siguiendo las ideas de Acosta Romero (25) conforme al Artículo 31 fracción IV, de la Constitución, la Federación de los Estados y los Municipios, son los sujetos activos de la relación tributaria, es decir, que el Congreso Federal puede establecer impuestos en relación al primero de los antes citados y los congresos locales para los otros dos. Toda vez que la Constitución de 1917 no dio bases para la distribución de las fuentes y de los objetos tributarios entre los tres entes ello ha traído problemas de interpretación y concurrencia impositiva. Las Constituciones de 1824 y 1857 tampoco contenían base alguna para la distribución de la materia tributaria.

Como antecedente puede señalarse que la Constitución alemana de -

(25) MIGUEL ACOSTA ROMERO. Teoría General del Derecho Administrativo. - Textos Universitarios. Pags. 278, 279 y 280.

Weimar establecía que la facultad impositiva era propia de la Federación alemana y que, a su vez ésta participaría a las entidades federativas de los ingresos tributarios que percibiera.

La constitución brasileña de 1967 señala, con buena técnica, fuentes específicas de tributación, tanto para la Federación como para las entidades federativas, y para los municipios; además establece un sistema de participación de impuestos federales para los dos últimos entes.

En México se ha interpretado como material impositiva propia de la Federación todas las actividades que señala el Artículo 27 constitucional, o sea minería, petróleo, aguas, bosques y electricidad. También se considera materia federal los impuestos previstos en la fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución, que son:

- 1.- Sobre el comercio exterior.
- 2.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del Artículo 27.
- 3.- Sobre Instituciones de crédito y sociedades de seguros
- 4.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y
- 5.- Especiales sobre:
 - a).-Energía Eléctrica
 - b).-Producción y consumo de tabacos labrados
 - c).-Gasolina y otros productos derivados del petróleo

- d).-Cerillos y fósforos.
- e).-Aguamiel y productos de su fermentación
- f).-Explotación forestal y
- g).-Producción y consumo de cerveza.

De las convenciones nacionales fiscales que se han celebrado, que entre otras finalidades han tenido la de buscar soluciones a los problemas de concurrencia impositiva y de participación a las entidades federativas y a los municipios, se obtuvo la reforma a la última parte de la fracción XXIX del Artículo 73 de la Constitución, en la que se reconoce al principio de que las entidades federativas participen de ciertas contribuciones especiales, así como también los municipios; esta reforma de noviembre de 1942 no resolvió el problema ya que dejó a las leyes secundarias fijar la participación a las entidades federativas y a las legislaturas sobre energía eléctrica, lo cual no parece suficiente.

Limitaciones impositivas a los Estados y Municipios. Se encuentran previstas en los Artículos 73, fracción XXIX, ya citado y 117, IV, V, VI y IX, -- que les prohíbe gravar el tránsito de personas o cosas por su territorio y la entrada o salida a ellos, de mercancías nacionales o extranjeras, ni establecer aduanas locales, así como gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. El Artículo 118, fracción I, les prohíbe establecer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Conforme al Artículo 31, fracción IV, de la Constitución, los impuestos deben reunir los siguientes requisitos: 1.- Ser establecidos por Ley, se entiende que el establecimiento del impuesto debe ser a través de una ley entendida en el sentido material y formal, es decir aprobada por el Congreso, ya sea Federal cuando establece impuestos de esa índole, o del Congreso local si establece impuestos locales o municipales. 2 - Deben ser proporcionales y equitativos; el primero de estos principios estima que el impuesto debe establecerse tomando en cuenta ciertos principios racionales que establezcan una proporción entre el ingreso o la riqueza gravados y la cantidad que se cobra -- por el impuesto.

La equidad muchos la han entendido en el sentido de que a mayor capacidad contributiva debe corresponder un mayor impuesto, se ha discutido mucho sobre estos temas y Flores Zavala afirma que, en su opinión, no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia, ya que lo que el constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos.

Igual principio consagra la Constitución de Venezuela en su Artículo 232, que señala:

El régimen rentístico nacional se organizará y funcionará sobre las bases de justicia e igualdad tributaria, con el fin de lograr una repartición de impuestos y contribuciones progresiva y proporcional a la capacidad económica del contribuyente, la elevación del nivel de vida y del poder adquisitivo de los

consumidores y la protección e incremento de la producción nacional. 3.- El tercer principio constitucional de los impuestos es que éstos deben estar destinados a los gastos públicos de la Federación, de las entidades Federativas y de los municipios.

Además de lo anterior estimamos que existen una serie de principios constitucionales que pudieran clasificarse como siguen:

Las leyes impositivas deben encuadrarse en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y adoptar el nivel que conforme a la misma les corresponde, según la jerarquía de las leyes que en el Artículo 133 establece la propia Constitución.

Asimismo las leyes fiscales como las demás deben reunir los requisitos formales que la Constitución establece para su creación y promulgación y por tanto quedar enmarcadas en tres principios fundamentales:

1o.- Principios que limitan la actividad del Estado frente al individuo.

2o.- Principios derivados de la organización político constitucional de la Nación.

3o.- Principios económico-políticos que informan la propia Constitución.

GARANTIAS INDIVIDUALES

Principios que limitan la actividad del Estado frente al individuo. -

El Primer principio se puede definir en los siguientes términos: "La actividad impositiva del estado no debe impedir el ejercicio de los derechos individua--

los reconocidos en la Constitución".

Si una ley impositiva secundaria establece que el causante no tendrá derecho de solicitar anulación, revocación o modificación de las resoluciones que se dicten será inconstitucional porque privan a los causantes del derecho de petición establecido en el Artículo 8o. Constitucional.

Otra garantía individual: - "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas" (Art. 13 Constitucional).

Son características esenciales de contenido y aplicación de las leyes: su generalidad, abstracción, impersonalidad y permanencia, luego las Leyes que no las reúnan no pueden considerarse leyes. Esto acontece con las llamadas leyes privativas que son "personales y concretas" porque se refieren a una o más personas individualmente determinadas, de tal modo que la ley no será aplicable a otras personas aunque se encuentren en la misma situación prevista en la ley. Esta ley así, por ser violatoria de una garantía individual, puede ser invalidada legalmente.

"A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna" establece el Artículo 14 Constitucional al reconocer otra garantía individual, por lo que será objetable por el perjudicado cualquier disposición impositiva que pretenda aplicarse con base a los actos generadores de un crédito fiscal anteriores a la vigencia de la ley. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido: "Para que una ley sea reactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores y esta última circunstancia es esencial". (Tesis Jurisprudencial # - 162).

La teoría de los derechos adquiridos no tiene aplicación en materia tributaria. En este sentido la Suprema Corte ha dicho: "Si bien las leyes fiscales por ser de interés público pueden retrotraerse y es legítima facultad del estado cambiar las bases de la contribución, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio".

Las garantías de legalidad y de audiencia que contiene el Artículo 14 Constitucional son asimismo limitantes a la actividad impositiva del estado. Los tribunales y las autoridades administrativas, los primeros por la vía de acción y los otros por la vía de excepción, harán respetar la Ley Suprema no aplicando o anulando la ley o el acto violatorio. Lo mismo puede decirse de las otras garantías individuales.

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ORGANIZACION POLITICO-CONSTITUCIONAL DE LA NACION.

La obligación de contribuir al gasto público lo establece la Constitución Federal en su Artículo 33 fracción IV aunque se refiere únicamente a los mexicanos; pero no excluye a los extranjeros, por lo que el legislador común puede legalmente gravar a los extranjeros.

Sujetos activos: Son la federación, los estados y los municipios.

Los impuestos sólo pueden ser creados por leyes debiendo éstas reunir, como todas las demás leyes, los requisitos formales y materiales, vale decir que sean disposiciones de carácter general, abstracto, impersonales y -

emanadas del poder legislativo promulgadas por el Poder Ejecutivo.

El impuesto debe ser proporcional y equitativo. Estas dos palabras proporcional y equitativo, usadas conjuntamente por el legislador, significan que los impuestos deben ser justos.

En este sentido habrá que considerar dos aspectos:

- a).- Generalidad - Quienes tienen capacidad contributiva paguen sin excepción algún impuesto y
- b) - Uniformidad.- Los contribuyentes deben pagar según su capacidad económica o de ingreso de tal modo que para cada uno, el pago -- signifique un sacrificio mínimo semejante o bien que todos los contribuyentes cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, también sean tratadas igual.

El sistema tributario mexicano dentro del marco constitucional puede resumirse considerando su origen, a partir de la obligación de contribuir al gasto público (Art. 31-IV Constitucional) de la obligación del ciudadano de inscribirse en el catastro de la municipalidad donde reside declarando su propiedad, industria, profesión, etcétera (Art. 36 Constitucional); las sanciones por incumplimiento sin causa justificada de las obligaciones del ciudadano; la facultad del Congreso, a través de la Cámara de Diputados, de revisar la cuenta anual del Ejecutivo (Art. 65-V Constitucional) y (Art. 65-II Constitucional) la facultad del Congreso de examinar y aprobar el presupuesto de egresos del siguiente año fiscal y decretar los impuestos necesarios para cu-

brillo (Art. 73-VII de la Constitución).

En cuanto a los Estados de la Federación sus facultades impositivas se resumen en el contenido del Artículo 115, Constitucional (primer párrafo) y la de los municipios en la fracción II del mismo Artículo.

PRINCIPIOS ECONOMICOS CONSTITUCIONALES

Principios económico-políticos que informan la propia constitución.

A efecto de dar mayor jerarquía, seguridad y respeto se incluyeron en la Constitución Federal disposiciones de carácter económico tales como - la facultad exclusiva del Congreso de la Unión para establecer impuestos al comercio exterior (Art. 73-XXIX de la Constitución) a las prohibiciones a los estados para "emitir estampillas" y "papel sellado", gravar el tránsito de personas etcétera (Art. 117 Constitucional); así como la prohibición a los estados para que, "sin el consentimiento del Congreso de la Unión,establezca..... "derechos de tonelaje, ni alguno otro de puertos, ni imponer - contribuciones o derechos de importación" (Art. 118 Constitucional).

El Artículo 131 Constitucional, dice: "Es facultad privativa de la federación, gravar las mercancías que se exporten, importen o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivos de seguridad o de policía la circulación en el interior de la República, toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero - sin que la misma federación pueda establecer ni dictar en el Distrito y Territorios Federales, Los impuestos y Leyes que expresan las fracciones VI y - - VII del Artículo 117 Constitucional.

CAPITULO V

LOS SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

LA POTESTAD TRIBUTARIA

El estudio de los sujetos que intervienen en la relación tributaria es importante porque a través de ellos se deberá precisar la metodología para su análisis tanto de los sujetos activos y de sus potestades y procedimientos que siguen para establecer los impuestos mediante leyes, los procedimientos para determinar cantidades que se van a cobrar, los relativos a la recaudación misma, a la ejecución forzosa, a la concentración de fondos y a la inspección y vigilancia que abarca todas las ramas fiscales desde la aduanera hasta la de Impuestos especiales.

CONCURRENCIA IMPOSITIVA

En países de régimen federal como el nuestro es fundamental estudiar los diversos sujetos activos por cuanto que de acuerdo con la Constitución existen tres entidades que son sujetos activos de la relación tributaria además de los organismos fiscales autónomos que en nuestro concepto solo existe uno que es el Instituto del Seguro Social.

Manuel Andreozzi (26) nos dice sobre el sujeto activo. La obligación tributaria supone la existencia de dos "sujetos"; uno activo, el Estado, otro

(26) Manuel Andreozzi. Derecho Tributario Argentino. Tomo I Tipográfica. Editora Argentina. Buenos Aires. 1951. Pags. 227, 228, 229.

pasivo caracterizado en la forma que lo expresamos en la segunda parte - -
de este capítulo y una causa o razón vinculatoria que es la situación ju- -
rídica tributaria.

En este párrafo nos ocuparemos del Estado como sujeto activo de la - -
obligación tributaria.

El Estado, tal como lo encontramos en la actualidad es una creación re-
lativamente moderna.

Concluido el debate entre los "poderes" espiritual y temporalmente; de-
saparecidos los núcleos humanos pequeños, centralizados el poder dentro
de límites territoriales y cimentada la unidad del idioma, de la raza etc. -
apareció el Estado como una unidad. Esta nació a expensas de otra mayor
y de amplio arraigo, la iglesia, que durante mucho tiempo acaparó la tota-
lidad de los poderes.

La consolidación de los grandes países europeos fue el final de una -
cruenta lucha y la aparición del Estado su consecuencia. Este es el comi-
enzo de una sistematización de funciones que se perfeccionan a medida que
la civilización da sus frutos.

Desde la época de los romanos, el fisco era conocido como una "perso-
na" moral que existía al lado del Emperador, a la que pertenecían los bienes
que recibía para cumplir con los fines del Estado.

Posteriormente se transformó en la "caja" que percibía las entradas sobre las cuales el emperador tenía exclusivo derecho. Los príncipes sometidos en distintas formas, con mayores o menores privilegios tenían a su vez un fisco, es decir un tesoro, obtenido de la colectividad, que administraban por sí solos. La constitución del Estado arrasó todo: hizo desaparecer el emperador como voluntad absoluta; caracterizó sus tres órganos; dió a cada uno atribuciones propias; deslindó sus funciones y el fisco dejó de ser la "caja" de la que disponía el Gobierno; tampoco una fortuna del emperador y menos un tesoro privado.

A medida que se perfeccionan las instituciones, se establecen mayores y más eficaces garantías para la creación y la inversión de los tributos, y aparecen en las constituciones políticas, disposiciones que prohíben crearlos por simples resoluciones, si no por leyes, que deben tener determinado origen y forma de sanción, cálculo de recursos, modos de inversión, etc. Se designan ministros que se supone especializados en la materia; se crean las contadurías que son organismos que controlan su manejo y se caracteriza un delito para los casos en que se burle la voluntad del legislador en relación con el destino de los fondos.

En otro orden de ideas, el Estado se caracteriza por un mayor tecnicismo y por el reconocimiento de derechos inalienables, como el de propiedad; ratificado por la exigencia de una ley para indemnizar su valor en los casos de

expropiación figura desconocida en los albores de su estructuración jurídica, en los que la confiscación era el modo fácil y económico de incautarse de bienes de particulares sin indemnización.

El Estado llega a ser una unidad conceptual compleja. En el aspecto político es soberano, se da sus leyes y normas, goza de independencia y es, frente a otras unidades de las mismas categorías, igual a ellas.

Su dinámica tiene un aspecto jurídico de derecho público que se proyecta, fuera y dentro de las fronteras. Tiene, por último, soberanía en el campo de la legislación, de la administración, y de la justicia.

En el Estado de derecho, el fisco es una manifestación de su soberanía, denominada con impropiedad, "soberanía fiscal", porque no se conciben soberanías retrasadas. Su potestad tributaria está sometida a los controles de la legalidad, la legitimidad y la razonabilidad.

Doctrinariamente, puede hacerse una distinción clara entre los conceptos del Estado, de fisco y de administración activa. El primero es la unidad política independiente y soberana. El segundo es un modo de ejercicio de aquella soberanía, que tiene caracteres específicos no sólo por su sustancia (el tributo), sino por la forma en que esta se pone en movimiento.

La administración activa es el servicio genérico del Estado, su organización administrativa que, en relación con el tributo tiene un modo específico

de manifestarse. Recibe configurada jurídicamente la sustancia del tributo, pone al servicio del Estado, los engranajes administrativos y entrega a un organismo administrativo específico, su volumen económico para que sea invertido de conformidad con los fines determinados en la ley.

El fisco no tiene, por sí mismo, una personalidad determinada, sino que ésta le es dada por la ley que lo organiza de conformidad a los caracteres propios de cada Estado.

En unos, será una simple ficción del Estado mismo; en otros un organismo administrativo, y en otros podrá estar caracterizada como una persona jurídica que puede tener incluso las atribuciones en un administrador general de todos los bienes del Estado, tengan o no su origen en el tributo.

De allí la necesidad de referir doctrinas y principios a determinadas latitudes institucionales, pues en cada una de ellas puede tener configuración distinta dentro de estas tres grandes categorías.

Dependerá de la estructura política de cada Estado que se pueda hablar de un sólo fisco o de varios; como en el caso de nuestro país, que tiene por su organización institucional un fisco nacional, otro provincial y otro municipal, organizados sin personalidad jurídica y como simples engranajes administrativos. Es verdad que la Dirección Nacional impositiva tiene personería, pero ella no es completa puesto que no administra el enorme volumen

económico que percibe, el que ingresa a las arcas nacionales para ser invertido de conformidad con las disposiciones vigentes. Por su carácter, existe y se desenvuelve dentro de la órbita del derecho público.

No creemos que pueda construirse y defenderse en nuestro país una teoría del fisco, como no creemos que en la actualidad pueda afirmarse que sea, en un Estado de derecho, un ente que éste fuera y por encima del Estado mismo. No se trataría de un alma en busca de su cuerpo, como pudo afirmar MAYER ante la tendencia evidente de anular una forma definitiva, una doctrina del fisco.

SUJETOS ACTIVOS

La existencia de diversos sujetos activos da lugar al fenómeno de la superposición de tributos de las que nos sigue diciendo Andreozzi (27). En países en que existe una sola protestad tributaria la doble imposición sobre una misma situación jurídica tiene un exclusivo carácter económico y la discusión se plantea solamente en este terreno; pero en la República Argentina, en la que existen tres protestades tributarias, dos primarias y una delgada, el problema tiene un aspecto constitucional.

Es evidente que, aunque doctrinariamente no pueda sostenerse la imposibilidad de la duplicación de los tributos, esta "técnica" es absolutamente defectuosa e irracional.

(27) Manuel Andreozzi. Derecho Tributario Argentino. Tomo II Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires. 1951. Pags. 127, 128.

Facilita la posibilidad de criterios tributarios dispares (en cuanto a la configuración de la situación jurídica tributaria y en cuanto al volumen del tributo, en cuanto a la configuración de la situación jurídica tributaria y en cuanto al volumen del tributo), el hecho que no traduce un abuso de la protestad tributaria. No es lógico suponer que, para situaciones iguales, pueda haber criterios tributarios diferentes por razón de jurisdicción tributaria.

Es evidente que debe privar (a pesar de reconocer la protestad tributaria y sus caracteres) un criterio de uniformidad yendo a la verdad de los hechos y a una estructuración orgánica del tributo.

El problema de superposición de tributos en nuestro país puede presentarse en distintas formas: unas típicas y otras atípicas.

La primera es la superposición pura y simple que se produce cuando cualquier protestad tributaria crea para la misma situación jurídica y por el mismo concepto, dos o más tributos.

La segunda cuando dos protestades tributarias distintas (nación y provincia, provincia y municipalidad, nación y municipalidad) gravan por separado, la misma situación jurídica.

La tercera, de carácter atípico, se produce cuando una protestad no crea tributos superpuestos, pero recibe de otra protestad tributaria (nación o pro-

vincia) todo o parte del volumen económico del otro tributo. Esta situación la ha producido en el hecho, la ley de unificación de impuestos.

En el primer supuesto evidentemente no es razonable que la misma potestad tributaria duplique tributos sobre la misma situación jurídica, porque el escollo puede salvarse con la simple elevación del volumen económico del primer tributo, siempre que no caiga en lo confiscatorio. Si la duplicación nace después del pago del primer tributo, prosperará la defensa de cosa juzgada. La doble imposición, en estos casos ¿es anticonstitucional por este hecho o solamente cuando su volumen económico es confiscatorio?, lo es solamente por esta razón, a menos que se trate de tasas, en cuyo caso lo es por el doble pago de un solo servicio.

La segunda hipótesis se produce cuando dos potestades tributarias crean el mismo tributo.

En este caso a su vez, pueden producirse dos hipótesis: Una, si las dos potestades tributarias tienen capacidad para crear el tributo. En este caso, éste será anticonstitucional, no por la doble imposición, sino por su confiscatorio volumen económico. La segunda, cuando las dos potestades no tengan capacidad para crearlo, en cuyo caso la anticonstitucionalidad se producirá por el hecho de que una potestad no puede crearlo y además, en su caso, por el excesivo volumen económico.

En la primera hipótesis premencionada, el problema se presenta en forma

ardua y debe ser resuelto aplicando un concepto de equidad.

En nuestra opinión, la anticonstitucionalidad por confiscatoriedad debe caer sobre ambos gravámenes en la proporción que corresponda a su volumen total proporcionalmente, para mantenerse dentro del concepto de razonabilidad.

Según ya lo hemos afirmado en capítulos anteriores la concurrencia impositiva en México no ha sido resuelta satisfactoriamente por las diversas convenciones fiscales ni tampoco por la legislación positiva, el problema viene desde muy antiguo y sobre el mismo Don Lorenzo Mayoral Pardo (28) ha formulado comentarios muy certeros.

El problema de las facultades concurrentes en materia impositiva solo se presenta dentro de una organización de tipo Federal que supone la coexistencia de una jurisdicción central y de jurisdicciones locales que conservan en forma más o menos amplia el ejercicio de la Soberanía que la Constitución les confiere.

La idea de Federación, que etimológicamente significa lazo, vínculo unión, supone una ley constitucional común, la existencia de un Estado unitario: pero formado por una variedad de Estados.

La Federación ha sido definida como una corporación de derecho público

(28) .Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para Conmemorar el XXV Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal. Ley Expedida por el Congreso de Apatzingan en 1815. Pags. 135, 138, 147.

en la que coexisten dos soberanías: la del Estado Federal y la de los Estados miembros regida por una Constitución que fija los límites dentro de los cuales deba desenvolverse cada una de dichas soberanías, sin que los Estados miembros la ostenten en el aspecto internacional.

La distribución de facultades entre el centro y los miembros de una Federación debe hacerse en la realidad de la vida política en forma que estos miembros, en el ejercicio de su actividad, no impliquen obstáculo para el ejercicio de poder jurídico supremo, sin perder de vista que el Estado Federal condensa, en el núcleo soberano, el poder constituyente, y que es competente aun para señalar a los Estados miembros la esfera de su respectiva competencia.

En resumen: la Federación tiende a establecer la unidad sin destruir la variedad.

Cabe afirmar, por tanto, que ni el Acta Constitutiva de 31 de enero de 1824, ni la Constitución de 4 de octubre del mismo año, ni la de 5 de febrero de 1857, limitaron en modo alguno la facultad del Poder Legislativo Federal para decretar contribuciones sobre cualquiera fuente, con el objeto de hacer posible el ejercicio del Presupuesto de Egresos.

Nuestra Constitución vigente de 1917 consagró igual sistema al facultar al Congreso de la Unión, en la fracción VII de su artículo 73 para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Es imposible desconocer la crisis que vive en nuestros días la humanidad entera, crisis que impone una línea de conducta y la decisión de actuar efectivamente con orientaciones definidas, a quienes creemos en la conveniencia y en la necesidad de mantener nuestro régimen democrático, que a pesar de sus imperfecciones, consagra el debido respeto a la dignidad humana y a las garantías individuales consignadas en nuestra Constitución Política, principios profundamente arraigados en quienes creemos, con un filósofo alemán del siglo pasado, que "donde termina el Estado comienza el individuo, que no es superfluo, sino necesario, la canción de la necesidad, la única e irremplazable melodía la que no tiene rival".

Consecuencia de lo anterior es que existe materia tributaria Federal local y municipal sobre la materia Federal es amplísimo el horizonte de legislación y procedimiento que existen sobre la materia local Sergio Francisco de la Garza (29) nos dice:

Por disposición Constitucional los Estados miembros de la Federación son libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior. Por tanto pueden organizar libremente sus haciendas públicas, salvo las limitaciones que la propia Constitución establece; los Estados carecen de facultades para establecer aquellas contribuciones que son exclusivas de la Federación (comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º. y 5º. del Artículo 27, Institución

(29) Lic. Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Tercera Edición. Editorial Porrúa, S.A. Av. República Argentina - 15. México, 1968. Pag. 99.

nes de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos, concesionados o explotados directamente por la Federación, especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación ferrestal y producción y consumo de cerveza) . (Art. 73, XXIX); otro precepto constitucional les prohíbe acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado; gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesas su territorio; prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera; gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía; expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya sea entre producciones semejantes de distinta procedencia; emitir títulos de la deuda pública pagaderos en moneda extranjera o fuera del territorio nacional; contratar directa o indirectamente préstamos con Gobiernos de otras naciones, o contraer obligaciones en favor de sociedad o particulares extranjeros, cuando hayan de expedirse títulos o bonos al portador o transmisibles por endoso; gravar la producción el acopio o la venta del

tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (Art. 117) y sin el consentimiento del Congreso de la Unión no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (Art. 118).

Los Estados pueden expedir sus leyes de ingresos y aprobar sus presupuestos de egresos, a través de sus respectivas legislaturas. Las funciones administrativas en materia fiscal las realiza a través de las Tesorerías estatales. Las controversias en materia fiscal son resueltas, en algunos casos por los Tribunales civiles y en otros por tribunales fiscales administrativos.

Y sobre los fiscos municipales agrega: (30) De acuerdo con el Art. 115 Constitucional la Hacienda Pública de los municipios se integra de las contribuciones que decreta la Legislatura del Estado a que pertenezcan.

Por tanto la actividad financiera municipal se reduce a recaudar los ingresos y a erogarlos de acuerdo con los presupuestos que aprueben las legislaturas locales. Esa actividad la realizan a través de las Tesorerías municipales.

SUJETOS PASIVOS

Por lo que toca a los sujetos pasivos podemos establecer una clasificación el sujeto pasivo obligado directo al pago y el sujeto pasivo obligado -

(30) Lic. Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Tercera Edición. Editorial Porrúa, S.A. Av. República Argentina 15 México, 1968. Pag. 100.

oblicuamente al pago y en algunas ocasiones en forma solidaria. No siempre el que paga el impuesto es la misma persona que hace el entero a las oficinas recaudadoras del Estado por ejemplo en los impuestos repercutidos como el de Ingresos mercantiles existen propiamente dos sujetos pasivos el consumidor y el que paga el impuesto al comerciante o al industrial y este último que es el que se encarga de cubrirlo a las Oficinas Federales de Hacienda otros sujetos pasivos son por ejemplo los retenedores en el impuesto al ingreso de productos del trabajo el obligado directo es el trabajador y el que lo retiene y hace el entero es el patrón lo mismo sucede con las cuotas que corresponden a los trabajadores por el Seguro Social.

Es de comentar que en México los procedimientos tributarios cada vez se hacen más complicados y que los sujetos pasivos se ven obligados a realizar innumerables trámites, avisos, cambios, datos, que hacen verdaderamente pesado e incomprensible el sistema fiscal mexicano.

OBLIGADOS SOLIDARIOS

Las diferentes leyes fiscales han establecido diversos principios de solidaridad pasiva que rompen diametralmente con muchos principios del derecho civil y mercantil así tenemos las obligaciones de los retenedores de los notarios, de los corredores, jueces, y de todas aquellas personas que muchas veces intervienen en forma accidental en una relación y que las leyes fiscales les imputan solidaridad.

Un ejemplo muy gráfico es que el derecho fiscal ha roto con el principio de la limitación de la aportación de los socios en la sociedad anónima pues para efectos fiscales se ha establecido la solidaridad lo mismo cuando hay transferencia de negociaciones entre varios propietarios se establecen tal obligación.

CAPITULO VI

LA DETERMINACION DEL IMPUESTO Y SU FIJACION EN CANTIDAD

LIQUIDA Y EXIGIBLE.

Para determinar el impuesto existen una serie de procedimientos que se han ido multiplicando con el tiempo y con las diversificaciones de las actividades del país.

SISTEMA DE REGISTRO

Los procedimientos generalmente comienzan con los sistemas de registro y así tenemos que pensar en los avances que evidentemente ha habido en esta materia, hay innumerables registros para efectos fiscales así por ejemplo existe el registro federal de causantes y a la vez el registro de los causantes del impuesto sobre ingresos mercantiles, a nuestro modo de ver no se justifica la existencia de este último ya que entraña una duplicidad de trámites, pago de inscripciones e inclusive un ingreso para el Estado por la venta de las placas metálicas con el número de inscripción.

Respecto del registro Federal de Causantes, es pertinente aclarar que el Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1° de abril de 1967, impone a los sujetos pasivos la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Causantes, de acuerdo con sus artículos 13 y 93 que a continuación transcribimos:

"ART. 13 Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al

pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

También es sujeto pasivo cualquiera agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros. Para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilan estas agrupaciones a las personas morales.

ART. 93 Los sujetos pasivos que habitualmente causen impuestos federales deberán inscribirse en el Registro Federal de Causantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. "Igual obligación tendrán los retenedores habituales aun cuando no causen directamente algún impuesto federal".

Además es aplicable en lo conducente el Reglamento del Registro Federal de Causantes, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 13 de diciembre de 1962 que, en mi opinión no es congruente totalmente con el actual Código Fical y una serie de disposiciones como son, las relativas a causantes domiciliados en el extranjero, oficio 318-REC-5 de 9 de agosto de 1962, (D.O. 30 de agosto de 1962); a las copropiedades, oficio 318-R.F.C-4 de 27 de agosto de 1962 (D.O. de 9 de septiembre de 1962) a las personas; no obligadas a inscribirse oficio 318-R.F.C.- 15 de 16 de enero de 1963 (D.O. 28 de enero de 1963); a las sucesiones, oficio 318-REC-21 de 22 de abril de 1963, de las formas de inscripción y avisos, oficio 321-R.F.C.-39 de 30 de octubre de 1966 (D.O. de 10 de noviembre de 1965); de la presentación de la escritura constitutiva de las sociedades mercantiles, modificación al reglamento de la Ley de Impuestos sobre la Renta, artículo 17 (Diario Ofi

cial del 10 de febrero de 1954) y telegrama 321 y 3438 de (Diario Oficial del 10 de febrero de 1966) que derogó el artículo 17 del anterior Reglamento está firmado por el Subsecretario de Ingresos, y es evidente que los reglamentos sólo pueden ser publicados, abrogados o derogados por el Presidente de la República, de acuerdo con las facultades que tiene conforme al artículo 89, fracción I de la Constitución. La disposición que regula actualmente este aspecto, es el oficio circular número 314-3-A-28768 (Diario Oficial de 25 de mayo de 1968).

Además la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, hace referencia al Registro Federal de Causantes en el artículo 26, fracción IV y 51 fracción II inciso c).

La Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, (D.O. 31 de diciembre de 1951), con numerosas reformas posteriores; en su artículo 27, ordena que los causantes de este impuesto están obligados a empadronarse en la oficina recaudadora de su jurisdicción. Cuando un mismo causante tenga diversos giros, sucursales, bodegas o dependencias, deberán empadronar a cada una de ellas por separado. El artículo 30 determina que los causantes deberán obtener y colocar en lugar visible de sus establecimientos la placa aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la cual pagarán un derecho de \$15.00 por una sola vez.

También existen registros de causantes locales, de causantes de Alcoholes, de cigarros, de productores de azúcar, de aguas gaseosas, del Seguro

Social, etc., y pensamos que una de las reformas que debe introducir la administración fiscal es la existencia de un solo registro que a base de disti-
tivos decimales puede manejarse para los diversos impuestos simplificando
así se evita los trámites y el papeleo tan enorme que implica pérdida de -
tiempo y de productividad tanto para el causante como para la administra-
ción pública.

PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACION

Además de los sistemas de registro, gran parte de los procedimientos de
determinación del impuesto y para fijar su importe en cantidad líquida, se de-
rivan de sistemas contables sobre este particular también es de comentarse
que existe desorientación legislativa pues además de los libros que exige -
el Código de Comercio a los comerciantes, la Ley del impuesto sobre la Ren-
ta y la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles establecen determina-
dos registros contables y requisitos que debe llevar los libros de contabili-
dad.

DISPOSICIONES QUE REGULAN LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

A) El Código de Comercio, en sus artículos 33 al 46 establece los libros
de contabilidad que los comerciantes deben llevar, sus requisitos, la forma
como han de usarlos, así como han de usarlos, así como las diversas obliga-
ciones que han de observar, relativas a los mismos.

B) Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos. En su artículo 6°, se refiere
a que el comerciante que se declare en quiebra, tiene que presentar sus li-

bros obligatorios y los que voluntariamente haya adoptado.

C) Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares. En el artículo 94, se comenta que la contabilidad se puede llevar en hojas - sueltas.

D) Ley General de Instituciones de Seguros. De los artículos 106 y 107, se desprende que además de los libros de contabilidad ortodoxos, se deberán llevar 18 auxiliares para el registro de operaciones específicas, encuadrados o en hojas sueltas; requisitados por normas que fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

E) Ley General de Instituciones de Finanzas. En su artículo 84, contiene disposiciones similares a la ley mencionada, en el inciso anterior.

F) Ley del Impuesto sobre la Renta. En los artículos 42 y 47, señala a los causantes mayores, cuales libros deben llevar además de los que señala el Código de Comercio.

G) Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 57, indica la forma como se puede llevar la contabilidad en fichas u hojas sueltas.

H) Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles. El artículo 46, establece que los causantes con ingresos anuales de \$300,000.00 o mayores deberán llevar los libros de inventarios y balances, general de diario y mayor y causantes con ingresos inferiores a dicha cantidad un libro de ingresos y egresos.

I) Código Fiscal de la Federación. En su artículo 95, señala las reglas

para los sujetos de obligaciones fiscales, como son: la autorización previa de los sistemas de contabilidad por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y el plazo de 60 días para efectuar los asientos de las operaciones realizadas; así como la conservación de los comprobantes de las operaciones que efectúen y los registros correspondientes, durante 5 años a partir de la fecha, en que se realicen las operaciones.

A P E N D I C E

A P E N D I C E

LOS SISTEMAS MECANICOS DE REGISTRO

La necesidad de las empresas de controlar sus operaciones y conocer el estado de ellas con la máxima exactitud, veracidad y oportunidad, hizo aparecer, diferentes equipos como:

- 1.- Máquinas de Contabilidad.
- 2.- Equipos Electro-Mecánicos y Electrónicos.
- 3.- Máquinas de Contabilidad.

Para llegar al perfeccionamiento de estos fue menester pasar por una serie de etapas.

En el Siglo XVII, Blaise Pascal (31) crea una calculadora mecánica, la máquina sumaba cantidades girando una manija, sin embargo la máquina de Pascal se encontró con el problema de que cada pieza tenía que hacerse a mano y por tanto, su complicada y difícil máquina resultó en esa época

(31) Jacobowitz, Henry. Computadoras Electrónicas Simplificadas. Edit. Minerva 2a. Edc. México 1970.

demasiado costosa para el uso corriente.

En Hanover, Alemania en el año de 1671, Leibnitz (32), hizo una máquina de multiplicar.

En 1850, Thomas de Colmar, (33) natural de Alsacia, construyó una máquina que funcionaba a base de ruedas engrasadas y piñones movidos por una maniveja.

En 1873, Cristophe Lathiam Sholes, (34) inventó la máquina de escribir.

El tenedor de libros William S. Burroghs, (35) inventó la primera máquina sumadora de uso práctico para aplicaciones comerciales, Burroghs, exhibió en público su primera máquina en 1884 y ésta le sirvió como base para la patente que obtuvo en 1888. El principio básico de la máquina, Burroghs, fue con la idea de que debería ser tan independiente del operador como fuera posible.

En 1920, aparecen las primeras máquinas de contabilidad, cuya marca fue Haicam Ellis (36).

(32), I.B.M. Que hacen las computadores y como lo hacen, México 1970.

(33) Nett Roger y Metzler A. Stanley. Introducción al estudio de la sistematización electrónica de datos. Edit. Ateneo, 1a. Edic. México 1962.

(34) The National Cash Register Company. Cuatro Mil años de Banca.

(35) Jacobowitz, Henry. Computadoras Electrónicas Simplificadas Edit. Minerva 2a. Edic. México. 1970.

(36) Celis Acosta Roberto C.P. Principios sobre sistemas mecánicos de registro. I.P.N. México 1967.

Los instrumentos de cálculo antes mencionados no eran automáticos, - pues requerían de la constante acción de un operador, el primero que pensó en una máquina automática de calcular fue Charles Babbage (37) profesor de la Universidad de Cambridge, quien en el año de 1812 concibió la idea de crear una "máquina de diferencias", un instrumento mecánico para calcular e imprimir tablas de funciones matemáticas, la cual pensaba aplicarla a la Astronomía y a la Navegación, diez años después este inventor, ideó una máquina que llamó "máquina analítica" la cual no llegó a construirse.

En EE. UU. de América, Herman Hollerit, (38) en el año de 1890, inventó una máquina calculadora de tarjetas perforadas, debido a las necesidades censales. El censo se levantaba en unas tarjetas grandes donde se plasmaban los datos de las personas censadas y después se tenían que contar y clasificar manualmente. Hollerit, quien estaba familiarizado con el sistema empleado para levantar el censo, además con el sistema de fichas utilizado en los telares de Jacquard, se dió cuenta que la contestación a muchas preguntas del censo podían ser del tipo "sí" y "no" y podían presentarse con la presencia o ausencia de una perforación en una determinada posición de una ficha de las de tipo Jacquard utilizadas en el telar. También se dió cuenta que las posiciones de las perforaciones de una ficha podían ser detecta-

(37) Jacobowitz, Henry Computadoras Electrónicas Simplificadas Edit. Minerva 2a. Edic. México 1970.

(38) Celis Acosta, Roberto C.P. Principios sobre sistemas mecánicos de registro. I.P.N. México 1967.

das por medio eléctricos, la presencia de una perforación permitiría el paso de una corriente y la ausencia de interrupción, con dispositivos que funcionan sobre esta base, experimentó en la clasificación y recuento de las principales operaciones censales y algunas de sus máquinas se utilizaron en los EE. UU. de Norte América, para analizar el censo de 1890, desde entonces - el progreso fue rápido, el campo de acción de las máquinas Hollerit, hasta tratar la mayoría de las operaciones aritméticas de oficina y durante los últimos cincuenta años, el equipo de tarjetas perforadas se ha aplicado al trabajo administrativo del comercio, la industria y a resolver problemas específicos de la ciencia y de la técnica.

LA MAQUINA DE CONTABILIDAD DE REGISTRO DIRECTO.

La necesidad de las Empresas de manejar y controlar un número grande de operaciones comerciales e industriales que requieran de una o varias agrupaciones de registros, trajo como consecuencia la creación de las máquinas de contabilidad de registro directo. Estas máquinas se basan en los principios siguientes:

- 1.- Cálculo Mecánico.
- 2.- Registro Tipográfico.
- 3.- Simultaneidad.
- 4.- Automaticidad.

Las máquinas de registro directo, imprimen tarjetas de contabilidad y - en forma automática determinan el saldo. Hace operaciones, saltando column

nas, proporcionando simultáneamente el libro diario, el mayor y los auxiliares, éstas máquinas trabajan por medio de unas barras de programa que permiten la impresión de los resultados en las tarjetas.

EL COMPUTADOR ELECTRONICO

El computador electrónico (39) está formado por un conjunto de máquinas, por las cuales, es capaz de recibir información, almacenarla, ordenarla, agruparla y hacer con ella toda clase de cálculos a altas velocidades; tomar indecisiones de acuerdo a instrucciones recibidas de antemano y poner los resultados de su trabajo en lenguaje humano al servicio del hombre.

El computador electrónico consta de tres partes fundamentales:

- 1.- UNIDADES DE ALIMENTACION.- Son las que introducen información al procesador.
- 2.- PROCESADOR CENTRAL.- Controla las rutinas de procesamiento, efectúa las operaciones aritméticas y tiene una memoria principal, rápidamente accesible.
- 3.- UNIDADES DE EMISION.- Llevan a cabo; la formación de registros e informes, para uso de las personas y la creación de nuevos elementos de alimentación que puedan ser empleados en procesos posteriores.

1.- UNIDADES DE ALIMENTACION.

La alimentación es diferente a los sistemas mecánicos convencionales pues en tanto, que en éstos los datos son únicamente introducidos a la máquina me-

(39) I.B.M. Que hacen las computadoras y como lo hace. México, 1970.

dante el teclado, en un computador se hace a través de comprobantes o elementos de alimentación que se presenten para su procedimiento automático, aunque también acepta entrada de información por medio del teclado de la máquina de escribir de la consola y del teclado de la máquina de consulta remota en los sistemas de línea. La alimentación puede ser:

- 1.- Cinta perforada.
- 2.- Tarjeta Perforada.
- 3.- Cinta con caracteres ópticos.
- 4.- Documentos con caracteres magnéticos

1.- Cinta perforada.- Puede ser cinta de papel de 5, 6, 7 y 8 canales de perforación, con prueba de paridad o imparidad de diferentes códigos tales como: telegráfico, GPC de NCR, IBM; 304 y 309 de NCR, UKS (United Kingdom System). Es susceptible de ser leída a 500 CPS (caracteres por segundo), 1000 CPS, etc.

2.- Tarjetas Perforadas.- Una de las más difundidas son las de 80 columnas, con código Hollerit y las de 90 columnas con código Powers. Son leídas a 100 TPM (tarjetas por minuto), 300 TPM, 400 TPM y 2000 TPM entre otras velocidades.

3.- Cinta con caracteres ópticos.- Este medio es útil como registro impreso en lenguaje humano convencional y como elemento de alimentación al computador. La pueden producir las máquinas de sumar, registradoras y máquinas de contabilidad. El principio en el que está basado es el que ca-

da carácter impreso en la cinta tiene una configuración especial, la cual es leída e identificada por un mecanismo lector, a varias velocidades, entre ellas 32 y 64 líneas de 36 CPS. También existen comprobantes impresos con caracteres ópticos.

4.- Documentos de caracteres magnéticos.- Este es un sistema muy difundido entre las instituciones bancarias de los EE.UU. de Norte América y con tendencia actual en nuestro país. Consiste en la magnetización con tinta especial de caracteres impresos en documentos. Una característica es que pueden ser leídos los caracteres tanto por nosotros, como por los lectores electrónicos, ya están en lenguaje humano convencional. Los lectores pueden trabajar en línea o fuera de línea del computador y en general también clasifican físicamente los documentos en diversos compartimentos de que disponen. Tienen diversas velocidades de lectura y clasificación tales como 750 DPM (documentos por minuto), 1250 DPM, 1500 DPM, etc.

II PROCESADOR CENTRAL

El procesador central está formado por cinco partes, que son:

- 1.- Consola.
- 2.- Memoria.
- 3.- Unidad Aritmética.
- 4.- Unidad lógica.
- 5.- Unidad de control.

1.- Consola.- Es el centro porque, se ejerce control sobre el computador

y permite supervisar el sistema. Puede tener una máquina de escribir que sirve para que el operador se comunique con el procesador y viceversa. También dispone de una serie de botones o interruptores y de un conjunto de luces.

2.- Memoria.- La parte de donde se recibe la información, proviene de los medios de entrada y se envía a los archivos magnéticos, en ella se almacenan los resultados de las operaciones aritméticas, y de donde se toma la información para llevarla a los medios de emisión, en la cual reside el programa que le ordena a la máquina lo que tiene que hacer. Existen diversos tipos de memoria tales como tambores magnéticos, núcleos magnéticos, varillas de película fina magnética, etc.

3.- Unidad Aritmética.- En esta unidad, se llevan a cabo todas las operaciones aritméticas.

4.- Unidad de Lógica.- Sirve para tomar decisiones dentro de una alternativa y como guía en la secuencia de ejecución de un programa.

5.- Unidad de control.- Es la unidad que se encarga de coordinar las funciones de todas y cada una de las partes que forman un computador.

UNIDADES DE EMISION

Las unidades de emisión pueden ser de cinco clases, tales como:

Formularios Inpresos.

Cinta Perforada.

Tarjetas Perforadas.

Máquinas de consulta remota.

Máquinas de escribir de la consola.

y permite supervisar el sistema. Puede tener una máquina de escribir que sirve para que el operador se comunique con el procesador y viceversa. - También dispono de una serie de botones o interruptores y de un conjunto de luces.

2.- Memoria.- La parte de donde se recibe la información, proviene de los medios de entrada y se envía a los archivos magnéticos, en ella se almacenan los resultados de las operaciones aritméticas, y de donde se toma la información para llevarla a los medios de emisión, en la cual reside el programa que le ordena a la máquina lo que tiene que hacer. Existen diversos tipos de memoria tales como tambores magnéticos, núcleos magnéticos, varillas de película fina magnética, etc.

3.- Unidad Aritmética.- En esta unidad, se llevan a cabo todas las operaciones aritméticas.

4.- Unidad de Lógica.- Sirve para tomar decisiones dentro de una alternativa y como guía en la secuencia de ejecución de un programa.

5.- Unidad de control.- Es la unidad que se encarga de coordinar las funciones de todas y cada una de las partes que forman un computador.

UNIDADES DE EMISION

Las unidades de emisión pueden ser de cinco clases, tales como:

Formularios Inpresos.

Cinta Perforada.

Tarjetas Perforadas.

Máquinas de consulta remota.

Máquinas de escribir de la consola.

Formularios Impresos.- El principal medio de emisión es la impresión con la que, se obtienen los estados de cuenta, reportes, relaciones y formularios en general; todos ellos en lenguaje humano. Es la comunicación de la máquina con el hombre. Hay muchos tipos y velocidades, entre las que se destacan: las de 620 LPM (líneas alfa. numéricas por minuto), de 132 CPL (caracteres por línea), las de 800 LPM con 120 COP; y las de 1000 LPM con 132 CPL.

Cinta perforada.- Este medio, como los siguientes que se mencionan, con excepción de las máquinas de escribir de la consola, son de creación de nuevos elementos de alimentación para satisfacer requisitos de procesamiento posterior, es decir, son memorias externas auxiliares que almacenan información, fuera de la memoria principal del procesador central. La cinta perforada es producida por el perforador de cinta que está conectado en línea con el computador y sus características ya se mencionaron al referirnos a unidades de alimentación.

Una de las velocidades que alcanzan los perforadores de 120 CPS.

Tarjetas Perforadas.- Estas son emitidas por las perforadoras de tarjetas que están conectadas en línea con el computador, las cuales pueden perforar a razón de 50 TPM, 180 TPM, 250 TPM, etc.

Máquinas de consulta remota.- Por lo general, sólo sirven como medios de comunicación con el procesador.

Máquina de escribir de la consola.- Considerada como elemento de sali

da, únicamente sirve para proporcionar ciertos mensajes al operador.

EQUIPO ELECTRONICO DE CONTABILIDAD.

La máquina de contabilidad electrónica, es un computador adaptado mediante programas especiales, para efectuar labores de tipo contable, sus elementos son:

Un depósito alimentador:

Dos o varias estaciones de lecturas de tarjetas:

Uno o dos depósitos de recepción.

Unidad impresora:

Aditamento para ser conectado a otra máquina para la elaboración de tarjetas sumarias:

Aditamento para ser conectado a otra máquina adicional de cálculo o almacenadora de factores, para la elaboración de trabajos donde el cálculo juzgue un papel importante.

Sus funciones podemos enumerarlas como sigue:

Impresión de datos que se hace mediante la unidad impresora, que consta de dos tipos de barras impresoras: las de tipo alfanumérico y las de tipo numérico. La impresión se efectúa de las siguientes formas:

Impresión detallada o listada que consiste en imprimir los datos, registrando un renglón por cada tarjeta.

Impresión de grupo, este método consiste en sumar los datos de cada clasificación diferente.

La máquina de contabilidad tiene un "tablero de control" cuyas funciones

consiste en dar instrucciones a la máquina para el procesamiento de datos, indicar a la máquina qué datos se deben imprimir, en qué lugar, qué es lo que se debe acumular y por qué grupos, y el momento de impresión de los totales obtenidos.

La importancia del tablero de control radica en la flexibilidad que se le da a la máquina, ya que al cambiar dicho tablero se está en posibilidad de transmitir un nuevo juego de instrucciones para el procesamiento de los datos.

APLICACION DE LOS COMPUTADORES A LA MODERNA ADMINISTRACION

Actualmente más de la mitad de los computadores que existen en el mundo están ocupados en trabajos administrativos de todo orden, se usan por la mayoría de las grandes empresas industriales y comerciales, así como oficinas Gubernamentales, bancos, compañías de seguros, etc.

Algunas de las actividades desarrolladas mediante computadores son:

Nóminas de personal;

Control de existencias en almacenes;

Trabajos de facturación, notas de crédito, etc.

Control y análisis de las ventas, ya sea por zonas, por agentes, etc.

Contabilidad de costos;

Control de la fase producción.

Contabilidad general;

Control y vigencia de los presupuestos;

El computador puede hacerse cargo de muchos de los trabajos administrativos, en oficinas donde hay un volumen de trabajo suficiente para justificar el empleo de un equipo costoso.

DISPOSICIONES QUE REGULAN LA CONTABILIDAD MECANIZADA.

Como hemos comentado, son muchos los ordenamientos donde se encuentran diseminadas las disposiciones que tienden a regular el uso de la contabilidad en tarjetas o en hojas sueltas, entre otros tenemos:

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo número 57, fracción III, establece respecto a la contabilidad llevada por medios mecanizados, lo siguiente:

"Los causantes con ingresos mayores podrán llevar la contabilidad en libros encuadernados, forrados, foliados y sellados en los términos del artículo 34 del Código de Comercio o bien, llevarse en hojas sueltas siempre que se cumpla con los requisitos siguientes:

Sólo se autorizarán los libros de contabilidad en hojas sueltas, cuando se lleven sistemas mecánicos de contabilidad:

Las hojas sueltas de los libros diarios generales, de compras, de ventas y además diarios especiales deberán ser impresas en el rayado que convenga numeradas consecutivamente y contendrán el nombre, domicilio, número de empadronamiento y demás elementos para la identificación del contribuyente:

Las hojas sueltas destinadas al mayor, deberán ser impresas con el nombre domicilio, número de empadronamiento y demás elementos para la identifica-

ción del contribuyente y contendrán el rayado que convenga, pero no estarán numerados consecutivamente, y:

El libro de inventarios y balances no podrá llevarse en hojas sustituibles.

El día 21 de septiembre de 1967, se emitió una circular dirigida al C. Director de Oficinas Federales de Hacienda, en la que trata de regular el uso de la contabilidad en hojas sueltas, su texto.

C. Director General de Oficinas
Federales de Hacienda.
E d i f i c i o.

En virtud de que subsiste la costumbre por parte de los contribuyentes de solicitar autorización a esta Secretaría para la adopción del sistema mecánico de contabilidad y con el fin de facilitarles el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Impuesto Sobre la Renta les impone, esta Dirección autoriza a los causantes del impuesto al Ingreso Global de las Empresas a implantar sistemas mecánicos de contabilidad, sin tener que solicitar la autorización previa a que se refiere el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación, cuando dichos sistemas se ajusten a los lineamientos generales que se determinan a continuación:

LIBROS EN HOJAS SUELTAS.

Los sistemas mecánicos cuya autorización se concede, requieren que éste sea integral a todos los registros principales y auxiliares que cada empresa en particular haya implantado.

El libro de Inventarios y Balances debe ser empastado y foliado, como lo ordena el artículo 33 del Código de Comercio y en él debe anotarse solamente el balance general al fin de cada ejercicio, formando además un cuaderno anexo al mismo, con todas las relaciones analíticas de sus renglones, en los términos del artículo 38 del Código de Comercio.

Conforme los artículos 33 y siguientes del Código de Comercio y 57 y 58 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los libros, los libros principales que deben ser autorizados son:

Libro de Inventarios y Balances,

Libro Mayor General,

Libro Diario General,

Diario de Ventas, y

Diario de Compras.

Los dos últimos Diarios, son subdivisiones del Diario General y se exigen a los causantes con ingresos anuales de más de tres millones de pesos.

Para efectos fiscales, no se entenderá que el sistema de contabilidad es mecánico, cuando el contribuyente asiente las operaciones en libros principales autorizados, que reúnan los requisitos que impone el Código de Comercio, es decir que sean libros empastados y foliados y que se hayan presentado, para su autorización, con las hojas en blanco, aún cuando se empleen máquinas de contabilidad o tabulares para llevar los registros auxiliares.

MAQUINAS DE CONTABILIDAD O DE ESTADISTICA.

Los tipos de máquina que se emplean con mayor frecuencia para llevar - los sistemas mecánicos de contabilidad, que ha venido autorizando la Secretaría de Hacienda son dos:

Las llamadas máquinas de contabilidad, que registran las operaciones - simultáneamente en la hoja de Diario que corresponde y en la tarjeta del Mayor general o del auxiliar a que se refieren la cuenta o subcuenta efectuadas, y

El sistema basado en tarjetas tabuladoras o de estadística, según el cual las transacciones realizadas, producen una o varias tarjetas que después se clasifican, ya sea siguiendo el orden en que se efectuaron las operaciones, o según la cuenta a la que afectaron.

AUTORIZACION DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD EN HOJAS SUELTAS

Para satisfacer los requisitos que señalan los artículos 33 y siguientes - del Código de Comercio, y el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto a la forma y autorización de los libros principales de contabilidad, se necesita:

EN EL CASO DEL DIARIO GENERAL Y DE LOS DIARIOS ESPECIALES.

Las hojas sueltas del Diario General, del Diario de Compras, del Diario de Ventas y de los demás Diarios especiales, que el causante haya adoptado, deberán ser impresas en el rayado que convenga, numeradas consecutivamente e indicarán el nombre, domicilio, número del Registro Federal de Causan-

tes y demás requisitos de identificación del contribuyente.

Las hojas de los libros diarios se presentarán, para su autorización en la Oficina Federal de Hacienda, en cuya jurisdicción esté ubicado el domicilio del contribuyente, antes de correr en ellas ningún asiento. La Oficina Federal de Hacienda deberá sellar, dentro de los tres días hábiles siguientes a la fecha de su presentación, cada una de las hojas, tomando nota de la primera y en la última, del primero y el último folios autorizados, además de apuntar el número y la partida bajo las cuales fueron registrados y la fecha de la autorización. La misma Oficina Federal de Hacienda, se cerciorará de que las hojas de los libros diarios que autoriza, guarden riguroso orden numérico consecutivo, y de que ningún folio esté repetido.

La presentación de las hojas para su autorización, deberá hacerse al mismo tiempo que el aviso de iniciación de operaciones, o cuando se trate de contribuyentes que ya estén operando, en el momento en que lo estimen necesario, siempre y cuando, en el último caso, al presentar la nueva dotación de hojas para su autorización muestren la última hoja autorizada anteriormente, para que la Oficina Federal de Hacienda haga constar la continuidad de los folios y de la autorización anterior.

Las colecciones de hojas de los diarios, ya utilizados, deberán ser encuadernadas y presentadas para una nueva autorización ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, a más tardar, el día en que el contribuyen

te deba presentar su declaración para el pago del Impuesto Sobre la Renta para que se registren y se tome nota de los folios comprendidos en cada tomo en la primera y última hoja de los tomos que resulten.

Cuando por cualquier circunstancia se inutilicen hojas autorizadas, deben incluirse, por su orden de numeración en los tomos encuadernados a que corresponda, con la anotación de cancelado, expuesta en forma clara y que inutilice totalmente la hoja.

EN EL CASO DEL LIBRO MAYOR GENERAL.

Las hojas sueltas deberán ser impresas, con el nombre, domicilio, número del Registro Federal de Causantes y demás requisitos de identificación de la empresa y el rayado que convenga al causante, pero sin numerarse previamente.

Las hojas destinadas al Mayor General, serán utilizadas sin autorización previa. Una vez usadas se formarán legajos empastados, clasificando las hojas por cuentas y numerándolas consecutivamente.

Estos legajos deberán ser presentados a más tardar, el día en que el causante deba presentar su declaración para el pago del Impuesto Sobre la Renta, ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, la que deberá registrarlos y autorizarlos en la forma ordinaria haciéndose en la primera y última hojas las anotaciones respectivas.

Los legajos formados con las hojas del Mayor General, deberán conte-

ner la totalidad de las cuentas utilizadas, durante el ejercicio que comprenden de su declaración.

EN EL CASO DEL LIBRO DE INVENTARIOS Y BALANCES.

Si los contribuyentes anotan en el libro de inventarios y Balances, el Balance General practicado al fin de cada ejercicio y forma un cuaderno con todas las relaciones analíticas en los renglones de dicho estado, deberán empastar y foliar dichas relaciones y presentarlas para su autorización ante la Oficina Federal de Hacienda, en cuya jurisdicción esté ubicado el domicilio del causante, a más tardar el día en que éste debe presentar su declaración para el pago del Impuesto Sobre la Renta.

Lo que comunico a usted suplicándole se sirva dar a conocer a todas las Oficinas del Ramo para los efectos procedentes.

La Ley de Instituciones de Crédito Organizaciones Auxiliares, en el artículo 94, establece que la contabilidad de tales instituciones podrá llevarse, sin perjuicio de su valor probatorio legal, en auxiliares encuadernados o en hojas sueltas y se regirá por lo que disponga el reglamento que dictará al efecto la Comisión Nacional Bancaria.

El Reglamento de Inspección y Vigilancia de las Instituciones de Crédito, en su artículo 27, ordena que la contabilidad deberá llevarse al día; podrá llevarse en libros encuadernados o en hojas sueltas, esas hojas, los comprobantes o fichas relativos a los asientos practicados, acompañados de la ho

ja y hojas de control respectivos, deberán empastarse y foliarse mensualmente.

La Ley Federal de Instituciones de Fianzas, en su artículo 84, señala - que dichas empresas deberán registrar en su contabilidad, todas y cada una de las operaciones que practiquen. La contabilidad podrá captarse en libros, tarjetas y hojas sueltas y se conservará disponible en las Oficinas de la Institución. Los asientos deberán correrse en los plazos que señale el reglamento.

La Ley General de Instituciones de Seguros, en el artículo 105, dispone los libros de contabilidad que deben llevar estas instituciones y en su artículo 107, manifiesta que los libros de contabilidad se ajustarán a los modelos que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los cuales podrán ser llevados en libros empastados o en tarjetas u hojas sueltas que llenen los requisitos que la citada Secretaría determine.

Aún tratándose de libros que no son de contabilidad, como los de actas de asamblea de accionistas y junta de consejo de administración, la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros en circular número 596, de fecha 31 de agosto de 1971, ha autorizado a las Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, para que los lleven en hojas sueltas y mecanográficamente, presentando ante la propia Comisión o ante la Oficina Federal de Hacienda y Crédito Público, hojas de tamaño uniforme para cada libro de igual clase de papel marcadas numéricamente en forma progresiva. La autorización se

hará constar en cada hoja, mediante un sello, o por la impresión del nombre con máquina protectora, de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, o de la Oficina Federal de Hacienda correspondiente.

También las leyes impositivas especiales derivan obligaciones de contabilidad para los causantes como por ejemplo los que realizan operaciones de venta de primera mano de determinados artículos. Lo que también nos induce a proponer que se permita un sistema flexible de contabilidad y que se regule esta yasea en el Código Fiscal o en una ley impositiva general pero incorporando todas las disposiciones que se refieran a materia contable para evitar dispersión y desorden administrativo.

OBLIGACIONES DE INFORMACION.

Dentro de las obligaciones de información que en nuestro concepto no derivan directamente un crédito fiscal al Estado están precisamente las de inscribirse, los avisos de alta y baja, de apertura, y clausura de establecimientos, cambio de domicilio o cambio de giro todas estas obligaciones son exclusivamente de vigilancia administrativa pero no estrictamente fiscales.

Podemos clasificar los sistemas de determinación de impuesto en automáticos y de oficios los primeros son en los que el impuesto se determina y recauda sobre un porcentaje de ventas al público y por lo tanto en cada venta se determina causa y cobra el impuesto.

Parte de la política fiscal de las últimas décadas ha sido orientada - fundamentalmente a establecer a cargo de los propios causantes la obligación de determinar ellos mismos sus impuestos a ser sus declaraciones y cubrir dichos impuestos a ser sus declaraciones y cubrir dichos impuestos muchas veces a través de procedimientos laboriosísimos que resultan inclusive costosos para el propio causante, cada día se aprecia lo complicado de la legislación fiscal y lo complicado también de los procedimientos de determinación y fijación de los impuestos.

PROPUESTA PERSONAL

En esta parte del curso se propone que los alumnos y los maestros hagan estudios comparativos de los sistemas de registro de los sistemas contables, y de los numerosos procedimientos de recaudación de los impuestos para el efecto de hacer una evaluación de tiempos y de esfuerzo que implican el cumplir las numerosas obligaciones fiscales para obtener un diagnóstico y proponer soluciones concretas a todas estas cuestiones.

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

1o.- En el aspecto pedagógico existe la necesidad de auxiliarse de los métodos activos y de los medios didácticos más idóneos dentro de la tecnología moderna. La disertación debe hacerse en frases accesibles y fuera de todo alarde de erudición.

2o.- La evaluación del gasto público y consecuentemente de los recursos fiscales con que deben contar los estados es impresionante cualquiera que sea la estadística comparativa que se observe a través de dos o tres siglos y específicamente en las décadas que han transcurrido del siglo XX. Es asombroso el aumento de los dos rubros, o sea gastos e ingresos fiscales, lo que provoca el fenómeno de una creciente complejidad en la ciencia y técnica fiscales, los que tienen que estudiarse con un sentido pluridisciplinario pues ya lo afirmó Mehl "la ciencia fiscal no sólo comprende la teoría del impuesto en sus aspectos económicos y sociológicos sino también el derecho y la política fiscal".

3o.- La ciencia del derecho tributario es dinámica y se va especializando, a la vez que se observa una tendencia a la diversificación. Así tenemos que existe derecho tributario constitucional, derecho tributario administrativo, derecho de las infracciones tributarias, derecho procesal tributario y derecho internacional tributario.

4o.- La diferencia que buscan los autores entre el derecho tributario y el derecho fiscal radica en mi opinión, en la diferencia entre el género y la especie pues consideran que el tributo es el género que abarca todos los aspectos de ingre-

so de los estados, es decir impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. Por otra parte el derecho fiscal lo considera referido exclusivamente al fenómeno del impuesto, aunque en mi personal punto de vista, creo que derecho tributario y derecho fiscal pueden tener mucha similitud pues ambos conceptos se refieren al fenómeno procedimiento, leyes y técnicas aplicables a los ingresos del estado destinados a los gastos públicos. Creo que la doctrina hasta ahora no es unánime, pues aun el significado de ambas palabras es muy similar.

5o.- La autonomía del derecho fiscal debe tomarse desde un punto de vista metodológico y únicamente para efectos didácticos, pues en el concepto de Becker, con el que concordamos, no pueden existir normas jurídicas independientes en un sistema jurídico que rija a cualquier estado.

6o.- El estudio del impuesto y su naturaleza jurídica y económica, en mi concepto, debe hacerse combinando la exposición de los principios teóricos junto con los trabajos de investigación que se proponen en el capítulo segundo de esta tesis, para formar en los alumnos un criterio más objetivo del fenómeno fiscal, en el cual entran aspectos económicos, filosóficos, políticos y aún psicológicos, según ha quedado expuesto en el capítulo cuarto de esta obra.

7o.- El estudio de los sujetos de la relación tributaria debe comprender, en primer lugar, el análisis de la potestad tributaria de concurrencia impositiva, los sujetos activos, sus derechos y sus obligaciones; los sujetos pasivos, sus de

rechos y sus obligaciones así como los obligados solidarios.

8o.- La complementación del estudio teórico del fenómeno impositivo se propone a través del uso de las técnicas y procedimientos utilizados por la administración pública para la determinación del impuesto y su fijación en cantidad líquida y exigible. Se sugiere estudiar los sistemas de registro, los procedimientos de determinación y las disposiciones relativas a la contabilidad que deben llevar los causantes.

9o.- Como un apéndice práctico, se sugiere que en el estudio de la materia se haga referencia a los diferentes sistemas de contabilidad y al uso de máquinas de contabilidad mecanizada tal como se describe en el apéndice de este trabajo.

BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO MIGUEL. TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.
PRIMERA EDICION MEXICO, D.F. 1973.

ANDREUZZI MANUEL. DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO.
ED. ARGENTINA BUENOS AIRES 1951.

BECKER ALFREDO AUGUSTO. TEORIA GENERAL DO DIREITO TRIBUTARIO.
SAO PAULO 1968.

BERLERI ANTONIO. PRINCIPI DI DIRITTO TRIBUTARIO.
GIUFFRE EDITORE MILANO 1952.

BUHLER OTTMAR. PRINCIPIOS DE DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO.
ED. DE DERECHO FINANCIERO MADRID 1968.

CELIS ACOSTA ROBERTO. PRINCIPIOS SOBRE SISTEMAS MECANICOS DE REGISTRO.
MEXICO 1967.

DALTON HUGH. PRINCIPIOS DE FINANZAS PUBLICAS.
ED. ARAYU DE PALMA S.A.Z. BUENOS AIRES 1953.

DE LA GARZA SERGIO FCO. DERECHO FINANCIERO MEXICANO.
ED. PORRUA, S.A. MEXICO 1968.

DUVERGER MAURICE. INSTITUTIONS FINANCIERES.
TROISIEME EDITION PARIS 1960.

DUVERGER MAURICE. INSTITUTIONS FINANCIERES.
PARIS 1960.

HENRY JACOBOWITZ. COMPUTADORAS ELECTRONICAS SIMPLIFICADAS.
ED. MINERVA MEXICO 1970.

I. B. M. QUE HACEN LAS COMPUTADORAS Y COMO LO HACEN.
MEXICO 1970.

JARACH DINO. TEORIA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO.
ED. DE LA REVISTA DE JURISPRUDENCIA ARGENTINA, S.A. BUENOS A. 1943.

LARROYO FRANCISCO. DIDACTICA GENERAL CONTEMPORANEA.
ED. PORRUA 4a. EDICION, MEXICO 1971.

LARROYO FRANCISCO. HISTORIA COMPARADA DE LA EDUCACION EN MEXICO.
ED. PORRUA 9a. EDICION. MEXICO 1970.

LEURE MAURICE. TRATADO DE POLITICA FISCAL.
ED. DE DERECHO FINANCIERO MADRID 1960.

MAYORAL PARDO LORENZO. REVISTA DEL TRIBUTARIO FISCAL DE LA FEDERACION.
XXV ANIVERSARIO DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL.

MEHL LUCIEN. ELEMENTOS DE CIENCIA FISCAL.
EDITORIAL URCEL BARCELONA.

SCHMILDERS GUNTER. TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO.
ED. DE DERECHO FINANCIERO MADRID 1962.

THE NATIONAL CASH REGISTER COMPANY. CUATRO MIL AÑOS DE BANCA.
E. U. A. 1960.

LEGISLACION CONSULTADA

LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL
 DE QUIEBRAS Y SUSPENSIÓN DE PAGOS
 DEL IMPUESTO SOBRE AGUAMIÉL Y PRODUCTOS DE SU FERMENTACIÓN
 DEL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE ALGODÓN
 DEL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA
 DEL IMPUESTO SOBRE EXPLOTACIÓN FORESTAL
 DEL IMPUESTO SOBRE DESPEPITE DE ALGODÓN EN RAMA
 DEL IMPUESTO SOBRE FUNDOS PETROLEROS
 DEL IMPUESTO SOBRE INTRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA
 DEL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE BENZOL, TOLUOL, XILOL, Y NAFTAS
 DE ALQUITRAN DE HULLA
 DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
 DEL IMPUESTO SOBRE LAS ENTRADAS BRUTAS DE LOS FERROCARRILES
 DEL IMPUESTO SOBRE OPERACIONES DE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE
 CACAO
 DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN DE AGUARDIENTES PROVENIENTES DE LA-
 DESTILACIÓN DE UVA Y OTRAS FRUTAS,
 DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN DE CEMENTO
 DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN DE CERILLOS Y FOSFOS
 DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN DE LLANTAS Y CÁMARAS DE HULE
 DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE CERVEZA
 DEL IMPUESTO SOBRE REVENTA DE ACEITES, GRASAS Y LUBRICANTES
 DEL IMPUESTO SOBRE TABACOS LABRADOS
 DEL IMPUESTO SOBRE USO DE AGUAS DE PROPIEDAD NACIONAL EN LA PRODUC-
 CION DE FUERZA MOTRIZ
 DEL IMPUESTO SOBRE USO Y TENENCIA DE AUTOMOVILES
 DEL IMPUESTO SOBRE VEHICULOS PROPULSADOS POR MOTORES DE TIPO DIE--
 SEL Y POR MOTORES ACONDICIONADOS PARA USO DE GAS LIGUADO DE PETRO
 LEO
 DEL IMPUESTO SOBRE AGUAS ENVASADAS
 DEL IMPUESTO SOBRE HILADOS, TEJIDOS Y ACABADOS
 FEDERAL DEL DERECHO DE AUTOR
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE AUTOMO-
 VILES Y CAMIONES ENSAMBLADOS
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE CONSUMO DE GASOLINA
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE EXPLOTACIÓN PESQUERA
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS POR SERVICIOS TELEFONICOS
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE LOTERIAS, RIFAS, SORTEOS Y JUEGOS PERMITI-
 DOS
 FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES
 FORESTAL
 GENERAL DE INSTITUCIONES DE CREDITO Y ORGANIZACIONES AUXILIARES
 GENERAL DE INSTITUCIONES DE SEGUROS
 GENERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS

AMPARO ADMINISTRATIVO EN REVISION. TOMO XVII PAG. 1013
 AMPARO ADMINISTRATIVO EN REVISION. TOMO XXXIV PAG. 2035
 AMPARO ADMINISTRATIVO EN REVISION. TOMO XVIII PRIMERA PARTE PAG. 209
 AMPARO CIVIL DIRECTO TOMO III PAG. 1340
 AMPARO EN REVISION TOMO V PAG. 326

CODIGO ADUANERO
 CODIGO DE COMERCIO
 CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
 CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES DEL DISTRITO Y TERRITORIOS FEDERALES

CONSTITUCION ALEMANA
 CONSTITUCION BRASILEÑA
 CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
 CONSTITUCION DE VENEZUELA

DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DE FECHA 31 DE DICIEMBRE DE 1951
 " " " " " " 30 DE AGOSTO DE 1962
 " " " " " " 9 DE SEPTIEMBRE DE 1962
 " " " " " " 13 DE DICIEMBRE DE 1962
 " " " " " " 28 DE ENERO DE 1963
 " " " " " " 10 DE NOVIEMBRE DE 1965
 " " " " " " 10 DE FEBRERO DE 1966
 " " " " " " 25 DE MAYO DE 1968