

183
207



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

EL EQUILIBRIO ENTRE LA POTESTAD TRIBUTARIA
Y LA JUSTICIA

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JOAQUIN RUBEN MARTINEZ OBREGON

CID 10 20590 00-2

DIRECTOR DE TESIS

DR. LUIS HUMBERTO DELGADILLO GUTIERREZ

MEXICO, D. F.

AGOSTO DE 1991



COPIA CON
FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I <u>DEL ESTADO</u>	
1) EL ESTADO LIBERAL DE DERECHO	
A) Sinopsis Histórica	2
B) Estado Liberal de Derecho y Potestad Tributaria	6
2) EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO	
A) Crisis del Capitalismo	9
B) Nueva Concepción Teleológica Estatal	11
C) Estado Social de Derecho y Potestad Tributaria	18
CAPITULO II <u>DE LOS IMPUESTOS</u>	
1) ORIGEN DE LOS IMPUESTOS	
A) Antigüedad	23
B) Edad Media	24
C) México Pre-Cortesiano	27
D) Nueva España	27
E) México Independiente	32
2) NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS	
A) Económica	38
B) Sociológica	39
C) Política	40
D) Jurídica	41

3) FINES DE LOS IMPUESTOS	
A) Como Elemento Redistribuidor	42
B) Como Acelerador de la Industrialización y Protector del Desarrollo Económico Nacional	43
C) Como Protector de Orden Social	44

CAPITULO III DE LA JUSTICIA

1) LA JUSTICIA DESDE EL PUNTO DE VISTA FILOSOFICO	
A) Evolución Conceptual y Definición	46
B) División de la Justicia	52
C) La Equidad	54
2) LA JUSTICIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINAL	
A) Conceptualización de la Proporcionalidad y Equidad	56
B) Opinión Personal	61
3) LA JUSTICIA DESDE EL PUNTO DE VISTA JUDICIAL	
A) Tesis de Ignacio L. Vallarta	63
B) Tesis Maldonado	65
C) Tesis Carreño	66
D) Tesis Bartlett	67
E) Tesis Recientes	70

CAPITULO IV DEL EQUILIBRIO TRIBUTARIO

1) JUSTICIA, DERECHO Y POTESTAD TRIBUTARIA	
A) Economía y Derecho	90
B) El Fundamento Etico del Impuesto y Los Límites de la Potestad Tributaria	97
C) Justicia Social y Económica	101

CAPITULO V DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

1) PERSPECTIVA GENERAL	
A) Concepto de Sistema Tributario	106
B) Tipología de los Sistemas Tributarios	107
C) Tipología del Sistema Tributario Mexicano	115
D) Propuestas para el Mejoramiento del Sistema Tributario Mexicano	121
CONCLUSIONES	128
BIBLIOGRAFIA	131

"La verdadera ley es la justa razón concordante con la naturaleza, de alcance mundial, permanente y duradera. No sabemos oponernos ni alterar tal ley, no podemos abolirla ni librarnos de sus obligaciones gracias a cualquier cuerpo legislativo y no necesitamos buscar a nadie que no seamos nosotros mismos para que nos la interprete. La ley no difiere para Roma y Atenas, para el presente y el futuro, sino que será eterna e inmutable, válida para todas las naturalezas y todos los tiempos. El que la desobedece se niega a sí mismo y a su propia naturaleza".

Cicerón

INTRODUCCION

Los capítulos que integran la presente tesis no pueden considerarse lo suficientemente homogéneos como para prescindir de una explicación que justifique su reunión bajo un título único. Efectivamente, las cuestiones tratadas en cada uno de ellos son diversas, pero se entrecruzan en no pocas ocasiones y todas ellas se enderezan al mismo fin.

No se trata únicamente de la relación interna de su contenido, sino que existe otra razón para haber reunido en esta tesis las diversas investigaciones que la componen; que en definitiva, obedecen a la necesidad sentida por este sustentante, del análisis de los elementos que permitan definir la justicia o injusticia en la tributación: necesidad de encontrar algún criterio metodológico para emprender con esperanza de éxito el examen y sistematización de los aspectos ponderables con el fin de sostener la justicia o la falta de ella en el ámbito tributario, no sólo desde la perspectiva individual, sino también desde la perspectiva social.

El afán de centrar tales cuestiones es lo que dota el ligamento jurídico a las investigaciones aquí reunidas. Por ello, se parte del ineludible requerimiento de desbrozar la materia que se ha propuesto como estudio, para conocer la exacta dimensión de un sector del Derecho tan complejo como lo es el tributario, el cual se concibe como el mejor medio, en su carácter de continente de las condiciones económicas y sociopolíticas, para el logro de la justicia para el individuo en lo particular y para la sociedad en su conjunto.

Esta tesis es fruto de las inquietudes surgidas en la Preespecialidad de Derecho de las Finanzas Públicas de la ENEP Acatlán de la Universidad Nacional Autónoma de México y ha sido dirigida por mi maestro, el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, de quien he recibido interesantes y valiosas sugerencias y, en suma, su siempre generosa y ecuaníme atención; sin que ello implique, indudablemente, su participación en todas las limitaciones que en ella puedan encontrarse de las cuales este sustentante es el único responsable.

CAPITULO I DEL ESTADO

1) EL ESTADO LIBERAL DE DERECHO

A) Sinópsis Histórica

Puede sostenerse con toda razón que el momento en el que confluyen los factores que contribuyeron a la concepción del Estado Moderno, puede ubicarse dentro del proceso de descomposición ideológico del medioevo.

En el siglo XIII aparece la revolución económica que transforma la situación histórica de la Edad Media; es precisamente ese momento el que mejor puede servirnos de ejemplo de la evidente y estrecha relación existente entre el desenvolvimiento económico y el desarrollo histórico de una sociedad. Es en este estadio histórico donde se pueden apreciar los efectos de las Cruzadas que agitaron la vida comercial de aquel tiempo. En ésta época y especialmente en Italia, que en esos años se encuentra condicionada por intereses de índole económico, se puede apreciar el florecimiento de grandes y espléndidas ciudades, como Florencia, Milán, Nápoles, Génova y Venecia. Estas dos últimas tuvieron el cetro económico en los siglos XIV y XV, el gran período de los emporios comerciales mundiales. Aquí nace una clase social que demuestra el valor, la habilidad y el cálculo para prevalecer y dominar: la burguesía.

De ella emergen los grandes comerciantes y banqueros que cuentan con una estructura mental -producto del devenir histórico- que los impulsa a derribar el orden establecido, ante la imposibilidad de mejorarlo. Esta clase social tiene que derribar la ideología feudal que le aprisiona y construir su nuevo mundo mediante los cuestionamientos, en todos los órdenes, del sistema citado.

En el aspecto político se libera de la teología y en lo social proclama el humanismo antropocéntrico que desencadena una reacción individualista: El individuo se yergue frente al mundo, es el eje a cuyo alrededor gira toda la existencia.

Posteriormente, la burguesía lleva a cabo su labor de regeneración, sin caer en la anarquía y formula estructuras que habían de regir su proyecto de vida. En el terreno político la nobleza ayudada e impuesta por la pujante

clase social burguesa, triunfa en sus seculares enfrentamientos con la Iglesia y consume para sí la supremacía del poder político. Se devela el Estado absolutista, primera manifestación del Estado Moderno.

Solidificado el Estado Absoluto, por el fenómeno religioso de la Reforma, el monarca busca el desarrollo económico de su nación mediante la doctrina del mercantilismo, con sus características barreras al comercio interior, el exagerado proteccionismo al comercio exterior, la regulación del mercado de los metales preciosos y cargas tributarias exageradas.

Paradójicamente, el Estado Absolutista propiciado por la propia burguesía, se revela como impedimento del natural desenvolvimiento del capitalismo. Ante esta situación se enfatiza la libertad económica que debía de imperar en la sociedad y se sustenta en la noción de la propiedad como derecho natural del hombre, vértice en el que se objetivizan la vida y la libertad humanas.

Paralelamente a esta reacción económica contra el absolutismo monárquico, se perfila el pensamiento filosófico y político denominado liberalismo individualista.

"El *Liberalismo Europeo* es un compuesto ideológico de una variedad infinitamente rico de corrientes filosóficas, políticas y económicas. La corriente individualista es el pensamiento filosófico que sustenta su trama, proclamando al individuo como centro de la vida social y del progreso; el pensamiento económico es creación de la clase burguesa que trata de encontrar en forma definitiva el régimen conveniente al capitalismo, y el pensamiento político, influido a la vez por los dos anteriores corrientes, impone a las organizaciones sus principios proclamando *los derechos naturales del hombre como base de las instituciones públicas y la libertad de la economía como necesidad racional de un desenvolvimiento armónico y natural del progreso humano*".¹

Dentro de este contexto, el Renacimiento constituye la más espléndida y categórica exaltación de la personalidad del ser humano y se enfatiza el culto

¹ De la Madrid, Miguel. "El Pensamiento Económico en la Constitución Mexicana de 1857". Pag. 32.

de la racionalidad ilimitada del hombre. Es la propia razón la que permite al hombre descubrir los principios fundamentales de las cosas y entre éstas, los de la vida en comunidad.

Posteriormente, con base en las ideas de Locke y Hobbes; Montesquieu y Rousseau, configuran ideológicamente a la nueva sociedad política: la razón se postula como principio rector del estado primitivo de la naturaleza, de ahí ante el derecho natural a la vida y la libertad, que se concretiza en la propiedad; el pacto social delinea la configuración de la sociedad política en la que los miembros integrantes ceden prerrogativas, a cambio de la garantía de sus derechos naturales.

Integrada esta organización política, se transforma en voluntad soberana de la que emana la ley que regirá la conducta de gobernantes y gobernados por igual. La división tripartita de los poderes del Estado se formula como la vía autoaplicativa de equilibrio que impedirá el abuso del poder.

Conjuntamente al desarrollo del pensamiento filosófico-político, se elaboran los principios de la economía que corresponden a la nueva sociedad, a partir de la escuela de la fisiocracia, hasta Adam Smith, precursor de la *Escuela -- Clásica*, quien sostiene que la riqueza no solo existe en la agricultura sino que proviene de la producción industrializada.

Por ello, consecuentemente, remarca la importante necesidad de la producción de bienes y el poder del trabajo humano en la multiplicación de las riquezas. Como una derivación de sus ideas se reconoce la armonía en el seno de la sociedad, derivada de la libertad, la división del trabajo y el libre intercambio, que como premisas fundamentales, concluyen en un sistema de mercado (oferta-demanda) en el que no se debe interferir el libre desenvolvimiento del fenómeno económico, para no desvirtuarlo y porque en suma, atenta contra el trascendental derecho de libertad.

Con apoyo en lo anterior, el Estado debe abstenerse de interferir el desenvolvimiento del fenómeno económico y se postula la noción clásica del Liberalismo: "*Laissez Faire, Laissez Passer*".

Este acervo doctrinario constitutivo del credo político-económico de finales del siglo XVIII habría de institucionalizarse mediante un marco jurídico emergente de la voluntad soberana del pueblo que, ya definitivamente, integraría

la estructura del Estado, delinearía los límites del gobierno ante los intangibles y trascendentales derechos naturales del hombre y contendría la redacción de la libertad entendida en su doble aspecto:

- a) Individual, misma que el Estado debe respetar dogmáticamente al no invadirla, y al no permitir que otros la violen; y
- b) Como limitación de la autoridad y división tripartita del poder.

Este marco jurídico se denomina *Constitución* y es la impronta espiritual de la voluntad popular que se plasma como ideología inspiradora de la forma política de la comunidad, por una parte, y por la otra, del sentido y cauce que asume el Estado dentro de la organización social.

La aparición del Estado Liberal de Derecho se manifiesta simultáneamente con el concepto de Constitución. Constitucionalismo y Liberalismo no pueden entenderse aisladamente, forman un binomio indisoluble.

Esta genial concepción del movimiento liberal da lugar a la institucionalización del Estado de Derecho y lo plasma la Asamblea Revolucionaria Constituyente en el Art. 16 de su ilustre "Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano", en forma por demás expresiva:

"Toute société dans laquelle la garantie de droits n'est pas assurée, ni la séparation de pouvoir déterminée, n'a pas de Constitution".

A este respecto comenta el Lic. Miguel de la Madrid Hurtado:

"El concepto de la Constitución como fundamento de la totalidad del orden jurídico es el quid de la concepción del Estado de Derecho. Esta forma especial de organización estatal consiste fundamentalmente en que la actividad del Estado ha de estar siempre acorde con los mandatos del Derecho, y en que no solamente no ha de contrariar sus preceptos, sino moverse exclusivamente dentro del ámbito fijado por ellos; solamente ha de hacer lo que está autorizado a realizar, y no más".²

² "toda sociedad en la que la garantía de derechos no está asegurada, ni la separación de poderes determinada, carece de Constitución".

² Op. Cit. Pag. 19.

B) Estado Liberal de Derecho y Potestad Tributaria

El Liberalismo económico como doctrina institucionalizada política y jurídicamente, a través de una Constitución, aseguró el mercado autoregulado, producto de la libre contratación no perturbada por el Estado, pues éste se concretaba a la satisfacción de las necesidades públicas más elementales o indiscutibles como son la de conservación del orden interior (policía), la de defensa nacional (ejército), la de impartición de justicia (tribunales) y la de relaciones exteriores (diplomacia). Así vemos que el Estado liberal se concibe como un "Estado Gendarme", cuya actividad debe ser la de "dejar hacer y dejar pasar".

Con esta fórmula política se defendía con sagacidad el libre desenvolvimiento de la actividad más importante de la burguesía: la actividad económica.

Si tomamos en cuenta que la base fundamental del Liberalismo económico es el natural derecho de la propiedad privada, el cual se plasmó en el Art. 17 de la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano y que la considera como "inviolable y sagrada", revela rotundamente la importancia que le conceden los liberales a la revisión del sistema impositivo, y la potestad tributaria del Estado era entendida como el poder jurídico de éste para establecer contribuciones, con base en el consentimiento popular y cuyo destino exclusivo es el de expensar los gastos públicos.

Así las exacciones impositivas debían destinarse a cubrir únicamente los gastos para las funciones más esenciales del Estado y la distribución de dichas cargas debía hacerse equitativamente.

Giuliani Fonrouge señala que la escuela "clásica" postulaba como principios de las "buenas finanzas", incluida dentro de éstas, la política tributaria:

- "a) Limitación extrema de los gastos públicos;
- "b) Equilibrio presupuestario;
- "c) Comodidad en la exacción, por ser los impuestos "gastos improductivos"
- "d) Condenación de la inquisición fiscal y de la violación de secretos patrimoniales".

Los lineamientos liberales enunciados, respecto de las exacciones fiscales, son plasmados por la Asamblea Revolucionaria Constituyente en su nombrada

Declaración de 26 de agosto de 1789, en los artículos 13 y 14 de la siguiente manera:

Artículo 13.-

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades" (posibilidades).

Artículo 14.-

"Todos los ciudadanos tienen el derecho a constatar por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de conocer el uso que de ella se haga..."

Estos principios constitucionales sobre los impuestos en Francia son el antecedente de la potestad tributaria del Estado Mexicano que se consignó en el Art. 31, fracción segunda de la Constitución de 1857 y que a la letra decía:

"Art. 31. Es obligación de todo mexicano:

I.-

II.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El proyecto de Constitución presentado por Venustiano Carranza al Congreso de 1916-1917, conservó en idénticos términos la fracción II del antecitado artículo y fué incluido en el mismo artículo 31, en la fracción IV de nuestro ordenamiento constitucional vigente, por la comisión respectiva, integrada por los diputados constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga y que el congreso aprobó en su sesión del 19 de Enero de 1917 con 139 votos.

"El principio que se vino a responder a estas necesidades de limitación y control se inspiró en la máxima acuñada en el curso de la evolución del constitucionalismo inglés: "Not taxation without representation"; fue, en suma, el principio de la legalidad de los impuestos, que obligaba a que las asambleas representativas tuvieran la exclusividad en la

imposición de las contribuciones fiscales y, asimismo, la facultad de autorizar periódicamente (por lo general cada año) el presupuesto de gastos de los gobiernos, al cual debían éstos ajustarse rígidamente. Principio también de primera importancia fue el del destino de los impuestos al gasto público, concepto reducido por el también entonces estrecho concepto de servicios públicos".³

3 De la Madrid, Miguel. Estudios de Derecho Constitucional. Pag. 17.

2 EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

A) Crisis del Capitalismo

El capitalismo resultante del liberalismo económico, como todos los sistemas económico-sociales de la humanidad, ha tenido un proceso de continuidad definida; a partir de su nacimiento ha seguido una trayectoria gradual ascendente hasta llegar al cenit de su desarrollo, pero también, como los sistemas económicos anteriores, lleva congénitamente las causas que lo están destruyendo. Las contradicciones internas de este sistema se han venido manifestando en la medida en que ha crecido, ofreciéndonos caracteres cada vez más alarmantes, como lo es el hecho de que pocos individuos puedan gozar hasta de lo superfluo, mientras existen, en gran número, quienes carecen de lo necesario. Los graves desequilibrios sociales que empezaron por gestarse a causa de este hecho concientizaron sobre la formación de los monopolios como consecuencia del abuso en el ejercicio de la libre competencia, dieron cabida al cuestionamiento de los mecanismos liberales y pusieron en tela de duda la actitud no-intervencionista del Estado en las relaciones económicas.

Estos y otros factores indujeron al Estado a formular diversos principios que rigieran el nuevo modelo de desarrollo económico y social requerido.

Es en este preciso momento donde se hace más evidente la afirmación de Carlos Marx, cuando sostuvo en el Prólogo a la Crítica de la Economía Política Clásica, que:

"las relaciones jurídicas y las formas políticas no pueden ser comprendidas por sí mismas, ni pueden tampoco explicarse por el seudodesarrollo general del espíritu humano. Esas relaciones y esas formas toman sus raíces en las condiciones de la vida material cuyo conjunto constituye lo que Hegel llama, con los ingleses y los franceses del siglo XVIII, la sociedad civil. En la Economía Política hay que buscar la onatomía de la sociedad civil."

⁴ Marx, Carlos. Prólogo a la Contribución a la Crítica de la Economía Política Clásica, I. I. Pág. 372.

Dos acontecimientos de gran importancia vinieron a ser el corolario de los factores que exigieron del Estado un papel más activo en el binomio económico-jurídico enraizado en el liberalismo: la coyuntura determinada por la grave depresión de 1929 a 1933 y la Segunda Guerra Mundial, sucesos que en definitiva constituyeron el parteaguas conceptual del Estado Social de Derecho.

La segunda conflagración hizo sentir su influencia en el Derecho Internacional, en las nuevas relaciones económicas internacionales y en lo interno, en la teleología del Estado, así como en la doctrina de las finanzas públicas, dentro de la cual se encuentra la tributaria.

Los urgentes gastos de guerra, propiciaron el aumento de las tasas impositivas, básicamente en los tributos directos tradicionales que gravan las rentas, herencias y propiedad raíz y ya en la etapa de reconstrucción se crearon tributos con finalidades extrafiscales para cubrir gastos asistenciales como pensiones por invalidez, subsidios a familiares, ayuda a desempleados, etc. A este respecto, nos parece muy oportuna la opinión del Lic. Gabino Fraga:

"En este momento, comprobado que el individuo no ha sido capaz de satisfacer las necesidades de la colectividad, se va desarrollando una tendencia intervencionista o estatista en la que se considera que el Estado respetando en buena parte la actividad privada, va imponiendo a ésta restricciones o limitaciones para armonizarla con el interés general; va creando servicios públicos y va encaminando su actuación con el fin de estructurar la sociedad de acuerdo con un ideal de justicia que no ha logrado el capitalismo del sistema liberal. De esta manera el "Estado Gendarme" se va transformando en un "Estado Providencia" o "Estado Social de Derecho".⁵

Podemos apreciar, nuevamente, que el proceso de transición del Estado Liberal hacia Estado Social se encuentra fundamentado en el aspecto económico.

El cambio va operando paulatinamente, yendo de mero observador hasta participar activamente como rector de la economía nacional.

5 Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Pág. 14.

En conclusión, los desequilibrios económicos y las graves injusticias sociales exigieron la intervención del Estado, reconociendo que ésta era legítima y necesaria, por lo que la actividad estatal ya no podía ser neutra en relación a la política tributaria y económica en general.

El reconocimiento de estos hechos dió lugar al cambio sustancial en la actividad del Estado, que se reflejó en la tendencia a controlar cada vez más algunos rubros de la economía nacional. Esto trajo como consecuencia que el ente público pasara de un sistema de participación a un sistema de control que en definitiva, modificaría esencialmente sus fines y alteraría el rumbo de la hacienda pública y del ejercicio de la potestad tributaria; y como sostiene el Lic. Faya Viesca:

"...Las responsabilidades de la autoridad estatal cambiaron cuando asumió la dirección de la política económica y financiera. La transición de un liberalismo financiero a un Estado intervencionista hizo variar la estructura gubernamental, económica y social".⁶

B) Nueva Concepción Teleológica Estatal y el Intervencionismo

Dice atinadamente el Doctor Luis Humberto Delgadillo:

"...la concepción de la función del Estado se va transformando para asignarle mayores tareas, mayor participación con el fin de alcanzar los objetivos del bien común. Ya no se concreta a vigilar el desarrollo de la comunidad, ahora debe actuar a nombre de sus representados para alcanzar más rápidamente y en forma plena el bien común, realizando una serie de actividades en favor de los particulares en forma colectiva, en perjuicio de intereses individuales. Ahora se trata de un interés social colectivo que el Estado deberá atender en favor de la colectividad: con estas bases se llegó al Estado Intervencionista; por su forma de actuar, o Estado Providencia, por los fines que persigue".⁷

6 Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Pag. 21.

7 Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Pag. 23.

Definitivamente, la precisión en el conjunto de la teleología estatal, es el *Quid* de las atribuciones del Estado, por constituir éstas, los medios necesarios para la consecución de aquellos. Obviamente el número, naturaleza y alcances de las atribuciones estatales serán correlativas a los fines, mismas que, a su vez, varían de acuerdo al criterio predominante en el marco espacio-temporal de que se trate.

La precisión de los fines del Estado ha sido un tema muy debatido, pero consideramos más acertada la tesis de Georg Jellinek, además de ser la corriente que cuenta con mayor aceptación, en la que sostiene que:

"...por diferentes que puedan ser las acciones humanas y por múltiples formas que sean susceptibles de revestir los fines humanos, esta variedad de fines puede integrarse en algunos que valgan como superiores y últimos.

Los medios para conseguir estos fines superiores son varios, del propio modo que los fines intermedios; pero la variedad de estos últimos tiende a convertirse no ya en un escaso número, sino en un solo fin.

Y toda actividad del Estado tiene como fin último desde este punto de vista, cooperar a la evolución progresiva, en primer lugar de sus miembros, no sólo actuales, sino futuros, y además colaborar a la evolución de la especie..."⁸

Ahora bien, las atribuciones clásicas del Estado Liberal, se conservan en el Estado Social y se le añaden las de servicios y fomento.

El maestro Gabino Fraga comenta que la doctrina ha distribuido las atribuciones del Estado en los tres grupos siguientes:

- "a) Atribuciones del Estado para reglamentar la actividad privada.
- "b) Atribuciones que tienden al fomento, limitación y vigilancia de la misma actividad.
- "c) Atribuciones para sustituirse parcial o totalmente a la actividad de los particulares o para combinarse con ella en la satisfacción de una necesidad colectiva".

8 Jellinek, Georg. Teoría General del Estado. Pág. 196.

En conclusión, el fin último que deberá perseguir el Estado será el del bien común y éste puede concretarse en la satisfacción de las necesidades, colectivas y públicas, con la intensidad y medida que dicte la propia comunidad.

Respecto a qué tipo de necesidades debe satisfacer el Estado, y en qué medida, han surgido diferentes doctrinas. Las más radicales son la del liberalismo individualista que concibe a un Estado neutro que debe limitarse únicamente a la satisfacción de las necesidades públicas más indispensables y la del socialismo estatista que debe satisfacer todas las necesidades públicas, las colectivas y aún gran parte de las individuales. Ante el acendrado radicalismo de ambas doctrinas, se han desarrollado teorías intermedias que tratan de no incurrir en los errores teórico-prácticos de aquellas escuelas.

Consideramos que para no caer en los extremos del Estado Neutro, ni en las del Estado Absorbente, es necesaria la afirmación de dos principios filosóficos fundamentales de la organización social: el principio de la solidaridad y el principio de la subsidiariedad.

El primero puede entenderse como el resultante de la cooperación eficaz de los diversos miembros de la sociedad, regulada por las normas jurídicas y garantizada por la autoridad, encaminada a la obtención del bien común. La validez de este principio presupone las distintas formas de colaboración de los estratos que conforman la sociedad.

Así en primera instancia, tenemos al individuo en relación al grupo inmediato al que pertenece, que es la familia; y en otra dimensión, a la familia en relación a toda la comunidad estatal, organizada jerárquicamente en sus tres niveles; operando inicialmente desde las formas subordinadas hacia las superiores.

El principio en cuestión es claramente explicado por Jaime Ruiz de Santiago de la siguiente manera:

"El principio de solidaridad, que une y afecta no tan sólo a las relaciones de los individuos con la sociedad o sociedades a las que están inmediatamente unidos (v. gr., la familia) sino también a las relaciones de las formas sociales subordinadas (v. gr., escuela, familia e incluso Estado en un orden internacional) con las sociedades superiores. Gracias al

principio de solidaridad se establece la necesaria colaboración del individuo para lograr la perfección propia de la familia (bien común), la necesaria colaboración de las familias para la realización de la perfección del municipio (bien común), de igual modo que éstos deben unirse en formas sociales superiores para ir logrando paulatinamente la perfección (bien común) de éstos.⁹

El segundo principio sostiene que es contrario al buen orden social el hecho de que una sociedad mayor y superior absorba todo aquello que puede ser realizado por las comunidades menores e inferiores, so pena de causar graves perjuicios y aún la eliminación de esas formas inferiores.

El Doctor Miguel Villoro Toranzo lo explica de mejor manera:

"El principio de la subsidiariedad establece las grandes líneas de cómo deben participar las autoridades y los ciudadanos en las decisiones. Este principio parte del supuesto de que existe una jerarquía en la organización del poder político, desde un grado máximo de poder, que por no tener ningún otro por encima de sí se llama poder soberano, hasta los individuos humanos, pasando por grados intermedios, tales como los poderes de los Estados en una Federación, los Municipios, los sindicatos y otras agrupaciones, las escuelas y las familias... Supuesta la jerarquía del poder, el principio de subsidiariedad se formularía así: una autoridad de rango jerárquico superior no debe intervenir sino cuando su intervención es necesaria o para suplir la debilidad o la ineficiencia de los rangos inferiores o para desempeñar aquellas tareas que, por su amplitud y trascendencia, le corresponden naturalmente y no podrían o deberían ser ejecutadas por rangos inferiores".¹⁰

9 Ruiz de Santiago, Jaime. Deontología Social, en IFF 45 años, 1er Tomo, Pag. 135.

10 Villoro Toranzo, Miguel. Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal, en IFF 45 años, 1er. Tomo, Pag. 99.

Considerando que la prosecución del bien común constituye el fin último de la institución social más importante que es el Estado y que toda institución social tiene como causa eficiente y final al ser humano, debe, por lo tanto, operar reconociendo y respetando su naturaleza ontológica. Así una clara definición del bien común es indispensable para su consecución misma. Se expone la siguiente concepción del bien común plasmada en la Encíclica *Pacem in Terris* del Papa Juan XXIII, que en forma por demás diáfana y elocuente enuncia:

45.- Todos los hombres y todas las entidades intermedias tienen obligación de aportar su contribución específica a la prosecución del bien común.- Este comporta el que persigan sus propios intereses en armonía con los exigencias de aquél y contribuyan al mismo objeto con las prestaciones -en bienes y servicios- que las legítimas autoridades establecen, según criterios de justicia, en la debida forma y en el ámbito de la propia competencia, es decir, con actos formalmente perfectos y cuyo contenido sea moralmente bueno, o al menos, ordenable al bien. 46.-La prosecución del bien común constituye la razón misma de ser de los Poderes Públicos los cuales están obligados a actuarlo reconociendo y respetando sus elementos esenciales y según los postulados de las respectivas situaciones históricas. 47.-Son ciertamente considerados como elementos del bien común las características étnicas que contradistinguen a los grupos humanos. Ahora bien, esos valores y características no agotan el contenido del bien común, que en sus aspectos esenciales y más profundos no puede ser concebido en términos doctrinales y, menos todavía, ser determinado en su contenido histórico, sino teniendo en cuenta al hombre, siendo como es aquél un objeto esencialmente correlativo a la naturaleza humana. 48.-En segundo lugar, el bien común es un bien en el que deben participar todos los miembros de una comunidad política, aunque en grados diversos según sus propias funciones, méritos y condiciones. Los Poderes Públicos, por consiguiente, al promoverlo, han de mirar porque en este bien tengan parte todos los ciudadanos sin dar la preferencia a alguno en particular o a grupos

determinados; como lo establece ya nuestro predecesor de inmortal memoria, León XIII, 'Y de ninguna manera se ha de caer en el error de que la autoridad civil sirva al interés de uno o de pocos, habiendo sido establecida para procurar el bien de todas'. Sin embargo, razones de justicia y de equidad pueden, tal vez, exigir que los Poderes Públicos tengan especiales consideraciones hacia los miembros más débiles del cuerpo social econtrándose éstos en condiciones de inferioridad para hacer valer sus propios derechos y para conseguir sus legítimos intereses. 49.-Pero aquí hemos de hacer notar que el bien común alcanza a todo el hombre, tanto a las necesidades del cuerpo como a las del espíritu. De donde se sigue que los Poderes Públicos deben orientar sus miras hacia la consecución de ese bien, por los procedimientos y pasos que sean más oportunos: de modo que, respetada la jerarquía de valores, promuevan a un mismo tiempo la prosperidad material y a los bienes del espíritu. 50.-Todos estos principios están condensados en exacta previsión en un pasaje de nuestra encíclica 'Mater et Magistra, en que dejamos establecido que el bien común consiste y tiende a concretarse en el conjunto de aquellas condiciones sociales que consienten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de su propia persona'.¹⁵

Dentro del contexto histórico del 1er. cuarto del siglo se empiezan a escuchar las teorías de Alvin Hansen, Gunnar Myrdal y con especial distinción por su brillantez, de John Maynard Keynes, quién en su Teoría General de la Ocupación, el Interés y el Dinero, analiza entre otras cuestiones, la ingerencia estatal en la determinación o prevención de una depresión económica, del tipo de economía adecuada en tiempo de guerra y de paz, así como de la estructuración económica para la transición de una hacia otra, de la restauración y mantenimiento del pleno empleo para el progreso social, etc.

Con este fundamento teórico, el Estado asume la responsabilidad de la vida económica y ejerce un poder de decisión para dirigirla y precisamente con el vocablo intervencionismo se denomina a la doctrina antitética del liberalismo.

71 Juan XXIII. Encíclica Mater et Magistra.

El intervencionismo se apoya en la planificación económica que tiene una función integradora de los problemas nacionales, con el propósito de configurar una política general que tienda hacia la solución de aquellos. El eje de la planificación es la elaboración y ejecución de un plan general que defina los objetivos por alcanzar en un plazo determinado, así como los medios que se emplearán al efecto. Sin embargo, el intervencionismo no necesariamente desembocará en políticas de planeación, pues el consolidar esta estructura, dependerá de la extensión de las atribuciones del Estado.

El devenir histórico evidenció la necesidad de la adaptación permanente de los objetivos del Estado hacia el fin último del bien común o prosperidad social que desembocó, como ya lo hemos visto, en la ampliación de las atribuciones estatales.

Angelopoulos sostenía que para la consecución del bienestar social, el Estado debía observar lo siguiente:

- *1. El Estado debe satisfacer en la mejor forma posible las necesidades sociales mediante servicios públicos, con los siguientes finalidades principales: orden y seguridad interior y exterior; higiene, seguro y asistencia social; instrucción general y profesional para todos; atención de ciertas necesidades colectivas de carácter esencial (correos y telecomunicaciones, transportes, fuerzas energéticas).
- *2. Asimismo debe adoptar medidas que propendan al desarrollo económico del país, utilizando los recursos nacionales para asegurar la plena ocupación y el aumento de la renta nacional; y para ello: redactar un plan económico general, elaborar y ejecutar un plan de inversiones, crear nuevas empresas públicas de interés general, favorecer y controlar la actividad económica privada.
- *3. Realizar una redistribución, social y económicamente justa, de la renta nacional, para aumentar el nivel de vida".¹²

¹² Vid. Angelopoulos, A. L'état et la prospérité Sociale, pag. 23.

Por lo expuesto, concluimos que el mecanismo de colaboración social por excelencia es el Estado y por ello, se le ve como el instrumento idóneo para organizar y regular el proceso económico de manera que beneficie a las mayorías y efectivamente, los problemas surgidos en este siglo han provocado que se considere al Estado como responsable de la vida económica y como tal, debe promover y consolidar un desarrollo económico y social que beneficie a toda la población que se verá enriquecida con la transformación operada en las intervenciones económico-sociales del ente público, cuya importancia ha crecido progresivamente constituyendo una parte relevante de la actuación de los Estados contemporáneos.

C) Estado Social de Derecho y Potestad Tributaria

Es evidente que para la realización de los fines que se ha propuesto el Estado, se requiere de la obtención de recursos que se canalicen mediante diversas actividades a dicha realización, lo que justifica la actividad financiera estatal.

Si tomamos en cuenta las transformaciones operadas en la teleología estatal y consecuentemente en sus propias atribuciones, notaremos que el papel de las finanzas públicas percibe cambios fundamentales. Así tenemos que el presupuesto sufre la acción de la economía, y, a su vez, influye sobre ésta; el gasto público ya no se contempla como el simple conducto para atender necesidades públicas, sino que debe cumplir funciones económicas; se deja de concebir a los empréstitos como recursos "extraordinarios" y se les vislumbra como recursos normales aplicables de manera utilísima sobre los mercados de capitales, como regulador monetario, etc.

Como no es nuestra pretensión elaborar una panorámica de toda la actividad financiera del Estado, sino sólomente del ámbito fiscal y comprendido dentro de éste, del aspecto tributario, nos limitaremos a señalar el régimen acorde con la concepción del Estado Social y su correspondiente potestad tributaria.

En el ámbito en cuestión, opera el fundamental cambio, al atribuirle al impuesto finalidades extrafiscales, ya que debe actuar de manera positiva como elemento regulador y redistribuidor. Como ejemplo de lo expuesto, el

tributo actúa en el cercenamiento de ciertas rentas, se le utiliza como factor absorbente de liquidez, que disminuya el exceso de demanda en los procesos inflacionarios, puede utilizarse como factor de ahorro forzoso o de estímulo industrial, etc.

Estas finalidades inmediatas del impuesto, implican el abandono del principio de neutralidad para asignarle una función idónea a la dinámica del Estado Social Contemporáneo que tiene como fin último -siguiendo a Jellinek- el bien común o prosperidad social de sus miembros, no sólo presentes, sino futuros. Nos parece particularmente valiosa la opinión de Lucien Mehl, cuando dice:

'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 inmediato a corto plazo, sino un rendimiento permanente y a largo plazo que no comprometa a 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 puede preguntarse si es deseable y posible hacer del impuesto un instrumento del progreso 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".¹³

La discusión y análisis de la potestad tributaria en el Estado Social Mexicano, exige tener presente las siguientes características principales del contexto socio-político y jurídico en que se desenvuelve:

¹³ Mehl, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Pág. 277.

- 1.- Nuestra Constitución Política promulgada en 1917 representó el claro rompimiento con los postulados del liberalismo clásico, al concebir al Estado como una institución facultada para intervenir amplia y profundamente en los procesos económicos, con lo que se traspuso de esta manera, la concepción del "Estado Gendarme".

La radical ruptura es evidente, al tener en cuenta lo estatuido en el artículo 27 constitucional que echó por tierra la tesis de que la propiedad privada surge conforme a un derecho natural, al postular que ésta es un producto social susceptible de ser removida por la decisión soberana de la comunidad, al expresar que "La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público,..." (art. 27 3er. Párrafo).

- 2.- Nuestra vigente Carta Magna y diversas leyes reglamentarias otorgan al Estado Mexicano una amplia gama de poderes para intervenir decisivamente en los procesos económicos.

Por su importancia, pueden señalarse los artículos 27, 73 fracción XXIX, 123, 131 párrafo 2o. cuyo rechazo del liberalismo económico es ratificado por los nuevos textos de los artículos 25, 26, y 28, vigentes desde el 3 de Febrero de 1983, que postulan la rectoría del Estado, la planeación del desarrollo, la exclusividad del sector público en las áreas estratégicas y su participación en las áreas prioritarias del desarrollo.

Todo este marco jurídico reconoce al Estado como responsable en primera y última instancia, ante la comunidad, del crecimiento de la economía nacional, con lo que se consolida la concepción del Estado Mexicano, como un Estado Interventor.

Con base en lo anterior y puesto que en nuestro país se ha asignado al Estado el papel de responsable ante la comunidad por el desarrollo económico y social de la nación, dotándole de las atribuciones suficientes a tal efecto, la magnitud, tendencia y estructura del gasto público adquieren una importantísima consideración.

Esta consideración implica concebir a la política de ingresos del Estado, como subordinada a la política de gasto, puesto que el destino inmediato de los ingresos tributarios es proveer los recursos financieros necesarios para

sufragar los gastos estatales, que tienen, a su vez, objetivos principales como la estabilización de precios, fomento de capitales privados, descentralización regional o redistribución del ingresos, entre otros. Ahora bien, si en el marco de nuestro máximo ordenamiento jurídico se ha plasmado claramente una nueva concepción teleológica del Estado, así como las correspondientes atribuciones del mismo que le otorgan un papel intervencionista muy dinámico, por lógica, la concepción de la potestad tributaria debe ser acorde con aquéllas, para que nuestra Ley Fundamental sea un todo congruente entre sí.

Para el logro de la congruencia de que hablamos, es necesario adecuar la redacción del artículo 31, fracción IV, constitucional -fundamento de la potestad tributaria del Estado Mexicano- a la concepción del Estado Social de Derecho en que vivimos.

El aspecto fundamental se encuentra en la rígida relación contribución-gasto público, de franca tendencia liberal, cuyo origen ya expusimos y que en la actualidad resulta ser anacrónica.

Por ello se propone una reforma constitucional del Art. 31 Fracc., IV y que podría quedar redactado como sigue:

Art. 31.- Es obligación de los Mexicanos:

"IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, que serán acordes con los objetivos de promoción y estabilidad económica, prosperidad social y bienestar colectivo".

De esta manera se trata de adecuar la potestad tributaria del Estado Social Mexicano, con la aspiración constitucional conceptualizada como la manera de existir de una sociedad, o como la normativización positiva de la realidad sociopolítica y económica de una nación.

Para concluir este primer capítulo, queremos asentar que la evolución de la hacienda pública y del ejercicio de la potestad tributaria son el reflejo de la evolución del Estado y en virtud de que éste tiende a orientar su actividad hacia la consecución de una mayor igualdad por un lado, y por otro, que el consenso popular no tolera ya la existencia de un Estado gigante en lo económico, pero pigmeo en lo social, han conllevado a la firme convicción de que el

ejercicio de la potestad tributaria del Estado Contemporáneo desborda, englobándola, la vieja noción del Estado Liberal y tiene como objetivo contribuir al establecimiento del mayor equilibrio social posible, del equilibrio en la producción y el intercambio, del equilibrio en la distribución del ingreso y en suma, del equilibrio general del desarrollo de la nación.

CAPITULO II DE LOS IMPUESTOS

1) ORIGEN DE LOS IMPUESTOS

A) Antigüedad

El fenómeno impositivo en la antigüedad se encontró íntimamente vinculado al fenómeno de dominación. En esta etapa, los impuestos fueron el efecto inmediato de la relación de fuerza.

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre organizado comunitariamente y no es difícil suponer que la cuantificación de las exacciones se hiciera de manera arbitraria y caprichosa, que condujeron a una triste secuela de barbaridades.

Las civilizaciones Egipcia, China y Mesopotámica son de las primeras en las que se pueden localizar leyes tributarias. Por una inscripción realizada en una tumba de Sakkara, con una antigüedad aproximada de 2,300 años A.C. se ha podido conocer el procedimiento para la declaración de impuestos sobre animales y productos agrícolas, en los que los recaudadores del faraón entregaban piezas de cerámica como "recibos" por las exacciones pagadas.

Platón, en sus obras Las Leyes y La República, otorga tal grado de importancia a las actividades gubernamentales, que declara abiertamente que el Estado debía ser el organizador de toda actividad, tanto económica como no-económica. Con ello expone que el sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituye una relación de sujeción o dominio, sino muy al contrario, un auxilio al Estado en la prosecución del bien común. Así tenemos que las "Liturgias" eran verdaderas contribuciones voluntarias de los ciudadanos, pues estos no concebían la idea de que un hombre libre estuviera sujeto por una ley o cualquier otra disposición, a pagar un impuesto en contra de su voluntad.

Se tiene conocimiento que los griegos aceptaron algunos impuestos indirectos aduanales, de mercado y tasas judiciales.

En la civilización Romana, los impuestos eran soportados por los habitantes

de las provincias y recaudados por los "publicanos", personas que celebraban contratos con el gobierno para que en nombre de éste recaudaran los tributos. Roma constituye el ejemplo histórico más notable del dominio que un Estado puede ejercer sobre otro, a través del fenómeno impositivo.

Muchos de los tributos que se contemplaron en Roma encuentran equivalente en impuestos de la edad media e incluso algunos de los modernos; así pueden mencionarse gravámenes sobre cosas o personas, artículos que salían o entraban a una población, derechos de consumo o el impuesto sobre los negocios globales con una tasa del 1%, decretado por Augusto y denominado "centésima", del que aún hoy da fe una moneda.

B) Edad Media

Con la desintegración del imperio romano surge la edad media, que como ya expusimos, se extiende durante mil años que pueden comprenderse dentro del siglo V al XV.

La organización económica imperante en aquel estadio histórico se desenvuelve dentro de los feudos, como una consecuencia de la disolución de la unidad europea occidental, que se mantuvo hasta el Imperio de Carlo Magno.

En esta etapa va desapareciendo paulatinamente el comercio entre las grandes ciudades y este hecho da lugar a establecer una economía rural cerrada, es decir, suficiente apenas para el consumo de los habitantes de cada feudo.

De las grandes extensiones territoriales, se reservaban algunas para la explotación exclusiva del señor feudal y otras se daban a los vasallos.

Los vasallos tenían dos tipos de obligaciones para con su señor: Las de prestación de servicios personales y las prestaciones económicas.

Dentro de las segundas se encontraban las "ayudas en dinero" cuya cuantificación era totalmente arbitraria y que posteriormente se fueron reglamentando. También pueden nombrarse los censos, el pecho o talla, las tasas de rescate y los derechos de relieve.

Los censos eran gravámenes pagaderos en metálico, en proporción al predio de cada vasallo.

"El pecho o talla era una carga impuesta una o varias veces al año a cargo de cada familia de campesinos y pagadeta en dinero o especie.

Sobre este gravamen nos dice el Lic. Flores Zavala:

"Se llamaba talla porque en el momento de pagar el impuesto se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera. Fue primeramente arbitrario y posteriormente se logró que se fijara con cierta regularidad, cobrándose también en casos extraordinarios entre los que se encontraban: casamiento de la hija del señor, armar caballero al hijo, rescate del señor y equipo para las Cruzadas".¹

Este gravamen, con el tiempo se transformó en el impuesto sobre la propiedad territorial y se conservó con el mismo nombre hasta los tiempos de la Revolución Francesa. Existen referencias de Alexis de Tocqueville en el sentido de que la talla sólo gravaba la propiedad inmueble, la cual tenía por base fija un catastro, que dividía las tierras en tres categorías según el grado de fertilidad y que se renovaba cada treinta años.

Las tasas de rescate eran exacciones que debían ser cubiertas a cambio de la supresión de determinadas prestaciones de servicios personales.

Los derechos de relieve consistían en cantidades en metálico que debían ser cubiertas por los colaterales de sus siervos, cuando éstos morían sin dejar hijos o intestados, para que tuvieran derecho a heredar.

Además de los gravámenes antecitados existían los siguientes derechos: de confiscación de bienes propiedad de los vasallos que hubieren faltado a la fe jurada al señor feudal; de naufragios, consistente en la apropiación, por parte del señor, de todos los restos del naufragio que arrojara el mar a las costas. Comenta El Lic. Flores Zavala:

¹ Vid. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 29.

"el Papa Gregorio VII en el Concilio de Roma en 1078 y después Alejandro III en el de Letrán. excomulgaron al que hiciera uso de este derecho. Lo prohibió en Sicilia Federico II en 1231 y San Luis, Rey de Francia, negoció con el duque de Bretaña para que perdonase a los buques que tuviesen un salvoconducto de él."²

Los señores gravaban también el tránsito de mercancías y de personas por determinados caminos o bien para tener derecho a cruzar por algún puente, derecho que se denominó "pontazgo".

"Se cobraban derechos sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de muelle, de paso por las puertas de las ciudades, de tránsito, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie; por ejemplo, en 1218, todo mercader forastero que pasara por San Owen, o por sus arrabales para ir a vender especias a Inglaterra debía al castellano una libra de pimienta; el juglar que entraba en París por la puerta de Petit Chatellet, debía cantar una canción, y los que enseñaban monas sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador.

A medida que el poder real se fue consolidando se procuró reducir el número de estos impuestos, pero todavía en el Siglo XIV se contaban sobre el río Loire, setenta y cuatro en el tramo de Roarne a Nántes; setenta en el Garona y nueve en el río Sena, entre el puente grande de París y la Roche Guyon."³

De toda esta relación de gravámenes no había ninguno que no fuera ruinoso, exorbitante y caprichoso, sin embargo existieron dos que sobrepasaron estas injusticias y que llegaron a ser por demás aprotosos, como el derecho de toma, que consistía en la prerrogativa del señor feudal de arrebatar a sus siervos todo lo que deseara para el aprovisionamiento de su morada, mediante el pago de una cantidad fijada por él; y el infamante derecho de pernada que

² Op. Cit. Pág. 30.

³ Ibidem. Pág. 31.

le otorgaba la total disposición de la virginidad de la mujer recién casada.

En muchos de los derechos feudales encontramos el origen de diversos impuestos que existen hoy en día. Así vemos que debido a la evolución en la concepción del ser humano, del Estado y de sus fines, se transformaron muchos de estos gravámenes, como por ejemplo, los derechos de peaje, en derechos de cuota.

C) México Pre Cortesiano

En el México antiguo también puede observarse al fenómeno impositivo como relación de fuerza o instrumento de dominación.

Según los diversos códigos, entre los que destaca el Mendocino, se aprecia el pago de tributos que efectuaban los diversos pueblos sojuzgados por el imperio Azteca, como lo fué el Tlaxcalteca entre otros, y que consistían en aves, cigarros, bolas de caucho para el sagrado juego de pelota denominado "tlachtli", serpientes, metales y piedras preciosas. Los aztecas desarrollaron un eficaz sistema de recaudación y para ello empleaban a los "calpixquis". Comenta el Lic. Hugo B. Margain:

"En la organización teocrática de los mexicanos, los sacerdotes y guerreros gozaron de exención de tributos, mientras los labriegos, artesanos y comerciantes sostenían, tanto los gastos públicos, como los de la casta gobernante.

Este desigual reparto en las cargas mantenía a los mayorías en la miseria según sostienen Veytia y Torquemada, entre otros".⁴

D) Nueva España

Apenas develada la Gran Tenochtitlán, la corona española nombró como Tesorero Real a Don Alonso de Estrada, quien junto con las personas encargadas de la labor de recaudación: factores, contadores y veedores, de inmediato puso en marcha el intrincado aparato impositivo colonial que habría de proveer de recursos al imperio hispano, recursos consumidos en gran parte, en los

⁴ Margain, Hugo B. Importancia del Derecho Fiscal en el Desarrollo Económico. Pág. 10.

afanes expansionistas y contiendas del Viejo Mundo.

Con la reciente instauración del gobierno vitreinal, se aprovechó el primitivo sistema tributario indígena y los estamentos serviles de esta sociedad fueron los que continuaron cubriendo los tributos en las mismas formas y plazos como lo habían venido haciendo.

Esta situación cambió a mediados del siglo XVI momento en el que se instituyó el nuevo régimen impositivo colonial.

Como era de esperarse, la hacienda colonial era verdaderamente caótica ya que la imposición de los gravámenes no obedeció a ningún criterio de justicia, con la agravante complejidad y confusión que daba lugar la ausencia de un lineamiento de orden ante la multiplicidad de impuestos.

El sistema tributario colonial se basó exclusivamente en impuestos indirectos al consumo, con tasas regresivas, que propiciaron agudísimos desniveles de riqueza y el constante empobrecimiento del grueso de la población, cuya situación ya era de por sí, bastante precaria.

Las diversas fuentes tributarias de la Nueva España se denominaron "Ramos de Hacienda" y se clasificaron en los siguientes cuatro rubros: "Comunes", "Remisibles", "Particulares" y "Ajenos".

Los impuestos "Comunes" eran los más importantes por ser los que se destinaban a cubrir el gasto de la administración.

De entre éstos se encontraban los "Derechos de oro y Plata", creados en el año de 1524, que venían a ser el viejo "Quinto Real" aplicable a los metales extraídos de las minas, que se estableció a partir de la fundación de la Villa Rica de la Vera-Cruz, y que era destinado al Rey de España en una parte, y a Cortés y sus soldados, las otras dos terceras partes respectivamente.

El "Almojarifazgo" que se cobraba a los buques, tanto en España como en las colonias, por la entrada o salida de mercancías y cuya tasa en un principio fue del 5% y que llegó hasta el 15%.

El impuesto denominado "Casa de Moneda", que gravaba los metales preciosos amonedados y cuya tasa era de un real por cada marco de plata labrada.

El de "Alcabalas", creado en 1575 sobre las ventas y trueque de mercancías cuya tasa fue de un 6% sobre ventas, con excepción de algunas mercancías indispensables para el sustento.

El impuesto de "Averías" que consistía en el pago que a prorrata hacían los dueños de las mercancías por los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que atracaban en Veracruz o zarpaban de ahí, hacia España. Este impuesto tenía una tasa del 4% y tuvo vigencia hasta mediados del Siglo XVIII.

El impuesto de Lotería, establecido en el año de 1679, con una tasa del 14% sobre la venta total de la lotería.

Como estos, había un sin fin más, cuya simple enumeración sería interminable. El Virrey Conde de Revillagigedo criticaba el sistema fiscal del virreinato con estas palabras:

"...de la relación que acabo de hacer de los diferentes ramos de que se compone la Real Hacienda, se echa bastante de ver la multitud de ellos y la dificultad de atender a todos y a cada uno de por sí y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debería llevarse con el mejor orden y mayor claridad. Es también imposible al contribuyente tener noticia de cada uno de los derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo; cuyo maquinario hace más difíciles las contribuciones... Todo esto es muy difícil de remediar mientras haya tantas exacciones y cada una de ellas tan complicadas y de una graduación y calificación difíciles, que debe quedar precisamente al arbitrio del exactor".⁵

En la época del Virrey Bernardo de Gálvez, Conde de Gálvez, por los años de 1785 - 1786, los impuestos coloniales producían unos veinte millones de pesos, que se distribuían de la siguiente manera: seis sufragaban los gastos de la administración del Gobierno Virreinal; cinco se destinaban a costear expediciones de conquista y colonización, -como fueron las de Alaska y Filipinas- para ensanchar más los límites del Imperio, cinco más se remitían a la

5 Vid. Margain, Hugo B. Op. Cit. Pag. 9.

Metrópoli y cuatro, llamados "situados", se enviaban a otras regiones del Imperio Español como Guatemala, Puerto Rico, Filipinas, La Florida, Las Islas Marianas y La Habana; con estos arbitrios se complementaban los gastos de sus respectivas administraciones.

En el procedimiento de recaudación de los impuestos existían dos etapas: La determinación del tributo y el cobro.

Respecto de ambas fases respectivamente, comenta el Lic. Gregorio Sánchez León:

"El Repartimiento del Tributo entre los tributarios.

Consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su cantidad, calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año, y entendiendo que esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos con los indígenas, que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.

"El Cobro.

El cobro correspondía también a los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos. A veces el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, casi siempre perteneciente a la nobleza.

Lo recaudado por caciques y gobernadores se recogía por los corregidores.

En los pueblos donde los tributos estaban arrendados, se abandonaba a los contratistas el cuidado de recaudar las especies tributarias".⁶

6 Vid. Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Pág. 15.

Cuando los indígenas se consideraban perjudicados con una determinación de impuestos, solían acudir al virrey en demanda de desagravio, haciendo relación del menoscabo sufrido al pagar en exceso de lo que se debía conforme a la tasación.

Ante tales demandas, el virrey nombraba una comisión revisora de la tasación y cuantificación de los tributos, que tenía la facultad de repetir el procedimiento señalado, de manera que los indígenas no sufrieran agravio alguno; intención que, naturalmente, no siempre se cumplía.

Las arbitrariedades que en materia tributaria sufrían -principalmente- los indígenas de la Nueva España, dieron lugar a que estos acudieran numerosa y constantemente ante el virrey en demanda de justicia, que podía ser por la vía gubernativa, o bien, por la judicial.

Sobre el particular, ilustra el historiador español José Miranda:

"Las quejas de los indígenas son más que nada apelaciones a la equidad de los gobernantes, porque falta el derecho positivo -los preceptos legales- en qué apoyarlos. Al ocurrir la venida de Zumárraga, ya había, además de una flamante legislación protectora de los indios, las ordenanzas de Toledo de 1528".

"La mayoría de las veces las autoridades superiores de la colonia ponen en movimiento el aparato protector en respuesta a un requerimiento particular, la denuncia de un abuso o un exceso, por información o por queja. Si la información o la queja llegaban al virrey, éste puede tratar de hacer que desaparezca el agravio por la vía gubernativa, expidiendo una orden a las autoridades o particulares que lo cometan.

Cuando el virrey no estima oportuno emitir una orden que pueda poner fin al abuso, hace intervenir a la justicia, mandando a algún magistrado que se informe y resuelva según derecho.

A veces, la queja es presentada por los indios interesados ante la audiencia, y entonces sigue la vía judicial, tramitándose como asunto relacionado con las tasaciones, y cerrándose el procedimiento por lo tanto con un fallo de aquel organismo.

En algunos casos, seguramente por imputación de delitos, la queja presentada por los indios reviste la forma de querrela criminal, y da lugar a un pleito de esta índole.

También hemos encontrado fallos judiciales sobre los tributos demasados, en pleitos relativos a tasaciones, como cláusula - de la sentencia general".⁷

E) México Independiente

Las ideas económicas del Imperio Español representaron un sólido obstáculo que impidió el desarrollo de sus colonias, al tener como estrategia directriz el establecimiento de un rígido monopolio económico, benéfico exclusivamente para la Metrópoli.

Como ejemplo de lo anterior se prohibió el cultivo de la morera, de la vid y los olivos, con la intención de evitar la elaboración de productos como las sedas, vinos y aceites que compitieran con los manufacturados en España. La actividad económica se basó totalmente en la agricultura y la minería, por lo que las cuantiosas riquezas extraídas del subsuelo iban a parar a la península ibérica.

El Movimiento Insurgente conformado por los grupos más aventajados en lo económico y lo cultural, aprovechó la coyuntura histórica surgida de acontecimientos tan importantes como la aparición de la República Federal Norteamericana, la Revolución Francesa y la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, para romper el monopolio político-económico ejercido durante los tres siglos de coloniaje español.

En el terreno de la política, es hasta la promulgación de la Constitución de 1824 cuando se consolida en definitiva el movimiento independentista; y en el aspecto económico, se acoge la doctrina del liberalismo.

Desde el primer día de vida independiente, el Erario Mexicano se encontró exhausto de recursos, debido al éxodo masivo del capital español y la casi total paralización de las actividades mineras. No obstante el paupérrimo

⁷ Miranda, José. El tributo en la Nueva España durante el Siglo XVI. pp 232 y 235

estado del Tesoro Nacional, las primeras administraciones independientes se vieron obligadas a realizar extraordinarias erogaciones destinadas a la milicia, debido a las frecuentes guerras civiles, pues bien sabían que la estabilidad política del recién instaurado régimen estaba en función de la puntualidad de los pagos a los militares.

Ahora bien, nuestros primeros gobiernos tuvieron que basarse en muchos de los impuestos coloniales por no tener otro modelo al que acudir, como una consecuencia de la preponderancia que tuvo el aspecto político sobre la teoría económica, y en específico de la organización tributaria estatal.

Así informa Don Miguel Lerdo de Tejada, que el primer impuesto que con el nombre de "alcabala" se estableció en el México independiente fué el establecido por la Regencia, mediante decreto de 20 de febrero de 1822, en el que se ordenaba el pago del 20%, ante las aduanas interiores, de los aguardientes y vinos de procedencia extranjera.

Las demandas populares de justificación de las nuevas ideas en el campo político repercutieron en el ámbito hacendario, y a pesar de la apremiante necesidad de recursos impositivos, el gobierno abolió los odiados estancos coloniales sin haberlos sustituido por otros impuestos que compensaran la pérdida de aquellos ingresos.

Es en el año de 1869 cuando Don Matías Romero inicia una serie de reformas al anárquico sistema tributario heredado de la colonia, sobresaliendo por su trascendencia la iniciativa de abolir las alcabalas y la "Contribución Federal" que era cubierta por las entidades federativas. Proyectó el establecimiento de gravámenes a las herencias y legados, así como a la propiedad raíz. Fué el creador del Impuesto del Timbre que sustituyó al papel sellado del virreinato (mismo que se estableció) en la Ley del Timbre aprobada en el año de 1875.

A pesar de la buena intención de adecuar el sistema tributario de aquellos días a las necesidades del Estado, mediante el establecimiento de impuestos que fueran más benévolos, se incurrió en graves errores que repercutieron intensamente en el desarrollo económico del país.

Como un ejemplo de lo expuesto, la Ley del Timbre ni siquiera estipulaba una tarifa proporcional, sino que peor aún, contenía tarifas regresivas, al

gravar con una tasa menor diversos actos, conforme aumentaba la cuantía de dichas operaciones. En relación a esta ley, apunta el Lic. Hugo B. Margain:

"Si la tasa proporcional es de suya regresiva y por lo tanto tiene efectos antisociales, en el caso presente, en esta Ley que tantos años debería durar entre nosotros, se acentuó la regresión, de tal suerte que sistemáticamente fueron gravados en exceso los causantes de menores recursos y el alivio fiscal se lograba en la medida en que el contribuyente fuera dueño de mayores recursos. Esta Ley, por lo tanto, venía a contrariar la tesis de la capacidad contributiva que más tarde obligaría al establecimiento de las tasas progresivas".¹⁵

Como Don Matías Romero era partidario de la exportación de metales preciosos sin el requisito de ser acuñados, se fomentó la minería y se cerraron las casas de moneda, con lo que en realidad se entregó dicha actividad a la explotación extranjera, privando al país de integrar y consolidar la industria minera nacional.

Los impuestos coloniales a la explotación, los de amonedación, de ensaye y sobre los fundos mineros se eliminaron y en su lugar se estableció uno solo sobre las utilidades con una tasa regresiva desde un 5% a un 3%.

Las medidas contra la alcabala no fueron eficaces, y lo inaudito de éstas radicaba en la protección indirecta de las mercancías extranjeras en perjuicio de los nacionales, pues aquellas eran gravadas por dos impuestos: el aduanal y el de consumo, que no excedía del 5% del impuesto arancelario, mientras que las mercancías nacionales sufrían un sinnúmero de cargas impositivas, consecuencia de la ilimitada potestad tributaria de los estados federativos.

Esta política fiscal favorable a la exportación de oro y plata en pasta se mantuvo incluso hasta el año de 1902, y así los minerales con un contenido inferior a diez gramos de oro y doscientos cincuenta gramos de plata por tonelada, quedaron exentos del pago del impuesto de exportación.

Como una consecuencia lógica de la observación de los efectos económico-sociales producidos por el sistema tributario de finales del siglo pasado, se

5 Op. Cit. Pág. 16.

advirtió la urgencia de abolir las alcabalas, -propósito ya perseguido con anterioridad, pero que no se había logrado- para lo cual, el entonces Secretario de Hacienda, Manuel Dublán, propuso una Conferencia integrada por representantes de los Estados, del Distrito y de los Territorios y que se realizó en el año de 1891. En esta Conferencia figuró prominentemente el representante del Distrito Federal, José Ives Limantour, quien remarcó los perjuicios que éstas representaban para la economía nacional al estimular las hostilidades económicas entre los Estados y que culminaban en la "guerra de tarifas". Dos años más tarde, Limantour se hizo cargo de la Secretaría de Hacienda, siendo uno de sus propósitos fundamentales llevar a cabo las ideas expuestas en aquella conferencia. con tal fin, presentó a la Cámara de Diputados con fecha 30 de mayo de 1895, una iniciativa de reformas a los artículos 111 y 124 de la Constitución de 1857 -que corresponden a los actuales artículos 117 y 131- y que fueron aprobados en 1896; adicionándose las fracciones IV, V, VI Y VII al art. 111. La reforma en cuestión fué eficaz y se mantuvo exitosamente durante el régimen de Porfirio Díaz.

Veamos ahora cuáles eran los principales gravámenes que, según el Lic. Hugo B. Margain, conformaban la Hacienda Pública de principios de este siglo.

"La Hacienda Pública se nutría, principalmente, del impuesto Aduanal y del Timbre. El Ministro Limantour, en el año fiscal de 1905 a 1906, calculaba que el Timbre producía el 35% de la recaudación total y el 40% reconocía su origen en los aduanas. El Timbre, típico impuesto repercutible, fué la columna vertebral del sistema hacendario y el número de fracciones se aumentó, con el propósito de gravar parte de los actos civiles y casi todos los mercantiles".⁹

Continuando con el proceso estabilizador de la realidad económica nacional se llevó a cabo una importantísima labor modernizadora de nuestro sistema impositivo, gravando en mayor grado a quienes más ingresos obtenían, pues no pudo menos que aceptarse la irreprochable tesis que sostenía que la obligación de contribuir no incide en el mero hecho económico, que da lugar a realizar

⁹ Op. Cit. Pág. 19.

un pago a la Hacienda Pública, en virtud de la detención de un patrimonio o la obtención de un ingreso, sino en el principio jurídico de la justicia de la carga. En vista de lo anterior, se realizó una trascendente adecuación en el año de 1921, con la creación del "Impuesto del Centenario" de julio 20, impuesto extraordinario sobre utilidades comerciales e industriales, sobre salarios e ingresos del trabajo independiente y sobre inversiones de capital. Se le conceptuó como extraordinario debido a que su objeto fue, exclusivamente, financiar los gastos de la celebración del primer centenario de la Independencia.

Este gravamen es el antecedente del "Impuesto Sobre La Renta", que en definitiva correspondió establecer al entonces Secretario de Hacienda, Alberto J. Pani y cuya Ley fue promulgada el 21 de febrero de 1924 y de la cual dice el Lic. Alfonso Cortina:

"...ley creadora de una contribución con perfil discretamente venéfobo sobre salarios y sobre utilidades de empresas extranjeras procedentes de fuentes mexicanas".¹⁰

El gravamen que nos ocupa tuvo su antecedente en el "Impuesto a las utilidades" cuyo establecimiento tuvo lugar en la Gran Bretaña, durante el gobierno de William Pitt, al finalizar el siglo XVIII y que inicialmente contenía tarifas proporcionales, que posteriormente se transformaron en tarifas progresivas, durante el Ministerio de Lloyd George.

Sobre este gravamen nos ilustra el Lic. Emilio Margain Manautou:

"Este impuesto se creó en Inglaterra en el mes de enero de 1789, para obtener los ingresos o los recursos necesarios para combatir la Revolución Francesa y a Napoleón. Tenía una tasa del 10% sobre los ingresos totales que obtuviesen los ingleses, cualesquiera que fueran las fuentes que los produjeran. El impuesto fracasó en principio, pero se restableció cuatro años después, para obtener los recursos indispensables para combatir nuevamente contra Napoleón".¹¹

Se remarca la trascendencia de la reforma de la cual surgió el Impuesto del Centenario y su posterior transformación en Impuesto sobre la Renta, ya

10 Vid. Cortina, Alfonso. Curso de Política de finanzas Públicas. Pag. 716.

11 Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pag. 92.

que este gravamen es el más importante en el Sistema Tributario Mexicano de nuestros días.

A pesar del cambio ideológico y estructural que implantó la Revolución, prevaleció durante su consolidación, una estructura tributaria tradicional, basada en los impuestos al comercio exterior y en impuestos indirectos muy regresivos y de tipo alcabalatorio como el Impuesto del Timbre, que generaban poca recaudación y entorpecían la actividad económica. Fué tal el afán del Gobierno Federal que en el período de 1917 a 1946 se introdujeron por lo menos 70 modificaciones importantes a la estructura tributaria. Se crearon impuestos especiales para licores, botellas cerradas, luz y fuerza, cerillos, anuncios y teléfonos, en 1917; capitales, tabacos e ingresos de los ferrocarriles, en 1922; gasolina y cerveza en 1923 y 1924 respectivamente; exportación de capitales en 1936; utilidades de instituciones de crédito en 1938; consumo de energía eléctrica, azúcar y sal en 1939; alcohol, aguardiente y mieles incristalizables y venta de bebidas alcohólicas en 1941; benzol, xolil, toluol y similares en 1942; hule, aguas envasadas y producción de oro en 1943; despepite de algodón en 1944; así como ixtle de lechuguilla en 1945, entre otros.

2) NATURALEZA DE LOS IMPUESTOS

Como los impuestos o tributos fueron durante mucho tiempo un factor de dominio que dió lugar a numerosas y violentas revoluciones, se hizo apremiante la necesidad de iniciar una investigación analítica de la polifacética naturaleza de los impuestos, entendiendo por naturaleza la esencia y propiedad característica de los seres, o la virtud, cualidad o propiedad de las cosas.

El estudio de la naturaleza impositiva se ha realizado paralelamente al proceso histórico-constitucional, por ello no es sorprendente que el ejercicio de la potestad tributaria en el Estado Moderno se haya visto regida por el principio de legalidad, a partir de los importantes movimientos socio políticos y económicos que dieron lugar a la Carta Magna, la Revolución Francesa y la Independencia Norteamericana.

De la comprensión de la naturaleza del impuesto dependerá que se elabore un modelo ideal de Derecho Tributario que justifique la imposición de los gravámenes, fundamentados en la justicia y la equidad.

En general existen tres corrientes que tratan de explicar la naturaleza de los impuestos: las económicas, las sociológicas y las políticas, a las que pueden aunarse las jurídicas; que si bien han hecho importantes aportaciones desde el particular punto de vista de cada una de ellas, no es suficiente el criterio aislado sino muy al contrario, es indispensable el conocimiento integrado de todas las corrientes que se enuncian para comprender ampliamente lo que es el impuesto.

A) Económica

Dos teorías económicas como la del estado cooperativo o la marginalista, tienen en común identificar al impuesto como un fenómeno económico. Así tenemos que la primera sostiene que el Estado guarda cierta similitud con una sociedad cooperativa de producción y consumo y como tal, es un factor de la producción que tiene el legítimo derecho a beneficiarse de cierta parte de la riqueza.

Esta teoría concibe al impuesto como el precio que todo ciudadano debe pagar al Estado por beneficiarse de los servicios públicos generales que éste

le proporciona. La principal y contundente objeción que puede oponerse a esta teoría, es que la formación automática del precio de los servicios del Estado es imposible, por el hecho de que falta libertad en su elección ya que los particulares están obligados al pago coactivo de los gravámenes en caso de no actuar voluntaria y espontáneamente, además de que la utilidad recibida por los servicios que presta el Estado es desconocida y dicha utilidad es un elemento indispensable para la determinación del precio. La teoría marginalista considera que la sustracción de la riqueza de los particulares a través del impuesto, se orienta de igual manera que en la economía privada, es decir, procurando la máxima utilidad posible; así el Estado determina la forma en que han de encauzarse dichas riquezas, que en manos de los particulares difícilmente hubieran tenido un destino más remunerador.

A pesar de las críticas que pueden enderezarse contra estas teorías es innegable la dimensión económica del fenómeno impositivo por cuanto que distribuir la riqueza privada -a través de la representación política de una nación- orientándola hacia la satisfacción de las necesidades públicas, colectivas y algunas individuales, provoca un impacto específico en la economía nacional.

Podemos notar esta repercusión cuando en el proceso inflacionario de un país, provocado por un exceso de demanda, se elevan las tasas impositivas de los gravámenes directos a los ingresos, con el fin de cercenar determinada cantidad de las rentas; con lo que se dejaría a los particulares poca liquidez para que no tengan propensión al consumo. Este objetivo también puede alcanzarse, en distinto grado, elevando las tasas de los gravámenes indirectos al consumo, o bien estableciendo otros nuevos.

B) Sociológica

Es indudable que el establecimiento de un impuesto se encuentra condicionado por los anhelos o intereses predominantes de los grupos sociales que operan dentro del Estado, y a su vez, la determinación del gasto público y su correspondiente régimen tributario ejercerá una determinada influencia que será en mayor o menor grado decisiva, sobre dichos grupos. Por ello la Hacienda Pública debe ocuparse de la adecuación de las diversas fuerzas sociales que se desenvuelven dentro del Estado en un marco espacio-temporal específico,

con el fin de que exista armonía entre el ejercicio de la potestad tributaria y los sujetos obligados a contribuir.

La teoría sociológica sostiene que a causa de la variedad y heterogeneidad de las necesidades públicas e intereses colectivos, respectivamente, y a la dificultad de homogeneizar las necesidades individuales, cobra relevancia de primer orden, el criterio y voluntad de cada gobierno, para establecer la satisfacción prioritaria de las diversas necesidades que se suscitan en toda sociedad y así el "principio social" debe constituirse en un "dato previo" que debe tomarse en cuenta en la creación de cualquier sistema tributario, para que pueda -lo mejor posible- satisfacer a todos la acción estatal.

C) Política

Partiendo de la premisa de que el Estado es por esencia un sujeto de contenido y naturaleza políticas, lo son también, consecuentemente, los medios que utiliza para su actividad financiera, incluida dentro de ésta el ejercicio de la potestad tributaria.

Esta dimensión política de la potestad tributaria exige que se califiquen con una clara noción, la teleología estatal y sus correspondientes atribuciones, para que con ello pueda obtenerse un concepto preciso de los límites de los impuestos ya que de lo contrario, se puede caer en un absolutismo estatal. Al respecto, Sáinz de Bujanda sostiene lo siguiente:

"...La trabazón entre los fenómenos financieros y los políticos se manifiesta con particular intensidad en el ámbito de las relaciones tributarias que constituyen, como veremos, la *magna pars* del Derecho Financiero".¹¹

El tratadista Mario Pugliese sostiene que la naturaleza primordial que caracteriza a la actividad financiera del Estado, incluyendo a la tributaria, es eminentemente política, por cuanto que político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que éste aparece investido, así como políticos son los fines que persigue, y así independientemente de la naturaleza económica, sociológica o jurídica que matiza al impuesto, considera que:

¹¹ Sáinz de Bujanda, Fernando. Nacimiento y Derecho. Vol. 3. Pág. 10.

"...a pesar de la particular eficacia que alternativamente adquieren, quedan siempre subordinados al principio político que domina y endereza toda la actividad financiera del Estado".¹²

D) Jurídica

Por otra parte, la sujeción de toda la actividad estatal al Derecho Positivo constituye una indiscutible exigencia de todo Estado de Derecho y de esta manera el establecimiento de cualquier contribución debe encontrar en la ley, su esencial fuente en virtud de que la sustracción de los recursos monetarios privados que habrán de encauzarse a la satisfacción de necesidades de diversa índole generan un complejo de relaciones cuyo ordenado desenvolvimiento precisa de un conjunto de normas jurídicas.

Con base en lo anterior, se concluye que todo impuesto tiene una naturaleza básicamente económica, preponderantemente política por su orientación finalista, jurídica por la forma en que se establece y desenvuelve y sociológica por los elementos sociales a los que afecta. Asimismo, la importancia que adquiere alguno de los elementos que en conjunto integran la naturaleza de un tributo, dependerá de la coyuntura histórica de un país, de su estructura económica, composición social y conformación política, entre otras variables.

3) FINES DE LOS IMPUESTOS

Es incuestionable que la noción y finalidades de los impuestos se encuentra íntimamente vinculada a la concepción del Estado.

La concepción estatal que surgió del liberalismo individualista contempla a los impuestos como cargas de los particulares cuyo destino era la satisfacción de las necesidades públicas más indispensables, entre las que se encontraban -como ya se sabe- las de policía, justicia, ejército y diplomacia. De acuerdo a la doctrina liberal se sostenía que el gasto público carecía de productividad y en consecuencia, debía limitarse estrictamente a lo más necesario.

Como ya se vio, el Estado sufre profundos cambios a través del devenir histórico, se modifica la teleología estatal y sus atribuciones se amplían

12 Pugliese, Mario. Curso de Ciencia de las finanzas. Pag. 2.

extraordinariamente al sumarse a sus cometidos liberales clásicos, los de carácter económico y social.

Ahora bien, el dinamismo del Estado Social contemporáneo precisa de una Hacienda Pública acorde a su desenvolvimiento y en vista de las magnitudes y complejidad de los problemas estructurales y funcionales de las sociedades modernas, los impuestos son, por la repercusión que hacen sentir en la economía nacional, valiosísimos instrumentos de desarrollo económico y social.

La teleología impositiva es de la mayor importancia ya que en la Hacienda Pública Moderna y en la concepción política del Estado como rector de la economía, los impuestos dejan de tener fines meramente fiscales o de estricta recaudación para asignarles fines extrafiscales política y socialmente muy útiles. De esta manera el Estado utiliza al impuesto como medio para dirigir indirectamente diversos renglones de la vida nacional.

En las intervenciones de la política anticíclica -también denominadas de coyuntura- tendientes a evitar una recesión, operan disminuciones en las tasas de los impuestos directos personales o en los indirectos para estimular el aumento de la demanda global y en aquellas en que deba frenarse un proceso inflacionario producido por exceso de esa demanda, se dará el mismo tratamiento, pero en sentido inverso. De esta manera, el aumento progresivo de las tarifas en los gravámenes directos hará que éstos se conviertan en estabilizadores del desarrollo. Igualmente ocurre con los impuestos indirectos al propiciar la captación de grandes cantidades con la finalidad de controlar el exceso de circulante.

Los recursos captados de estas dos maneras podrán invertirse adicionalmente en proyectos productivos y estratégicos o en los renglones denominados "gasto social".

A) Como elemento redistribuidor

El impuesto sirve de instrumento de redistribución del ingreso y la riqueza mediante el retiro de porciones crecientes de las rentas altas y aún del capital, con sujeción a cierta escala progresiva, aplicándose a través de los canales del gasto público, en beneficio de las clases de bajo nivel de ingreso.

Esta finalidad de los impuestos se justifica en razón de que la carencia de medidas redistribuidoras del ingreso nacional hace daño constante y permanente a los grupos de menores recursos y favorece especialmente a los que han acumulado grandes capitales en su patrimonio. Esta afirmación es particularmente cierta si observamos que al cruzar un país por una depresión económica, quien se depauperiza en mayor grado es el pobre y se enriquece más el rico.

Lo mismo acontece en los períodos inflacionarios y en las coyunturas favorables, en donde la acumulación de capitales se acentúa en forma alarmante.

Al contar el Estado con un sistema tributario redistribuidor, obtendrá mayores ingresos de quienes más tienen y menores o ninguno, de los grupos débiles económicamente considerados. Este planteamiento encuentra su sólido soporte en la teoría de la progresión de las tarifas, derivada del principio de la capacidad contributiva individual.

Sólo de esta manera se logra que la carga del gasto público sea soportada por las utilidades de los que más tienen y no por el sustento de los menos favorecidos.

B) Como acelerador de la industrialización y protector del desarrollo económico nacional

Como instrumento acelerador del proceso de industrialización, se utilizó al Impuesto sobre Dividendos, como aliciente para dejar mayores recursos en las empresas y no repartirlos con el carácter de dividendos entre los dueños. Para este fin, en el año de 1949 se introdujo la deducción de un 10% de las utilidades repartibles, destinada a crear o aumentar una reserva de reinversión, sin que fuera gravada.

Dado que la expansión industrial requiere de mayores inversiones y esta necesidad puede satisfacerse incrementando el capital o bien reservando una porción de las utilidades repartibles para destinarlas a la reinversión, se reformó la ley del antecitado gravamen, en 1956, misma que permitió no cubrir el Impuesto sobre Dividendos correspondiente a la totalidad de las utilidades repartibles sin distribuir, con el doble propósito de liberar a los obligados de tal carga para que emplearan esos recursos en la expansión industrial.

En el ámbito del desarrollo económico nacional, el impuesto tiene diversas finalidades: protección arancelaria, defensa de la estabilidad monetaria y de la balanza de pagos, mediante restricciones de determinadas importaciones y de orientación de las inversiones.

Para ello, se realizan diferenciaciones de tasas y baremos impositivos o con franquicias permanentes o temporales.

El proteccionismo de orden económico se justifica por la conveniencia de auspiciar el establecimiento o el crecimiento de una actividad económica nacional que reúna condiciones de viabilidad para que llegue a ser razonablemente competitiva sin la protección.

De esta suerte, el impuesto a las importaciones, como medio de protección, es aceptable en la medida en que la política proteccionista esté bien planteada y aquél desempeñará una función estabilizadora de la actividad económica nacional.

C) Como protector de Orden Social

Esta finalidad del impuesto tenderá a evitar las diferencias en los niveles que se manifiestan acentuadamente en ese plano.

Por ejemplo, ciertos productos fabricados a costos relativamente bajos en países de alto desarrollo, pueden ser fácilmente adquiridos por todos los grupos de distintos niveles económicos, pero si son importados por un país en el que las diferencias de ingreso personal son muy grandes, sólo podrán ser adquiridos, en calidad de artículos suntuarios, por las clases de alto nivel de ingreso. En este ejemplo, la finalidad del impuesto no será igualar el ingreso, sino impedir o restringir fuertemente la importación de esos artículos. De esta manera se desarrolla en cierto grado la solidaridad y atenúa las diferencias sociales.

Asimismo, cuando la importación de ciertas mercancías reduce en el país la ocupación de trabajadores calificados en su especialidad, es socialmente nociva ya que puede dar lugar al surgimiento de problemas obreros, y puede ser restringida por la vía fiscal.

Por todo lo expuesto en este capítulo podemos concluir que en virtud de que la noción y finalidades de los impuestos se encuentran íntimamente vinculados a la concepción del Estado, el establecimiento de un sistema tributario variará según el tiempo, lugar, condiciones económico-políticas y sociales que confluyan en éste; y dado que la política y la economía tienen necesidad de adaptarse a estas condiciones siempre cambiantes, el ejercicio de la potestad tributaria como componente de la actividad financiera estatal debe corresponder a los fines políticos, económicos y sociales de cada país; con lo cual se revela como medio idóneo para la consecución de esos fines que no son estrictamente financieros y por lo tanto, el fenómeno impositivo adquiere un carácter integral en su esencia y en su orientación finalista.

Así mismo, la naturaleza jurídica del impuesto es considerada como el elemento que circunscribe el arbitrio político del legislador y de la función administrativa de quien está encargado de su cobro; lo que permite reconocer los casos lícitos o ilícitos de la imposición; esto conlleva, siguiendo a Grizioti, al reconocimiento del Derecho

"...no solamente como forma, sino como sustancia..."¹³

de la propia relación tributaria entre el Estado y los sometidos a su soberanía.

¹³ Grizioti, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Pag. 6.

CAPITULO III DE LA JUSTICIA

1) LA JUSTICIA DESDE EL PUNTO DE VISTA FILOSOFICO

A) Evolución Conceptual y Definición

La conceptualización de la justicia ha sido por demás debatida a lo largo del tiempo y se le ha vislumbrado de diversas formas, por lo que su concreción fáctica varía dependiendo de la circunstancia espacio-temporal o situación socio-política. No obstante, su propia existencia valorativa o noción intrínseca es independiente e inmutable.

La palabra justicia deriva del Latín *Iustitia* y el diccionario de la Real Academia Española la define como:

"Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le pertenece. 2. Atributo de Dios por el cual arregla todas las cosas, número, peso o medida. Ordinariamente se entiende por la divina disposición con que castiga las culpas. 3. Una de las cuatro virtudes cardinales que consiste en arreglarse a la suprema justicia y voluntad de Dios. 4. Derecho, razón, equidad. 5. Conjunto de todas las virtudes, que constituye bueno al que las tiene. 6. Lo que debe hacerse según derecho o razón. Pido justicia. 7. Pena o castigo público. 8. Ministro o tribunal que ejerce justicia. 9. Poder judicial. 10. Administración, sala de justicia. 11. V. Audiencia en justicia. 12. V. Ejecutor de la justicia. 13. ant. V. Pleito de justicia. 14. fam. Castigo de muerte "En este mes ha habido dos justicias". 15. ant. Alguacil, oficial inferior de justicia-commutativa. La que regula la igualdad o proporción que debe haber entre las cosas cuando se van o cambian unas por otras de sangre, ant. mera impero-distributiva. La que arregla la proporción con que deben distribuirse las recompensas y los castigos-mayor de Aragón. Magistrado supremo de aquel reino que con el consejo de cinco lugartenientes togados hacía justicia entre el rey y seculares; dictaba en nombre del rey sus provisiones

e inhibiciones; cuidaba de que se observasen los fueros, conocía de los agravios hechos por los jueces y otras autoridades y fallaba los recursos de fuerza-mayor de Castilla, de la casa del rey, o del reino. Dignidad de los primeros del reino que gozaba de grandes preeminencias y facultades y a la cual se comunicaba toda la autoridad real para averiguar los delitos y castigar a los delincuentes. desde el siglo XIV se hizo esta dignidad hereditaria en la casa de los Duques de Béjar, en donde permanece, aunque sin ejercicio ordinario. For. La jurisdicción común, por contraposición a la de fuera y privilegio-original; inocencia y gracia en que Dios creó a nuestros primeros padres; administrar justicia fr. For. Aplicar las leyes en los juicios civiles o criminales y hacer cumplir las sentencias laquí de la justicial exclam. Ifavor a la justicial exclam. Ifavor a la justicial de justicia m. adv. Debidamente, según justicia y razón de justicia en justicia. m. adv. Dícese de los desterrados conducidos de pueblo en pueblo o de alcalde en alcalde hasta su destino; estar uno a justicia; fr. estar a derecho, hacer justicia a uno; fr. estar a derecho. fr. Obrar en razón con él; tratarle según el mérito sin atender a otro motivo, especialmente cuando hay competencia y disputa; ir por justicia; fr. Poner pleito; acudir a un juez o tribunal. ¡Justicia de Dios! exclam. para dar a entender que aquello que ocurre se considera obra de justicia de Dios. Imprecación con que se da a entender que una cosa es injusta, como pidiendo a Dios que la castigue. La justicia de enero, expr. fam. con que se da a entender que ciertos jueces u otros funcionarios no suelen perseverar en el mismo rigor que ostentan cuando principian a ejercer sus cargos; oír en justicia, fr. For. Examinar un juez o tribunal los descargos o excusos del funcionario a quien impuso alguna corrección; pedir en justicia, fr. Fr. Poner demanda ante el juez competente, poner por justicia a uno...

De acuerdo a todo este conjunto de definiciones, se aprecia que el término justicia es confuso y ambiguo y tiene variadas concepciones que entre sí son excluyentes o incluso contradictorias.

Jesús Toral Moreno sostiene que el término justicia tiene varios significados, como son:¹

- A) Justo es lo verdadero (concordancia con la realidad).
- B) Justo es lo perfectamente apegado o ajustado.
- C) Justicia es legalidad, apego a la ley.
- D) Justicia es la contemplación de la impartición efectuada por el poder judicial.
- E) Justicia es santidad o suma de todas las virtudes.
- F) Virtud específica (justicia interna).
- G) Justicia objetiva (Justicia externa la cual se complementa con la interna).

La noción de la justicia es el resultado del proceso del pensamiento a lo largo de la historia y se pueden identificar tres épocas en torno a su contenido: clásica, moderna y actual.²

Dentro de la primera etapa, La Escuela Pitagórica aparece como el primer intento de aproximación teórica a la idea de justicia y la concibe como una correspondencia o igualdad proporcional entre términos contrapuestos, la cual puede expresarse en el número cuadrado. Esta idea es, a su vez, el germen de la doctrina sobre la justicia de Aristóteles, quien la entiende como proporcionalidad de los actos o el justo medio entre el exceso y el defecto.

Esta concepción aristotélica aplicada a la vida del Estado, consiste en una proporcionalidad en la distribución de los honores, funciones, bienes y cargas; y en una equivalencia en el cambio entre la prestación y la contraprestación o entre la transgresión y la pena.

Los Sofistas, al negar la existencia de una justicia absoluta sostienen que lo justo es lo que beneficia al más poderoso, representando una ventaja para quien detenta el poder y un daño para el que debe obedecer.

1 Vid. Toral Moreno, Jesús. Ensayo sobre la Justicia. Edit. Jus. 2a. Ed. Pág. 15.

2 Vid. Castán Tobeñas, José. La Justicia y su contenido a la luz de las Concepciones Clásicas y Modernas. p.p. 10-20.

Sócrates percibe a la justicia como una entidad superior cuya validez no requiere de una sanción positiva, ni de una formulación escrita.

Para Platón, la justicia es una virtud suprema que procura la igualdad entre los iguales y la desigualdad entre los que no lo son, buscando la armónica relación entre las varias partes de un todo.

En Roma donde no se desarrolló una filosofía propia, sino una derivación de la griega, se encuentra la famosa definición de Ulpiano:

*"Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuere"*²

Cicerón consideraba que la justicia es humanamente realizable aplicando el criterio de la proporcionalidad, complementado por la equidad.

Posteriormente la Escolástica busca la conciliación entre la filosofía clásica, principalmente la aristotélica, con los postulados cristianos.

San Agustín observa que no siendo todas las cosas iguales deben ser tratadas con medidas de equivalencia y en ello radica su idea de justicia.

Para Santo Tomás de Aquino la justicia tiene por objeto las operaciones que se refieren a otro por razón de una deuda legal y aquella propiamente dicha, implica siempre relación a otro,

"...pues se dice que se ajustan las cosas que se igualan, y la igualdad es siempre con otro".³

Durante el iusnaturalismo se encuentra a Hugo Grocio, quien define a la justicia como equivalencia o proporcionalidad en los cambios y en la distribución, volviendo en cierta forma a la idea aristotélica.

Análogamente, Vico distingue entre justicia conmutativa y distributiva: La primera es una igualdad aritmética entre términos iguales, y la segunda establece una proporcionalidad geométrica entre términos desiguales, para la atribución de dignidades y funciones.

Wolf la propugna como principio de igualdad aritmética.

En Kant, la idea de igualdad se proyecta sobre la de libertad: "Libertad (independencia de la imposición del arbitrio ajeno), en cuanto pueda coexistir

² "constante y perpetua voluntad de dar a cada quien lo que le corresponde".

³ Santo Tomás de Aquino. Suma teológica. 1a. IIae, Q.57, a.1.

con la libertad de cada cual según una ley general".

Rudolf Stammler, perteneciente a la Escuela de Baden del Neo-Kantismo, considera que la justicia es una idea formal armónica en función de la cual debe ser ordenada la vida jurídica. Esta "idea formal armónica", tiene su razón de ser debido a que los hombres son desiguales y por ello no tiene sentido hablar de una absoluta igualdad, sino de una armonía.⁴

Por otra parte, Gustav Radbruch⁵, en contraposición a la idea de Stammler, sostiene que la justicia es igualdad, de manera que se trate igual a los iguales y de manera diferente a los desiguales, según el grado de su desigualdad.

José Castán Tobeñas⁶ concibe a la justicia como igualdad y correlación de trato entre los hombres y de proporción armónica en sus relaciones como integrantes del conglomerado social.

Para Recaséns Siches⁷ la justicia es un principio de armonía, de igualdad en las relaciones de cambio y distribución.

Francisco González Díaz Lombardo, señala que:

"...la justicia es el supremo valor social que implica ontológicamente proporción e igualdad entre los hombres, cuyo perfeccionamiento y mutua ordenación persigue".⁸

A su vez Rafael Preciado Hernández define:

"La justicia es el criterio ético que nos obliga a dar al prójimo lo que se le debe conforme a las exigencias ontológicas de su naturaleza, en orden a su subsistencia y perfeccionamiento individual y social".⁹

4 Vid. Stammler, Rudolf. Tratado de Filosofía del Derecho. Pag. 242.

5 Vid. Radbruch, Gustav. Filosofía del Derecho. Pag. 45.

6 Vid. Castán Tobeñas, José. Op. Cit. Pag. 18.

7 Vid. Recaséns Siches, Luis. Tratado General de Filosofía del Derecho. Pag. 481.

8 González Díaz Lombardo, Fco. Introducc. a los Problemas de la Filosofía del Derecho. Pag. 254.

9 Preciado Hernández, Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho. Pag. 209.

Por último Antonio Gómez Robledo afirma:

"...que la justicia sea de esta doble condición: igualdad y proporción, no es sino el reconocimiento de que los hombres son al mismo tiempo iguales y desiguales...

en esta comprobación, obvia y profunda, descansa toda la teoría de la justicia".¹⁰

Como puede apreciarse, no existe una noción clara del significado de lo justo y esta ausencia de claridad conduce a una situación crítica cuando se trata de verificar su actualización fáctica. Sin embargo seguimos creyendo que la noción intrínseca de la justicia es inmutable; y que de acuerdo con lo definido por diversos pensadores, nos parece que en el fondo la justicia es un principio de igualdad y armonía en las relaciones de cambio y distribución; y la apreciación de la igualdad y las desigualdades de los hombres -consistente en "lo suyo de cada quien"- corresponde al contenido axiológico de la justicia, el cual debe estar siempre en función de que cada hombre logre sus fines temporales y trascendentales.

Por ello, se estima que lo justo es lo proporcional y lo injusto es lo desproporcionado, o dicho en otras palabras, injusto es que se nos atribuya más de lo debido, así como menos de lo que sería adecuado.

¹⁰ Gómez Robledo, Antonio. Meditación sobre la Justicia. Pag. 201.

B) División de la Justicia

La justicia se divide, según Preciado Hernández,¹¹ en:

- a) General o legal.
- b) Particular.

Y esta última, a su vez, en:

- b.1) Distributiva.
- b.2) Conmutativa.

La justicia general o legal considera los actos humanos en relación con lo que exige la conservación de la unidad social y el bien común.

La justicia particular establece la relación de correspondencia de los particulares entre sí o frente a la comunidad.

La primera, regula los derechos de la sociedad y se le llama legal porque son las leyes humanas las que determinan propiamente las conductas encaminadas a la obtención del bien común que la sociedad tiene derecho a exigir.

La justicia particular se subdivide en distributiva y conmutativa porque el hombre posee un determinado status que le otorga derechos frente a la sociedad y frente a sus semejantes o a la sociedad cuando esta se coloca en el mismo nivel que los particulares.

En aras a los derechos que todo individuo posee frente a la sociedad, la justicia distributiva debe asignar y reconocer a cada uno su participación en el bien común, así como las cargas con que los particulares deben contribuir.

La justicia conmutativa rige las operaciones de cambio y en general todas las operaciones en que se comparan objetos. En este caso, la idea de igualdad implícita en la noción de justicia se expresa bajo la forma de una ecuación aritmética en la que se comparan dos términos. De esta manera existe equivalencia entre la prestación y la contraprestación o entre un delito y su correlativa pena.

En el caso de la justicia distributiva, se dijo que ésta le debe reconocer al individuo su participación en el bien común distribuable y correlativamente

¹¹ Vid. Preciado Hernández, Rafael. Op. Cit. Pág. 214.

las cargas con las que éste debe contribuir, pero como no todos los individuos son iguales, ni contribuyen en la misma proporción al bien común, el criterio racional de la justicia distributiva es el de una igualdad proporcional o geométrica porque comprende cuatro términos: los sujetos de la relación y la calidad o capacidad de esos sujetos; en donde uno de los sujetos es la comunidad y el otro es cada uno de los particulares; y respecto de las calidades, se trata de la necesidad de la comunidad de percibir aportaciones de los particulares, y por otro lado, de la posibilidad del particular de contribuir proporcionalmente a su situación individual concreta.

La justicia general y la justicia distributiva rigen relaciones de integración y de subordinación, es decir se trata de relaciones cuyas partes no se encuentran en un mismo plano.

La sociedad, como sujeto activo de la justicia general, forma un todo respecto a sus partes que son los individuos; estos mantienen la vida del todo y éste es precisamente el motivo por el cual se encuentran subordinados a las exigencias del bien común.

De esta manera se definen los fundamentos filosóficos de la obligación que todo ciudadano tiene de contribuir, según su capacidad, al gasto público.

A este respecto, Rafael Preciado Hernández expone lo siguiente:

"El impuesto es una carga establecida para el sostenimiento de la organización del Estado y de los servicios públicos, que se traducen en un bien común distribuido; de ahí que todos los miembros de la comunidad estén obligados a pagar proporcionalmente los impuestos: pero esta relación que se establece entre los particulares y la comunidad por razón del impuesto, puede ser contemplada ya sea desde el punto de vista del derecho que la comunidad tiene de exigir a cada uno de los particulares su aportación proporcional (caso de la justicia general), o bien desde el punto de vista del derecho que asiste al particular de que se le asigne precisamente la cuota proporcional a su situación concreta (caso de la justicia distributiva). Así, esta igualdad proporcional que debe observarse en los impuestos, puede ser violada por parte de la autoridad, o por parte de

los ciudadanos: se infringe la justicia distributiva cuando la autoridad asigna una cuota desproporcionada al particular; se infringe la justicia general, cuando el contribuyente deja de pagar la cuota que le corresponde".¹²

C) La Equidad

La equidad no se identifica propiamente con el concepto de justicia, sino que la supone, pues se refiere a la aplicación del derecho. Lo equitativo no es meramente lo justo legal, sino una adecuación de éste último.

Aristóteles se ocupa de la equidad en el libro quinto de su *Ética Nicomaquea* y en el primero de la *Retórica* y establece que "no son cosas absolutamente idénticas, pero tampoco diferentes genéricamente".¹³ Por ello, puede decirse que no existe contradicción entre ambos conceptos, sino complementariedad.

"...Lo equitativo parece que es justo, pero es equitativo lo justo más allá de la ley escrita".¹⁴

Como se decía en líneas anteriores, por virtud de la equidad se adecua la norma general a las situaciones particulares y éste es precisamente el problema que plantea la elaboración del ordenamiento impositivo y que consiste en determinar si un caso dado está o puede estar comprendido en la regla general.

En relación a la equidad tributaria, la solución de este problema implica la consideración de dos cuestiones, ya sea que se le contemple desde el punto de vista de la norma o desde el punto de vista del caso concreto: en el primer punto se deberá fijar el sentido y el alcance específicos de la norma jurídica que se habrá de aplicar; y en el segundo, se deberán valorar las circunstancias particulares del contribuyente o de los grupos de contribuyentes. Ahora bien, ambas premisas deberán integrarse a través de un silogismo, en el que la premisa mayor será la norma jurídica que se pretende aplicar, la premisa menor será el caso concreto, y la conclusión será el *Quantum* de la obligación tributaria.

12 Preciado Hernández, Rafael. *Op. Cit.* pp. 215 y 216.

13 Aristóteles. *Ética Nicomaquea*. Pag. 76.

14 *Idea*. Pag. 76.

Para finalizar este inciso puede establecerse que cuando las antinomias de la justicia se presentan y esto imposibilita la aplicación genérica de la justicia formal, es imprescindible recurrir a la equidad, pues como sostiene el Doctor Arturo De la Cueva:

"La justicia formal ha sido entendida como el principio bajo el cual los seres de la misma categoría deben ser tratados de la misma manera; pero la aplicación de tal justicia formal, lisa y llanamente, sería posible si todos los seres se encontraran encuadrados en estructuras de características uniformes y una de las causas del descontento social y humano se deriva precisamente de la preferencia de unas características sobre otras.

De ahí que la equidad torna a disminuir la desigualdad ante la imposibilidad de establecer una justicia formal perfecta..."¹⁵

Así pues, desde nuestra particular opinión se considera que la equidad es el criterio racional que exige tratar de manera igual a los iguales y de manera desigual a los que no lo son, criterio que, siguiendo a Aristóteles, se entiende asimismo como correctivo de la rigidez de la justicia formal, pues como dice el estagirita "lo equitativo es en verdad justo pero no según la ley, sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La naturaleza de lo equitativo es una rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general"; ya que de lo contrario, la aplicación genérica y ciega de la justicia formal derivaría en una auténtica injusticia.

¹⁵ De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Pág. 51.

2. LA JUSTICIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINAL

A) Conceptualización de la Proporcionalidad y Equidad

A groso modo, puede afirmarse que la justicia tributaria se traduce en el hecho de que los sujetos obligados a contribuir al gasto público, lo hagan atendiendo a su respectiva capacidad económica, por un lado, y por el otro, que todos aquellos que se encuentren en condiciones similares sean tratados por igual, y los que no, que sean tratados en forma desigual. En síntesis, este es el significado de los términos de proporcionalidad y equidad.

Estas ideas se encuentran contenidas en una u otra forma en diversos ordenamientos constitucionales, así tenemos que en el punto número 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, se consignó:

"Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades".

Los artículos 8, 339 y 340 de la Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812, prescriban lo siguiente:

Art. 8.- Está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado".

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

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

El artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano suscrito en la Ciudad de México, el 18 de diciembre de 1822 estatuyó:

Art. 15.- "Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado".

Asimismo, en el artículo 36 del Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana fechado en la Ciudad de México, el 16 de junio de 1856 se asentó-

Art. 36.- "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que reside, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

En la Constitución de 1857 se insertó en el artículo 31 fracción II -que por reforma del 10 de junio de 1898 se trasladó a la III y que actualmente contempla la Constitución de 1917 en la fracción IV del mismo numeral- la obligación de los mexicanos de:

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

Sin embargo, a pesar de la constante presencia de estos términos a través del constitucionalismo mexicano, persiste la indefinición de los mismos, pues su sola mención no esclarece el contenido de lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad de la ley impositiva.

Esta ha sido una de las cuestiones más debatidas en la doctrina tributaria, y en un intento de sistematizar los criterios sostenidos al respecto, se enuncian los más representativos:

El Licenciado Ernesto Flores Zavala¹⁶ estima que los términos "proporcional y equitativa" conjuntamente integran la justicia fiscal, y fundamenta su opinión en la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad".

Así mismo, considera que la justicia fiscal se realiza a través de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad.

El de generalidad implica que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y, aplicado a cada impuesto individualmente considerado,

16 Vid. Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pag. 192.

debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos sujetos cuya situación coincida con la que ley señala como hecho generador sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen para todos los sujetos obligados, igual sacrificio mínimo. Este mismo principio referido a un impuesto aislado debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora del crédito fiscal coincida con el supuesto normativo, deben ser tratados en condiciones de igualdad, si son iguales, y en condiciones de desigualdad si son desiguales.

Por su parte, el Licenciado Emilio Margafn Manautou¹⁷ afirma que los conceptos de "proporcionalidad" y "equidad" tienen un significado distinto. La proporcionalidad consiste en que el tributo debe comprender por igual, a todos aquellos individuos que se encuentran en la misma situación o circunstancia; la equidad se traduce en que el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.

Para el Doctor Ignacio Burgoa¹⁸ la equidad se traduce jurídicamente en el tratamiento normativo desigual para los desiguales e igual para los iguales en el ámbito socio-económico de un país; la equidad contiene implícito el imperativo de contribuir al gasto público del Estado, pero como en toda colectividad existen y operan distintas situaciones económicas, la legislación debe normarlas diversamente; por consiguiente, todas aquellas que se encuentren en una misma situación abstracta, deben tener las mismas obligaciones y derechos circunstancia que denota la equidad.

Para él, la equidad entraña el ángulo cualitativo del sistema impositivo y la proporcionalidad, al relacionarse directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentren en el supuesto normativo, entraña el ángulo cuantitativo de dicho sistema.

El desaparecido maestro Servando J. Garza brillantemente considera que la primera cuestión a resolver consiste en precisar si los conceptos de "proporcionalidad y equidad" son contrarios, coincidentes o excluyentes, y para ello

¹⁷ Vid. Margafn Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Pág. 84.

¹⁸ Vid. Burgoa, Ignacio. Revista Panorama Fiscal. SHCF. No. 16. PP. 18 y 19.

afirma que la proporcionalidad debe comprenderse en su sentido matemático. Para los impuestos indirectos, la cuota debe ser fijada en proporción a la categoría o volumen del objeto gravado, pero no así en los impuestos directos personales, pues de lo contrario se estaría en presencia de una injusticia legal ya que la proporcionalidad en los impuestos directos se transforma de fórmula matemática de la cuota sobre el objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, que implica:

"...La nivelación del sacrificio que se realiza mediante la tarifa progresiva".¹⁹

De acuerdo a este razonamiento, concluye en que la proporcionalidad, al estar sustentada en un concepto de justicia, coincide con el de equidad, y que si ambos conceptos fueran contradictorios o excluyentes,

"...ninguna ley podría ajustarse simultáneamente porque su adecuación a una implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional (Fracción IV del Art. 31) liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa".²⁰

El Lic. Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia constitucional de proporcionalidad y equidad es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia distributiva:

"...La cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente los cargos, entre ellos los tributos. En la distribución de los cargos, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta los distintas capacidades contributivas de los ciudadanos".²¹

19 J. Garza, Servando. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Pag. 70.

20 Op. Cit. Pag. 72.

21 De la Garza, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Pag. 265.

En la doctrina extranjera se encuentran opiniones trascendentes como la de Dino Jarach, quien manifiesta que la igualdad tributaria significa la identidad en el tratamiento de quienes reúnen condiciones iguales de capacidad contributiva, y en relación a la proporcionalidad sostiene que ésta debe medirse en relación a la capacidad económica del sujeto pasivo y no respecto a la base del impuesto, lo que justifica la progresividad de las tarifas.

"Debe haber igual proporcionalidad de acuerdo a la capacidad y no a la riqueza, porque de lo contrario, sería igual que admitir como legítimos y válidos sólo los impuestos proporcionales".²²

Fritz Neumark²³ afirma que la igualdad en la imposición se refleja en el hecho de que las personas que estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo y en cuanto a la proporcionalidad, considera que se sustenta en la capacidad de pago personal e individual.

Finalmente, el tratadista John F. Due²⁴ indica que la equidad es una meta-primordial de todo sistema fiscal, y la entiende como la distribución armónica de la carga impositiva en función de la distribución de los ingresos, considerada óptima por el consenso de opiniones en la sociedad contemporánea, y concluye que la equidad está íntimamente ligada a la capacidad de pago y por eso, aquellos que tienen igual capacidad deben contribuir en igual forma y los de mayor capacidad deben pagar más que aquellos que se hallan en posición menos ventajosa.

Este recorrido doctrinario nos permite concluir que existe uniformidad de ideas respecto a que el impuesto debe ser pagado de manera general y la carga fiscal debe ser la misma para todos aquellos cuya situación sea coincidente y distinta para aquellos que se encuentren en condiciones desiguales.

22 Jarach Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Pag. 101.

23 Vid. Neumark, Fritz. Principios de la Imposición. Pag. 84.

24 Vid. F. Due, John. Análisis Económico de los Impuestos. Pag. 76.

B) Opinión Personal

Del apartado antecedente se advierte que en el fondo, los elementos de la justicia tributaria, es decir, la proporcionalidad y equidad, son considerados de manera casi uniforme, por lo que el punto sujeto a debate es, en puridad, de carácter conceptual.

Abordar el tema de la justicia tributaria implica necesariamente aplicar la noción genérica de la justicia y, como ya se expuso, en esta materia rigen los principios de la justicia general y la justicia distributiva, lo que traducido en la obligación constitucional prevista en la fracción cuarta del artículo 31, se concreta en el hecho de que todos los obligados a contribuir al gasto público lo hagan en concordancia a su respectiva capacidad económica y que todos aquellos que se encuentren en determinada circunstancia sean tratados por igual y los que no, en forma desigual.

De lo anterior se desprende que la equidad es el principio rector de la justicia distributiva y, en consecuencia, los términos de "proporcionalidad y equidad" son dos elementos de la justicia tributaria.

Esto nos lleva a una conclusión que nos parece trascendente:

La proporcionalidad y la equidad, como elementos del concepto de justicia tributaria son coincidentes entre sí, cuyos ámbitos de aplicación son independientes.

La proporcionalidad denota la igualdad del impacto tributario, es decir, del mayor o menor sacrificio para contribuir. Se trata del concepto de justicia tributaria dirigido en sentido vertical: quienes tengan similar capacidad contributiva deben soportar idéntica carga tributaria y quienes tengan menor o mayor capacidad, soportarán una carga fiscal cuantitativamente inferior o superior, respectivamente.

La equidad alude a la generalidad impositiva. Se trata del concepto de justicia tributaria dirigido en sentido horizontal.

Todos aquellos que se encuentren en una situación similar deben ser tratados idénticamente y quienes se encuentren en situaciones diversas deben ser tratados de manera cualitativamente distinta en relación a sus propias diferencias.

Por último, si el concepto de justicia tributaria está integrado por la unión de los dos elementos analizados, es inobjetable que la ausencia de ambos o de alguno de ellos tendrá como consecuencia que dicho concepto no pueda predicarse válidamente y un impuesto que así fuese decretado, sería lógicamente injusto.

3) LA JUSTICIA DESDE EL PUNTO DE VISTA JUDICIAL

La proporcionalidad y equidad de una ley impositiva son principios innegables de la justicia tributaria y la actitud de nuestro Máximo Tribunal frente al análisis de dicha justicia en un impuesto en lo individual, ha sido vaga y hasta contradictoria.

Para tener una visión de conjunto se hará una reseña de las posturas que sobre la proporcionalidad y equidad ha adoptado la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de la cual se podrán advertir dos corrientes interpretativas:

A) Tesis de Ignacio L. Vallarta

Esta tesis predominó desde el siglo pasado hasta el primer cuarto del presente y se consolidó aún más al dictarse sentencia en el amparo promovido en 1879 por las fábricas de hilados y tejidos de Tlaxcala, Coahuila y Nuevo León.

Las compañías quejasas argumentaron la inconstitucionalidad del impuesto a la industria textil por carecer de los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por la Constitución, ya que éste gravaba las inversiones de la industria textil establecida en sólo tres Estados de la República y por que concedía una exención de los industriales con inversiones menores de \$500.00.

El Ministro Vallarta, siguiendo la opinión del Juez Marshall, sostuvo que el legislador tenía facultades amplísimas para fijar los gastos del Estado, así como para decretar los impuestos suficientes a cubrirlos, por lo que podía ejercer la potestad tributaria sin ninguna restricción.

En síntesis, el criterio de Vallarta consistía en que la justicia tributaria reside en el equitativo reparto de los impuestos que en su conjunto integran el sistema tributario, por lo que corresponde al legislador realizar dicho reparto con criterio soberano y la única garantía contra una imposición injusta se encuentra en la estructura misma del gobierno: el sufragio o la rebelión.

El ilustre jurista Vallarta decía:

"En ningún sistema de gobierno los intereses populares están más garantizados que en el representativo que nosotros tenemos. Si el poder que ha de decretar el impuesto no emana del pueblo, cuando aquél abuse, éste no puede buscar el remedio de sus males más que en la rebelión.

Es una de las excelencias del sistema inglés que hemos adoptado en este punto, no dejar que se llegue a estos peligrosos extremos. Si el diputado no ha de dar más recursos al gobierno que los que sus comitentes quieran o permitan, es seguro que el pueblo no tendrá que lamentar los abusos legislativos en materia de impuestos. Pero todo esto, como se ve, está sapientísimamente calculado bajo la base de que exista de verdad el sistema representativo, de que el pueblo nombre sus diputados, de que éstos, sobre toda consideración, atiendan a los intereses cuya guarda se les ha confiado. Si nada de esto sucede... entonces ni se puede culpar a las instituciones de los abusos de poder que de su inobservancia se siguen ni menos ir a los tribunales en demanda de remedios que reagran el mal, confundiendo la naturaleza, misión y atribuciones de los poderes públicos.

Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales, dicen los americanos, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hallados sin remedio y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo: y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución esta corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger y amparar los derechos del hombre contra toda opresión.

Expuestas así las opiniones que profeso sobre la teoría

constitucional del impuesto, no necesito ya decir que creo que no cabe el amparo por el capítulo que he estado examinando; más aún, que esta Corte es incompetente para juzgar de los actos del Congreso, y resolver si la cuota del impuesto sobre las fábricas es o no proporcionada al capital. Entiendo que este caso cae de lleno bajo el imperio del principio que proclama decisiva y concluyente la resolución del legislador, sin recurso alguno entre los tribunales. Si se tratase aquél de algún grande abuso del Congreso; si este hubiere querido que el erario viviera sólo de las fábricas hasta devolverlas; si a título de impuesto hubiera decretado una expropiación; si hubiera, en fin, cometido una flagrante y palpable infracción de los principios de la proporción y de la equidad, habría entonces en mi sentir, lugar al amparo; pero como nada de esto sucede, lo creo infundado e improcedente.²⁵

B) Tesis Maldonado

La segunda corriente interpretativa se inició a partir de 1925, en que se dictó la conocida ejecutoria del asunto Aurelio Maldonado, estableciendo la capacidad de los Tribunales Federales para conocer de la inconstitucionalidad de leyes impositivas cuando fuesen exageradas o ruinosas, lo que equivalga a la violación del principio de justicia tributaria.

La Corte consideró en esa ejecutoria que los conceptos de proporcionalidad y equidad en los impuestos, establecidos en el artículo 31 fracción cuarta constitucional, no deberfan considerarse como simples recomendaciones, aunque estuvieran precisados fuera del capítulo relativo a las garantías individuales.

La Corte expresó lo siguiente:

IMPUESTOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que si está capacitado el Poder Judicial Federal, para

²⁵ Vallarta, Ignacio. Votos. Tomo II, pp 1-39.

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 que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo treinta y uno de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel 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, negara 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 podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.

3a. Ep., T. XVII, p. 1013, Amparo administrativo en revisión Maldonado, Aurelio; 20 de octubre de 1925, unanimidad de 8 votos.

C) Tesis Carreño

La segunda corriente interpretativa de la proporcionalidad y equidad se consolidó al resolverse el amparo promovido por los cines "Florida" y otros, en el año de 1944, en contra de los impuestos que la Legislatura local había aprobado sobre los ingresos brutos obtenidos por las empresas de espectáculos, en el que se alegó que los medios de protección aceptados por Vallarta, no eran efectivos, ya que no consideraba que el sistema electoral de México, no protegía al pueblo de la aprobación de impuestos injustos. Con esta tesis, de

la cual fue ponente el Señor Ministro Franco Carreño, se ratificó en definitiva la Facultad de la Corte de examinar los principios de justicia tributaria de proporcionalidad y equidad.

Se transcribe parte de esa ejecutoria:

"...la tesis anterior (de Vallarta) hace suponer la existencia de una auténtica libertad y pureza democráticas, así como unos ciudadanos poseídos de una clara conciencia de su personalidad y de su elevada preparación cívica, que sólo pueden ser el resultado de una larga evolución histórica a través de los siglos, como en el pueblo inglés o en el suizo. Admitir estos supuestos en México, un país joven en formación, equivale a cerrar los ojos a nuestra realidad social..."

"...el argumento que consiste en considerar que el legislador ejecuta un acto de soberanía al decretar las contribuciones que no puede ser examinado por el Poder Judicial, carece de valor, si se considera que de acuerdo con la disposición del artículo 133 Constitucional, la Constitución Política es la Ley suprema de la Unión, y establece la supremacía de la Constitución, no de los tres poderes. Y el Órgano que mantiene en vigor esa supremacía es precisamente el Poder Judicial Federal, por lo que todas las leyes que se dicten por el Poder Legislativo, deben sujetarse a la Constitución. De no ser así, ninguna norma legal del Poder Legislativo podría ser jamás materia del juicio de garantías..."²⁶

D) Tesis Bartlett

En el amparo interpuesto por el Lic. José Mariano Noriega, del año de 1944, contra la clasificación de los causantes en Cédula V del Impuesto Sobre la Renta, del cual fue ponente el Señor Ministro Manuel Bartlett, se sostuvo la legitimidad del poder judicial para examinar a fondo cualquier impuesto a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad.

26 SJF. 5a. época, tomo LXXII, p.p. 6014 a 6031.

El Ministro Bartlett encontró al examinar el artículo 10. de la ley vigente en aquel año, que el objeto del impuesto era gravar la utilidad, la renta, los arrendamientos, los honorarios y otro tipo de ingresos netos percibidos por los causantes; sin embargo, con las reformas que se introducían en la Cédula V para establecer la clasificación por ingresos, el legislador desconocía el principio de la utilidad gravable y daba facultades decisorias a la autoridad administrativa, para fijar la capacidad económica del contribuyente y determinar el impuesto, cuando éste debía ser señalado por la propia ley. El amparo fue concedido porque se consideró que si la propia ley aceptaba un criterio de proporcionalidad y equidad y después lo desconocía en alguno de sus artículos, contravenía los principios que la Constitución establece.

A continuación se transcribe la parte medular de este fallo:

PROFESIONISTAS, IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LOS.- Es en el artículo 10., de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en donde se reflejan con mayor claridad las exigencias constitucionales de proporcionalidad y equidad en el tributo, pues el legislador, con muy buen criterio, divide en grupos o cédulas a los causantes de ese impuesto, fijando para cada uno de ellos la tarifa o monto de la carga fiscal que deben causar, según la mayor o menor facilidad con que obtienen sus utilidades. Ahora bien, esto acontece con los causantes catalogados dentro de las cuatro primeras cédulas, pero no así con los de la cédula V, que corresponde al artículo 27 de la Ley porque el legislador al fijar el gravamen que deben cubrir las personas que se dediquen al ejercicio de profesiones liberales, artísticas o innominadas, parece repudiar, y de hecho repudia, las bases constitucionales que le sirvieron de norma para elaborar el referido artículo 10. y los subsecuentes que señalan las tarifas que corresponden a los causantes de las otras cuatro cédulas, e impone a los de la quinta, un tributo que hace derivar, no de las utilidades que perciben estos causantes, sino de la categoría en que se clasifique a los mismos; sistema

* Provenientes del ejercicio de las profesiones liberales.

éste que se aparta por completo de los principios que informaron la creación del indicado artículo y contraria los extremos del artículo 31 de la Constitución Federal, en su fracción IV, porque no establece la proporción en que cada profesionista debe pagar el impuesto. Por otra parte, el impuesto sobre la renta debe ser cubierto conforme a lo estatuido por el artículo 4o. de la citada Ley, en la forma y términos que previene el Reglamento; y éste, en su artículo 104, establece las siguientes bases: que las Oficinas Exactoras en los Estados y Territorios y la Junta Calificadora en el Distrito Federal, según su jurisdicción, son las que deben clasificar a los contribuyentes en la categoría que les corresponda, de las siete señalados en el artículo 27 de la ley, atendiendo al volumen de negocios, a las erogaciones, al prestigio profesional o artístico y a las informaciones que se obtengan de casos similares, es decir, que no es la ley la que fija el impuesto, sino el criterio de la autoridad administrativa, pues es ésta la que en definitiva determina sobre la capacidad económica del contribuyente y la productividad de su actividad profesional o artística, y fija consiguientemente el tributo que deba pagarse, dentro del amplísimo cuadro de siete categorías y mediante reglas sujetas a su discriminación, también dentro de un margen de amplitud e imprecisión, pues los datos correspondientes están sujetos a su criterio subjetivo, sin tomar en cuenta los ingresos reales del causante a quien no se le da intervención alguna, ya sea para proporcionar esos datos, para objetarlos, aclararlos o desvirtuarlos, en consecuencia el sistema adoptado por el artículo 104 a que se ha hecho referencia, infringe los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Federal, pues si bien el Congreso grava el ejercicio de las profesiones liberales y artísticas, en cuanto establece el tributo, no es ese órgano el que fija su cuantía, sino que son las autoridades encargadas de su aplicación, las que, atendiendo circunstancias concurrentes o desatendiéndolas a su arbitrio, lo determinan, lo cual es contrario al susodicho artículo 31

constitucional. También se aparta el artículo 104 del Reglamento de las tendencias fiscales del artículo 1o., de la Ley; porque ordena que una vez hecha la clasificación no podrá variarse en dos años, y porque el impuesto debe pagarse por semestres anticipados. Al establecer la inconstitucionalidad del gravamen, no en sí mismo, sino en cuanto a las bases que fija el Legislativo para su exacción, el Poder Judicial, no se entromete, ni menos usurpa funciones de aquél, sino que se limita a hacer una intervención racional y jurídica de la ley tributaria, frente a las normas constitucionales, suprema ley en toda la República, por cuya aplicación está obligado a velar; y es lo que ocurre en el presente caso, en el que la tributación a cargo de los profesionistas, se aparta de las normas que el mismo legislador fijó para la percepción del Impuesto sobre la Renta. Podría decirse que es al Poder Legislativo a quien compete legislar en materia económica con total abstracción de los demás poderes, pero no debe perderse de vista que el Legislador está compelido por los mandatos de los artículos 31 y 73 de la Constitución, no solamente a establecer contribuciones para los gastos públicos, sino también a fijarlos en su cuantía y proporcionalidad, y los artículos 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 104 de su Reglamento no satisfacen tales exigencias.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del día seis de septiembre de mil novecientos cuarenta y cuatro.

E) Tesis Recientes

A continuación se transcriben algunas de las tesis recientes más representativas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Jurisprudencia No. 51

Impuestos: Equidad y Proporcionalidad de los

Aunque la Jurisprudencia sentada por la Suprema Corte en

ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el poder judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción 1 del Artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del poder legislativo.

Sexta Epoca: Primera Parte:

Vol. XLI. Pag. 198. A. R. 190/57. Fomento Inmobiliario, S. A. Mayoría de 15 Votos.

Vol. XLI, Pag. 198. A. R. 44/58, H.E. Bouchier Sucesores, S. A. Mayoría de 14 Votos.

Vol. XLVI, Pag. 253, A. R. 3923/58. La Itsmena, S. A. Compañía de Bienes Inmuebles. Mayoría de 15 Votos.

Vol. XLVII, Pag. 38. A. R. 2742/57. Inmuebles Continental, S. A. Mayoría de 14 Votos.

Vol. LVI, Pag. 128. A. R. 1909/58. El Refugio, S. A. Mayoría de 15 Votos.

Jurisprudencia 1917-85. I Parte, Pleno.

Jurisprudencia No. 98

Proporcionalidad y Equidad Tributario Establecidos en el Artículo 31 Fracción IV, Constitucional.

El Artículo 31, Fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de mas elevados recursos; expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionada. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación

de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Epoca: Primera Parte:

Vols. 181-186. A. R. 5554/83.- Compañía Cerillera "La Central", S. A. Mayoría de 14 Votos.

Vols. 187-192. A. R. 2502/83.- Servicios Profesionales Toltaco, S. C. Mayoría de 16 Votos.

Vols. 187-192. A. R. 441/83.- Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. Mayoría de 14 Votos.

Vols. 187-192. A. R. 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. Mayoría de 14 Votos.

Vols. 187-192. A. R. 5413/83. Fabrica de Loza "El Anfora", S. A. Mayoría de 15 Votos.

Jurisprudencia No. 7

Impuestos, el aumento considerable en el monto de los, no demuestra necesariamente que sean desproporcionados e inequitativos.

Si bien es cierto que de conformidad con lo establecido por el artículo 31 fracción IV, de la constitución las contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, sin embargo, no se puede estimar que el aumento considerable en el monto de un impuesto demuestre que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, pues, en la determinación del mismo, son múltiples los factores que se deben tener en cuenta, como la capacidad contributiva, las necesidades colectivas que deben satisfacerse, la redistribución de la riqueza, etc., por lo que el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa, necesariamente que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV, de la constitución.

Amparo en revisión 8993/83.- Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S. A. 19 de marzo de 1985, Unanimidad de 16 Votos.

Precedentes:

Amparo en revisión 352/84.- Planta Pasteurizadora Durango, S. A. de C. V. 26 de marzo de 1985, Unanimidad de 16 Votos.

Amparo en revisión 239/84.- Triplay y Maderas del Norte, S. A. 26 de marzo de 1985, Unanimidad de 16 Votos.

Amparo en revisión 9622/83.- Importadora y Exportadora de Marmol, S. A. 26 de septiembre de 1986, Unanimidad de 19 Votos.

Amparo en revisión 7876/83.- Armher de México, S. A. 7 de octubre de 1986, Unanimidad de 17 Votos.

Informe 1986, I Parte, Pleno, Pag. 645.

Impuestos, Validez Constitucional de los. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo; y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Ahora bien, si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será inconstitucional. Aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado pueden desprenderse diversos criterios. Así se ha sostenido que si bien el artículo 31 Constitucional, que establece tales requisitos como derecho de todo contribuyente no está en el capítulo relativo a garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías.. cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que no

se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual. Este tribunal ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

Referencias:

Septima Epoca, Primera Parte.

Vol. 62, Pag. 31, A. R. 6168/63. Alfonso Cordoba y Coags. (Acums.). Mayoría de 18 Votos.

Vols. 97-102, Pag. 108. A. R. 1597/65. Pablo Legorreta. Chauvet y Coags. Unanimidad de 18 Votos.

Vols. 145-150, Pag. 123. A. R. 3658/80. Octavio Barocio. Unanimidad de 16 Votos.

Vols. 181-186, A. R. 5554/63. Compañía Cerillera La Central, S. A. Mayoría de 14 Votos.

Vols. 187-192, A. R. 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. A. Mayoría de 16 Votos.

"...La garantía de la igualdad en realidad establece: que las leyes deben tratar igualmente a los iguales en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas, en la materia regulada por el régimen legal de que se trate, para determinar quienes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aún deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate. En ambas determinaciones se trata de

trascender las apariencias de la igualdad aritmética para discernir desigualdades esenciales y hallar el modo de compensarlas mediante obligaciones o exenciones legales que iguallen ante la ley a todos los comprendidos en su regla.

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

7a. Ep., Vol. 50, 1a. pte., p. 35, Amparo Administrativo en revisión 3808/63, Cartuchos Deportivos de México, S. A., 27 de febrero de 1973, unanimidad de 20 votos.

"...los cuotos progresivos de los artículos 125, fracción XII, y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del obligado, pues el punto de partida de toda progresión fiscal arranca del principio de la capacidad contributiva del causante, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que ésta sólo opera respecto a las personas que tienen igual situación económica..."

INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, 1970, SALA AUXILIAR, PAGS. 27/28.

Impuestos, Proporcionalidad y Equidad de los, Falta de Prueba.
Si de autos no aparece probado fehacientemente que el impuesto que se impugna es desproporcionado e inequitativo, y por ello, ruinoso, no basta el simple dicho del causante en tal sentido.

PLENO, SEPTIMA EPOCA, VOLUMEN 61, PRIMERA PARTE, PAGINA 37.

"...la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación, los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual..."

A.R. 4291/58. FERRER, S. A., EJECUTORIA DE FECHA 2 DE JUNIO DE 1970.

"...Cuando la fracción IV del artículo 31 Constitucional exige que la ley impositiva sea equitativa, lo que quiere en rigor es que el impuesto sea igual para todos los que se encuentren dentro de la situación jurídica abstracta e impersonal determinada por la ley.

INFORME A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION DEL AÑO 1969.

"El límite constitucional a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir la fuente de imposición fiscal, porque ello equivaldría o aniquilarse a sí mismo (o sea el acreedor o sujeto activo de la relación tributaria) junto con el sistema económico de un país.

Amparos:

Amparo en revisión 6051/57.

Amparo en revisión 3444/57.

Amparo en revisión 2536/56.

Amparo en revisión 40/57.

Amparo en revisión 668/57.

Amparo en revisión 3160/57.

Amparo en revisión 5397/59.

Amparo en revisión 7584/57.

Informe 1969. Sala Auxiliar. Pag. 52.

INFORME DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. 1969,
SALA AUXILIAR, PAGINA 52.

"...La equidad toralmente, es la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en toles condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. debiende variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad. Ahora bien, los preceptos especificados no cumplen con los anteriores requisitos pues, por una parte al permitir en un caso la deducción de un gasto y prohibirlo en otros, a pesar de ser de la misma naturaleza, propicia que contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica frente a la ley sean colocados en situación desigual, pues mientras los que pueden hacer la deducción verán disminuir su ingreso gravable, los que no pueden hacerlo lo verán incrementado, atentándose contra la equidad en los tributos".

INFORME DE LA PRESIDENCIA DE LA H. SUPREMA CORTE, CORRESPONDIENTE AL AÑO DE 1984, PAG. 325.

NOMINAS, IMPUESTO SOBRE, LA TASA FIJA DEL 2% PREVISTA EN EL ARTICULO 45-H DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- La tasa fija del dos por ciento sobre el total de las erogaciones para el cálculo del monto del impuesto sobre nóminas, establecida por el artículo 45-H de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes del impuesto sobre nóminas a la que atiende este gravamen ésta en relación directa con los gastos o erogaciones que realicen por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

Amparo en revisión 2159/88.- Francisco de Icaza Dufaur.- 23 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1718/88.- Alcón Laboratorios, S. A. DE C. V. 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 143/89.- Panificadora Churubusco, S. A. DE C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1717/88.- Constructora Maple, S. A. DE C.V.- 5 de septiembre de 1989.- Mayoría de diecisiete votos.

Amparo en revisión 2286/89.- Johnson de México, S. A. DE C. V.- 5 de septiembre de 1989.- Mayoría de diecisiete votos.

Fuente.- Informe de la S.C.J.N-1989, Pleno, Primera Parte.

NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTICULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE COLOCAN EN PLANO DE IGUALDAD A TODOS LOS SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO.-

Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete que establecen el impuesto sobre nóminas, cumplen con el principio de equidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El artículo 45-G, antes indicado, señala que el objeto de dicho gravamen lo constituyen las erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado e igualmente, establece que los sujetos pasivos del tributo son las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, efectúen esas erogaciones. Esta Suprema Corte ha sostenido que la equidad tributaria consiste en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que, en esas circunstancias deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación. El artículo 45-G mencionado cumple con tal requisito, toda vez que señala como sujeto del impuesto sobre nóminas a las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado. Por tanto, todas las personas que efectúen tales erogaciones en el Distrito Federal son sujetos pasivos del mencionado impuesto sobre nóminas, razón por la cual el citado artículo 45-G satisface los requisitos de universalidad y generalidad respecto de quienes se ubiquen en la hipótesis de dicho gravamen.

Amparo en revisión 2159/88.- Francisco de Icaza Dufour.-
23 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1718/88.- Alcon Laboratorios, S. A. DE
C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 143/89.- Panificadora Churubusco, S.
A. DE C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis
votos.

Amparo en revisión 2282/88.- Aplicaciones Farmacéuticas,
S. A. DE C. V.- 5 de septiembre de 1989.- Mayoría de
dieciséis votos.

Amparo en revisión 3008/88.- Grupo Industrial Myasa, S.
A. DE. C. V.- 5 de septiembre de 1989.- Mayoría de dieciséis
votos.

Fuente.- Informe de la S.C.J.N. 1989, Pleno, Primera Parte.

NOMINAS, IMPUESTO SOBRE. LOS ARTICULOS 45-G A 45-I DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO.- Los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, que establecen el impuesto sobre nóminas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho principio consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deban contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, esto es, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes. Ahora bien, esa congruencia existe en el impuesto sobre nóminas mencionado, toda vez que su objeto, consistente en las erogaciones en dinero o en especie que se realizan como contra prestación por el trabajo personal subordinado, es indicativo de capacidad contributiva de los causantes, puesto que tales erogaciones son manifestaciones de riqueza de quienes las efectúan.

Amparo en revisión 2159/88.- Francisco de Icaza Dufour.-
23 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1718/88.- Alcón Laboratorios, S. A. DE.
C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 143/89.- Panificadora Churubusco, S. A.
DE C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 1659/89.- Promotora de Hoteles, S. A.
DE C. V.- 5 de septiembre de 1989.- Mayoría de dieciséis
votos.

Amparo en revisión 2282/89.- Aplicaciones Farmacéuticas,
S. A. DE C. V.- 5 de septiembre de 1989.- Mayoría de
dieciséis votos.

Fuente.- Informe de la S.C.J.N. 1989, Pleno, Primera Parte.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. LA LEY RELATIVA NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUESTO QUE SU OBJETO ES INDICATIVO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL SUJETO DEL IMPUESTO.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria consagrado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, la cual debe de analizarse en relación con el objeto del gravamen. Ahora bien, este requisito es respetado en la ley de impuestos de que se trata toda vez que el objeto del impuesto, consistente en los activos de las empresas, es indicativo de su capacidad económica.

Amparo en revisión 2679/89.- Metro-Sistemas, S.A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 20 votos; se resolvió, en la materia de la revisión, modificar la sentencia recurrida; por mayoría de 19 votos.

Amparo en revisión 2738/89.- I.H. Metálicos, S.A. de C.V.- 19 de septiembre de 1990.- Mayoría de 16 votos.

Amparo en revisión 3151/89.- Jorey, S.A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 18 votos.

Amparo en revisión 2517/89.- Refaccionaria Coahuila, S.A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

Amparo en revisión 3108/89.- Construcciones y Montajes Especializados, S.A.- 3 de octubre de 1990.- Se resolvió revocar la sentencia recurrida, en lo que es competencia del Tribunal Pleno y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: Por mayoría de 17 votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Noviembre de 1990. Número 35. Primera Parte. Tesis de Jurisprudencia del Tribunal en Pleno. Pág. 26

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 2o. DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 2o. de la Ley que establece dicho tributo, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que determina la tasa fija del dos por ciento para el cálculo del monto del impuesto al activo de las empresas cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes está en relación directa con sus activos. Al establecer este tributo, el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva total, como acontece en el impuesto sobre la renta, sino el limitada objeto consistente en los activos del contribuyente, en mérito de lo cual, la fijación de una tasa única no viola el principio de proporcionalidad, ya que cada sujeto tributará en proporción directa a su propia capacidad.

Amparo en revisión 2679/89.- Metro-Sistemas, S.A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 20 votos.

Amparo en revisión 2738/89.- T.H. Metálicos, S.A. de C. V.- 19 de septiembre de 1990. Mayoría de 16 votos.

Amparo en revisión 3151/89.- Jorey, S. A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 18 votos.

Amparo en revisión 2517/89.- Refaccionaria Coahuila, S.A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

Amparo en revisión 3108/89.- Construcciones y Montajes Especializados, S. A.- 3 de octubre de 1990.- Se resolvió revocar la sentencia recurrida, en lo que es competencia del Tribunal Pleno, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: Por mayoría de 17 votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Noviembre de 1990. No. 35 Primera Parte. Tesis de Jurisprudencia del Tribunal en Pleno. Pag. 32

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. ARTICULO 6o. DE LA LEY, AL ESTABLECER LAS EXENCIONES NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Activo de los Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, las sociedades de inversión y las cooperativas, los contribuyentes menores y los sujetos a bases especiales de tributación, los que están en periodo preoperativo, en el ejercicio de inicio de actividades o el subsecuente, y los que se hallen en el ejercicio de liquidación, no viola el principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque dichos sujetos exentos, tanto por sus características como por la naturaleza de sus actividades, están en situaciones distintas de las del resto de los contribuyentes de este impuesto, por lo cual ameritan un tratamiento fiscal desigual.

Amparo en revisión 2679/89.- Metro-Sistemas, S.A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 20 votos se resolvió, en la materia de la revisión, modificar la sentencia recurrida; por mayoría de 19 votos.

Amparo en revisión 2736/89.- T.H. Metálicos, S. A. de C.V.- 19 de septiembre de 1990.- Mayoría de 16 votos.

Amparo en revisión 3151/89.- Jorey, S. A.- 19 de septiembre de 1990.- Unanimidad de 15 votos.

Amparo en revisión 2517/89.- Refaccionaria Coahuila, S.A.- 3 de octubre de 1990.- Mayoría de 18 votos.

Amparo en revisión 3106/89.- Construcciones y Montajes Especializados, S. A.- 3 de octubre de 1990.- Se resolvió revocar la sentencia recurrida, en lo que es competencia del Tribunal Pleno, y negar el amparo a la quejosa en los siguientes términos: Por mayoría de 17 votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Noviembre de 1990. No. 35 Primera Parte. Tesis de Jurisprudencia del Tribunal en Pleno. Pag. 40

‘...IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LAS TARIFAS PROGRESIVAS.-

El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto....

Amparo en revisión 6051/57 Inmobiliaria Zafiro, S. A.

Amparo en revisión 3444/57 Isabel, S. A.

Amparo en revisión 2526/56 Bienes Inmuebles Bioba, S. A.

Amparo en revisión 40/57 La Inmobiliaria, S. A.

Amparo en revisión 7584/57 Negociación e Inmobiliaria Metropolitana, S. A.

INFORME 1969 SALA AUXILIAR. PAG. 51.

De la anterior reseña de las tesis recientes de nuestro máximo tribunal se concluye que si bien el Poder Judicial Federal ha analizado los principios de justicia que debe contener toda ley tributaria, no ha precisado un criterio general al respecto y ha declarado la inconstitucionalidad de un impuesto individualmente considerado, en los casos en que se demuestra plenamente la violación a los principios de proporcionalidad y equidad y los demás que deben contener las leyes que rigen al país. Sin embargo, a pesar de la suma trascendencia que implica la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación realiza en el ámbito tributario, por sus repercusiones en la economía y la estabilidad nacionales, la gran responsabilidad de construir un sistema tributario justo recae en el poder legislativo, ya que la Corte no interviene en la determinación de las fuentes tributarias, ni en la definición de los elementos del impuesto, ni tampoco puede realizar el análisis de los fenómenos económicos y sus repercusiones, sino que se encuentra limitada a declarar la inconstitucionalidad de un impuesto específico cuando éste es notoriamente excesivo o ruinoso, o que no cumpla el principio de equidad o que no se destine al gasto público.

CAPITULO IV DEL EQUILIBRIO TRIBUTARIO

1) JUSTICIA, DERECHO Y POTESTAD TRIBUTARIA

Si se discutiere la mayor o menor justicia de un sistema tributario, creemos que ninguno, en rigor, soportaría la prueba de estar exento de algún grado de inequidad por mínimo que sea. Sin embargo, la idea de que un sistema tributario sea perfectamente equitativo es sencillamente una utopía.

Se ha visto que el fenómeno impositivo fundamentalmente tiene un carácter económico y por ello, en este último capítulo se abordará principalmente el estudio del papel que desempeña el Derecho, vía tributación, para canalizar las relaciones económico-sociales en vista de obtener mejores niveles de vida para las mayorías, impulso al desarrollo económico y a la estabilidad, redistribución de la riqueza, etc., pero conservando siempre la flexibilidad necesaria que permita el desenvolvimiento de las diversas variables económicas que se encuentran presentes en el entorno social, pues no se puede dejar de aceptar la ocasional ineficacia del Derecho, que se deriva de problemas fundamentalmente económicos que salen de su alcance, y no de problemas intrínsecamente jurídicos.

A) Economía y Derecho.

Para remarcar la relación existente entre la economía y el derecho, se tomarán como referencias dos tesis clásicas que tratan el problema: la versión marxista del materialismo histórico y la del ius filósofo alemán Rudolf Stammler.

La versión marxista del materialismo histórico pretendió dar una explicación sólida y profunda sobre las relaciones existentes entre los fenómenos económicos y los demás factores de la vida social. Su tesis toral consiste en afirmar que los fenómenos económicos son los que determinan, preponderantemente, el acontecer social.

Carlos Marx sostuvo en 1859 que la anatomía de la sociedad no debe buscarse en la evolución del espíritu humano, sino en las condiciones materiales de la vida:

"...en la producción social de su vida, los hombres contraen determinadas relaciones necesarias e independientes de su voluntad, relaciones de producción, que corresponden a una determinada fase de desarrollo de sus fuerzas productivas materiales. El conjunto de estas relaciones de producción forman la estructura económica de la sociedad, la base real sobre la que se levanta la superestructura jurídica y política y a la que corresponden determinadas formas de conciencia social. El modo de producción de la vida material condiciona el proceso de la vida social, política y espiritual en general. No es la conciencia del hombre lo que determina su ser, sino, - por el contrario, el ser social es lo que determina su conciencia. Al llegar a una determinada fase de su desarrollo, las fuerzas productivas materiales de la sociedad chocan con las relaciones de producción existentes, o, lo que no es más que la expresión jurídica de esto, con las relaciones de propiedad dentro de las cuales se han desenvuelto hasta allí. De formas de desarrollo de las fuerzas productivas, estas relaciones se convierten en trabas suyas. Y se abre así una época de revolución social. Al cambiar la base económica, se revoluciona, más o menos rápidamente, toda la inmensa superestructura

erigida sobre ello. Cuando se estudian esas revoluciones, hay que distinguir siempre entre los cambios materiales ocurridos en las condiciones económicas de producción y que pueden apreciarse con la exactitud propia de las ciencias naturales y las formas jurídicas, políticas, religiosas, artísticas o filosóficas, en una palabra, las formas ideológicas en que los hombres adquieren conciencia de este conflicto y luchan por resolverlo.¹

Del párrafo anterior se pueden destacar dos ideas centrales:

- 1.- La estructura económica es la base real de los fenómenos sociales y la condicionante de la conciencia individual; y
- 2.- Las formas jurídicas, políticas, religiosas, artísticas o filosóficas son superestructuras derivadas y condicionadas por la estructura económica.

En síntesis, para el marxismo, las relaciones de producción, los procesos productivos, los fenómenos sociales -entre ellos incluido el Derecho- y en general las manifestaciones que produce la sociedad, son una consecuencia de las condiciones económicas que imperan en ésta.

Sin embargo, esta tesis fue atenuada por el propio Federico Engels,² coautor de la doctrina marxista, quien sostuvo que si bien la base está constituida por la circunstancia económica, también lo es que los factores de la superestructura que sobre ella se levanta -formas jurídicas, políticas, etc.- ejercen, a su vez, una influencia determinante sobre las formas de la evolución social. En otras palabras, considera que el resto de las condiciones sociales constituyen fuerzas que se entrecruzan recíprocamente y establecen un flujo de acciones y reacciones entre la estructura económica y los factores superestructurales.

Así, el Derecho, como expresión ideológica de un sistema económico, repercute a su vez, sobre la base económica y puede llegar, inclusive, a modificarla dentro de ciertos límites.

La tesis formalista de Rudolf Stammler es una réplica a la interpretación económica marxista de la vida social, y para él las relaciones entre economía y derecho -no son de naturaleza causal, por no estar en conexión de causa a efecto, pues estas relaciones se encuentran en yuxtaposición o coordinadas y sobre ellas está la unidad social.

¹ Carlos Marx y Federico Engels. Prólogo a la contribución a la crítica de la economía política. t. 1. pp. 372-373.

² Vid. "Cartas de Engels a J. Block, 1890; a K. Scheidt, 1890; a F. Mehring, 1893, y a H. Starckenburg, 1894", en op. cit., supra nota (1)

Stammler³ entiende la "economía social" como la cooperación para la satisfacción de las necesidades humanas y afirma, asimismo, que tal cooperación se desarrolla necesariamente condicionada a un conjunto de reglas exteriores de conducta, gran parte de ellas de naturaleza jurídica.

En síntesis, para Stammler todo fenómeno económico surge y se desarrolla conforme a formas normativas externas, y toda regulación social tiene por materia la conducta humana en un sistema económico. Así pues, mientras que la economía social no puede dejar de tomar en cuenta la regulación jurídica, el derecho tampoco podrá desprenderse de la materia que regula, es decir, la economía social.

De estas ideas se concluye que entre economía y derecho existe una relación de necesaria y estrecha interconexión.

Con base en las tesis anteriores, consideramos que todo sistema económico tiene entre sus elementos constitutivos un orden jurídico y que lo económico coexiste paralelamente a un orden legal y por otra parte, que las particularidades de todo régimen jurídico dependen en gran medida, de los factores económicos de la sociedad en que rige.

Asimismo, se considera que ambas entidades poseen cierta influencia relativa, pues el derecho no se refiere siempre al sistema económico como un bien jurídicamente tutelado, ya que regula diversos aspectos de la vida humana que no tienen como contenido básico al factor económico y a su vez, se pueden encontrar situaciones en que los actos humanos cuya motivación sea económica, se den al margen o aún en contra del marco jurídico.

Por ello, la influencia recíproca entre el derecho y la economía es relativa.

No obstante lo anterior, no se debe olvidar que el derecho tiene una función económica y social y por ello, como dice el Doctor De la Cueva "...atendiendo a la debida vinculación teleológica, la presencia jurídica es imprescindible en vista a canalizar las relaciones económicas y sociales en función del hombre, de ahí la estrecha relación entre la realidad social, la economía y el derecho".⁴

³ Vid. Stammler, Rudolf. Tratado de filosofía del Derecho. Pág. 156.

⁴ De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y tributación. Pág. 222.

Ahora bien, como se expuso en el primer capítulo de este estudio, hace tiempo se abandonó la idea de la marginalidad del Estado respecto a la evolución y transformación de la vida económica; y en nuestro país, el intervencionismo del Estado Social Mexicano ha determinado una considerable expansión del ámbito jurídico sobre materias económicas. Así, dentro de este esquema, se insistirá en el papel que debe desempeñar el ejercicio de la potestad tributaria, a través del derecho, para el logro de la justicia económica y social.

Tomando en cuenta la capital importancia de la economía en la vida del hombre y coincidiendo con Arturo De la Cueva, en que la política económica "...debe ser estimada como la manifestación del poder del Estado dentro de la vida económica...",⁵ sobresale la necesidad de darle a ésta un contenido y una finalidad humana, lo que implica el planteamiento de estrategias y objetivos en función de los recursos y de las necesidades no sólo actuales sino futuras, para satisfacer los requerimientos humanos a un nivel realmente decoroso que permitan el desarrollo integral del individuo.

Dentro de este orden de ideas, el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, a través del Derecho, ya no puede contemplarse solo como un instrumento de la recaudación impositiva, sino como una poderosa herramienta de la política económica planteada en vista al logro de un orden más justo: con una riqueza mejor redistribuida, con inversión canalizada a rubros generadores de empleos y en suma, como factor impulsor del desarrollo y crecimiento económico-social y de la estabilidad.

Para el logro de estos objetivos, el impuesto sobre la renta personal con carácter progresivo y el impuesto al gasto constituyen dos gravámenes fundamentales que contribuyen a su consecución:

El primero, aplicado a la renta total de las personas físicas, contribuye eficazmente a la redistribución de la riqueza y permite variar el poder adquisitivo de la colectividad sin que afecte los costos de producción de las empresas, constituyéndose en eficiente instrumento de una política de estabilidad. Ahora bien, este tributo debe ser complementado con el impuesto a las personas morales ya que permite estimular la formación de capital, en virtud de que

5 De la Cueva, Arturo. Op. Cit. Pag. 241.

las sociedades reciben un tratamiento diferencial dependiendo de que el impuesto incida sobre la renta distribuida o la renta acumulada.

El segundo impuesto, al brindar la posibilidad de gravar al consumidor dependiendo de la naturaleza del bien o el servicio consumido, permite crear distorsiones de un sector económico a otro, incidir directamente sobre la propensión al consumo así como contribuir a su restricción, en ciertos casos.

Para los principales economistas contemporáneos, los grandes objetivos de la ciencia económica se reducen a tres:

el crecimiento, el pleno empleo y la estabilidad económica, entendiéndose por ésta última, como señala Faya Viesca, "...el concreto estado en el cual no se suceden rápidas e imprevistas oscilaciones cíclicas de una prosperidad económica a una fase de depresión".⁶ y en este sentido, el papel del ejercicio de la potestad tributaria es constituirse en un instrumento orientado en favor de las políticas anticíclicas, pues lo fundamental de esta consideración radica en la idea de que toda política fiscal tiene un contenido finalista que contempla, en suma, el equilibrio de la totalidad de la economía nacional. Por eso, el ejercicio de la potestad tributaria encuadrado en lo que se denomina política fiscal, se concibe como un instrumento de intervención de la política económica que responde a las exigencias de la economía en su conjunto.

El equilibrio de un sistema económico se da cuando se igualan las cuantías de la oferta y la demanda globales, pero pueden darse las siguientes variantes:

- a) Que el volumen de la demanda global sea insuficiente para lograr el pleno empleo de recursos, lo que provoca la caída de la renta nacional y por consiguiente del progreso económico. En este caso el sistema económico se encuentra en un estado de recesión o depresión, dependiendo de la insuficiencia de la demanda; y
- b) Que el volumen de la demanda global sea superior al del nivel de equilibrio del pleno empleo de recursos, lo que ocasiona una tensión inflacionaria con la consiguiente elevación de precios y el directo efecto negativo en la distribución de las rentas privadas. En este caso, la renta nacional experimenta una elevación en términos monetarios y no en términos reales.

⁶ Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Pág. 349.

Dentro de estas variantes, el impuesto sobre la renta es altamente eficaz como estabilizador económico cuando se exige a través de escalas progresivas. En el supuesto de un incremento de la renta nacional en términos reales o puramente monetarios, repercute de manera directa en la cuantía de las bases imponibles de dicho impuesto. Esto determina, por una parte, que los contribuyentes que antes se encontraban en niveles de renta inferiores al mínimo exento o en éste, pasen a tributar efectivamente y por otra parte que los contribuyentes que ya venían siendo gravados, como consecuencia de la escala progresiva de los tipos impositivos, soporten un gravamen incrementado en una cuantía más que proporcional en relación a la renta percibida. El efecto contrario se produce cuando la renta nacional desciende, ya que la estructura progresiva del impuesto permitirá que los contribuyentes que padezcan una disminución en su renta personal, tributen en un tipo impositivo más bajo, por lo que la cuantía de sus contribuciones se reduce.

Otra opción de política fiscal manteniendo en equilibrio el ejercicio presupuestario del Estado, se pone en marcha cuando se modifica la relación de ingresos y gastos públicos sin modificar su nivel, con el fin de producir un efecto sobre la demanda de consumo de los particulares.

Lo que se pretende con esta medida, es incidir en las rentas privadas en vista a la redistribución de esas rentas.

Por ejemplo, es un hecho que existe una diversidad de unidades económicas (sociedades mercantiles, negocios particulares, personas físicas con actividades empresariales, etc.) con variadas posibilidades de consumo dadas por los distintos niveles de renta, y a través de un específico tratamiento impositivo, puede ampliarse la capacidad de consumo de ciertas unidades económicas, aún cuando, por otra parte, se reduzca la capacidad de consumo de otras unidades económicas mayores. Esta expansión en el consumo permite un efecto redistributivo de las rentas, cuando éstas pasan de unidades económicas mayores, a unidades económicas de consumo reducido. Se trata, en suma, de la permeabilidad de la riqueza entre unidades económicas con diversa capacidad de consumo.

Este proceso además de promover un uso más justo y racional de las rentas privadas, permite el incremento de la demanda global efectiva al elevar la capacidad real de consumo de la colectividad. Esta medida opera elevando la progresividad en el impuesto sobre la renta de aquellas personas con altos

ingresos, a la vez que disminuyendo la proporcionalidad en dicho impuesto a las personas de ingresos bajos.

Ahora bien, estos ejemplos se refieren a una inflación por exceso de demanda, pero este tipo de inflación no es el único tipo ya que puede existir una inflación de costos, que se origina por una excesiva elevación de los costos de producción (salarios, compra de equipo e insumos, impuestos, compra o arrendamiento de tecnología, etc.) cuando no se compensan en relación al nivel de productividad. Para este caso, una medida tributaria adecuada sería la reducción de las tasas impositivas a fin de disminuir los costos y frenar la tendencia alcista de los precios; todo ello a partir de un cuidadoso y detallado análisis de los salarios en relación a la productividad, los impuestos que realmente forman parte de esos costos y los incentivos destinados al aumento de la productividad, entre otros.

Estos tratamientos son conexos a otras medidas de carácter tributario y definitivamente, constituye una exigencia de nuestro Constitucionalismo Social Mexicano poner de relieve el papel de la economía en función del hombre y no a la inversa, en el que éste último se ligue al ciclo económico como otro engranaje más de una máquina.

B) El Fundamento Etico del Impuesto y Los Límites de la Potestad Tributaria.

Existe una cuestión fundamental que hay que dilucidar para poder, en suma, determinar si existe equilibrio entre el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y la justicia, y se reduce a esta simple interrogante: ¿por qué se paga el impuesto?

Aún antes de considerar al impuesto como un fenómeno económico, socio-político y jurídico, se le debe ver como norma más general de carácter ético.

El primer punto del cual se debe partir es la constatación del Estado, considerado como la asociación humana distribuida sobre un determinado territorio, organizada política y jurídicamente y encaminada hacia un fin nacional.

La vida social del Estado implica el concurso de sus miembros a los fines a que tiende la sociedad, en cuanto estos fines se tornen en beneficio de los propios asociados y siempre en atención de los principios de la solidaridad y la subsidiariedad.

Es sabido que la familia es el núcleo de la sociedad y en ella se encuentran fines individuales de vida, protección y asistencia que se armonizan con los fines colectivos del desarrollo y prosperidad familiar; y normas éticas para el reparto de las cargas derivadas de las exigencias familiares. Así como la familia, existen asociaciones humanas intermedias encaminadas a la consecución de fines de recreo, educativos, políticos, civiles, comerciales o de cualquier otra especie que requieren para su subsistencia, de recursos que son establecidos mediante reglas acordes a la utilidad común e individual.

Ahora bien, así como cualquier otra persona moral, el Estado -que es el ente jurídico por excelencia- no debe perder de vista que es, en este sentido, semejante a los entes morales, y que la norma jurídica que el Estado fija para establecer el reparto de las cargas, no anula la regla de reparto de los gastos, nacida de la vida social, que se inspira en la moral y que tiene eficacia práctica no inferior a la de la misma norma jurídica y cuyos principios inspiradores son siempre de carácter ético.

La eficacia de esta norma ética se puede apreciar claramente cuando el Estado, al repartir las cargas públicas, se aparta de la dirección que la

generalidad de individuos quisiera seguir, y va en contra del sentimiento ético prevaleciente.

Una situación como la aquí expuesta de manera abstracta, traería como consecuencia, que los individuos integrantes de la colectividad reaccionaran contra la norma jurídica que impone el criterio no consentido por ellos y tal respuesta podría adoptar la forma de protesta, de la defraudación fiscal e incluso, la de la rebelión popular.

Por consiguiente, la imposición de los tributos se basa en considerable parte en normas de carácter ético que manifiestan su eficacia en el consenso de los ciudadanos de que el Estado lo hace en vista de alcanzar la prosperidad social y el bienestar colectivo.

Como un ejemplo de lo expuesto, baste recordar que las crisis financieras producto del ejercicio injusto de la potestad tributaria fueron uno de los grandes factores que contribuyeron al estallido de la Revolución Inglesa, la Revolución Norte Americana, la gran Revolución Francesa y la Revolución Rusa.

Crane Brinton, en su obra "Anatomía de la Revolución", comenta:

"El profesor R.B. Merriman, en un estudio de seis revoluciones del siglo XVIII en Inglaterra, Francia, los Países Bajos, España, Portugal y Nápoles, descubre que todas tuvieron un origen financiero común. todas empezaron como protesta contra los impuestos"⁷

Extremos Determinantes del Equilibrio Tributario.

Haciendo abstracción de las circunstancias particulares que conforman un Estado, según la época y el grado de civilización; y atendiendo exclusivamente al fondo de equidad y a los criterios éticos rectoros del ejercicio de la potestad tributaria, se considera que los extremos determinantes del equilibrio tributario son:

- I) El beneficio general derivado del hecho de pertenecer a un agregado socio-político y jurídico-económico (causa justificativa de la imposición); y
- II) La capacidad contributiva de cada miembro (imponibilidad subjetiva).

El ser humano vive inmerso en la sociedad y así logra más fácilmente la consecución de los fines que se propone. Más aún, al ser por esencia un ente

⁷ Citado por Flores Lavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 195.

social, no podría aspirar a su plena realización si viviese aislado. Por ello, cada miembro obtiene beneficios generales e indirectos por el hecho de pertenecer a un cierto agregado socio-político y jurídico-económico, es decir, a un Estado.

Sin embargo, no es lo mismo para un individuo vivir en un Estado más bien que en otro, sea por la posibilidad de que en el que vive, o al que pertenece, más que en cualquier otro, se le ofrezcan los medios para que pueda desarrollar armónicamente sus facultades y poner en relieve su propia personalidad.

Si se hace abstracción de la capacidad contributiva del individuo, es decir la imponibilidad subjetiva y se atiende al elemento objetivo o causa justificativa de la imposición, se convendrá en que la causa del impuesto es el beneficio general derivado de la pertenencia a un Estado, lo que en otros términos equivale a decir que tal beneficio está constituido por el conjunto de servicios y funciones capaces de satisfacer las necesidades públicas y colectivas que surgen en el seno social, así como de las exigencias de la economía nacional en conjunto (cuya debida atención, las torna en parte del beneficio general). Así pues, este beneficio general constituye el fin práctico del impuesto y la razón económico-jurídica por la cual el contribuyente está obligado a pagarlo.

Esta razón constituye la *ratio legis* o justificación de la validez de la obligación tributaria.

Respecto a la causa justificativa de la imposición, Mario Pugliese sostiene:

"...desde un punto de vista general, se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico y ético jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado a cobrar los tributos. En este sentido, el concepto de causa tiene verdaderamente función de principio general de Derecho Tributario...

El concepto de 'causa de la obligación tributaria' tiene, pues, un valor real y un sentido jurídico real, ya sea desde el punto de vista científico, ya sea desde el práctico técnico, de manera que se justifica su colocación entre los elementos

constitutivos de la obligación misma, entendiéndolo siempre, en lugar de un elemento de causalidad específica o de un principio desde cualquier aspecto conmutativo, como un concepto general ético y jurídico que dirige el desarrollo del fenómeno del impuesto en su más amplia significación".⁸

Ahora bien, si el beneficio general a que se hace referencia es la causa primera de la obligación tributaria, la causa última será la mayor o menor capacidad contributiva del individuo, quien participará con arreglo a ella, ni más, ni menos; pues nadie puede dar aquello de lo cual carece, ni puede legítimamente dejar de contribuir si tiene capacidad para ello.

Así pues, en nuestro Estado Social de Derecho el beneficio general que se ha referido (elemento objetivo o causa justificativa de la imposición) y la capacidad contributiva de quien es llamado a pagar el impuesto (imponibilidad subjetiva), constituyen los extremos ético-jurídicos entre los que se habrá de encuadrar el equilibrio tributario y si el ejercicio de la potestad tributaria tiene otros límites distintos a los que se expresan, deberá estimarse inevitablemente, como una imposición injusta o sin causa.

⁸ Pugliese, Mario. Derecho financiero. pp. 113 y 114.

C) Justicia Social y Económica.

Consideramos que la justicia como género es una sola y su división en varias especies no es otra cosa que los diversos matices de la misma, y dado que el concepto de justicia social ha sido utilizado ambigua y excesivamente, se remarca que el sentido que se le da no es otro que el relativo al contenido social de la justicia, encuadrado dentro de una perspectiva fundamentalmente económica.

Respecto a este concepto, hay quienes sostienen que la justicia social es la clase particular de la justicia que tiene por objeto propio la repartición equitativa de la riqueza superflua y, por otra parte, algunos opinan que es aquella que rige las relaciones entre grupos o clases sociales. Los criterios vertidos en estos dos sentidos, resultan de la consideración de que la sociedad actual está caracterizada por el hecho de estar dividida en dos grupos principales de los cuales uno dispone en exceso de los bienes materiales y espirituales que todo ser humano requiere para su subsistencia y perfeccionamiento, y el otro carece hasta de los más indispensables. Por lo anterior, es evidente que el concepto de justicia social no es más que el intento de establecer un nuevo criterio racional que tiene por objeto superar los desniveles existentes entre las clases sociales anteriormente referidas.

En este sentido se coincide con el maestro Preciado Hernández en que:

"...si bien es cierto que uno de los males más graves de nuestro tiempo se debe a la injusta distribución de la riqueza, esto no implica que para resolver los problemas que plantea, haya necesidad de buscar un nuevo criterio racional; sobre todo si se reconoce, como debe reconocerse juzgando de las cosas imparcialmente, que la situación creada es resultado de la concepción injusta, que sobre la naturaleza y función de la autoridad, proclamó el liberalismo individualista y de la que se aprovechó, poniéndolo en práctica, el capitalismo..."⁹

Nos parece que, lisa y llanamente, la justicia social no es más que un término sinónimo de la justicia general, referida a lo social o dicho de otra

9 Preciado Hernández, Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho. Pág. 220.

manera, es la justicia compensatoria general que busca eliminar los desequilibrios económicos de la comunidad.

Teniendo en cuenta que en una colectividad cada individuo está directamente relacionado con algunos e indirectamente con todos, se podrá apreciar claramente el carácter de alteridad de la justicia y la relación individuo-colectividad es la que explica su carácter externo en su consideración impersonal dentro de la manifestación social.

El Doctor Ignacio Burgoa sostiene que:

"...la justicia social no es sino la síntesis deontológica de todo orden jurídico y de la política gubernativa del Estado. Etimológicamente, la expresión 'justicial social' denota la 'justicia para la sociedad'; y como ésta se compone de individuos, su alcance se extiende a los miembros particulares de la comunidad y a la comunidad misma como un todo humano unitario".¹⁰

Ahora bien, en virtud de que la justicia económica encuentra sus raíces en la vida social, es necesario, para el logro de la misma, la comprensión cabal de la responsabilidad que concierne a cada miembro de la comunidad, ya que la falta de reconocimiento a las responsabilidades colectivas, hace que no sólo algunos grupos, sino el individuo particularmente considerado, sean un obstáculo para la realización de dicha justicia social.

Por ello, la doctrina de la economía política debe incluir una interpretación del bien público basada en una concepción integral de la justicia social que *per se*, coincidiendo con el Doctor Burgoa, "entraña un concepto y una situación que consisten en una síntesis armónica y de respetabilidad recíproca entre los intereses sociales y los intereses particulares del individuo".

Dentro de este orden de ideas se exponen algunas cifras que nos proporcionarán una idea de la realidad de la justicia social en nuestro país, que se han extractado del documento denominado "El Combate a la Pobreza: Lineamientos Programáticos del Consejo Consultivo del Programa Nacional de Solidaridad".¹¹

10 Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales. Pag. 51.

11 Fuente: Secretaría de Programación y Presupuesto.

Este documento considera que 24 millones de mexicanos se encuentran en el nivel de pobreza, entendida ésta como aquella por la cual no se satisfacen las necesidades que permiten alcanzar un bienestar mínimo y que 17 millones 100 mil mexicanos más se encuentran en situación de pobreza extrema, por la cual no se satisfacen siquiera 60 por ciento de esas necesidades mínimas.

Gran parte de la población que se encuentra en estas condiciones está localizada en el sector rural: 80 por ciento de los ocupados en actividades agropecuarias pertenecen a hogares pobres, de los cuales la mitad viven en condiciones de pobreza extrema.

En 1980, el 36 por ciento del producto interno bruto se destinaba a remuneraciones de asalariados y en 1987 éste porcentaje descendió al 26.4 por ciento. De la fuerza laboral, 12 por ciento está desempleada y 40 por ciento está subempleada.

En 1982, 10 por ciento de las familias más pobres recibía el 1.30 por ciento del ingreso nacional, en tanto que 20 por ciento de las familias más ricas concentraba el 50 por ciento de dicho ingreso. Visto desde otro ángulo 40 por ciento de los hogares más pobres recibía 9.7 por ciento del Producto Nacional Bruto.

En lo relativo a la producción agrícola se registran descensos: en maíz, de 1.9 toneladas por hectárea, a 1.7 toneladas, entre 1981 y 1987; y en frijol, de 670 kilos a 572 kilos por hectárea.

El consumo de granos básicos por kilogramo se redujo por habitante, de 1981 a 1988 en la siguiente proporción: de arroz, de 7.3 a 3; de frijol de 25.5 a 14.2, de maíz de 254.2 a 142.4; de trigo de 60.5 a 49.3.

El 30 por ciento de la población más pobre ingiere 13 por ciento de los alimentos, mientras que 10 por ciento de la población más rica ingiere 21 por ciento.

En el sector educativo, se cuentan 25 millones de mexicanos mayores de 15 años sin educación primaria completa y 30 millones más sin primaria y secundaria. Para el período 1982-1988 la deserción acumulada en primaria sumó los 5 millones 100 mil niños.

Para el año de 1988, el déficit de viviendas se calculaba entre 6 y 7 millones de ellas.

Esta es la realidad de la justicia social en México y para alcanzar el equilibrio económico que se precisa, se requiere de la cooperación habitual de todos, en vista de realizar el orden justo, mediante el ejercicio y la defensa de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones correlativas.

Creemos que la justicia social tiene por objeto, con fundamento en la igualdad esencial y en la solidaridad de los hombres, promover el acceso de los mismos, especialmente de los núcleos más marginados de la sociedad, a los bienes materiales y espirituales necesarios para que la comunidad viva de la manera más justa y equilibrada posible, con respeto a la libertad personal y la dignidad humana, lo que implica el desarrollo material sin que éste sea con el sacrificio de las mayorías.

Así mismo, creemos que el Derecho y específicamente el tributario es uno de los medios más idóneos para la consecución de este noble objetivo que constituye, a su vez, una imperiosa necesidad, pues nadie tiene derecho a gozar de lo superfluo, cuando hay quienes carecen de lo más indispensable.

Aún hoy a 177 años de distancia sigue siendo vigente el artículo 12 de los Sentimientos de la Nación del ilustre Morelos que a la letra estatuye:

"Que como la buena ley es superior a todo hombre, las que dicte nuestro Congreso deben ser tales, que obliguen a constancia y patriotismo, moderen la opulencia y la indigencia".

CAPITULO V DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

1) PERSPECTIVA GENERAL

Teniendo en cuenta que las características de la hacienda pública son correlativas al grado de evolución de los Estados y que usualmente éstos se califican por sus peculiaridades políticas y económico-sociales, incluyendo dentro de éstas al sistema impositivo vigente, es de reconocer que dichos sistemas evolucionan constantemente en función del grado de desarrollo que en esos ámbitos impere en cada Estado.

Si se pretende analizar el sistema tributario de un país, es necesario, en primer lugar, establecer parámetros de evaluación y hasta el momento el más socorrido ha sido la comparación internacional. Sin embargo, tal comparación puede tener un considerable margen de riesgo por que existen elementos y variables que difieren notablemente de un país a otro como pueden ser la estructura productiva y comercial, la organización y grado de modernidad de la economía, la estructura demográfica y la distribución del ingreso, por mencionar sólo algunas.

Aún con estas salvedades, la comparación internacional permite distinguir la importancia de los impuestos federales que integran el conjunto de ingresos tributarios y el porcentaje total que éstos representan en el producto interno bruto (PIB) para, de esta manera, tener conocimiento del grado de evolución del sistema tributario de un país determinado, con el fin de orientar la selección y el diseño de esquemas impositivos mejor adaptados y de los medios jurídicos para alcanzarlos.

A) Concepto de Sistema Tributario

Por sistema tributario se entiende, según la opinión de Pierre Beltrame,¹ "el conjunto de impuestos establecidos en un Estado;" sin embargo, esta definición de sistema tributario será particularmente correcta hasta en tanto ese conjunto de impuestos posea un cierto grado de evolución y constituya un todo armónico y ordenado (características intrínsecas del concepto sistema), pues es evidente que en un principio los impuestos se establecieron sin un criterio definido, con el único propósito de cubrir las necesidades financieras de los Estados, es decir con finalidades estrictamente fiscales; y posteriormente, con finalidades extra fiscales de naturaleza económica o político-social.

Como resultado de la serie de tributos que se van sumando de manera desordenada, se manifiesta la complejidad derivada de la dispersión y la falta de congruencia de los tributos entre sí, y esto conlleva a la superposición de impuestos sobre una misma fuente y al vacío de gravámenes que dejan considerables fuentes de riqueza inequitativamente desgravadas.

Ahora bien, paralelamente al desarrollo económico y cultural de una nación, se simplifica el conjunto de tributos otorgándoles un papel complementario entre unos y otros; se abrogan diversos ordenamientos; se moderniza la organización administrativa gubernamental y se fortalecen los órganos que imparten justicia, correlativamente con el régimen de defensas de los contribuyentes.

Es precisamente en este estadio de evolución en el que podría hablarse correctamente de la existencia de un sistema fiscal, entendido de acuerdo con el Doctor Carlos Yáñez Franco como "...el agrupamiento histórico de contribuciones convertido en un conjunto racional, concientemente ordenado en forma que constituya una entidad susceptible de examen y justificación técnica global, como de análisis y ponderación jurídica de cada una de sus partes".² En este momento es cuando se puede distinguir, siguiendo a Duverger, si el conjunto de tributos que conforman un régimen impositivo forman unas constelaciones o unas nebulosas.

¹ Beltrame, Pierre. Los Sistemas Fiscales. Pag. 2.

² Yáñez Franco, Carlos. Tendencias de los Sistemas Impositivos Contemporáneos. Pag. 3.

B) Tipología de los Sistemas Tributarios

Una característica común de todos los sistemas tributarios es que están conformados por diversos tributos que, atendiendo al hecho generador, son clasificados en:

- a) Los que gravan el ingreso.
- b) Los que gravan el gasto; y
- c) Los que gravan el capital.

A su vez, los que gravan el ingreso y el capital son considerados, atendiendo al sujeto pasivo en su sentido jurídico, en directos por cuanto que el sujeto jurídico del impuesto coincide con el sujeto económico pagador del mismo; es decir, que no tiene la posibilidad de repercutir el gravamen.

Los impuestos que gravan el gasto, o sea que recaen en el empleo del ingreso o del capital, se consideran indirectos porque el sujeto jurídico no es quien realmente paga dicho impuesto, sino que el sujeto económico es el consumidor final que adquiere el bien o el servicio por el cual se efectuó el gasto.

En los tres tipos de clasificación anterior existen diversas técnicas impositivas; Por ejemplo, el impuesto sobre la renta puede gravar al sujeto pasivo según el origen de sus ingresos, considerados aisladamente unos de otros, esto es, de manera cedular; o puede disponer que se acumulen todos los ingresos y gravarlos globalmente.

En el primer supuesto, el tributo sería analítico y en el segundo sería sintético.

Los impuestos sobre el gasto pueden recaer sobre transacciones de mercancías en particular o pueden ser generales sobre los actos y consumos. Entre los impuestos indirectos que se establecen según el producto se encuentran los generales al comercio exterior y entre los generales sobre los actos o consumos se encuentran los del tipo de al valor agregado cuyo antecedente inmediato son los impuestos generales de tipo acumulativo que propician la integración vertical o "efecto en cascada".

Finalmente, los impuestos sobre el capital pueden ser analíticos si inciden sobre la tenencia de ciertos bienes o sobre las ganancias de ciertas enajenaciones;

o ser sintéticos si gravan globalmente el capital, como en el caso de los impuestos generales sobre el patrimonio (comúnmente establecidos con carácter extraordinario en casos de emergencia), los impuestos sucesorios o los que gravan los activos netos.

No obstante las notas comunes de los sistemas tributarios, cada uno es diferente entre sí, como consecuencia de que en cada país existe un distinto desarrollo económico, mismo que se traduce tanto en un diverso crecimiento de la productividad y en la conversión de las actividades productivas, como en la multiplicación de los intercambios; factores éstos que actúan de forma fundamental en las estructuras fiscales favoreciendo el progreso de los sistemas tributarios.

Basados en consideraciones de esta naturaleza, diversos autores han elaborado esquemas o clasificaciones de los sistemas fiscales. Por ejemplo, Duverger los clasificó en:

- a) Débiles; y
- b) Fuertes.

Pierre Beltrame utiliza una tipología basada en criterios de estructura política y de desarrollo económico, distinguiendo entre:

- a) Sistemas Fiscales de los países industrializados.
- b) Sistemas Fiscales de los países en vías de desarrollo.
- c) Sistemas Fiscales de los países socialistas.

(Aunque para los propósitos de este trabajo únicamente se atenderán los dos primeros).

Ahora bien, Beltrame establece las características de los Sistemas Tributarios de los dos grupos de países que nos interesan, atendiendo a los siguientes factores:

- a) Rendimiento.
- b) Estructura; y
- c) Modalidades de Administración.

De esta manera, Beltrame sostiene que el sistema tributario de los países industrializados se distingue por las siguientes cualidades:

-Sistemas Fiscales con alto rendimiento.- Medido según la relación existente entre el total de la recaudación (incluidas las aportaciones de seguridad social) y el Producto Interto Bruto (suma de la riqueza producida en el país en un año), cuyo porcentaje, también denominado coeficiente fiscal, es elevado.

-Sistemas Fiscales Diversificados y Equilibrados.- En los que se combinan adecuadamente los impuestos sobre la renta a las personas físicas y morales, los relativos al gasto, las aportaciones de seguridad social y en menor medida los que gravan el capital. De todos éstos, los que tienen preponderancia son los que gravan el ingreso.

-Sistemas Fiscales Sofisticados.- Con cierto grado de complejidad que no es puramente negativa, porque al contrario corresponde a menudo al perfeccionamiento del sistema fiscal a fin de adaptarlo a las exigencias económico-financieras o político-sociales y administrativas imperantes; así como para evitar lagunas legislativas que den lugar a la elusión o a la evasión. Esto determina que los impuestos al ingreso en estos países sean altamente personalizados.

En consecuencia, los sistemas tributarios de los países en vías de desarrollo tienen las cualidades opuestas:

-Sistemas Fiscales con Débil Rendimiento.- Donde el coeficiente fiscal o rendimiento recaudatorio (ingresos tributarios/PIB) es de una media de 15%, mientras que en el conjunto de países industrializados se sitúa muy por encima del 30%.

-Sistemas Fiscales Mal Equilibrados.- Preponderancia de la imposición indirecta que revela la correlación directa entre el nivel de la renta nacional y la parte que ocupan los impuestos indirectos: la preponderancia de éstos es mayor cuanto más débil es la renta; y una excesiva recaudación proveniente de impuestos aduaneros.

-Sistemas Fiscales Subadministrados.- Personal endeble y poco calificado, con servicios desorganizados y que aplican textos fiscales inadaptados.

Sobre la base de las consideraciones anteriores podemos resumir que en los países subdesarrollados predominan los tributos indirectos y los de carácter analítico, siendo además, considerable la recaudación aduanera.

Por el contrario un signo característico del desarrollo es la preponderancia de la tributación directa de tipo global y altamente personalizada, así como de un importante porcentaje en las aportaciones de seguridad social.

Así lo evidencian los siguientes cuadros estadísticos:

CUADRO 1

Estructura Tributaria según % de la recaudación total

PAIS	IMPUESTOS AL INGRESO	AL GASTO	AL CAPITAL	APORTS. SEG. SOC.
EUA	48.4	19	14.1	18.5
SUECIA	48.8	29.9	2.2	19.1
INGLATERRA	38.8	29.8	17.6	13.8
PAISES BAJOS	33.6	26.5	4.1	35.8
PROMEDIOS	42.4	26.3	9.5	21.8

Fuente: OCDE, Recettes Fiscales 1968-70, París 1972.

CUADRO 2

Porcentaje de la imposición directa (ISR) en países desarrollados.

PAIS	%. DEL ISR EN LA RECAUDACION TOTAL
DINAMARCA	55.97
SUECIA	47.83
EUA	47.01
<u>CANADA</u>	<u>46.8</u>
PROMEDIO	49.3

Porcentaje de la imposición directa (ISR) en países subdesarrollados.

EGIPTO	24
PERU	16
ARGENTINA	14
<u>INDIA</u>	<u>12</u>
PROMEDIO	16.5

Fuente: Government Finance Statistics Year book. IMF. 1989 y Dirección General de Política de Ingresos. SHCP.

CUADRO 3

Porcentaje del ISR respecto del PIB en países desarrollados.

PAIS	ISR/PIB	
	1984	1985
DINAMARCA	14	15.3
EUA	10	10
CANADA	9	9.2
<u>SUECIA</u>	<u>6</u>	<u>7.9</u>
PROMEDIO	9.75	10.6

Porcentaje del ISR respecto del PIB en países subdesarrollados.

EGIPTO	5	5.6
EL SALVADOR	2	2.3
URUGUAY	1	1.7
<u>PARAGUAY</u>	<u>1</u>	<u>1.2</u>
PROMEDIO	2.25	2.7

Fuente: Government Finance Statistics Year book. IMF 1984 y 1985 y Dirección General de Política de Ingresos. SHCP.

Maurice Lauré en su *Traité de Politique Fiscale* formula una importante ley: (Ley de Lauré): La capacidad contributiva global de una nación varía en función directa de su productividad económica.

Esto se confirma por el hecho de que entre los países más ricos del mundo se encuentran los que tienen el más alto rendimiento recaudatorio. Por ejemplo:

CUADRO 4

Rendimiento Recaudatorio (Recaudación total/PIB) en países desarrollados y subdesarrollados.

PAIS	%
DINAMARCA	52.02
SUECIA	49.78
FRANCIA	41.71
INGLATERRA	37.15
<u>USA</u>	<u>28.14</u>
PROMEDIO	41.76
EGIPTO	22.17
BRASIL	21.44
ARGENTINA	19.11
<u>INDIA</u>	<u>16.76</u>
PROMEDIO	19.8

Fuente: Government Finance Statistics Year book. IMF. 1989 y Dirección General de Política de Ingresos. SHCP.

Sobre el rendimiento fiscal, comenta Pierre Beltrame:

"Este rendimiento fiscal está, no solamente en función del nivel de productividad expresado por la suma de la renta nacional (Ley de Lauré), sino también igualmente por el grado de intervención del Estado en la economía"

y continúa diciendo:

"Cuando estos factores varían en el mismo sentido, creciente o decreciente, nos encontramos en presencia, o bien de sistemas con rendimiento muy elevado, o bien de sistemas con rendimiento muy flojo.

Cuando estos parámetros varían en sentido inverso de manera sensiblemente igual, sus acciones se equilibran y con ello llegamos a unos niveles de regímenes tributarios medios, en donde la riqueza es elevada pero el intervencionismo relativamente débil.

Finalmente, si las dos variables evolucionan de manera absolutamente opuesta, una de ellas será la única determinante.

En los países ricos, una intervención estatal muy limitada podrá también conducir a unos sistemas fiscales con un rendimiento muy endeble, mientras que en los países pobres la debilidad de la renta anulará generalmente los esfuerzos hechos para incrementar la acción estatal, lo que mantendrá el nivel del régimen recaudatorio en un nivel bajo..."

C) Tipología del Sistema Tributario Mexicano

El sistema tributario de nuestro país está en constante evolución y especialmente experimentó transformaciones de gran importancia durante la década de los ochentas que le dieron un perfil bastante aproximado al de aquellos países con mayor desarrollo.

Es de hacer notar que la expedición de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 y que entró en vigor el 1o. de enero de 1980, equilibró la estructura de la tributación indirecta, pues hasta el año de 1979 existían 52 impuestos especiales y se encontraban en vigor 45 ordenamientos tributarios. Con el inicio de la vigencia de este impuesto, quedaron derogados alrededor de 300 impuestos estatales y las siguientes leyes y decretos:

1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.
2. Ley del Impuesto sobre Reventa de Grasas y Aceites Lubricantes.
3. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.
4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.
5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.
6. Decreto por el que se fija el Impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al Consumo Interior del País.
7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.
8. Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.
9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.
10. Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.
11. Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio o Televisión.
12. Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Diesel y por Motores para Uso de Gas Licuado de Petróleo.
13. Ley Federal del Impuesto sobre Portes y Pasajes.
14. Decreto relativo al Impuesto del 10% sobre las entradas brutas del o de los Ferrocarriles.
15. Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.

16. Decreto que establece un Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.
17. Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.
18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

Con ello, fue evidente el avance obtenido al haberse simplificado considerablemente la administración de un solo gravamen de base más amplia, con menos tasas y exenciones.

Uno de los ingredientes que contribuyó al mejoramiento de la estructura impositiva indirecta fue el efecto de entrelazamiento que tiene el IVA:

La principal fuente de recaudación indirecta anterior era el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que tenía el defecto de promover la integración vertical o en cascada, sistema éste de estratos múltiples que impedía utilizar la información aportada por una empresa intermedia para controlar el cumplimiento de las empresas con las que efectuaba negocios. En contraste, el mecanismo utilizado en el IVA, al permitir el acreditamiento, crea una cadena completa en la que los eslabones son las operaciones intermedias; lo que permite contar con un mejor sistema de control en el que basta tener bien fiscalizadas las ventas finales.

Finalmente, el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles gravaba a la inversión, lo cual se evitó con el IVA basado en el consumo.

Comenta el Doctor Francisco Gil Díaz:⁴

"Los efectos recaudatorios del IVA sobre la evasión fiscal fueron tales que no obstante haberse introducido con una tasa general inferior a la tasa equivalente a los impuestos que sustituía (10 contra 13%), los impuestos indirectos mantuvieron la misma proporción del producto interno bruto el año en que el IVA fue introducido. Sin embargo, la recaudación por concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Morales aumentó fuertemente, reflejando tal vez un mejor cumplimiento por parte del contribuyente como consecuencia de la mecánica del IVA".

⁴ Gil Díaz, Francisco. Reflexiones sobre el Sistema Impositivo Mexicano. Consideraciones Económicas. Pág. 22.

El establecimiento de este gravamen permitió, en suma, tener un sistema estructuralmente mejor alineado y mejor administrado que se reflejó en su propio rendimiento.

En el ámbito del Impuesto Sobre la Renta durante el período 1978-1982, se globalizó éste último para las personas físicas incluyendo todos los ingresos percibidos en efectivo o en especie y se incorporaron las ganancias de capital, los arrendamientos, los dividendos, los ingresos por intereses no financieros y los ingresos laborales.

La preocupación acerca de los desincentivos laborales y a la inversión derivados de las altas tasas impositivas, conllevaron a la disminución de la tarifa global del Impuesto Sobre la Renta y así los contribuyentes que pagaban una tasa marginal del 57.5% pasaron a pagar una tasa del 40% sobre el mismo incremento real en el ingreso y aquellos que tributaban conforme a una tasa del 39.9% pasaron al 26.2%. Asimismo, aunque la tarifa fue disminuída, la tasa en el extremo superior de progresividad fue incrementada del 50 al 55% con la finalidad de mejorar la redistribución del ingreso.

Actualmente y continuando con la tendencia mundial de disminución de las tasas impositivas en la tributación directa, nuestro Impuesto Sobre la Renta tiene una tasa marginal máxima del 35%.

La dispersión geográfica, la marginación social y económica y diversos problemas administrativos favorecieron la existencia de las bases especiales de tributación que con la justificación de hacer más simple el cumplimiento fiscal para ciertos sectores, mediante la sustitución de requisitos de tributación normal, constituyeron verdaderos paraísos fiscales y categorías de privilegio.

Este esquema basado en el método indiciario, característico de los sistemas tributarios menos desarrollados, establecía tasas muy reducidas o cuotas fijas por volumen o alguna unidad como base del Impuesto Sobre la Renta; generó no sólo inequidades sino que se constituyó en un elemento de incongruencia en un sistema basado en el autocontrol, razones suficientes para que se fuera eliminando paulatinamente.

Correlativamente a la supresión de estas bases especiales de tributación, se ideó un sistema sencillo de cumplimiento para todos aquellos contribuyentes que careciendo de elevada capacidad económica, cultural y administrativa

pudieran satisfacer debidamente sus obligaciones fiscales sin tener que cubrir requisitos muy complicados o realizar cálculos difíciles.

Este sistema se encuentra actualmente previsto en la Sección II del Capítulo VI, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, bajo el nombre de Régimen Simplificado a las Actividades Empresariales y para el año de 1991 es aplicable a las personas físicas que hayan obtenido ingresos por actividades empresariales durante el año de 1990 hasta por un monto de \$600 millones de pesos (Art. 119-A de la LISR vigente en 1991).

El sistema introducido en este régimen es el del tipo de flujo de efectivo, que siendo un impuesto sobre la renta, se encuentra libre de las distorsiones del sistema tradicional, es decir, que al no ser alterada su base por los efectos inflacionarios, supera los problemas de renta devengada y renta realizada y evita realizar correcciones y ajustes financieros para su actualización; además, permite la deducción inmediata de las inversiones, evita el tener que hacer cálculos por depreciación y en suma, simplifica la contabilidad fiscal.

Continuando con el proceso de integración de disposiciones impositivas se abrogó el Código Aduanero y en su lugar se promulgó la Ley Aduanera que concentró un sinnúmero de disposiciones conexas. De esta manera, al ir disminuyendo la importancia de los impuestos aduaneros (que para 1991 representan un 7.46% de la recaudación total estimada⁵), y al existir el impuesto al activo para personas físicas y morales, nos acerca más a las características de los sistemas desarrollados, donde se combinan adecuadamente los impuestos al ingreso, al gasto y al capital.

5 Vid. Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio fiscal de 1991 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de Diciembre de 1990.

Con el fin de situar al Sistema Tributario Mexicano dentro de la tipología que en el inciso anterior se ha mostrado, se presentan algunos datos estadísticos que nos permitirán definirlo objetivamente.

CUADRO 5

Estructura Tributaria según % de la recaudación total estimada para el Ejercicio Fiscal de 1991

IMPUESTOS AL INGRESO	AL GASTO	AL CAPITAL
42.75 ¹	52.95 [*]	4.30

1 ISR individualmente considerado

* considerando la suma de 7 distintos impuestos

CUADRO 6

Porcentaje del ISR respecto del total de ingresos tributarios recaudados en 1988 y 1989. (Cantidades en Miles de Millones de Pesos)

AÑO	ISR	INGRESOS TRIBUTARIOS RECAUDADOS	% DE LA RECAUDACION TOTAL
1988	\$19,467.5	\$47,306.9	41.1
1989	\$27,240.8	\$62,699.5	43.4

Fuente: Banco de México. Indicadores Económicos Agosto 1989 y 1990.

Para el Ejercicio Fiscal de 1991 se ha estimado en el ISR una recaudación de \$40'470,271. Millones de Pesos de un total de ingresos de \$94'666,490. Millones de Pesos, lo que representa un 42.75% (que probablemente será superior a pesar de la disminución de la tasa en el ISR).

Estas proporciones en el impuesto sobre la renta nos permiten situar a nuestro Sistema Tributario Mexicano dentro del rango característico de los sistemas desarrollados, desde el punto de vista de su estructura.

Sin embargo, respecto al rendimiento recaudatorio, desafortunadamente no podemos decir lo mismo:

CUADRO 7

AÑO	INGRESOS TRIBUTARIOS	PIB	RENDIMIENTO RECAUDATORIO (IT/PIB)
1988	47,306.9 miles de millones de pesos	\$397'573,564. millones de pesos	11.81%
1989	62,699.5 miles de millones de pesos	\$511'000,000. millones de pesos	12.53%

Fuente: Banco de México. Indicadores Económicos Agosto 1988 y 1989.

Y para el ejercicio fiscal de 1991 se proyecta un rendimiento recaudatorio de 10.6%⁶ lo cual en todos los casos es definitivamente bajo.

Esto nos permite concluir que no obstante que el Sistema Tributario Mexicano está en el nivel equivalente al de los países más desarrollados en cuanto a su estructura y equilibrio, se encuentra todavía en el nivel de los países subdesarrollados en lo que se refiere al rendimiento recaudatorio. que a pesar del alto grado de intervencionismo estatal, es bajo, debido en gran parte, a la debilidad de la renta nacional, y en otra, a los altos índices de evasión que agravan la carga tributaria para quienes efectivamente contribuyen o son sujetos cautivos.

⁶ Vid. Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente a 1991. (Anexo Estadístico)

D) Propuestas para el mejoramiento del Sistema Tributario Mexicano

El diseño de cualquier sistema tributario, así como de los cambios que se le introduzcan, requieren la conjugación de elementos opuestos entre sí. Ya vimos que la naturaleza del impuesto es múltiple pues contiene elementos económico-políticos, sociales y jurídicos. Por una parte, deben atenderse los objetivos recaudatorios sin olvidar la justicia distributiva enfocada a la debida repartición de la carga fiscal en aras de un propósito redistributivo del ingreso, pero al mismo tiempo se deben considerar múltiples restricciones que constriñen estos objetivos recaudatorios y distributivos como lo es la conducta de los contribuyentes, que reaccionan de diversas maneras frente a los impuestos, modificando sus hábitos o patrones de consumo, ahorro, inversiones, producción, selección de activos o incluso su residencia. Este aspecto tiene consecuencias fundamentales para el diseño de los sistemas impositivos pues la gravación excesiva de los recursos genera malestares y hace disminuir la productividad, con el consecuente incremento de la evasión que en un país como el nuestro donde los recursos presupuestales asignados a la fiscalización son escasos, limitan considerablemente la presencia fiscal y por ende el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias; pues en general, los impuestos no se pagan por gusto y la probabilidad de detectar a los infractores y el temor a la sanción determinan en gran medida el nivel de tal cumplimiento.

Por otra parte, el nivel cultural incide decisivamente sobre el funcionamiento de los sistemas impositivos pues el promedio imperante en este sentido en nuestro país, demanda un sistema tributario lo más simple posible. Así mismo, la dependencia internacional y la interacción de los sistemas tributarios extranjeros influyen en el diseño de los impuestos, tanto en lo referente a la base, como a las tasas impositivas.

Considerando las anteriores observaciones se elaboran algunas propuestas para el mejoramiento del Sistema Tributario Mexicano, que consideramos repercutirían favorablemente en las finanzas públicas y en la economía nacional al incrementar el rendimiento recaudatorio, mismo que de verificarse se puede destinar a la consecución de una mayor prosperidad económico-social y bienestar colectivo.

1.- Reducción de tasas en los impuestos al ingreso.

No hay duda de que la economía mexicana ha estado abierta a las transacciones comerciales y monetarias; ejemplo de ello es el avance en que se encuentran las negociaciones para la celebración de un tratado trilateral de comercio entre México, Estados Unidos de América y Canadá, que integrará un mercado de alrededor de 85 millones de personas, más grande aún que el mercado europeo, y el constante flujo de capitales derivado de compartir una larga frontera con el mercado más grande del mundo en este sentido (que se calcula aproximadamente en unos 275 millones de cruces cambiarios al año).

Como resultado de estas condiciones, la reducción de las tasas impositivas se hace necesaria para aumentar la competitividad internacional de éstas en la nueva economía global. El proceso de reducción de las tasas impositivas es una tendencia general en diversos países. Por ejemplo, en 1981 la tasa marginal del impuesto sobre la renta (income tax) para personas físicas en Estados Unidos era del 75% y se redujo notablemente al 28% en 1989; y para las personas morales es del 34%.

En Canadá la tasa federal marginal para personas físicas descendió del 34% al 29% y la de personas morales de 35 al 28% y para las empresas manufactureras la reducción llegó hasta el 26% siendo para el año de 1991 de 23%.

Incluso Suecia notoria por sus altísimas tasas, donde se paga el impuesto sobre la renta a las personas físicas con carácter estatal uno, y local otro, las redujo medianamente, pues su tasa estatal descendió del 75% al 45% en los estratos de ingresos más altos y la tasa local quedó en un promedio del 30%.

En México también se ha disminuido la tasa marginal del impuesto sobre la renta que para las sociedades era del 55% en 1988 y que en 1991 es del 35%; esta disminución ha tenido efectos benéficos en la economía pues al haber estado la tasa por arriba de los estándares internacionales, se redujo la inversión doméstica y extranjera y con la medida contraria se estimuló la inversión. Sin embargo, el hecho de que se grave el capital corporativo en el extranjero implica que las tasas del impuesto sobre la renta a las personas morales, no deban ser, por mucho, menores a las internacionales, dado que sería el fisco extranjero el que gravaría la diferencia y se transferiría así al

exterior la recaudación, sin producir efectos favorables sobre la inversión extranjera en nuestro país.

Por lo anterior, se considera que la disminución óptima sería de 2 puntos porcentuales más, de tal forma que dicha tasa sea lo suficientemente atractiva para la inversión doméstica y extranjera.

2.- Supresión de las tasas diferenciales en el IVA.

En la literatura de finanzas públicas se han enfatizado las ventajas de los impuestos al consumo, pero a pesar de que el consumo como hecho imponible favorece la eficiencia económica y la equidad horizontal, no facilita la medición objetiva de la capacidad contributiva individual.

Una peculiaridad del impuesto al valor agregado en México es la forma en que grava las actividades primarias (agricultura, ganadería, pesca y silvicultura), aplicándoles una tasa de 0%, por lo cual los contribuyentes que realicen actividades en esos rubros no pagan el impuesto y se les reintegra el que hayan pagado en sus compras. De esta forma se elimina cualquier situación final inequitativa para esos sectores.

No obstante lo anterior, los principales problemas del IVA se derivan de la variedad de tasas existentes (cero, seis, quince, veinte y exención) y de la importancia relativa de los productos gravados con tasas menores. Lo primero causa problemas e ineficiencias en la administración y lo segundo, en la capacidad recaudatoria del gravamen, que obliga a recargar la tasa general y a provocar inequidades.

La justificación de las tasas diferenciales reside en que su instrumentación tiene por finalidad incluir un elemento de progresividad en este impuesto y gravar en menor proporción a los grupos de menores ingresos, pero salvo las tasas reducidas en alimentos y productos básicos, sería adecuado determinar si las diversas tasas especiales son capitalizadas mediante reacciones en la demanda que incidan favorablemente en el sistema tributario.

Se considera que deben suprimirse las tasas especiales en el IVA con excepción de la del 0%; que la tasa general se uniforme en un nivel de 10%, como lo fue en su origen y que la traslación del impuesto se haga constar siempre por separado en los comprobantes.

3.- Eliminación de la dispersión normativa.

La complejidad de todo sistema tributario se debe tanto a las necesidades de la economía en su conjunto, como a deficiencias técnicas y a pesar de los avances que se han obtenido en nuestro sistema al reducir diversos impuestos integrándolos en un menor número de leyes impositivas, contrasta la expedición de ordenamientos de carácter reglamentario o de inferior nivel administrativo que comúnmente se conoce como "miscelánea fiscal"; sin considerar los temas que son regulados en decretos separados como lo son los que se refieren a estímulos fiscales o facilidades administrativas otorgadas a determinadas actividades o sectores.

Esto ocasiona, por ejemplo en el impuesto sobre la renta, que el precepto aplicable a una situación determinada, se localice en la propia ley, en su reglamento, en el reglamento del Código Fiscal de la Federación o en la "resolución miscelánea" y en ocasiones es sorprendente apreciar que normas de menor jerarquía contradigan a la superior o incluso a la propia ley. Con ello se pierde estabilidad y dada la frecuencia con que cambian estas disposiciones se traduce en demérito de la seguridad jurídica por el crecido número de disposiciones a cual más de prolijas y complicadas que, además, provocan que el contribuyente no sepa con certeza cual es la norma aplicable, salvo que realice un considerable esfuerzo en la labor de actualización.

Por ejemplo el 26 de febrero de 1990 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1990, la cual tuvo 24 reformas, ésta última publicada en el Diario Oficial de la Federación del 7 de marzo de 1991.

Este fenómeno de proliferación de acuerdos y reglas generales preocupa en general, desde el punto de vista de la teoría, como de la práctica, pues su naturaleza no se ha definido conforme al artículo 133 de la Constitución General de la República y tanto la doctrina como la jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación se orientan a afirmar que los reglamentos administrativos de las leyes federales, sólo pueden ser expedidos por el Presidente de la República, en uso de la facultad que le confiere el artículo 89, fracción I Constitucional, y desde hace bastante tiempo se observa la continua

y numerosa expedición de acuerdos y reglas generales cuyo contenido es, a veces, el de una verdadera ley.

Por lo expuesto, se considera muy necesaria la unificación de los diversos ordenamientos y disminuir al máximo la frecuencia de las reformas, así como que se respete el principio de reserva de la ley en cuanto a los elementos del impuesto y en lo relativo al conjunto de obligaciones, requisitos y demás modalidades de los tributos. Así mismo, se estima que la dispersión normativa debe someterse al sistema de jerarquía de normas que señala nuestra Constitución y con ello, se propone que las disposiciones reglamentarias dejen de ser casuísticas y únicamente se expidan por el Presidente de la República.

4.- Simplificación de los textos impositivos.

Uno de los factores extrínsecos que más puede contribuir a mejorar el sistema tributario es la claridad, objetividad y simplicidad en la redacción de las leyes fiscales y del restante conjunto de ordenamientos tributarios inferiores. Redactados de esta manera, los textos tributarios serán más didácticos, beneficiando a todos los niveles de la organización administrativa fiscal, al universo de contribuyentes y, por lo tanto, al conjunto de relaciones recíprocas que se establecen entre ambos.

Teniendo en mente facilitar el cumplimiento voluntario y espontáneo de las obligaciones tributarias, es imprescindible que el legislador adopte fórmulas más simples, claras y objetivas en la elaboración de las leyes, así como en el seno del Poder Ejecutivo Federal informador de la base jurídica que integra la iniciativa correspondiente.

Si el contribuyente ve en la legislación un conjunto de disposiciones oscuras; si en las dudas sobre su interpretación ve amenazas a sus derechos, se sentirá inseguro y tendrá, aún inconscientemente, actitudes de resistencia.

Si, por el contrario, el texto legal es claro y preciso y se encuentra didácticamente redactado, aumentará su seguridad.

La ley debe ser muy explícita en el señalamiento del hecho imponible, es decir, el hecho que, si ocurre y cuando ocurre da nacimiento a la obligación tributaria; debe ser precisa en el establecimiento de la base gravable, sus procesos de determinación, deducciones específicas y exenciones.

En materia tributaria cualquier falta de claridad es fuente de inseguridades, elusión, evasión, conflictos e interminables discusiones y se reitera que es particularmente imperioso evitar al máximo diferir conceptos a los ordenamientos reglamentarios, cuando aquellos deben contenerse propiamente en la ley.

Es totalmente desaconsejable que para la determinación de la obligación tributaria se requieran técnicas contables complejas o procedimientos que exijan conocimientos con un muy alto grado de especialización y esto es particularmente aplicable a los contribuyentes personas físicas que realizan actividades empresariales en el sector agrícola, ganadero, pesquero, del auto transporte y del comercio en pequeño, por citar solamente algunos, que no poseen un alto grado de instrucción.

En incontables ocasiones la falta de explicitud de la ley, en lo que se refiere al momento jurídicamente relevante para la fijación del nacimiento de la obligación tributaria, genera dudas que en esta importante materia provocan una serie de inconvenientes que repercuten negativamente en la celeridad de la recaudación, o más aún, en la recaudación misma y en la disposición psicológica del contribuyente.

Tomando en consideración que es en materia tributaria donde más frecuentemente se ve al Estado realizando innovaciones que sorprenden al gobernado, salta a la vista la importancia que tiene la seguridad jurídica instrumentada a través del principio de legalidad de la tributación, que entre otras formas, puede lograrse mediante la clara y precisa redacción de los textos normativos tributarios.

Ahora bien, independientemente de los diversos factores que influyen en la disposición generalizada de los contribuyentes respecto de sus obligaciones tributarias, uno de los más determinantes es la actitud de aquellos frente al Estado (*strictu sensu*), en virtud de que es imposible esperar que el gobernado que constantemente desconfía del gobierno, sea un buen contribuyente dispuesto a cumplir sus deberes espontáneamente.

Esta faceta de la conciencia cívica que se expresa en la conciencia tributaria sigue al ánimo cívico general que se encuentra condicionado en gran parte por el factor político; cabe pues al Estado hacer todo lo posible por alentar el espíritu cívico de los gobernados mediante el correcto y prudente desempeño del gasto público, al mismo tiempo que en la formulación de la

legislación tributaria teniendo presente que ésta sea lo más justa posible desde la perspectiva sustantiva, y más sencilla y clara desde la perspectiva formal.

CONCLUSIONES

- 1.- Todas las instituciones sociales son válidas y encuentran su justificación en cuanto a sus alcances y funciones en tanto permitan el libre desenvolvimiento y perfeccionamiento de los atributos ontológicos del hombre.
- 2.- El ente público, al ser la institución social por excelencia, debe orientar su actividad hacia la consecución del bien común que se concreta en el conjunto de condiciones que favorecen en el ser humano el desarrollo integral de su persona: prosperidad material y bienestar espiritual.
- 3.- Debido a los desequilibrios económicos y las graves injusticias sociales surgidas en el liberalismo individualista y que exageró el capitalismo, se hizo necesaria y legítima la intervención del Estado, lo que trajo como consecuencia que el ente público modificara su teleología y alterara el papel de su hacienda pública y por consiguiente del ejercicio de su potestad tributaria.
- 4.- La noción y finalidades de la hacienda pública, comprendiendo dentro de ella a la potestad tributaria, es consecuencia y reflejo de la evolución del Estado y de la concepción que de éste se tenga.
- 5.- En nuestro marco constitucional se encuentra plasmada claramente la concepción estatal que rompió con los postulados del liberalismo clásico, otorgándole actualmente a nuestro Estado Social de Derecho un papel intervencionista muy dinámico; y dentro de este contexto normativo, el fundamento de la potestad tributaria contenido en la fracción cuarta del artículo 31 de la constitución posee una franca tendencia liberal que por haber sido rebasada, resulta ser anacrónica, por lo que dicho precepto debe ser reformado.
- 6.- Todo impuesto tiene una naturaleza fundamentalmente económica, preponderantemente política por su orientación finalista, jurídica por la forma en que se establece y desenvuelve y sociológica por los elementos sociales que afecta, lo que equivale a sostener que el fenómeno impositivo tiene un carácter integral en su esencia y en su orientación.

7.- La relevancia que adquiere alguno de los elementos que en conjunto integran la naturaleza de un tributo, dependerá de la coyuntura histórica de un país, de su estructura económica, composición social y conformación política, entre otras variables.

8.- Justicia es equivalencia en los cambios y proporción en las distribuciones, o dicho de otra forma, igualdad aritmética de términos iguales y proporcionalidad geométrica entre términos desiguales.

9.- Equidad es adecuación de lo justo legal al caso particular que implica el reconocimiento del trato igual a los iguales y desigual a los que no lo son.

10.- La proporcionalidad y equidad como elementos del concepto justicia tributaria son coincidentes entre sí, cuyos ámbitos de aplicación son diferentes:

La proporcionalidad denota el concepto de justicia tributaria dirigido en sentido vertical, es decir, entraña el ángulo cuantitativo de dicha justicia.

La equidad denota el concepto de justicia tributaria dirigido en sentido horizontal, que al aludir a la generalidad impositiva, entraña el ángulo cualitativo de dicha justicia.

11.- Según La Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica. Conforme a este principio, las personas que obtengan elevados ingresos deben tributar en forma superior a los de medianos y reducidos ingresos y el cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas.

No obstante lo anterior, la Corte consideró que la fijación de una tasa única (en el impuesto al activo de las empresas) no viola el principio de proporcionalidad.

12.- Para la Corte, la equidad radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; o que no se encuentren ante una misma obligación quienes estén en situación jurídica diferente.

13.- La Corte sostiene que se vulnera el derecho de los contribuyentes a que los tributos sean proporcionales, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso o que destruye la fuente de imposición.

14.- Los extremos ético-jurídicos entre los que se encuadra el equilibrio tributario son:

- a) El beneficio general derivado del hecho de pertenecer al Estado (elemento objetivo o causa justificativa de la imposición); y
- b) La capacidad contributiva personal (imponibilidad subjetiva).

15.- El beneficio general que constituye la causa del impuesto se forma por el conjunto de servicios y funciones capaces de satisfacer las necesidades públicas y colectivas, así como las de la economía nacional en conjunto.

16.- El ejercicio de la potestad tributaria que tenga otros límites que no sean la causa justificativa de la imposición y la imponibilidad subjetiva, por ser carente de justificación o desproporcionada, deberá estimarse como imposición injusta.

17.- La tipología del Sistema Tributario Mexicano es, en cuanto a su estructura y equilibrio, comparable al de los países económicamente más desarrollados, pero atendiendo a su rendimiento recaudatorio, se encuentra en el nivel de los países subdesarrollados.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Abbagnano, Nicola. Diccionario de Filosofia. Fondo de Cultura Económica. México, 1974.
- 2.- Angelopoulos, Angelos. L'etat et la Prosperite Social. Librairie Generale. Parfs, 1949.
- 3.- Aquino, Santo Tomás De. Suma Teológica. Edit. Porrúa, S. A. México, 1985.
- 4.- Aristóteles. Etica Nicomaquca. Traducción de Antonio Gómez Robledo. Edit. Porrúa, S. A. México, 1972.
- 5.- Beltrame, Pierre. Los Sistemas Fiscales. Edit. Oikos-Tau, S. A. Barcelona, 1977.
- 6.- Burgoa, Ignacio. Las Garantías Individuales. Edit. Porrúa, S. A. México, 1986.
- 7.- Castán Tobeñas, José. La Justicia y su Contenido a la luz de las Concepciones Clásicas y Modernas. Servicio de Publicaciones de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia. Madrid, 1967.
- 8.- Cortina Gutiérrez, Alfonso. Curso de Política de Finanzas Públicas de México. Edit. Porrúa, S. A. México, 1977.
- 9.- De la Cueva, Arturo. Justicia, Derecho y Tributación. Edit. Porrúa, S. A. México, 1989.
- 10.- De la Garza, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa, S. A. México, 1986.
- 11.- De la Madrid, Miguel. El Pensamiento Económico en la Constitución Mexicana de 1857. Edit. Porrúa, S. A. México, 1986.
- 12.- De la Madrid, Miguel. Estudios de Derecho Constitucional. 2a. Edición. Edit. Porrúa, S. A. México, 1980.
- 13.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Edit. Limusa, S. A. DE C.V. México, 1986.
- 14.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Edit. Limusa, S. A. DE C. V. 3a. Edición. México, 1988.
- 15.- Due, John F. Análisis Económico de los Impuestos.
- 16.- Duverger, Maurice, Hacienda Pública. Edit. Bosch. Barcelona, 1980.
- 17.- Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas. Edit. Porrúa, S. A. México, 1986.
- 18.- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Edit. Porrúa, S. A. 25a. Edición. México, 1986.

- 19.- Flores Zavała, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Edit. Porrúa, S. A. 13a. Edición. México, 1971.
- 20.- García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Edit. Porrúa, S. A. 36a. Edición. México, 1984.
- 21.- Garza, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Edit. Cultura. México, 1949.
- 22.- Gil Díaz, Francisco. Reflexiones sobre el Sistema Impositivo Mexicano, Consideraciones Económicas. Revista Contaduría Pública. Noviembre de 1987, México.
- 23.- Gómez Robledo, Antonio. Meditación sobre la Justicia. Fondo de Cultura Económica. México, 1963.
- 24.- Gonzalez Díaz, Lombardo. Introducción a los Problemas de la Filosofía del Derecho. Ediciones Botas. 1a. Edición. México, 1956.
- 25.- Griziotti, Benvenuto. Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda. Traducción de Enrique Mata. Instituto Editorial Reus. 2a. Edición. Madrid, 1958.
- 26.- Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, 1969.
- 27.- Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Editora Abeledo-Perrot, S. A. 3a. Edición. Buenos Aires, 1982.
- 28.- Jellinek, Georg. Teoría General del Estado. Traducción de Fernando de los Ríos. Madrid, 1915.
- 29.- Juan XXIII. Encíclica Pacem in Terris.
- 30.- Margain, Hugo B. Importancia del Derecho Fiscal en el Desarrollo Económico. Librería de Manuel Porrúa, S.A. México, 1962.
- 31.- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Universitaria Potosina. 8a. Edición. SLP. México, 1985.
- 32.- Marx, Carlos. Prólogo a la Contribución a la Crítica de la Economía Política Clásica.
- 33.- Mehl, Lucien. Elementos de Ciencia Fiscal. Traducción de L. Ros y J. M. Bricall. Editorial Bosch. Barcelona, 1964.
- 34.- Miranda, José. El Tributo en la Nueva España durante el Siglo XVI. El Colegio de México. México,
- 35.- Neumark, Fritz. Principios de la Imposición. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1974.
- 36.- Preciado Hernández, Rafael. Lecciones de Filosofía del Derecho. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1986.
- 37.- Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Edit. Porrúa, S.A. México, 1976.

- 38.- Radbruch, Gustav. Introducción a la Filosofía del Derecho. Traducción de Wenceslao Roces. Fondo de Cultura Económica. México, 1955.
- 39.- Recaséns Siches, Luis. Tratado General de Filosofía del Derecho. Edit. Porrúa, S. A. 7a. Edición. México, 1981.
- 40.- Ruiz de Santiago, Jaime. Deontología Social. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años. 1er. Tomo. México, 1982.
- 41.- Sáinz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1967.
- 42.- Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Cárdenas Editor. 7a. Edición. México, 1986.
- 43.- Stammler, Rudolf. Tratado de Filosofía del Derecho. Traducción de Wenceslao Roces. Editora Nacional. México, 1974.
- 44.- Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Edit. Porrúa, 21a. Edición. México, 1985.
- 45.- Toral Moreno, Jesús. Ensayo Sobre la Justicia. Edit. Jus. 2a. Edición. México, 1985.
- 46.- Villoro Toranzo, Miguel. Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal. Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años. 1er. Tomo, México, 1982.
- 47.- Yáñez Franco, Carlos. Tendencias de los Sistemas Impositivos Contemporáneos. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Marzo de 1991. México.