

207
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ARAGON"

"LA CAPTACION DE RECURSOS Y LA ESTABILIDAD
ECONOMICA DEL ESTADO A TRAVES DE LA
RECAUDACION DE IMPUESTOS

T E S I S

Para obtener el Título de
LICENCIADO EN DERECHO

presenta

JUAN JOSE MALDONADO SANCHEZ

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1991



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.

I N D I C E

Pág.

Introducción

I

CAPITULO I

1. Los Principios Constitucionales de la Tributación.	
1.1. La obligación contributiva de los particulares.....	1
1.2. La potestad tributaria del Estado.	11
1.3. Las disposiciones complementarias.	20

CAPITULO II

2. Los Ingresos del Estado en la Historia de México.	
2.1. Los primeros tiempos; Tenochtitlán y Nueva España.	25
2.2. La Insurgencia y el Primer Imperio.	31
2.3. La Primera República Federal.	34
2.4. La Primera República Central.	37
2.5. La Invasión Norteamericana y la Segunda República Federal.	40
2.6. La Dictadura Militar y el Triunfo del Liberalismo.	44
2.7. La República Federal bajo la Constitución de 1857 y la Guerra de Reforma.	46
2.8. La Intervención Francesa, el Segundo Imperio y la República Federal Restaurada.	51
2.9. La Administración Díaz.	59
2.10. El Renacimiento de la Nación; la Revolución Mexicana. na.	63
2.11. La República Federal bajo la Constitución de 1917.	70

CAPITULO III

3. La Captación de Recursos y la Estabilidad Económica del Estado.	
3.1. Por qué pagamos impuestos.	88
3.2. Fines de los impuestos.	90
3.3. Fines de los Impuestos.	98
3.4. Clasificación Tradicional.	101
3.5. Clasificaciones Fundadas en el campo de aplicación de los Impuestos.	107
3.6. Clasificación Económica de los impuestos.	112
3.7. Otras Clasificaciones.	120
3.8. Aspectos Generales.	127
3.9. Conclusiones.	137
Bibliografía	140

I N T R O D U C C I O N

El estado necesita obtener recursos monetarios para erogarlos posteriormente en la creación o mejoramiento de los servicios públicos de diferente índole, que nos proporciona con el fin de satisfacer las necesidades colectivas la obtención de esos recursos la efectúa a través de diversos medios, siendo uno de éstos los impuestos.

De los impuestos que actualmente se encuentran establecidos en México, el que genera más recursos económicos al Estado es el Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta, no sólo es importante por ello, sino también por ser un mecanismo que coadyuva a la justicia social del país, ya que por medio de él se trata de alcanzar la distribución de la riqueza, al repartir -- con justicia y equidad la carga fiscal.

Pero, la justicia y la equidad en la distribución de la carga fiscal, no solamente se logra con la implantación de un impuesto, requiere también de la colaboración de los causantes y de las autoridades encargadas de vigilar el debido cumplimiento de la obligación.

La colaboración de los contribuyentes consiste en el cumplimiento correcto del pago de la contribución, por que de lo contrario, si actúan fraudulentamente, pagando una cantidad menor a la debida, o lo que es peor omitiendo su pago, no únicamente están dañando a los demás contribuyentes -- (porque la carga impositiva se incrementará para éstos), sino que también están perjudicando los intereses de la Nación

y obstaculizando su desarrollo económico y con ello están -- atentando contra la soberanía nacional y la libertad, pues -- el Estado tendrá que recurrir a otros recursos que evidentemente dañan la economía del País.

Por otra parte, las autoridades fiscales deben -- colaborar en el logro de la justicia social del País, actuando con honradez, dedicación y esmero durante el desarrollo a sus quehaceres consistentes en vigilar que los contribuyentes cumplan debidamente con sus obligaciones fiscales; actuando con verdadero profesionalismo, aplicando las leyes -- tributarias con justicia.

Las autoridades fiscales deben recordar que están protegiendo los intereses de la Nación y con ello el -- bienestar de sus habitantes; asimismo, en la medida en que -- actúen con honradez, profesionalismo y justicia en ese mismo grado enaltecerán la institución que representan y la persona de cada uno de sus miembros.

Ahora bien, será muy bueno que en nuestro País -- todos los contribuyentes cumplieran correctamente con sus -- obligaciones fiscales, pero bien sabemos que esto es utópico, pues siempre habrá personas cumplidas y contribuyentes -- que no cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, evasores del pago del impuesto, ya sea por ignorancia, situación que se origina cuando éste desconoce o interpreta y aplica incorrectamente las normas fiscales por la complejidad de las mismas, o bien porque actúan dolosamente; es decir, con el fin de defraudar o eludir al fisco respecto de -- sus obligaciones.

Es por ello, que en las leyes fiscales se esta--

blecen facultades para las autoridades administrativas con el fin de obligar a los sujetos pasivos a que cumplan correctamente con el pago de sus impuestos. una de estas atribuciones es la determinación estimativa de los impuestos.

La determinación estimativa del impuesto sobre la renta, es una medida establecida en las normas de la Ley respectiva a ese impuesto, con el fin de combatir la evasión fiscal.

Se puede decir, que si no existiese la determinación estimativa, los causantes cumplidos estarían en desventaja con los evasores de impuestos, en virtud de que, mientras los primeros cumplirían correctamente con sus obligaciones fiscales, pagando sus impuestos, proporcionando toda clase de facilidades a las autoridades fiscales, en caso de que éstas les hicieran una visita o les solicitaran algún dato o informe, etc., los segundos para librarse del pago de impuestos, no cumplen con sus obligaciones fiscales y en caso de alguna visita o solicitud de datos por parte de las autoridades, negarían todo tipo de información, documentación o cualquier otro elemento necesario para observar el cumplimiento de las contribuciones dejando imposibilitadas a las autoridades para llevar a cabo la determinación del impuesto cuando así corresponda.

Por lo expuesto, se puede decir que la determinación estimativa del impuesto sobre la renta es "Indispensable y Justa", además que se hizo necesario implementar este procedimiento cuando no existen posibilidades de aplicar el procedimiento de determinarla, pues no se tiene la documentación requerida para tal efecto.

Este trabajo representa un estudio de la determinación estimativa del impuesto al Ingreso Global de las Em--presas, Impuesto que forma parte del Impuesto Sobre la Ren--ta, que como se expuso anteriormente es considerado el más - importante en el País.

1.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES
DE LA TRIBUTACION

El sistema tributario mexicano se sustenta en el orden constitucional. Las normas respectivas que contiene la Constitución Política se refieren a tres cuestiones. La primera es la concerniente a la estipulación de la obligación contributiva; la determinación de los alcances y límites de la sujeción impositiva; la vinculación pasiva frente al tributo. La segunda es la referente a la potestad tributaria -- del Estado; la legitimación del poder público para establecer y administrar contribuciones; la vinculación activa tributaria de la Federación, los Estados y los municipios. La tercera se refiere a regulaciones específicas sobre algunas contribuciones, sobre limitaciones a la potestad tributaria o sobre procedimientos de creación de los tributos. A continuación se apuntan algunas consideraciones sobre tales particulares.

1.1. La obligación contributiva de los particulares.

El artículo 31 constitucional dispone, en su -- fracción que es obligación de los mexicanos "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".

Este precepto no ha sufrido reforma alguna y conserva la misma redacción original de 1917. Su antecedente inmediato lo constituye la fracción II del artículo 31 de la -- Constitución de 1857 el cual contenía disposición de texto -- idéntico y de igual alcance. Es precisamente en esta Consti-

tución cuando, por primera vez, se establecen las características indispensables que deben contener los tributos, las -- que se consideran más adelante.

Los antecedentes históricos y constitucionales -- de la disposición en comento muestra una clara tendencia hacia la consagración de los principios de equidad y legalidad que contiene la actual fracción IV del 31.

El Acta del Ayuntamiento de México, de 19 de julio de 1808, establece que los habitantes de la Metrópoli están dispuestos a sostener el reino con sus bienes. Aquí se -- establece la base de una obligación contributiva que no tiene limitaciones ni de rito ni de mérito.

A diferencia del anterior, en la Constitución de Cádiz, del 19 de marzo de 1812, ya se incorporan estipulaciones en favor de la generalidad, la proporcionalidad y la legalidad en la imposición. Así, el artículo 80. de la constitución gaditana determina la obligación de "contribuir en -- proporción de sus haberes, para los gastos del Estado". A su vez, el artículo 339 señala: "Las contribuciones se repartirán entre todos... con proporción a sus facultades, sin ex-- cepción ni privilegio alguno". Y el artículo 340 rezaba que "las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos -- los ramos".

Mientras tanto, las disposiciones emanadas de la insurgencia, se destacaban por su tendencia de protección a las clases menos favorecidas y a la supresión de diversos -- tributos que contrariaban la equidad, bien por su campo de -- aplicación o, bien, para su falta de progresividad. El Bando de Hidalgo, declaración de abolición de la esclavitud del 6 de diciembre de 1810, proclama "que cese para los sucesivo --

la contribución de tributos respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía". En lo anterior se evidencia el propósito de protección clasista

Por otra parte, en los Sentimientos de la Nación del 14 de septiembre de 1813, Morelos sugiere "que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que mas agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en -- sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues -- con esta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados". Esta sugerencia, consagrada en el Punto 22 ya establece una preocupación por introducir, aunque incipientemente, proporcionalidad en la contribución y asociarla con el concepto de capacidad contributiva.

El Acta de Independencia, expedida por el Congreso de Anáhuac el 6 de noviembre de 1813 declara "reco de alta trición... a quien se oponga a la independencia... negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones...". Y el Decreto Constitucional, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, establece como obligación de los ciudadanos -- "una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos".

Una vez que hubo triunfado la revolución insurgentes, el Acta de la Independencia mexicana, del 28 de septiembre de 1812, declara la necesidad de sostener a la Nación "a todo trance y con sacrificio de los haberes de sus individuos".

El artículo 15 del Reglamento Provisional Político del Imperio mexicano establece que "todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado". Debe reconocerse a este --

precepto dos méritos: el primero de ellos, es que con amplio sentido de generalidad y con aceptable rigor técnico, vincula a los habitantes, no tan sólo a los nacionales; el segundo es que se trata de la primera ocasión que en la insurgencia mexicana se refiere, con precisión, a la proporcionalidad en la tributación. Por contra, hace omisión del principio de legalidad en la imposición.

Más adelante, es curioso que la cuestión tributaria resulta poco feliz en el Plan de Constitución, del 16 de marzo de 1823 al consignar la obligación de los ciudadanos de "cooperar al bien general de la Nación". En primer lugar restringe aunque esto deba ser considerado más como lapsus - que como intención el campo de obligación contributiva tan sólo a los ciudadanos, dejando fuera de él a extranjeros y a nacionales que no hubieren alcanzado tal status. En segundo término, la fórmula de cooperación al bien general no es clara en cuanto a sus efectos como vinculación contributiva y - este sólo podría inferirse con un buen esfuerzo de interpretación amplísima. En tercer lugar, repite la omisión del Reglamento Imperial en cuanto al principio de legalidad tributaria. Y, por último, elimina la exigibilidad de proporcionalidad en la contribución.

Las Leyes Constitucionales, de 29 de diciembre - de 1836, apenas corrigen ciertos inconvenientes e introducen nuevos. Vincula contributivamente a los mexicanos introduciendo mayor generalidad que en el Plan de la Constitución, aunque más restringida que en el Reglamento del Imperio; y - adopta el criterio exactamente inverso que este último ordenamiento, incorporando en el principio de legalidad, que - - aquel omitía, pero suprimiendo el de proporcionalidad, que aquel contenía.

Conforme pasaba el tiempo y sobrevenían nuevos -

ordenamientos constitucionales, parecía que una adecuada estructuración de los principios tributarios que debieron consagrarse en carta fundamental, era posibilidad que se alejaba. Así, las Bases Orgánicas, de 1843, vienen a completar -- los inconvenientes de las Leyes Constitucionales al suprimir además, el principio de legalidad.

Sin embargo, el Estatuto orgánico Provisional de la República Mexicana, de 15 de mayo de 1856, viene a revertir tal proceso al ampliar la generalidad y restablecer el principio de legalidad, consagrando en su artículo 4o. que -- "son obligaciones de los habitantes... el pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y los establecidos al comercio o industria que ejercen, con arreglo a las disposiciones y leyes generales -- de la República".

Vino a ser el proyecto de Constitución, de junio de 1856, el que de manera definitiva consagra los principios de legalidad y de proporcionalidad en la tributación, dentro de la estructura constitucional. El texto de ~~el~~ artículo 36 -- de tal proyecto se incorporaría, son objeción ni cambios, como fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857 y este, a su vez, resultaría idéntico al que se convirtió, tam bién sin objeción ni cambios, en fracción IV del artículo 31 de la Constitución de 1917. Hoy, a casi 130 años de su redacción, permanece inmutado.

Como acotación marginal, no se menciona lo que -- sobre el particular señaló el llamado Estatuto Provisional -- del Imperio Mexicano, de abril de 1865, no sólo por razones de rigor jurídico, sino porque de la observación de sus aportaciones, se concluye su innecesaria mención.

Así pues, en la fracción IV del artículo 31 se --

encuentran comprendidos varios elementos que regulan la vinculación contributiva en México: a) el principio de generalidad; b) el principio de destino público de la contribución - c) el principio de concurrencia tributaria; d) el principio de legalidad; y e) los principios de proporcionalidad y equidad.

El principio de generalidad en la tributación se comprende en esta disposición, toda vez que la obligación -- contributiva se dispone "para los mexicanos" sin que el propio texto constitucional establezca distinciones ni excepciones. Claro es que esta generalidad no puede comprenderse como universalidad y ni siquiera en la consideración que Servando J. Garza pretende atribuirle en relación con el artículo 28 constitucional. La Constitución no establece tributos; -- confiere tal facultad al legislador ordinario. lo que el -- artículo 31 determina es que, según así lo considere conveniente el legislador, todos puedan ser sujetos contributivos sino que todos lo sean. Ni lo ordena así la Constitución y -- ni siquiera lo sugiere. Es una obligación potencial que sólo será actual cuando lo disponga la Ley correspondiente. Desde Vallarta la justicia federal ha considerado que no existe -- violación constitucional porque los tributos no sean establecidos con carácter universal. El eminente jurisconsulto jalisciense señala en un célebre voto, del año de 1879; "Salvo las garantías individuales que consagran derechos del hombre, es decir, para todos los individuos, no hay precepto legal aplicable a todos simultáneamente. La norma es general y abstracta por su naturaleza y sólo se aplica cuando la situación del individuo coincide con el supuesto jurídico. Las leyes especiales se aplican al indefinido número de individuos que se encuentran en la hipótesis prevista y sólo en tanto -- se encuentren".

Es de esta manera, pues como la generalidad con-

tributiva se encuentra contemplada en la Constitución. De pa so cabe decir de esta tesis de Vallarta, que no consideró -- que la fracción IV configura garantía individual, incluso al extremo de declarar a la justicia federal incompetente para conocer de sus violaciones. De esta manera Vallarta siguiendo a Marshall, y cientos más siguiendo a Vallarta, anularon, durante 65 años, las garantías que confiere esta fracción -- constitucional, hasta que la Suprema Corte rectificó y, al -- considerar que se trataba de una verdadera garantía indivi-- dual, aunque no figura en el capítulo correspondiente, se de claró competente para juzgar sobre su violación con motivo - de leyes tributarias emitidas por el Congreso.

Ahora bien, queda por mencionar una cuestión - - que, aunque tuvo su controversia jurisdiccional, en la actua lidad se encuentra superada. La obligación contributiva que establece la Constitución se refiere a los mexicanos, por lo que hubo extranjeros que recurrieron a la justicia federal - cuando se les pretendió aplicar determinada ley tributaria. La Corte con buen sentido, declaró improcedente su querella y los asimiló a los mexicanos para efectos de contribución, con lo que se superó la controversia. De manera extemporánea hubo quienes sugirieron una reforma constitucional para in-- cluir a los extranjeros. La cuestión, además de ya innecesaria, implicaba varias cuestiones. La primera, ya anotada, es que se había llegado a una solución por vía jurisprudencial. La segunda es que, de manera legal y contractual, en la ad-- quisición y explotación de bienes por parte de extranjeros, rigen los principios de exclusión y renuncia de privilegios de extranjería. Y la tercera, es una razón de técnica legis-- lativa: la reforma, además de innecesaria, entrañaría la com plejidad de desarticular el artículo 31, donde sólo la frac-- ción IV sería aplicable a mexicanos y extranjeros, toda vez que el resto de las fracciones se refieren a obligaciones -- exclusivas de los mexicanos.

El principio de destino público de las contribuciones también se consigna en este precepto al señalar que serán para los gastos "públicos" de la Federación, de los Estados y de los Municipios. Con esto se trae a texto una cuestión de importancia histórica que no de actualidad. Se remonta a los tiempos previos al constitucionalismo, donde la hacienda personal del príncipe y la del principado se encontraban confundidas. Cuando el constitucionalismo atenúa los poderes absolutos, de las primeras cuestiones que se ocupa es de distinguir entre una y otra y en establecer la obligación de contribuir a la hacienda pública, más no a la personal del monarca. Es entonces cuando, por vez primera, cobra una connotación terminológica, además de sustancial, la alusión al tesoro fiscal, para distinguirlo del "tesoro de cámara". A pesar de ello, el refrendo de tal distingo ha sobrevivido hasta las órdenes constitucionales de la actualidad.

Sin embargo, existe otra cuestión de importancia fundamental en la vida de la federación mexicana, el principio de concurrencia que establece esta fracción. En virtud de sus disposiciones se señala la existencia de tres esferas no sólo tributarias sino hacendarias. El artículo 31 obliga a contribuir con la Federación, con los Estados y con los Municipios; pero también determina la creación de sus respectivas potestades de gasto. Sobre este particular se harán más amplias consideraciones en páginas posteriores.

Como cuarto principio consagrado en la fracción cuarta, está el de la legalidad. En virtud de éste, no podrán existir contribuciones que no se encuentren establecidas precisamente en una ley. De esta manera la competencia para la creación de tributos se encuentra depositada, de manera exclusiva, en los poderes legislativos, bien federal o bien locales. Esta "reserva de la ley" es la que, en mate--

ria tributaria reside en el aforismo *nullum tributum sine lege*. Sus orígenes se remontan al siglo XIII inglés como reacción contra el despotismo tributario. España lo adoptaría casi de manera simultánea.

De acuerdo con esta disposición no sólo debe la ley enunciar el tributo, sino hacer los señalamientos necesarios a efecto de configurar, de manera completa, la obligación correspondiente. Ello implica integrar al sujeto, el objeto, la base, la tasa y los tiempos y modalidades de pago, sin que puedan remitirse a la determinación de otro agente ni dejarse, a aplicación discrecional.

Por último, existen los principios de proporcionalidad y equidad en la tributación, mismos que han constituido, dentro de esta cuestión, el punto de mayor controversia, doctrinal y judicial, respecto de la fracción IV.

El problema de la proporcionalidad y la equidad como aproximación del sistema tributario hacia un ideal de justicia, se comenta en apartado adelante. Baste mencionar que la justicia federal ha identificado, en tiempos modernos, a ambos principios y que los asocia casi indisolublemente con el concepto de ruinosidad del tributo. Es decir, no se ha abordado, en la controversia y en la resolución judicial como una evaluación sobre la incidencia del impuesto y ni siquiera sobre el reparto de la carga tributaria, sino como un exceso en la generosidad del gravamen. De esta manera se coliga que la Suprema Corte no ha asumido su competencia para examinar, de manera sustantiva, la equidad de la ley tributaria, sino tan solo para refrenar los excesos circunstanciales en que eventualmente incurriera. En todo caso quizás esto no sea imputable al máximo tribunal. La equidad tributaria es un valor de aproximación conceptual como pueden serlo la felicidad del pueblo o el bienestar social, o el desarro-

llo económico. Vale bien disponerlo como mandato de legislación; es delegable para vincularlo para resolución judicial en torno a garantías individuales y derechos subjetivos. No resultaría extraño, después de todo, que las razones de Vallarta y de Marshall reaparecieran para ganar, cual Mío Cid de la Jurisprudencia, la batalla decisiva.

Abundando sobre el contexto general de la fracción IV conviene mencionar que en las constituciones de los Estados se encuentran reproducidas con características similares. En muchas se hace referencia a la propia Constitución Federal. En otras se encuentran ciertas diferencias y similitudes.

La vinculación con el origen del sujeto la disponen las constituciones de Campeche, Durango, Nuevo León, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora y Tabasco. El resto de los Estados vinculan la obligación con la residencia.

En algunos la obligación se encuentra, detallada hasta el nivel de registro de contribuyentes o de presentación de declaraciones. Tal es el caso de Coahuila, Colima, Chiapas, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Querétaro, Sonora, Tabasco, Tlaxcala y Yucatán.

Tres constituciones locales son notables en esta particular cuestión. La de Nayarit, porque pese a que señala la obligación de inscripción, no se pronuncia sobre la contribución; en todo caso, la disposición de la Constitución Federal colma este vacío. Y las de Puebla y Tamaulipas porque, con muy buen criterio, consigna la prohibición de los impuestos estrictamente personales.

Por último, es muy digno de mencionar, en honor a la Constitución Mexicana por una parte, que son muy pocas

las constituciones de los estados extranjeros, quizá no más de dos, las que consagran en rango constitucional, las garantías tributarias. Y por otra parte, que como república federal adelantó a otras naciones en la distribución personal de su carga tributaria federal, dejando de lado la distribución censal de las contribuciones federales.

f.2. La Potestad Tributaria del Estado.

La legitimación del poder público para imponer - contribuciones, es decir, la vinculación tributaria activa - del Estado, se encuentra consignada en la Constitución Mexicana en los artículos 73, por lo que hace a la Federación; - 124 en relación con la fracción IV del 31, por lo que toca a los Estados; y 115, en lo referente a los Municipios.

Estos preceptos tienen, desde luego, múltiples - antecedentes constitucionales nacionales. La Constitución de Cádiz, de 1812, faculta a las Cortes para "... Fijar los gastos de la administración pública... Establecer anualmente -- contribuciones e impuestos... Aprobar el repartimiento de -- Contribuciones... Establecer aranceles".

En 1814, la Constitución de Apatzingán atribuye al Supremo Congreso, en el artículo 113, la facultad para -- "establecer contribuciones e impuestos y el modo de recaudar los".

El artículo 25 del Reglamento Provisional del Imperio Mexicano dispone que el legislativo "con toda la brevedad mayor posible procederá a organizar el plan de la hacienda pública, a fin de que haya el caudal necesario para su - ejecución con los gastos nacionales, y a cubrir el considera

ble actual deficiente, poniéndose de acuerdo con el poder -- ejecutivo".

El Plan de la Constitución de la Nación mexicana de 1823, atribuye al cuerpo legislativo o congreso nacional la facultad de "señalar el cupo (de gastos) que corresponde a cada provincia".

El Acta Constitutiva, de enero de 1824, faculta al congreso general "para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella al poder ejecutivo". Esta disposición, en términos similares, se encuentra - contenida en la fracción VIII del artículo 50 de la Constitución Federal de 1824.

Las Leyes Constitucionales, en 1836, facultan al congreso para decretar las contribuciones para cubrir el gas to anual y para la formación de aranceles de comercio. En ma teria local señalaba el artículo 25 que estaría a cargo de - los ayuntamientos "la recaudación e inversión de los propios y arbitrios". Por reforma en el año de 1840 se atribuyó a -- las Juntas Departamentales la facultad de "examinar y apro-- bar las cuentas de inversión de los propios y arbitrios de - los pueblos".

Posteriormente, en las Bases Orgánicas de 1843, se reproduce la facultad del congreso para establecer contribuciones y se dispone que podrá "clasificar las rentas para los gastos generales de la Nación y de los Departamentos". - La fracción XII del artículo 134, a su vez facultó a las - - Asambleas departamentales para "aprobar los planes de arbi-- trios municipales y los presupuestos anuales de los gastos - de las municipalidades".

Las facultades impositivas de la Federación adoptan la redacción actual desde la Constitución de 1857, cuya fracción VII del artículo 72, se convirtió en la fracción -- VII del artículo 73 de la Constitución de 1917. En 1942 se -- agregó una fracción XXIX al citado numeral para reservar a -- la Federación la posibilidad de gravar diversos productos y actividades que, más adelante, vendrán a comento. Por lo que se refiere a los municipios, el 115 de la Constitución de -- 1917 no tiene antecedentes, en su aspecto tributario, en la Constitución de 1857.

Si bien la potestad tributaria del Estado no ha planteado mayor relieve ni como evolución ni como controversia, en cuanto a sus aspectos intrínsecos, presenta una serie de particularidades dignas de mención, en tratándose de una república federal, en virtud de la concurrencia de facultades impositivas que conlleva.

Desde que México surgió como nación independiente, ha sido preocupación constante de los gobiernos, encontrar la forma de lograr la implantación de un sistema tributario que garantice la realización de la actividad pública encomendada superando las carencias económicas de que adolece todo Estado ante el desarrollo de sus funciones.

El sistema federalista presenta dos impli-- cantes fundamentales en la estructura del sistema financiero del Estado. En primer lugar, una distribución de las obligaciones públicas a las que el gobierno tiene que dar cumplimiento, bien sea que se trate de federación, estados o municipios; y, en segundo lugar, una distribución de las fuentes de ingresos que harán factible el cumplimiento de las obligaciones públicas mencionadas. Este esquema simple se ve com-- plicado en la práctica ya que, en ocasiones, existe una de--

limitación precisa de obligaciones públicas y de fuentes de ingresos para cada gobierno pero, en la mayoría de ellas, -- se presenta una concurrencia imprecisa, tanto de potestades tributarias como de necesidades públicas a las que el Estado debe dar satisfacción. Esta concurrencia puede tomar diversos matices dentro del amplio marco previsto por la Constitución y, dependiendo de la política que se siga en un momento dado, se estará en presencia de un federalismo financiero de tendencia regalista o de un federalismo financiero de tendencia centralista.

Durante mucho tiempo ha existido la polémica y -- la disyuntiva sobre la tendencia para adoptar. El federalismo de 1824 no presenta las mismas características en materia financiera que el federalismo de 1857, así como el federalismo evolucionado de la época actual. Incluso sin ahondar en -- ello por no ser materia del tema, puede decirse que las tendencias del federalismo financiero no siempre han coincidido con las tendencias del federalismo político en general.

Los diferentes regímenes constitucionales ocurridos desde la independencia, resultan de las influencias centralistas o federalistas, como un reflejo de las situaciones políticas del país. La actual Constitución refleja las bases federalistas de la Constitución de 1857, conteniendo también en el aspecto de las relaciones fiscales, las implicantes del sistema.

La Constitución de 1857 dio al federalismo mexicano mayor fuerza, aunque las bases de este federalismo fueron aún débiles, pues deberían basarse en una delimitación -- de facultades fiscales y legales. Las primeras, dada la situación del país, fueron precarias para sostener firmemente a la Federación y, cualquier delimitación fiscal, hubiera si

do de todas maneras ineficaz. Es por ello que el federalismo nace desde un principio como la tendencia hacia un fortalecimiento del poder gubernamental central (gobierno federal), para poder practicar, en mejor forma, el federalismo por el establecimiento del orden.

La Constitución de 1917, mantiene en lo fundamental las ideas federalistas de la de 1857, y mantiene las impositivas de la misma, en materia de delimitación de facultades impositivas.

El ejercicio de sus funciones, cuenta con el apoyo de la Constitución que impone a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que impongan las Leyes.

Sin embargo, ese marco constitucional no delimita con precisión las funciones a cada potestad gubernamental y, aún en el caso de los municipios, sujeta su autonomía a las decisiones de los congresos estatales. Esto provoca -- que acudan a las mismas fuentes como medios de allegarse recursos en uno y otro caso.

Este artículo establece el carácter local del -- gasto de los estados y municipios, pero no evita la concurrencia de funciones y facultades impositivas.

La libre facultad para imponer de los gobiernos locales, se halla limitada sólo en tres formas:

1) Por la facultad exclusiva de la Federación. La Fracción XXIX del artículo 73, facultad al Congreso para

establecer contribuciones sobre el comercio exterior; sobre recursos naturales sujetos al dominio de la Nación o propiedad de ella, es decir, de las tierras y aguas de la Nación - (párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 Constitucional); sobre - instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados; y especiales sobre gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

2) Por prohibición a los Estados.

Los estados, de acuerdo a la fracción III del -- artículo 117, no pueden acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado. De este modo no se limita precisamente su facultad impositiva, pero sí los recursos de -- que pueden disponer.

La fracción IV del mismo artículo, indica que -- tampoco pueden gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por las aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

Por último, como limitación expresa a su facultad de imposición, la fracción VII prohíbe que los estados - expidan o mantengan leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la -- procedencia de mercancías nacionales o extranjeras.

3) Por faltar el consentimiento del Congreso - de la Unión.

Así, los estados no pueden gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice. Además, les está prohibido, sin este consentimiento, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. (Artículo 118, fracción I).

Estas son las disposiciones legales que, como se observa, más que para regir o delimitar las relaciones fiscales, fueron hechas para garantizar a la Federación cierto control necesario para el cumplimiento de su acción y la libre circulación de bienes internos; sin embargo, algunas de las disposiciones limitan la facultad de los gobiernos de los Estados de allegarse recursos para la satisfacción del servicio público. En el caso de los municipios, tales facultades están sujetas a las legislaturas locales de los Estados y que, en todo caso, serán suficientes para atender a las necesidades municipales.

Hasta aquí pueden considerarse tres problemas sobre cuestión de la potestad concurrente tributaria.

En primer lugar, la desigual distribución de la prosperidad y la depresión, como un fenómeno de naturaleza económica generado por la distribución de la riqueza natural y por los planes de aprovechamiento de la misma. Sobre este particular se abunda adelante.

En segundo término, se presenta el problema de limitación de potestades tributarias dentro de un sistema fe

deral que implica moverse, por un lado, en una tesitura de -
conurrencia fiscal y, por otro, en una tesitura de limita-
ción de potestades.

Por último, en tercer lugar, el planteamiento --
que presenta el sistema federal como un sistema idóneo en la
consecución del desarrollo regional, circunstancia a la que
se hará referencia más adelante.

Con respecto a la segunda cuestión, ya Hamilton,
Madison y Jay acusaban a quienes impugnaban la no delimita-
ción de facultades impositivas entre el Gobierno Federal y -
los locales, bajo el argumento de que el dinero es tan nece-
sario para las atenciones de la administración local como pa-
ra las de la Federación, y las primeras son, por lo menos, -
"Tan importantes como las segundas para la felicidad del --
pueblo". Por lo tanto, agregaban, es tan necesario que los -
gobiernos de los estados puedan disponer de los medios de sa-
tisfacer las necesidades, como que el gobierno nacional posea
la misma facultad respecto a las exigencias de la Federa-
ción. Hasta aquí las tesis son coincidentes pero diferían
diciendo: "un poder ilimitado de tributación en manos del úl-
timo, puede con el tiempo privar a los estados de los me-
dios para proveer a sus propias necesidades, poniéndolos --
enteramente a merced de la legislatura nacional. Puesto que
las leyes de la Federación han de ser la suprema ley del -
país y que tendrá facultad para expedir todas las leyes que
puedan ser necesarias para llevar a cumplido efecto los pode-
res de que se le ha dotado, el gobierno nacional puede supri-
mir, en cualquier tiempo, los impuestos establecidos para fi-
nes locales con el pretexto de que perjudican los suyos. Qui-
zás alegue que lo hace para asegurar el rendimiento de las
rentas nacionales. Y de esta suerte todos los recursos de la
tributación pueden convertirse gradualmente en objetos de no

nopolio federal, con el resultado de excluir complementamente y de destruir a los gobiernos de los Estados".

Los federalistas señalaban, con toda certeza, -- que este sistema de razonar gira alrededor de supuestas e -- imaginarias usurpaciones por parte del gobierno nacional.

Cualquiera que sean los límites que se pongan o las modificaciones que se hagan a los poderes de la Unión, -- es fácil imaginar una serie interminable de peligros; y si -- se cede a un exceso de recelos y temores, se puede llegar a un estado de absoluto escepticismo e indecisión. Subrayaban, además, que todas las objeciones fundadas en el peligro de una usurpación deben referirse a la composición y estructura del gobierno, no a la naturaleza o amplitud de sus poderes. Los gobiernos de los estados están investidos de absoluta soberanía por sus constituciones originales. Sólo existiría, seguridad contra usurpaciones de ese sector, indudablemente, en la forma como están constituidas y en el hecho de que quienes deben administrarlos dependen del pueblo. Si la estructura del gobierno federal ofrece, hasta donde es debido, la misma clase de protección, habrá que descartar todo -- temor con motivo de usurpaciones.

Es por eso que una jurisdicción concurrente en -- materia de impuestos es la única alternativa admisible a una completa subordinación, respecto a esta rama del poder, de -- la autoridad de los estados a la de la Federación. Cualquier división de las fuentes de ingreso, habría significado sacrificar los grandes intereses de la Federación al poder de los estados individuales. La Convención pensó que la jurisdicción concurrente era de preferirse a esa subordinación; y es evidente que esa solución tiene cuando menos el mérito de -- hacer conciliable un poder constitucional ilimitado de imposición por parte del gobierno federal, con la facultad pro--

pia e independiente de los estados, para proveer a sus necesidades.

Esta implicate de concurrencia ha tratado de -- ser corregida o, cuando menos, atenuada tanto en las consecuencias que representa para la armonización de un sistema -- que no es homogéneo de origen, como en cuanto al fortalecimiento de las haciendas públicas de las diversas soberanías que coexisten dentro del régimen federal, tanto a través del reparto equitativo de fuentes como del reordenamiento del -- sistema de participaciones.

1.3. Las disposiciones complementarias.

En tercer lugar, existen diversas disposiciones constitucionales que complementarían lo que podría llamarse el cimiento constitucional tributario.

Así pues, el artículo 28 prohíbe las exenciones de impuestos. Es oportuno considerar que esta disposición no es de naturaleza financiera tributaria sino económica comercial. En otros términos, no es una prohibición para que el -- campo de aplicación impositiva carezca de universalidad, por supuesto sin contravenir el artículo 13, sino para suprimir tan sólo aquellos que pudieran tener algún afecto que desequilibraran la neutralidad comercial o la naturaleza del sistema de economía mexicana.

El artículo 72, inciso h), dispone la obligación de que, en tratándose de leyes tributarias, la cámara de origen sea siempre la de diputados. Esta disposición se encuentra vinculada, de alguna manera, con la facultad exclusiva -- de esta cámara para aprobar el Presupuesto de Egresos, tal --

como lo dispone el artículo 74, fracción IV.

Por otra parte, el artículo 76 fracción II confiere al Senado la facultad exclusiva de ratificar los nombramientos de empleados superiores de Hacienda, que expide el Presidente de la República. Esta disposición encuentra su correlativa en la fracción IV del artículo 89.

El artículo 123, apartado A, fracción VIII, dispone la exención para el salario mínimo. En páginas posteriores se aborda esta cuestión.

Por último, el artículo 131, constituye la única excepción al principio de que las contribuciones se establezcan en ley, al facultar al Presidente de la República, con aprobación del Congreso, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación, expedidas por el propio Congreso, así como para crear otras.

El estado necesita obtener recursos monetarios para erogarlos posteriormente en la creación o mejoramiento de los servicios públicos de diferente índole, que nos proporciona con el fin de satisfacer las necesidades colectivas la obtención de esos recursos la efectúa a través de diversos medios, siendo uno de éstos los impuestos.

De los impuestos que actualmente se encuentran establecidos en México, el que genera más recursos económicos al Estado es el Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Sobre la Renta, no sólo es importante por ello, sino también por ser un mecanismo que coadyuva a la justicia social del país, ya que por medio de él se trata de alcanzar la distribución de la riqueza, al repartir --

con justicia y equidad la carga fiscal.

Pero, la justicia y la equidad en la distribución de la carga fiscal, no solamente se logra con la implantación de un impuesto, requiere también de la colaboración -- de los causantes y de las autoridades encargadas de vigilar el debido cumplimiento de la obligación.

La colaboración de los contribuyentes consiste -- en el cumplimiento correcto del pago de la contribución, por que de lo contrario, si actúan fraudulentamente, pagando una cantidad menor a la debida, o lo que es peor omitiendo su pago, no únicamente están dañando a los demás contribuyentes -- (porque la carga impositiva se incrementará para éstos) sino que también están perjudicando los intereses de la Nación y obstaculizando su desarrollo económico y con ello están atentando contra la soberanía nacional y la libertad, pues el Estado tendrá que recurrir a otros recursos que evidentemente dañan la economía del País.

Por otra parte, las autoridades fiscales deben -- colaborar en el logro de la justicia social del país, actuando con honradez dedicación y esmero durante el desarrollo -- de sus quehaceres consistentes en vigilar que los contribuyentes cumplan debidamente con sus obligaciones fiscales; actuando con verdadero profesionalismo, aplicando las leyes -- tributarias con justicia.

Las autoridades fiscales deben recordar que están protegiendo los intereses de la Nación y con ello el -- bienestar de sus habitantes; asimismo, en la medida en que -- actuen con honradez, profesionalismo y justicia en ese mismo grado enaltecerán la institución que representan y la -- persona de cada uno de sus miembros.

Ahora bien, sería muy bueno que en nuestro País todos los contribuyentes cumplieran correctamente con sus obligaciones fiscales, pero bien sabemos que ésto es utópico pues siempre habrá personas cumplidas y contribuyentes que no cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias, -- evasores del pago del impuesto, ya sea por ignorancia, si-- tuación que se origina cuando éste desconoce o interpreta y aplica incorrectamente las normas fiscales por la compleji-- dad de las mismas, o bien porque actúan dolosamente, es de-- cir, con el fin de defraudar o eludir al fisco respecto de -- sus obligaciones.

Es por ello, que en las leyes fiscales se esta-- blecen facultades para las autoridades administrativas con -- el fin de obligar a los sujetos pasivos a que cumplan corre~~c~~ta~~m~~ente con el pago de sus impuestos. Uno de estas atribucio~~n~~es es la determinación estimativa de los impuestos.

La determinación estimativa del impuesto sobre la renta, es una medida establecida en las normas de la Ley -- respectiva a ese impuesto, con el fin de combatir la evasión fiscal.

Se puede decir, que si no existiese la determina~~n~~ción estimativa, los causantes cumplidos estarían en desven~~t~~aja con los evasores de impuestos, en virtud de que, mien~~t~~ras los primeros cumplirían correctamente con sus obligacio~~n~~es fiscales, pagando sus impuestos, proporcionando toda -- clase de facilidades a las autoridades fiscales, en caso de que éstas les hicieran una visita o les solicitaran algún da~~t~~o o informe, etc., los segundos para librarse del pago de -- impuestos, no cumplen con sus obligaciones fiscales y en caso de alguna visita o solicitud de datos por parte de las -- autoridades, negarían todo tipo de información, documenta--

ción o cualquier otro elemento necesario para observar el cumplimiento de las contribuciones dejando imposibilitadas a las autoridades para llevar a cabo la determinación del impuesto cuando así corresponda.

Por lo expuesto, se puede decir que la determinación estimativa del impuesto sobre la renta es "Indispensable y Justa", además que se hizo necesario implementar este procedimiento cuando no existen posibilidades de explicar el procedimiento de determinarla, pues no se tiene la documentación requerida para tal efecto.

CAPITULO II

2. LOS INGRESOS DEL ESTADO EN LA HISTORIA DE MEXICO.

2.1. El sistema tributario azteca se encontraba constiuuido por dos grandes grupos de tributos: aquellos a -- cargo de los propios súbditos mexicas y aquellos a cargo de los pueblos sometidos.

Entre los primeros algunos fueron de naturaleza civil, otros de naturaleza religiosa y; otros más, de natura leza militar. El tributo civil se encontraba constituido básicamente por servicios personales que, la que hoy se llama ría población económicamente activa, debería prestar al Seño rí. Estos se referían, de manera primordial, a servicios -- relacionados con el trabajo de la tierra propiedad del Seño rí y los obligados fueron, básicamente, las personas dedica das a la agricultura. Existían otros servicios personales -- obligatorios relacionados con la transportación y la cons- -- trucción.

El tributo religioso estaba destinado al sosteni miento de el enorme aparato teocrático azteca. Al igual que el tributo civil también contemplaba la prestación de servi cios para el trabajo de las tierras propiedad del Teocalli; sin embargo, también preveía la disposición de una parte de los frutos producidos por la tierra de los súbditos y la con tribución en especie, principalmente en alimentos o vestido. En algunas épocas el producto de esta recaudación estuvo ad ministrada por el templo, algunas ocasiones por el Rey y - - otras conjuntamente.

El tributo militar se aplicaba en los casos de - guerra y revestía las más variadas formas, dependiendo de --

los requerimientos casuísticos que, en ese momento, tuvieron los ejércitos. Así pues, podían consistir en servicios, alimentos u otros bienes.

La imposición a cargo de los súbditos mexicanos -- adoptó revestimientos de inequidad tanto por la naturaleza -- de las prestaciones como por la falta de generalidad en la -- tributación, toda vez que esta incidía sobre un sector de actividad, la población agricultora, dejando fuera del campo -- de aplicación tributaria a la nobleza, la burocracia, la milicia y el clero.

Por lo que se refiere a los tributos a cargo de los pueblos sometidos estos eran fundamentalmente de dos tipos: tributos en especie y en servicios. Entre los primeros se encontraban contemplados todos los productos requeridos -- por el reino y se imponían en función de aquellos que podían ser producidos en las diversas localidades, de acuerdo a su localización geográfica y a sus características climatológicas.

El Códice Mendocino, los comentarios que sobre -- el mismohizo Galindo y Villa, así como los relatos escritos por Hugo B. Margáin y por Manuel Yáñez dan clara idea que la llamada Matrícula de Tributos comprendía a prácticamente todas las especies minerales, vegetales y animales del Anáhuac así como a un sinnúmero de productos artesanales.

Los tributos en servicios consistían básicamente en trabajo de la tierra, transporación de bastimentos y armas en las campañas militares, prestación de albergue y alimentación a los ejércitos en campaña, integración de ropa e, incluso, la disposición de vidas para servir en el entrena--

simiento militar o en el sacrificio religioso.

A la llegada de los españoles existían cerca de trescientos pueblis tributarios, de acuerdo con el índice de Kingsborough. El régimen tributario a que estaban sometidos dependían fundamentalmente de que se hubieran entregado en paz o de que hubieren sido sometidos por las armas. En el primer caso conservaban su autonomía de régimen político interior y de administración tributaria; en el segundo, por el contrario, el sometimiento era total y el Señorío designaba tanto a los Tecuhtli como a los Calpixqui.

Por regla general el tributo se dividía en dos quintos por el Señorío de México, dos para el Señorío de Texcoco y uno para el Señorío de Tlacopan, aunque estas proporciones podían afectarse por circunstancias especiales.

No resulta extraño, pues, que los conquistadores españoles aprovecharan el sistema de tributación azteca, para implementar el suyo y, de esa manera, utilizar la costumbre local de mantenimiento de un enorme aparato militar, religioso y civil. Si en España la mesura tributaria era norma de gobierno, se encontró el campo idóneo para que no lo fuera en Nueva España. Alonso de Estrada nunca soñó, en la Península, el dócil sistema tributario que habría de administrar en América.

Así pues, el sistema colonial de ingresos habría de sustituir, casi de manera idéntica, a la Matrícula de Tributos azteca; las contribuciones en especie fueron sustituidas por los quintos reales y las pretaciones en servicios -- del Tlaticallali y del Pillali fueron sustituidas por la En-

comienda.

En su Historia de México, Lucas Alamán comentaba que las principales rentas públicas de la Colonia fueron los tributos, las alcabalas interiores, los quintos sobre la extracción de plata y de oro, las utilidades de la Casa de Moneda, la porción fiscal de los ingresos de los obispados, -- los estancos, la lotería y el papel sellado. Como puede advertirse, la hacienda colonial descansaba fundamentalmente en la imposición interna. Sobre todo en los primeros tiempos no resultaba de importancia la tributación aduanera, en virtud de que todo el comercio exterior se realizaba con la Metrópoli y eran las aduanas peninsulares las encargadas de recaudar la contribución correspondiente.

El Catálogo de Ingresos se componía de cuatro -- grupos. El primero de ellos recibió el nombre de Ingreso Común y su producto se destinaba a cubrir los gastos del virreinato. Era el grupo de tributos más amplio y en él estaban comprendidos los quintos del real ensaye de oro y plata, los diezmos, los derechos de vajilla, el derecho de amoneda- ción, los estancos de metales, los derechos de censos, los -- remates y almonedas, el papel sellado, el derecho de media -- anata, el servicio de lanzas, los derechos de licencia, el de -- recho de venta de tierras y aguas, el derecho de pulperías, el derecho de comisos, los impuestos sobre productos agrícolas, el derecho de entrada de vinos y de gallos, la adminis- tración de pólvora, la real lotería, los novenos reales, la alcabala, el impuesto sobre pulques, el derecho de armada y de avería, el almojarifazgo, el derecho de anclaje, el estan- cho de lastre, la apropiación de mostrencos y los donativos por utilidad pública.

El segundo grupo fue llamado de Ingresos Remisibles y su producto era remitido a la Metrópoli. Este grupo - estaba compuesto por estancos importantes, entre ellos, el de naipes, el de tabaco y el de azogue.

El tercer grupo, llamado de Ingresos Particulares, comprendía tributación destinada a fines específicos, - entre ellos las bulas de la Santa Cruzada, las vacantes mayores y menores, las medias anatas y mesadas eclesiásticas y - las penas de cámara.

El cuarto y último grupo era el referente a los Ingresos Ajenos, llamados así porque su producto no pertenecía propiamente al erario, sino que el gobierno tan sólo tenía el encargo de su administración. Entre ellos, los más célebres fueron el fondo piadoso de las Californias, los espolios, la beneficencia de indios, los gastos de justicia, los destinados al desagüe de Huehuetoca, el impuesto de acordada, los sostenimientos de montepíos, la redención de cautivos y las pensiones de catedrales.

Es fácil de advertir que el sistema colonial de tributación se basaba en un sinnúmero de lo que hoy se llamarían impuestos especiales. modelo tributario de semejantes - características producía una evidente falta de generalidad - en la tributación, disparidades arbitrarias en el reparto de la carga tributaria, detrimento en la expansión económica, - complejidad en la administración fiscal y en el cumplimiento de obligaciones, necesidad de grandes equipos de inspección y, junto a ello, altos índices de corrupción. Muchos de estos males habría de padecerlos la Nación todavía por largas décadas.

Varias características son importantes de señalar en la evolución que, a lo largo de cerca de trescientos años, sufrió el sistema financiero público de la Colonia. En primer lugar, cada vez se fue haciendo menor uso de la contribución en servicios y, por lo tanto, fue perdiendo frecuencia la prestación obligatoria de los mismos. Incluso, la propia legislación de Indias fue limitando la imposición de servicios a los encomendados. Pero es necesario señalar que este tipo de contribución fue sustituida, con creces, por la cada vez mayor contribución en numerario y en especie, con la finalidad de sufragar los gastos de la Corona fuera de la Nueva España.

Lo anterior constituye la segunda característica evolutiva: el producto de la exacción en la Nueva España cada vez, en menor proporción, se aplicaba para gastos públicos en su beneficio, hasta llegar a constituir menos del treinta por ciento la proporción destinada a los gastos de la Nueva España, destinándose el resto a costear nuevas conquistas y colonizaciones, gastos de las posesiones españolas deficitarias y gastos de la propia Corona.

En tercer lugar, se advierte que paulatinamente fue endureciéndose la rigidez del monopolio económico en manos del gobierno virreinal, básicamente a través de los estancos como mecanismo de producción de ingresos, con lo que se colocó un cepo a las posibilidades de crecimiento económico.

Aunado a lo anterior, y como cuarta característica, la Metrópoli estableció un sistema de protección a su planta productiva prohibiendo un sinnúmero de actividades

que, por su fácil desarrollo y alta redutuabilidad, hubieran sido competitivas para la producción metropolitana.

Nueva España, pues, habría de constituirse en un productor de recursos transferibles a otras regiones del Imperio y celosamente atada en cuanto a sus posibilidades de crecimiento bienestar.

Tributario había sido el México aborigen y tributario seguía siendo el México colonial. La insurgencia habría de encontrarse, en los albores del siglo XIX, con cinco siglos de tributación sin residuos de beneficio. País de doble riqueza: una mítica y otra tributada, que lo habría de hacer, durante largo tiempo, país pobre, de pueblo pobre y de gobiernos pobres.

2.2. El nacimiento de la Nación: La Insurgencia y el Primer Imperio.

Durante la guerra por la Independencia vale distinguir, por un lado, la actividad tributaria del gobierno virreinal, abundante en medidas; y, por otra parte, las acciones de la dirigencia insurgente, rica en proclamas.

Entre las acciones que, en ese período, fueran dadas por el gobierno español, los decretos constitutivos de derechos de los súbditos de la Corona Española, que vendrían a culminar con la Constitución de Cádiz, coinciden con medidas específicas destinadas a sofocar o a atemperar los ímpetus independistas donde habían surgido.

Así pues, en 1811 se emitió la Declaración de -- los Derechos de los Americanos, que extendió a los indios y castas de toda América la exención del tributo concedida a -- los de Nueva España; se excluyó a las castas del reparti- -- miento de tierras concedido a los indios; se prohibió a las justicias el abuso de comerciar con el título de repartimien- -- tos; se concedió libertad de buceo de perla y de pesca de di- -- versas especies; se abolieron los Señoríos jurisdiccionales y los privilegios de vasallaje.

Después de la Constitución de 1812, misma que -- suprime una serie de tributos y constituye o ratifica diver- -- sos derechos individuales, se decreta la abolición de las -- mitas y la exención del servicio personal y, en 1813, se su- -- prime el vasallaje de los pueblos.

Mientras tanto, Hidalgo se había pronunciado en Guadalajara por la supresión de las gabelas, por la exención a indios y castas y por la impartición gratuita de la justi- -- cia.

En 1814, la Constitución de Apatzingán habría de proclamar la anhelada naturaleza de los tributos al señalar que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la so- -- ciedad, sino donaciones de los ciudadanos" y que entre las - -- obligaciones para con la patria están "una pronta disposi- -- ción a contribuir a los gastos públicos y un sacrificio vo- -- luntario de los bienes cuando sus necesidades lo exigen. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo".

Sin embargo, conforme avanzaban los tiempos, la situación tributaria del país habría de tornarse más intole-

rable. Joaquín Casasús en su "Historia de la deuda contraída en Londres" señala que los progresos logrados por la insurgen-
 cencia también provocan un decremento en la actividad econó-
 mica, mayor rebeldía al pago de impuestos y una mayor difi-
 cultad para requerirlos. Simultáneamente, el erario demanda-
 ba recursos crecientes para hacer frente a los requerimien-
 tos militares frente a la insurrección y a la lucha en Espa-
 ña contra Napoleón.

Ante las anteriores circunstancias se procedió a
 la exacción de impuestos, incluso por la fuerza de las ar-
 mas, y al establecimiento de medidas extremas, entre las que
 se encontraba la colocación de cuantiosos préstamos frozo-
 sos.

Al consumarse la Independencia e iniciarse la --
 deplorable aventura que fue el Primer Imperio, el estado de
 cosas, lejos de mejorar, entró en mayor deterioro. El siste-
 ma de imposición colonial fue desarmado sin crearse un ade-
 cuado sustituto. Los afanes imperialistas de Iturbide deter-
 minaron una política de popularidad en virtud de la cual, --
 los impuestos a cargo de las élites fueron suprimidos o redu-
 cidos mientras que, en aras de una pretendida igualdad y ge-
 neralidad, las clases menos favorecidas fueron incorporadas
 a la tributación.

Matías Romero, comenta, en su memoria Hacendaria
 de 1870, que el deterioro sufrido por las rentas públicas --
 durante la guerra de Independencia no hubieren sufrido un de-
 mérito de consideración irreparable, si al consumarse aque-
 llas se hubieren corregido los grandes vicios económicos de
 la Colonia y si se hubiere puesto más atención en cuidar el
 porvenir y la propiedad de la Nación que en cuidar la perma-

nencia en el poder del improvisado emperador y la intocable situación de las clases privilegiadas que lo apoyaban.

Había el país de reiniciar un nuevo intento republicano en búsqueda de su infalible destino.

2.3. La Primera República Federal.

Con la salida de Iturbide, la reinstalación del Congreso y el propósito del poder Ejecutivo en el triunvirato Bravo-Victoria-Negrete, se declaró la nulidad del Plan de Iguala, de los tratados de Córdoba y del Decreto del 24 de febrero de 1822. Con ello se inició la revisión de todos los actos y decretos emitidos por el fallido imperio.

El año de 1822, contempla, entre otras, tres medidas significativas. Por una parte se libera de cualquier tributo a las nuevas plantaciones de productos básicos de importancia comercial en la época. Así, esta sana medida de promoción crea una exención por diez años para los nuevos productores de café, cacao, vid, olivo, seda, lino, caña y cera de colmena.

Una segunda medida, que provocó un fuerte desagrado al clero, fue la abolición de mayorazgos, cacicazgos, fideicomisos, patronatos y capellanías, con lo cual se afectaban productos destinables a la hacienda eclesiástica.

La tercera acción fue uno de los precedentes primarios de la imposición sobre el ingreso personal, el cual consistía en la contribución de días de ingreso al año, au--

mentándose en función de ciertas calidades, merced a lo cual se introducía una primitiva, pero significativa progresividad.

En agosto de 1824 se expidió la llamada Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares la cual, si bien tenía el inconveniente de atribuir un contingente a los Estados para subvenciones al erario federal, lo cierto es -- que introduce un incipiente mecanismo de redistribución regional del ingreso público.

Esta cuestión sobre los arbitrios habría de tener influencia durante mucho tiempo en la controversia federalismo centralismo, mientras no se encuentran las fórmulas adecuadas para que el federal pudiese, por razones de necesidad política, ser un gobierno nacional tan poderoso en recurso como lo era, por razones de fuerza, el centralista.

A partir de 1824 la quietud política no siempre acompañó al gobierno federal. Desde este año, y por toda una década, el país viviría en medio de diversos trastornos, muchos de ellos provocados por quienes veían amenazados sus -- privilegios injustificados. La elección de Victoria fue seguida de los trastornos producido por los yorkinos, el pronunciamiento de Otumba, la división de los liberales, el pronunciamiento de Santa Anna, los intentos reconquistadores de Barradas, la proclamación de Bustamante, la huida y asesinato de Guerrero, la elección y el suicidio de Mier y Terán, -- la elección de Santa Anna, la división de los partidos políticos y el pronunciamiento de "Religión y Fueros". Primera -- etapa en la vida de la nación en la que no se contó ni con -- el tiempo suficiente ni con el clima propicio para que la Re

pública Federal lograra el sistema fiscal que proclamó y -- que se encontraba en sus programas.

Si bien no se pudo lograr el advenimiento de una forma integral en el sistema de tributación, quedan importantes constancias del sentido republicano y reivindicador que, sus acciones parciales, denotan en el espíritu de la República Federal.

En 1827 se declaran libres de todo impuesto a -- todos aquellos efectos propiamente utilizados por las clases más pobres. Al mismo tiempo se considera como contrabando -- la transportación de mercancías hecha sobre persona humana.

En 1829 se incorporaron a tributación los sueldos de los empleados federales con una progresividad ilimitada; se faculta a los Estados para gravar los efectos extranjeros; se decreta la ocupación de propiedades y rentas de -- las personas que residan en país enemigo; y se crea un primer antecedente de lo que, contemporáneamente, sería el impuesto predial.

En 1830 se fijan los derechos de pasaporte y en 1831 tuvo que ser abolido el impuesto sobre ingresos. Un año después se establece de manera transitoria el primer impuesto sobre carruajes.

La suerte hacendaria de la primera República la había de reconocer el Secretario de hacienda Blasco con los siguientes conceptos:

"Consecuencia necesaria de esas agitaciones, es que el legislador se haya visto impedido de dedicar sus útiles tareas al arreglo de un ramo que en otras circunstancias hubiera sido objeto preferente de su atención. Los intervalos de tranquilidad han sido tan efímeros, que no han permitido una reforma radical en la hacienda... Como la hacienda pública está tan estrechamente enlazada con la política, no será fácil ni aún posible acercar en ella sin fijar de antemano el rumbo por donde se han de dirigir todos los negocios".

Y como se anticipare el inmediato porvenir que sucedería al primer régimen federalista declaraba:

"Otro de los graves males que se resiente en el erario, es el del resultado forzoso del triunfo alternativo de los partidos. Cada uno de éstos a su vez ha procurado remunerar a los defensores de su causa concediéndoles grados, empleos y pensiones, al paso que ha separado de sus destinos a los que los obtenían y le habían sido contrarios, cohonestando esta providencia para quitarle el odioso carácter de persecución, concediéndoles retiros y jubilaciones".

2.4.- La Primera República Central.

La actitud, abiertamente golpista, del congreso en 1835 determinó que se autoatribuyan facultades de reforma constitucional, modificando la forma de gobierno y de estruc

tura del Estado mexicano, así como suprimiendo las legislaturas locales. Esto sirvió de razón o de pretexto a Texas, para secesionarse y erigirse en República. A su vez, este hecho sería preámbulo del gravísimo conflicto que México tendría que afrontar, en la siguiente década, contra los Estados Unidos.

Lo inconducente y errático de la actuación del gobierno centralista resulta de fácil evidencia tanto en lo político, como en lo económico y en lo hacendario. Gobierno representativo de fueros y privilegios, deambulante entre el temor y la ambición, no tuvo aciertos para el destino del pueblo que gobernaba. Así pues, su gestión hacendaria se significa por la aplicación de contribuciones fuera de un programa de acción, obedeciendo a necesidades del momento y a los requerimientos financieros de un gobierno que utilizó al recurso público para la satisfacción de los apetitos de sus detentadores o para pagar el favor de sus simpaticizantes.

Así, en 1835 se establece tributo, por una sola vez, sobre la propiedad predial para subsidio extraordinario a favor del erario.

En 1838 se establece un arbitrio extraordinario de cuatro millones, repartible entre todos los Departamentos "de la manera más equitativa". En el propio año se crea una contribución única y extraordinaria sobre capitales, que realmente incidía tan sólo sobre la propiedad inmueble. Asimismo, se crean impuestos de "una sola vez" sobre todos los girijos mercantiles; sobre artículos de lujo, entre los que se incluyen a las bestias de tiro; y sobre todos los ingresos, incluyendo los jornales.

En 1840 se expide el arancel que determina los costos de todos los servicios de impartición de justicia y en 1841 se establece la contribución personal, tributo de la más alta inequidad, toda vez que gravaba a las personas por el solo hecho de existir, desligado de todo parámetro de capacidad contributiva o, siquiera de aquellas vinculaciones reales que, mal que bien, pudieran presumirla. Esta contribución personal sería posteriormente regulada, a partir de 1842, por el llamado Derecho de Capacitación, con el mismo campo de aplicación que el anterior, pero con sendos privilegios para los religiosos y para la clase militar.

Luis de la Rosa, en su memoria del 8 de julio de 1845, expresaría sobre este triste período:

"No sé si se puede decir con propiedad que haya un sistema de hacienda en México, e ignoro si se pueden fijar con seguridad las bases sobre que tal sistema se halle establecido. Al ver que casi todo lo que es, o puede ser una riqueza, se halla gravado con impuestos, y que no obstante las contribuciones no rinden sino un producto muy pequeño comparado con el valor de la riqueza pública, se creería que el sistema de hacienda adoptado en nuestro país consistía únicamente en aumentar los ingresos del erario, más bien multiplicando las contribuciones, que haciendo rendir a cada una de ellas todo el producto quedaría bajo una administración bien sistemada... No creo que pueda establecerse jamás un sistema de hacienda, ni que sea posible nivelar los ingresos y egresos del erario, en un país en que cada jefe de partido, al proclamar una nueva revolu-

ción, puede apoderarse del tesoro público como de una presa, y distribuirlo entre sus partidarios, como si fuese su herencia o patrimonio... La anarquía de ideas en materia de economía política ha sido funesta para la República".

Por su parte Matías Romero, al juzgar la actuación financiera del gobierno centralista, lo resume así:

"Siguió una marcha retrógrada, estancó el tabaco, los naipes, la pólvora, el azufre, el salitre; expidió primero un arancel con derechos bajos y, poco después, otro con derechos altos; -- enajenó las salinas principales de la Republica, como las del Peñón blanco, Tehuantepec y Valle de Banderas; enajenó todos los bienes de temporalidades y las acciones del gobierno en las minas del Fresnillo, suspendió los pagos decretados por las administraciones anteriores, procurando nuevos arreglos; impuso préstamos forzosos; y -- concedió monopolios odiosos e insostenibles. -- Aunque en la legislación de esta época no aparece que se hubiera fomentado el agio, él tomó incremento durante esta administración".

2.5.- La invasión Norteamericana y la Segunda -- República Federal.

A mediados de 1845, México entró en estado de guerra contra los Estados Unidos, como consecuencia del decreto emitido por el Congreso Norteamericano por virtud del

cual el territorio de Texas se declaraba incorporado a la -- Unión Americana. Ante tal invasión se produce en México una **movilización general** y se atribuyen facultades extraordinarias al gobierno, para administrarla. Entre ellas, se **contempló** la disposición de los recursos necesarios para hacer frente a la agresión norteamericana.

Al asumir el poder Paredes Arrillaga, en los --- primeros días de 1846, con motivo de la caída de Herrera, -- opera una reducción de los sueldos y pensiones a cargo del -- erario, con excepción de los correspondientes a militares en campaña. Las facultades extraordinarias con motivo de la **guerra** son prorrogadas por seis meses, señalándose que la **contribución** debe ser "justa, proporcional y equitativa"; y **determinando** que el ejecutivo consulte con una Junta Superior de Hacienda.

En agosto de 1846, Mariano Salas proclamó el --- Plan de la ciudadela, con el que se desconoce al gobierno de Paredes Arrillaga y se restaura la república federal bajo -- las bases de la constitución de 1824.

Al mes siguiente se expide un decreto de **clasificación** de rentas en el que se reservan a la Federación los -- impuestos sobre exportación, importación, consumo de **mercancías** extranjeras, tabaco, sal y papel sellado. Se confiere -- a los Estados todas las demás rentas y se les obliga a **cubrir** un contingente para gastos federales que va desde 250 -- pesos mensuales, en el caso de Aguascalientes, hasta 12 mil tratándose de jalisco, Puebla y el Estado de México.

En octubre del propio año de 1846, se decreta la **abolición** de alcabalas en toda la República y la cesación de

costas en los tribunales y juzgados. Para compensar el sacrificio fiscal que originaban las anteriores medidas se utilizó una sobretasa en el impuesto predial que resarciría el -- producto de la alcabala; y un "fondo judicial", creado con -- un porcentaje de la suerte del pleito, mismo que indemniza-- ría la privación por la cesación de costas.

En 1847, por razones de la guerra, se impone una contribución de un millón de pesos que se soportaría entre -- la población activa de mayores posibilidades: comerciantes, rentistas, agricultores, mineros y profesionistas. En este -- modelo se contempla una suerte de progresividad que sería -- completada con otros indicadores para hacer que las cuotas -- fueran desde veinticinco hasta dos mil pesos.

En junio de 1848 se faculta al gobierno para establecer en el Distrito y Territorios Federales las contribu-- ciones directas para reemplazar a los impuestos de alcaba-- las, consumos y los municipales que se cobraban sobre la in-- troducción de efectos nacionales y extranjeros.

Unos meses después, también como medida correla-- cionada con la supresión de las alcabalas, se estableció un impuesto porcentual sobre el monto total de las ventas de -- los mayoristas. Este es uno de los primeros impuestos monofá-- sicos sobre el volumen global de los negocios de un empresa-- rio. Simultáneamente se modificó el impuesto sobre las ven-- tas en los detallistas; se incrementó la tasa general, pero se concedieron exenciones a aquellos productos básicos de -- alimentación o vestido.

La inestabilidad política de las primeras déca--

del México independiente, aunada al estado de guerra extranjera y de invasión de la segunda mitad de los cuarentas, caracterizaron un déficit hacendario constante y una política tributaria que tropezaba con una realidad insuperable: la -- crisis de la actividad económica. El éxodo de capitales, la -- realización de la minería, la abolición de estancos sin el -- correspondiente sustituto, fueron, entre otras, las eviden-- cias más notables que se reflejaban en la carencia de un sis-- tema fiscal adecuado.

Así las cosas, el endeudamiento fue recurso cons-- tante en la nivelación de los presupuestos públicos. Para ma-- yor gravedad, las propias circunstancias del país hicieron -- que los empréstitos tuvieran que obtenerse en condiciones -- tan desfavorables que los convertían en ruinosos.

Nugo B. Margáin resume estos difíciles años de -- la tributación mexicana en las siguientes ideas:

"Los primeros hacendistas, siguiendo las ideas -- del ministro Manuel de Gorostiza, se afanaron, no sin razón, en cambiar la doctrina que había servido de base a los im-- puestos coloniales todos ellos de carácter indirecto, y sus-- tituirlos por impuestos directos a los ingresos o utilidades percibidas por los contribuyentes con una evidente tenden-- cia a una mejor redistribución de la riqueza. Nada o muy po-- co se logra a este respecto, a pesar de los esfuerzos de -- arrillaga, Marianau, Mangino y Prieto, destacados ministros de Hacienda en los primeros cincuenta años de la independen-- cia".

2.6.- La Dictadura Militar y el Triunfo del Liberalismo.

El Plan de Guadalajara, la renuncia de Mariano Arista y los interinatos de Ceballos y Lombardini llevaron al nuevo ascenso de Santa Anna, quien tomó posesión y facultades para la reorganización del país, hasta la publicación de la nueva Constitución Política que habría de formularse.

En mayo de 1853 expide el Decreto de Centralización de las Rentas Públicas en el que, entre otras disposiciones, se establece que los bienes que estuvieron en posesión de los Estados quedarían, desde luego, a disposición del supremo gobierno central, así como las contribuciones y demás rentas generales de aquellos.

Durante el mes siguiente se restablece en toda la República la renta de alcabala, bajo las mismas reglas que se hallaban vigentes hasta antes de 1846.

En septiembre del propio año de 1853 se restablece en la República la orden religiosa de la Compañía de Jesús, ordenándose la devolución de todas las fincas, rentas, pertenencias, derechos y acciones que les habían sido ocupadas y que aún existían. En noviembre se declara el restablecimiento del impuesto de capitación, confiriéndose su control y cobro a las Juntas Parroquiales.

En el año de 1854 se establecen las tristemente célebres contribuciones sobre perros, puertas y ventanas y se consigna todo su producto nacional al Ayuntamiento de México.

Las medidas tributarias que se dieron en este período de dictadura militar, particularmente durante la entronización de Santa Anna, exceden los límites de la razón fiscal del Estado y demuestran que el principal objetivo, si no es que el único, fue el de obtener recursos para el sostenimiento del inmenso pie de fuerza armada en que se apoyaba.

Este solo bastaría para considerar las tendencias de la dictadura y para explicarse, históricamente, la imposibilidad para consolidarse como gobierno institucional. Su política tributaria fue antieconómica y detestable, como ninguna otra en la historia de México. Al gravar la exportación y sobregravar la importación se entorpeció el comercio interno. Se creó el Ministerio de Fomento con facultades impositivas que duplicaban al de hacienda y, en muchos casos, con duplicación también de tributos. El control, la administración y la contabilidad de ingresos se veía, de esta manera, entorpecida y fuera de orden. Lo mismo sucedía con el egreso, debido a la multiplicidad de fondos especiales. Junto al desorden y la desigualdad, medró la corrupción.

La tiranía política y la opresión económica fueron motivos determinantes en la proclamación del Plan de Ayutla. En él se consideraba que había recargado al pueblo con contribuciones onerosas sin consideración a la pobreza, empleando su producto en gastos superfluos y en aumentar la fortuna de los favoritos.

De inmediato se dispuso a proteger el comercio interno y exterior, así como la supresión del impuesto de capacitación.

De inmediato se dispuso a proteger el comercio -

interno y exterior, así como la supresión del impuesto de ca pacitación.

Con la huida de Santa Anna, en 1855, y la suce-- sión en el poder ejecutivo de Martín Carrera, Díaz de la Ve ga y Juan Alvarez, se llega a la elección de Comonfort como Presidente de la República, y en 1855, se expide el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana.

Desde 1855 se derogan los impuestos sobre perros puertas y ventanas; se exime de la alcabala a los productos básicos; se nombra un representante del fisco en las sucesio nes, con el nombre de defensor fiscal; y se crea una comi- - sión para elaborar un proyecto de contribución directa sobre la renta, con características cedulares.

La medida tributaria más importante derivada del Plan de Ayutla fue, sin duda, la devolución a los Estados de sus potestades tributarias y de administración financiera.

En 1856 se dispusieron ciertas medidas fiscales, contra aquellas persona que encarecían artificiosamente los -- precios de los productos básicos; y se establece una Junta - de Propietarios para designar el monto y fórmula de cómo han de contribuir para la ejecución de las obras hidráulicas del desagüe del Valle de México.

2.7.- La República Federal bajo la Constitución de 1857 y la Guerra de Reforma.

Después del 16 de septiembre de 1857, fecha en -

que inició su vigencia la nueva constitución, en el resto -- del año sólo se dan dos disposiciones hacendarias de impor-- tancia. Una fue la referente a que el producto del impuesto sobre translación de dominio se repartiría por mitades entre la Federación y los Estados; la otra fue la prohibición de -- cobro de costas judiciales, de acuerdo con lo previsto por -- las nuevas disposiciones constitucionales.

El año de 1858 se inicia bajo augurios poco alen-- tadores. Desde diciembre, Félix Zuloaga se había pronunciado a través del Plan de Tacubaya, desconociendo la nueva Consti-- tución y convocando a un nuevo congreso extraordinario. Juárez es apresado; Comonfort, vacilante entre ambos bandos, es finalmente desconocido y resuelve expatriarse; Zuloaga se -- nombra Presidente y establece el gobierno reaccionario en la ciudad de México; Juárez se libera y establece el Gobierno -- Constitucional, primero en Guanajuato, después en Veracruz.

Se inicia de esta suerte la guerra de Reforma o de Tres Años, durante la cual existieron en el país dos go-- biernos: uno legítimo y otro espurio. Sin embargo, por consi-- deraciones históricas, que no jurídicas, se mencionarán, tam-- bién, las medidas tributarias emanadas del régimen de facto.

Así, pues, en ese mismo año el gobierno reaccio-- nario expide un decreto centralizando las rentas públicas y otros estableciendo los impuestos de alcabala a diversos pro-- ductos nacionales, incluyendo en ellos a productos de prime-- ra necesidad, como el maíz.

En 1859 se eximen de contribución sobre capita-- les a las aportaciones hechas a las corporaciones eclesiásti-- cas.

El 9 de julio fue nombrado ministro del hacienda del gobierno reaccionario, Carlos de la Peza y Peza, quien - en la semana siguiente expidió un singular decreto, en el -- que pretendía arreglar, de una sola plumada, la muy difícil cuestión hacendaria de México, sobre bases por demás inaplicables a la situación del país, carentes del más elemental - sentido común, incrementadoras de desorden del erario y productoras del más severo ridículo.

Manuel Yáñez dice que este decreto tenía la pretensión de ser un plan integral de hacienda, comprendido en 54 artículos, con los cuales se suprimían todas las contribuciones directas existentes; se creaban y suprimían oficinas de hacienda; de capitalizaban montepíos y pensiones, se reglamentaba el comercio interior; se arreglaba el crédito público de la nación; todo ello bajo la ilusoria base de un contingente de 30 millones de pesos, distribuido entre todos -- los Estados.

Por otra parte, en 1860, se depositó en los Gobernadores de Departamento, la resolución de las controversias de naturaleza fiscal; es decir, se invistió a funcionarios administrativos con facultades jurisdiccionales. También se declaró que la facultad de establecer contribuciones pertenecía exclusivamente a las autoridades centrales de la Nación.

Mientras tanto, el gobierno constitucional actuaba con la cordura y buen sentido que la realidad reclamaba. Si el ministro de Hacienda del gobierno conservador postulaba su quimérico plan de hacienda, el ministro de Hacienda de la administración legítima. Lerdo de Tejada, se pronunciaba en los siguientes términos.

"Acerca de la Hacienda nacional, la opinión del gobierno es que deben hacerse reformas muy radicales, no sólo para establecer un sistema de impuestos que no contraríe el desarrollo de la riqueza sino para poner un término definitivo a -- los bancarrotas que en ella han introducido los desaciertos cometidos después en todos los ramos de la Administración pública y, sobre todo, para crear grandes intereses que se identifiquen con la reforma social, coadyuvando eficazmente a la marcha liberal y progresista de la Nación"... --

"En primer lugar deben abolirse para siempre las alcabalas, los contrarregistros, los peajes y, -- en general, todos los impuestos que se recaudan sobre el movimiento de la riqueza, de las personas o de los transportes porque son, bajo todos aspectos, contrarios a la prosperidad de la República".

Con el triunfo de las armas liberales de la batalla en Calpulalpan, el gobierno constitucional vuelve a instalarse en la ciudad de México y se marcó la derrota del gobierno conservador.

En 1816, considerando al clero como el principal promovedor sostenedor e instigador de la rebelión de Tacubaya y de la desastrosa guerra civil que le siguió, se declara que debe pagar con sus bienes los perjuicios ocasionados al país y, en consecuencia, se manda intervenir los diezmos de los Estados, separando de la masa diezmos un tercio para ser abonado hasta que se haya hecho la liquidación correspondiente. Asimismo, se intervienen los emolumentos que los párrocos saquen de sus curatos, para afectarse en un --

veinte por ciento al propósito indemnizatorio.

Por otra parte se suprime el cobro de las alcabas y se establece un impuesto progresivo a los negocios y a los profesionistas con cuotas mensuales desde cincuenta centavos hasta veinte pesos.

En marzo se exceptúa de toda contribución a la beneficencia pública y, en abril, se declara que los diezmos deben considerarse como una limosna voluntaria no debiendo, por consiguiente, emplearse coacción ni intervención de autoridad en su cobro, pero debiendo el gobierno aprobar los nombramientos de las personas encargadas de recoger esas limosnas.

En mayo se hace el primer intento para la formación de un catastro de la República.

El 17 de julio se decreta la suspensión, por dos años, del pago de la deuda externa. Los embajadores de Francia e Inglaterra apercibieron al gobierno mexicano para que, en un plazo de una semana, levantará la suspensión, bajo amenaza de romper sus relaciones con México. Así pues, la ruptura de relaciones se dio el 25 de julio y el 31 de octubre -- los gobiernos de Inglaterra, Francia y España celebraron una convención para invadir militarmente a México e invitando a los Estados Unidos, para adherirse al proyecto.

El gobierno mexicano, para evitar el conflicto internacional, levantó la suspensión el 26 de noviembre. Las tropas españolas, inglesas y francesas arribaron a costas mexicanas; las dos primeras pronto se retirarían. Francia asumió la deplorable decisión de invadir a México.

2.8.- La intervención Francesa, el Segundo Imperio y la República Restaurada.

Con motivo de la guerra de intervención, el gobierno constitucional federal se ve obligado a utilizar un sistema fiscal apropiado a las circunstancias. Por ley del 11 de diciembre de 1861 se habían otorgado al Presidente Juárez facultades omnímodas para dictar "cuantas providencias juzgara convenientes sin más restricciones que las de salvar la independencia e integridad del territorio nacional, la forma de gobierno establecida en la Constitución y los principios y leyes de reforma".

Así, en abril de 1862 se restablecen las alcaballas en todos los Estados de la República. De enero a septiembre del mismo año se declara la inconstitucionalidad de diversos decretos expedidos por las legislaturas de Sinaloa, Colima, Michoacán, Chihuahua, Nuevo León, Coahuila, Oaxaca, Yucatán y Zacatecas, en virtud de los cuales se legislaba en materia de contribuciones federales, lesionando con ello, la soberanía y ámbito competencial de la Federación.

En junio de 1863, el gobierno federal se traslada a San Luis Potosí y, poco después, se inicia su dolorosa peregrinación a medida que avanza la ocupación francesa. Este período, por razones evidentes, sería de características peculiares en cuanto a las dificultades de captación de contribuciones.

Mientras tanto, el General Forey integraba la Junta de Gobierno y, al mes siguiente, se estableció la Regencia del Imperio. La entronización de Maximiliano y la ex-

pedición del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, de-- terminan, desde luego, la vigencia de un sistema fiscal centralista, de estructura colonial, de escasa consideración para captar la diferencia de capacidades contributivas y orientando a la captación de recursos para el sostenimiento de -- las propias fuerzas militares invasoras, sojuzgantes de los contribuyentes mexicanos y para mantener la enorme y dispendiosa corte imperial.

Durante este deplorable episodio de la historia mexicana, el gobierno de la República, ante la carencia de -- recursos fiscales ordinarios, sostuvo su presupuesto básicamente a través de la emisión de moneda fiduciaria, de préstamos forzosos y de la colocación de empréstitos.

De los impuestos establecidos por el Gobierno -- Constitucional a partir de la huida de México, el impuesto -- sobre los algodones fue, por circunstancias extraordinarias, relativamente cuantioso en sus productos y, por lo mismo, -- muy eficaz para auxiliar la escasez del erario. El bloqueo -- de las costas del Sur de los estados Unidos, a consecuencia de la guerra civil que había estallado en aquella nación, impedía la exportación de los algodones, cuya producción estaba casi monopolizada por los estados insurrectos y que no se ve verificaba por sus costas sino burlando el bloqueo, por -- lo cual tenía que hacerse en cantidades muy pequeñas para satisfacer la demanda que había de ese artículo. La circunstancia de formar el Río Bravo el límite de los Estados insurrectos, y de pertenecer a México la ribera derecho de ese río, hacía lícito el comercio de los algodones con México. El considerable incremento que tomó este comercio por la frontera, proporcionó recursos legítimos al gobierno Nacional, sin que en su adquisición hubiera contravenido para nada los deberes

que tenía, por razones de amistad y buena vecindad, respecto de los Estados Unidos.

A la restauración de la República la deuda del erario ascendía a más de 450 millones de pesos. El desconocimiento del endeudamiento contraído por los gobiernos conservadores y por el imperio, aunado a la eficiente gestión del ministro José María Iglesias, hizo que se fijara la deuda total en 119 millones.

No obstante la terminación de la guerra, las necesidades de gasto crecieron por motivo de los requerimientos de reconstrucción, de atención de menesteres sociales rezagados, de reorganización del gobierno, de licenciamiento de tropas y del pago de pensiones militares. A pesar de ello, en 1868 se obtiene, por primera vez en la historia, un superávit debido a la oportunidad con que se recaudaron las multas impuestas a los conservadores que, con carácter indemnizatorio, sustituían a las confiscaciones.

La necesidad de reconstruir el sistema fiscal nacional era un requerimiento prioritario para el gobierno republicano. En la Memoria del Ministro de Hacienda, el 20 de febrero de 1868, se puede leer lo siguiente:

"Cuando el gobierno se encontró restablecido en esta capital, consideró como un deber apremiante y urgente, el de proceder desde luego a la reorganización de la administración pública, completamente dislocada por una invasión que había durado tantos años. Estimando debidamente la importancia vital del ramo de hacienda, lo tomó en consideración con el empeño preferente que correspondía".

"Para la formación de un plan de hacienda, la -- primera base es necesariamente la formación de -- los dos presupuestos de ingresos y egresos, sin los que puede decirse que no hay punto de partida para las operaciones ulteriores".

"La dificultad que se pulsó desde luego, ha sido la misma que se ha presentado siempre en casos -- semejantes. El presupuesto del Ministerio de la Guerra es el que constantemente presenta los inconvenientes más graves, por haber sido los gastos militares, desde los primeros días de nues-- tra independencia, la vorágine que ha devorado -- los recursos más pingües de la nación"

Los impuestos al comercio exterior, principalmen-- te a la importación siguieron siendo la base de sustentación del agrario. sin embargo se adoptaron medidas para integrar-- los más adecuadamente con la finalidad de incrementar su ren-- dimiento así como de reducir el contrabando. Se cancelaron -- las reducciones arancelarias, que provocaban anarquía en el sistema tributario y distorsiones en la competencia comer-- cial.

El gobierno tuvo la preocupación y la convicción de reorganizar el sistema tributario tanto en sus aspectos -- sustantivos como en los administrativos. Todo ello sobre una ruta de sucedaneidad que no implicara riesgos para el preca-- rio equilibrio presupuestal. entre otras medidas que prohíbe a los Estados el cobro de contribuciones por el simple trán-- sito de mercancías y se expide un Reglamento para la Adminis-- tración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal.

En una importante comunicación dirigida por el -
 Presidente Juárez al Congreso, el 25 de mayo de 1868, expresa lo siguiente:

"Cuando comienza a establecerse el orden y regularidad de la República; cuando después de mucho años de trastornos se va consiguiendo establecer el equilibrio entre los gastos del Gobierno y -- sus entradas, y cuando la situación se presenta halagüeña aunque no segura, cree el Gobierno muy peligrosa cualquiera reducción que se haga en -- las rentas públicas. La necesidad de vivir es im_{periosísima} y superior a todas las demás. La nación que lo conoce así, contribuye con gusto a -- los gastos públicos de una manera que podría parecer excesiva, antes que poner en peligro la -- paz de la nación por ensayar economías que pueden hacerse altamente gravosas".

La diferencia que hay entre los ingresos y los -- egresos de la Federación, de la manera que está para decretarlos el Congreso, es tan notabe, que una sabia política aconseja que en vez de disminuir los impuestos, deberían aumentarse hasta cubrir los gastos decretados por el Congreso. En -- efecto, entre pagar contribuciones exorbitantes por disfrutar de paz y seguridad, y tener una reducción momentánea de algunas de éstas, con grave peligro de trastornos de la paz pública, cree el gobierno que nadie vacilará en preferir lo -- primero".

"La supresión o reducción de alguna de las con--

tribuciones podrá halagar intereses particulares pero el Gobierno cree que el bienestar del país se expone a graves peligros con esta política, y no puede por lo mismo aconsejarla ni defenderla"

"Cuando el trascurso del tiempo haya consolidado más firmemente la paz de las instituciones de la República, cuando el orden y la moralidad hayan hecho posible la reducción de los gastos ocasionados por necesidades imprescindibles de actualidad, será tiempo de pensar en reducir los impuestos; antes de esa época, es a juicio del Gobierno peligroso el intentarlo".

"La situación del país y el recargo de las contribuciones podrían ser motivo suficiente para no aumentar los impuestos, sin embargo, de la diferencia entre los ingresos y egresos del erario federal; pero de ninguna manera disminuir los -- que existen actualmente, cuando se sabe que -- ellos son insuficientes para cubrir los gastos públicos".

En la Memoria Hacendaria de 1968, Matías Romero propone un programa de reformas al sistema tributario. Estos le acarrearán una intensa oposición de parte del Congreso que, a la postre, determinarían su renuncia al Ministerio de Hacienda.

La propuesta de Romero definiría un modelo tributario nacional vanguardista, en su época. Contemplaba la -- creación de un impuesto sobre las utilidades de ciertas em-- presas; la sustitución del papel sellado por el impuesto del

timbre; la abolición definitiva de las alcabalas; la supresión de la contribución federal a cargo de los Estados; la imposición sobre la propiedad inmueble, sobre la transmisión hereditaria y sobre las tierras ociosas.

Las modificaciones en el régimen hacendario las sustenta en las siguientes consideraciones:

"Los trastornos constantes que han tenido lugar en México casi desde la consumación de la independencia, y las graves dificultades que ellos han ocasionado, han sido el obstáculo principal con que se ha tropezado para introducir en el sistema fiscal de la nación, las reformas que han indicado como indispensables, la ciencia económica y los intereses más atendibles de la nación. La República conserva, con muy pocas variaciones, el mismo sistema fiscal establecido por el gobierno español para su colonia, que en muchos casos pugna con los más triviales principios económicos; y las únicas reformas que se han conquistado desde la independencia, casi se reducen a la abolición de los monopolios del tabaco, nive, pólvora, etc. Ni este principio ha recibido todo el desarrollo que se le ha querido dar al consignarlo en el texto de la Constitución, supuesto que, como se manifestó hace poco, contra el tenor de aquel Código, subsisten aún algunos monopolios, como el que se refiere al apartado de metales preciosos".

"Si por una parte es indispensable la reforma radical en la legislación fiscal de México, debe -

por otra tenerse presente que esta reforma sería funestísima a la nación, si se tratase de llevar la a cabo de una manera precipitada e imprudente. En ningún otro ramo es más necesario que en el de hacienda, seguir el sistema de edificar antes de destruir. Los impuestos establecidos, por absurdos y antieconómicos que sean, son siempre mejor aceptados y producen rendimientos más cuantiosos que los que se establecen de nuevo, por moderados que sean, y por muchas ventajas económicas que tengan sobre los ya establecidos. Nada es más fácil que destruir, y en el ramo de hacienda mucho más que en otros; pero nada también es más difícil que crear lo que deba sustituir a lo que se destruye. Con una sola plumada, en una sola ley, de un solo artículo, se pueden destruir todos los impuestos que forman actualmente las rentas federales; pero esto traería consigo la ruina completa de la República, y como resultado final, acaso hasta la pérdida de la nacionalidad; porque de seguro, no se podrían sustituir en varios años los impuestos existentes, y entre tanto, la bancarrota del erario sería completa, la importancia de la administración absoluta, la desorganización cundiría por todas partes, y la disolución social vendría a coronar esta obra de ruina y destrucción. Es infinitamente preferible el actual sistema vicioso y antieconómico de impuestos que rigen en la nación, con todos sus inconvenientes, que el más perfecto que pudiera imaginarse, si se trata de hacer el cambio de una manera súbita y poco meditada".

"Al considerar por lo mismo, los cambios que exi

ge la legislación fiscal de la República, debe - tenerse presente que en concepto del Ejecutivo, este cambio, se llegare a adoptarse, debería hacerse con gran prudencia y meditación, dejando - al transcurso del tiempo el cuidado de desarrollarlo convenientemente, y siguiendo ante todo, el sistema de crear antes de destruir".

Después de la dimisión de Romero se incorporaron algunas de sus sugerencias, aunque no en la plena identidad de su concepción, tal como fue el impuesto de timbre que él propuso, pero se estableció sin progresividad en sus tasas. El propio Romero hubo de comentar: "No puede menos que llamar la atención el contraste que hay entre la prontitud con que se adoptan en México las reformas políticas y sociales, aun cuando se presenten acompañadas de las mayores dificultades, y la resistencia que se opone a las reformas económicas y fiscales, aun cuando sean de las más notoria conveniencia pública".

Luminosa época vive la República hasta el año de 1875; en ella se habían hecho los planteamientos que, con el tiempo, debieron transformarse en vigencia de un sistema fiscal moderno, equitativo y promotor de una mayor justicia social. Esto se vería interrumpido desde enero de 1876 con el pronunciamiento de Tuxtepec y la proclamación de Porfirio -- Díaz, desconociendo al Senado, obligando al Presidente Lerdo de Tejada a abandonar la capital y asumiendo el Poder Ejecutivo el 26 de noviembre del mismo año.

2.9.- La Administración Díaz.

Con el arribo del régimen tuxtepecano se inicia

en México un retroceso del sistema tributario, principalmente en lo que se refiere a sus posibilidades como promotor y protector de la economía nacional y en cuanto a que se orientó hacia la protección de los intereses de las clases privilegiadas.

En 1878 se reducen los aranceles al té y al tabaco de Virginia con el objeto de "facilitar el consumo de estos productos", mientras en contraparte se elevan los de la exportación de la orchilla de Baja California. Más adelante se habría de hacer lo mismo con las prendas de algodón, lino y seda importados.

En ese mismo año se decreta, sin concesión de reciprocidad, que la Federación no puede ser gravada por los erarios locales.

La Ley del Presupuesto 1879-1880 vino a cambiar notablemente los asuntos tributarios. Entre otras medidas se duplicaron las tasas del impuesto del timbre y se gravaron las manufacturas textiles de producción nacional. Asimismo, se reinstalaron las contribuciones sobre actuaciones judiciales.

En diciembre de 1880, Manuel González asume la Presidencia. La política hacendaria como todas las cuestiones públicas, se resuelven bajo el criterio dictado desde el escritorio de Porfirio Díaz.

En septiembre de 1881 se establece la lotería nacional, bajo el control de la Secretaría de Hacienda y destinando sus aprovechamientos al erario federal. La Revolución habría de cambiar el destino fiscal de éstos, destinándolos

a la beneficencia pública y evitándole a la Federación la -- vergüenza de completar sus presupuestos con productos del -- juego de azar.

En 1882 se empieza a dar facultades de establecimiento de contribuciones a ciertas autoridades administrativas llamadas Juntas Calificadoras y Revisoras.

En noviembre de 1884 concluye el período de González en medio "del más completo desprestigio, del desorden hacendario y de la más escandalosa rapiña". Porfirio Díaz -- reasume la Presidencia, se restablecen las alcabalas en todo el país y en 1888, afectando la equidad y la generalidad en -- la tributación personal, se exige de todo gravamen federal y estatal a los sueldos de los empleados de la federación.

En 1889 se concede exención del impuesto predial a las construcciones edificadas en el Paseo de la Reforma -- que satisficieran ciertos requisitos de belleza.

En 1890 se exige de impuestos a los fabricantes de tabaco y en 1893 se suspende el cobro del impuesto del -- timbre a los fabricantes de bebidas alcohólicas.

Simultáneamente, durante estos años se fueron -- confiriendo mayores atribuciones al Ejecutivo, tanto para el establecimiento de contribuciones como para el otorgamiento de reducciones, suspensiones o exenciones.

En 1897 se inicia una serie de derramas que de-- bieron ser cubiertas a cargo de los gobiernos estatales. Para entonces el clero recaudaba en una buena parte del territorio nacional una contribución directa, el diezmo, y varias indirectas con el carácter de limosnas, pero cuyo producto -

solía ser mayor que el de la tributación local.

Además de lo anterior, sobre todo en la provincia, a los morosos en la contribución con la iglesia se les aplicaban diversas coacciones de tipo público; llegando incluso a la imposición de penas trascendentes. Con el mismo carácter actuaban diversas "agrupaciones caritativas de damas" que contaban con la venia gubernamental.

En abril de 1903 se expide la Ley de Incorporación de los Impuestos y Rentas Municipales a la Hacienda Federal.

El sistema de tributación porfirista carecía de orden y coherencia. Su dispersión derivaba de decisiones por motivos puramente momentáneos. Con él se afectó el desarrollo económico del país, se establecieron impuestos regresivos que gravitaban sobre las clases de menores recursos y se quebrantaron los principios de generalidad, equidad y simpli cidad en la tributación.

La política hacendaria de Díaz y Limantour se sustentó en los impuestos al comercio exterior, cuya productividad estaba fuera del alcance de decisiones nacionales; los impuestos internos eran fundamentalmente indirectos y con fuertes aspectos de regresividad; el impuesto del timbre se tornó injusto y desordenado; se centralizaron las rentas y las decisiones hacendarias locales y municipales; se incrementaron las alcabalas y la contribución federal; se careció de instrumentos de redistribución propiciándose la concentración de la riqueza; se propició el latifundio y el capitalismo extranjero; y, característica de un sistema sin preocupaciones sociales, se desatendieron los servicios públicos a -

las mayorías.

Junto con malestares de otra naturaleza, lo anterior contribuyó a la detonación del estallido que reivindicó a la sociedad y a la nación mexicana: la Revolución de 1910.

2.10.- El Renacimiento de la Nación: La Revolución Mexicana.

Como resultado del movimiento revolucionario iniciado el 20 de noviembre de 1910, Porfirio Díaz renuncia a la Presidencia el 25 de mayo de 1911, nombrándose a un Presidente Interino y convocándose a elecciones en las que resultó electo Francisco I. Madero, quien asumió el Poder Ejecutivo el 6 de noviembre del propio año de 1911.

En enero de 1912, a fin de aliviar la escasez de trigo y los perjuicios que resistieron las clases menesterosas, se reforma la tarifa de la ordenanza general de aduanas reduciendo los impuestos a la importación de trigo.

En mayo se establece un gravamen a los puros nacionales y en junio se incorpora a toda la fabricación de tabacos labrados.

La ley de Ingresos, para el ejercicio fiscal de 1912-1913 establece, por vez primera, la imposición sobre la extracción de petróleo crudo, manifestándose así el sentido reivindicador que la tributación puede tener sobre la riqueza nacional.

Asimismo la propia Ley de Ingresos reestablece - la imposición sobre las bebidas alcohólicas, vinos, licores y cervezas.

A raíz de los acontecimientos de febrero de 1913 y del asesinato de Madero el 22 del propio mes, se inicia la usurpación huertista. No obstante la breve permanencia de Madero en la Presidencia, el primer régimen revolucionario mostró evidencias de lo que constituían las participaciones fiscales de la Revolución Mexicana al liberar la carga fiscal - de productos básicos, recargarla en consumos superfluos y al beneficiar a la nación, en su conjunto, por vía fiscal, gravando la explotación de los recursos estratégicos del país.

El 26 de marzo, Venustiano Carranza proclama en Coahuila el Plan de Guadalupe, ofreciendo restaurar el orden constitucional. A partir de entonces, y durante 1914, existirían dos órdenes tributarios en las respectivas zonas de ocupación: el del gobierno usurpador y el del movimiento constitucionalista. El primero se caracterizaría por restaurar las inequidades del sistema de imposición porfirista, llegando - incluso a gravar los productos de la estanza de ganado: -- mientras, el segundo propendería, fundamentalmente, a la instauración de un régimen de contribución equitativa y, sobre todo, ordenada, llegándose hasta la expedición de un decreto de formación de un catastro nacional que permitiera "conocer exactamente la verdadera riqueza del país y puedan así distribuirse racional y equitativamente los impuestos sobre los contribuyentes".

Posteriormente, los regímenes convencionistas habían de dictar algunas medidas dignas de mención y que no -- pueden negar el espíritu revolucionario que las inspiró. --

Así, se derogó la ley del 26 de marzo de 1903, restituyéndose a los municipios sus bienes, rentas y caudales; se establecieron incipientes procedimientos de inconformidad frente a las determinaciones de las autoridades fiscales; se otorgó a los ayuntamientos una participación del 32% sobre el producto íntegro de las contribuciones directas; se suprimieron las costas judiciales en los juicios de modesta cuantía y se incorporó progresividad en la tarifa aplicable a los de cuantía superior; y se estableció la calificación de ventas por medio de peritos, cuando los comerciantes carecieran de libros de contabilidad, sentándose el precedente de lo que, -- los tiempos modernos conocerían como procedimientos de estimativa.

En el informe rendido al congreso en abril de -- 1917, el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, comenta la situación de la hacienda Pública durante todo el período revolucionario, haciendo las siguientes consideraciones -- que se reproducen por su importancia y descriptividad:

"Al iniciarse la revolución contra el régimen de Huerta, no pudo seguirse propiamente ningún sistema de finanzas, pues cada jefe militar independiente tenía que arbitrarse recursos de donde podía obtenerlos. Estos recursos consistían, en la mayor parte de los casos, en requisiciones de -- monturas, provisiones y artículos indispensables para la campaña en los lugares que ocupaban nuestras fuerzas, y por lo que hace a atenciones que exigían desembolsos de dinero, los jefes revolucionarios no podían hacer otra cosa que tomar -- préstamos forzosos y utilizar los recursos ganaderos de la frontera del país, donde la revolu--

ción se había iniciado, a fin de arbitrarse los fondos necesarios para compras de armas, municiones y equipo militar".

"Es natural que los recursos obtenidos así no -- bastaran para las necesidades de una campaña que se desarrollaba en la región fronteriza del país y que requería aprovisionamiento pagando al contado y en metálico".

"Desde que quedó ya unificada la revolución por virtud del Plan de Guadalupe, consideré necesario acudir al sistema de emisiones de papel moneda, las cuales, no obstante las desventajas -- que en lo futuro pudieran traer, presentaban sin embargo, como procedimiento revolucionario, la -- ventaja de ser la más justa distribución de préstamos entre los habitantes de las regiones ocupadas por los ejércitos revolucionarios, al mismo tiempo que nos permitían no estar ateniados en -- ningún caso a préstamos particulares, que habrían influido desfavorablemente en la marcha de la Revolución".

"Fuera de los fondos que se arbitraba la Revolución por medio de emisiones de papel moneda y -- conforme se extendía el territorio ocupado, podía comenzarse un principio de organización hacendaria que permitía obtener algunos ingresos, que en un principio consistieron casi exclusivamente en los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encuentran en nuestro poder".

"Durante el primero y segundo período del Gobierno Revolucionario, en muchos casos hubo necesidad de dejar enteramente las oficinas recaudadoras de Hacienda a disposición de los jefes militares, con el fin de que éstos pudieran proveerse inmediatamente de fondos, y en la mayor parte de los casos los comandantes Militares asumían, obligados por la necesidad, facultades hacendarias que llegaban hasta imponer contribuciones especiales".

"Más tarde y conforme fue regularizándose el Gobierno y venciendo al enemigo, ha podido la Primera Jefatura ir recogiendo poco a poco todas las oficinas recaudadoras y poniéndolas bajo la dirección de la Secretaría de Hacienda".

"Respecto de esta materia baste decir que siendo la Hacienda un órgano de funcionamiento diario, la Revolución tuvo necesidad de continuar usando los procedimientos hacendarios ya establecidos para no carecer de dinero al mismo tiempo que introducir las reformas en la organización de esa Secretaría, y la organización de la Secretaría de Hacienda se ha llevado a cabo sin dejar de atender diariamente a las necesidades de la campaña".

"La tendencia principal que ha guiado a la Primera Jefatura en las reformas de organización hacendaria, ha sido hacer de la Secretaría de Hacienda, un órgano independiente, librándolo de la subordinación a determinadas instituciones de

crédito en que siempre se había encontrado en -- las administraciones anteriores".

"El Gobierno Constitucionalista, aun durante las épocas más difíciles de la campaña militar, no -- pudo limitarse exclusivamente a vivir del produc-- to de sus emisiones del papel moneda, sino que -- procuró por todos los medios reorganizar sus in-- gresos, tanto los que se causaban en papel como los que se consideró necesario exigir en metáli-- co para poder hacer frente a nuestras necesida-- des en oro, sobre todo a la provisión de armas, municiones, provisiones y equipo, que muchas ve-- ces había necesidad de comprar en el extranjero".

"El Gobierno desde un principio siguió la costum-- bre de cobrar algunos de sus ingresos en metáli-- co, y éstos eran principalmente los que recaían -- sobre el comercio exterior, mientras que la ma-- yor parte de las contribuciones de carácter in-- terior eran pagaderas en papel moneda".

"En el principio de la campaña no fue posible te-- ner otros ingresos en metálico que los que -- proporcionaban las exportaciones de ganado y me-- tales, que se hacían por las aduanas que se en-- contraban en nuestro poder".

"Más tarde, al tomar posesión de la región petro-- lífera del Estado de Tamaulipas y del de Vera-- cruz, el Gobierno tuvo ya oportunidad de recau-- dar un nuevo impuesto en metálico, derivándolo -- del petróleo. De esta manera el Gobierno Revolu--

cionario no solamente pudo arbitrarse fondos, -- sino que comenzó a resolver un problema que desde hacía mucho tiempo estaba pendiente, y que -- consistía en hacer contribuir a compañías petrolíferas que se consideraban exentas del pago del impuesto. La política del Gobierno Constitucionalista en materia de exportaciones, fue la de hacer pagar impuestos a todos los productos que se enviaban al extranjero con transformación alguna en forma de materia prima, apartándose radicalmente de la política que se había seguido en el antiguo régimen, de exceptuar de impuestos las exportaciones, sin distinguir si esas exportaciones eran de productos manufacturados o de materias en bruto*.

"El Gobierno encontró también necesario y práctico levantar los derechos del timbre a los metales y minerales, y lo ha hecho hasta donde la natural protección a la minería se lo ha permitido. El Gobierno continuó constantemente ensanchando la tarifa de exportación, para incluir en ellas todas aquellas materias primas que se exportan sin dejar ningún provecho a la industria mexicana. En este sentido impuso por primera vez, un derecho de exportación al henequén, que durante mucho tiempo había salido libre y que en la actualidad se paga ya sin dificultad, no obstante que en un principio este impuesto estuvo a punto de causar series trastornos en nuestro país, y de hecho fue la causa del intento de sublevación en la península de Yucatán, en febrero de 1915.

"Un gran número de impuestos que se habían venido pagando en papel moneda no fue imposible desde luego convertirlos a metálico y exigir inmediatamente a los causantes su pago en esa especie sin provocar grandes trastornos".

2.11.- La República Federal bajo la Constitución de 1917.

Los postulados progresistas y reivindicadores de la Revolución Mexicana habían de tomar fuerza, en unos cuantos años, para iniciar la transformación del sistema tributario nacional. Si hasta entonces las mutaciones fiscales no revelaban un profundo espíritu reformador, los gobiernos revolucionarios demuestran lo contrario. Así, el modelo de contribuciones pasó a ser, además de moderno, más eficiente y equitativo.

En 1921, bajo la Presidencia de Alvaro Obregón, se establece el llamado "impuesto del Centenario", contribución extraordinaria que se aplicaría, por una sola vez, sobre algunos ingresos obtenidos durante un mes de calendario. La importancia histórica de este impuesto radica en que constituye el antecedente directo de lo que sería el impuesto sobre la renta.

La imposición al ingreso, propiamente dicha, había de quedar establecida en México en el año de 1924 con la expedición de la primera Ley del Impuesto sobre la Renta. Con esto se vinculaba, por vez primera, a la contribución con un parámetro más certero de capacidad económica y se introducía gracias a sus tarifas progresivas, el concepto de -

tributación más equitativa que la política fiscal conoce. -- A 125 años de su primera aplicación en Europa, México arribaba, por fin, a un sistema tributario que se sustentara, primordialmente, en la imposición directa sobre el ingreso.

Esta ley fue sustituida al año siguiente, por -- una segunda ley del impuesto sobre la Renta, estructurado de manera cedular, es decir, diferenciando, bien por su origen o bien por su perceptor, diversas clases de ingresos, a los que se aplicarían distintos regímenes y diferentes tarifas, sin acumularlos para la obtención de un ingreso total que -- permitiera gravar la capacidad íntegra de contribución de cada individuo. Faltarían todavía muchos años para llegar a la imposición global, pero los cimientos fundamentales estaban firmemente colocados y la equidad tributaria ya sería proceso irreversible.

Por otra parte, en el propio año de 1925, se celebró la Primera Convención Nacional Fiscal la cual reunió -- a los representantes de la Federación y de todos los Estados con la finalidad de examinar y proponer soluciones sobre los problemas que, con mayor entidad, afectaban al sistema tributario nacional, entre ellos, la concurrencia impositiva, la competencia fiscal entre estados, la sobrevivencia del régimen alcabalariorio, la injusta distribución de arbitrios, la múltiple imposición y las distorsiones que se provocaban en los sistemas económicos nacionales y regionales. Si bien sus resultados no llegaron a concretizar soluciones que serían -- reexaminadas en posteriores convenciones, sí se expresaron y se cobró conciencia de los planteamientos correspondientes.

En 1926, todavía bajo la administración de Plu--

tarco Elías Calles, se dieron los primeros pasos para utilizar a la política fiscal y al sistema tributario como instrumento de promoción del desarrollo económico. Con ese fin se otorgaron exenciones a empresas pequeñas y medianas que cumplieran con ciertos requisitos en cuanto a generación de empleos y en cuanto a la utilización de insumos nacionales.

En el año de 1933 se realiza la Segunda Convención Nacional Fiscal. Entre sus conclusiones y recomendaciones más sobresalientes figuran la de atribuir a las entidades la imposición sobre la propiedad territorial y sobre los actos civiles; a su vez, atribuir a la Federación la imposición sobre el comercio exterior, sobre la renta, sobre los recursos del dominio de la nación y sobre producciones especiales unificar y distribuir el producto de la imposición sobre herencias, legadas y donaciones, así como sobre la industria y el comercio. Con excepción de lo referente a la contribución sobre la propiedad territorial, donde la Federación sistemática se ha abstenido de concurrir, las demás recomendaciones no prosperaron con inmediatez, pero habrían de concretarse en realidad a plazo mediano.

El régimen del Presidente Lázaro Cárdenas, por su parte, habría de aportar innovaciones provechosas para la conformación del sistema tributario. En el año de 1936 se estableció el Tribunal Fiscal de la Federación, siendo este uno de los avances más notorios que la Revolución ha incorporado para el establecimiento de la justicia administrativa mexicana. Con la existencia del Tribunal Fiscal se concentraban las facultades de decisión contencioso que, de manera parcial, se habían atribuido a las juntas revisoras y a las calificadoras. Con el debido ensamble que la justicia fiscal adoptaba en su combinación con el amparo, se instituyó un --

eficaz mecanismo de defensa de los particulares frente a la administración tributaria.

En 1938 se expidió el primer Código Fiscal de la Federación, donde fueron sistematizados y cobraron vigencia, todos los principios y procedimientos que deberían regir la imposición federal. Con la presencia de este ordenamiento se avanzaba en los propósitos de simplificar, clarificar, ordenar y sistematizar tanto la función impositiva como el cumplimiento de las obligaciones contributivas.

En ese mismo año se estableció una sobrecuota -- en el impuesto de exportación. Este gravamen, popularmente -- conocido como aforo, tuvo una vigencia breve, pero estuvo do -- tado del gran sentido nacionalista; distribuidor y proteccio -- nista, de gravar los beneficios adicionales que los exporta -- dores obtuvieron con motivo de modificaciones en la paridad cambiaria, al mismo tiempo que cancelar el riesgo de distor -- siones en la satisfacción del mercado interno.

En el año de 1939, también con propósitos redis -- tributivos del ingreso, se estableció un gravamen que inci -- día sobre las utilidades que, por su magnitud, excedían de -- una proporción normal respecto de la inversión. Este fue un antecedente de diversos impuestos que, con posterioridad gra -- varían la utilidad extraordinaria. En su momento fue conoci -- do como impuesto al super provecho.

Por otra parte, y con la finalidad de apoyar el proceso de industrialización, el Presidente Cárdenas promo -- vió el otorgamiento de estímulos fiscales por vía de exen -- ción, a las industrias que constituyeran precedente innova -- dor en el país.

En el año de 1941 se expidió una tercera Ley del Impuesto sobre la Renta que, conservando la estructura celular de sus predecesoras, incorporaba ciertas precisiones de aplicación y modificaciones de tarificación. En ese propio año se expidió la Ley de Industrias de Transformación, la cual vino a ampliar el espectro del sistema de estimulación fiscal y a regular, de manera más precisa, el goce y el otorgamiento de los beneficios que contenía.

En 1942 se avanzó en la solución de problemas de la delimitación de arbitrios al atribuirse a la Federación, por vía de la creación de la fracción XXIX del artículo 73 - constitucional, las facultades impositivas sobre diversas actividades, productos o sujetos. Así, quedó reservada para la Federación la imposición sobre el comercio exterior, el aprovechamiento o explotación de recursos naturales los servicios concesionados por la Federación o explotados directamente por ella; sobre la producción de energías eléctrica, tabacos labrados, cerillos y fósforos, gasolina y derivados del petróleo, aguamil, cerveza y productos forestales; y sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

El año siguiente se hicieron reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para abrir la clasificación celular de ingresos.

En 1946 se expidió una nueva Ley de Fomento a las Industrias de transformación con la que se buscó reorientar la incentivación hacia las actividades, para entonces, consideradas como prioritarias.

Buscando que las modificaciones al sistema impositivo no se hicieran sin considerar a la opinión de quienes eran responsables de la operatividad cotidiana, se realiza--

ron reuniones de Jefes de las Oficinas Federales de Hacienda y de Administradores de Aduanas, en el propio año de 1946.

La administración que presidió Miguel Alemán incorporó notables avances en la tributación mexicana. En 1947 se realizó la Tercera convención Nacional Fiscal, de la que algunas de sus recomendaciones pronto se transformaron en importantes realidades, toda vez que de ella surgió el impuesto sobre ingresos mercantiles, que sería establecido el año siguiente.

En el mismo 1947 se inició una trascendente reforma arancelaria, tendiente a modificar los términos de leyes y acuerdos internacionales, que resultaban lesivos para los intereses económicos del país y, principalmente, para la posición mexicana en cuanto a su comercio exterior. También se expidió la Ley del Impuesto sobre Loterías, Rifas y Juegos Permitidos, tendiente a complementar la imposición sobre los ingresos.

En 1948 se estableció el impuesto sobre utilidades excedentes, similar en estructura e idéntico en propósitos, a aquel que, con vida perentoria, había creado Lázaro Cárdenas. Se evidencia en esto, una vez, más la vocación redistributiva de los regímenes de la Revolución.

De gran importancia resultó, en este mismo año, la expedición de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. No obstante algunos inconvenientes, que más adelante la fueron corregidos, la creación de este impuesto aportó conveniencia de gran consideración: distinguió, tributariamente, el tratamiento aplicable a los actos civiles y a los comerciales simplificó el cumplimiento de obligaciones -

que, dado el crecimiento de la economía y de los negocios -- que ya se daba en esos momentos, no hubiere sido posible bajo la anterior reglamentación; sentó las bases para la unificación del sistema de imposición a las ventas; facilitó el control y verificación del cumplimiento fiscal; y ayudó el reordenamiento de la imposición indirecta.

En el año de 1949, se produce una de las medidas tributarias de mayor contenido federalista, dentro de la administración Alemán. Esta fue la supresión de la contribución federal, en virtud de la cual los estados y municipios se veían obligados a aportar una parte de sus rentas al erario federal. Esta medida canceló un mecanismo de centralización de recursos e impidió que las entidades y los ayuntamientos se encontraran en un estado tributario bajo la Federación. De ahí en adelante, la política sobre esta cuestión sería revertida a través del sistema de participaciones.

En ese mismo año, con la finalidad de estimular la reinversión se concedió una deducción del 10% en el impuesto sobre la renta, sobre las utilidades distribuibles -- que fueran reinvertidas. Y con propósitos de fomentar al desarrollo económico, se eximió del impuesto sobre la renta a los rendimientos de las obligaciones industriales y se otorgó una deducción del 50% del propio impuesto, a las actividades agrícolas y ganadera.

En diciembre de 1952, Adolfo Ruiz Cortines asumió la Presidencia de la República y, a partir de entonces, Antonio Carrillo Flores estuvo a cargo de los asuntos hacendarios.

En 1953 se expide la cuarta Ley del impuesto so-

bre la Renta. Se recogieron en ellas la experiencias captadas durante la anterior, se conserva todavía el sistema sedular y se mantiene el tratamiento favorable a las utilidades reinvertidas. En ese mismo año surge la Ley de Coordinación Fiscal, la cual viene a regular las relaciones fiscales entre la Federación y los Estados, a facilitar las posibilidades de coordinación fiscal y a estructurar definitivamente el sistema de participaciones.

En 1954, con la finalidad de estimular la entonces aletargada inversión, se expide una nueva Ley de Fomento a las Industrias Nuevas y Necesarias, se incrementa el 20% la deducción sobre las utilidades reinvertidas, se establece el beneficio de la depreciación acelerada y, el tratamiento favorable otorgado a la agricultura y la ganadería, se extendido a la actividad pesquera.

Bajo la administración del Presidente Adolfo López Mateos se inicia la brillante gestión hacendaria de Antonio Ortiz Mena. Los esfuerzos tributarios de esta época se habrían de enfocar, primordialmente, a aquella cuestión que, para entonces había caído en obsolencia e inoperatividad: la administración fiscal.

Durante este régimen se establecen los órganos y procedimientos de auditoría fiscal federal, en el año de 1959. Con ello, la verificación en el cumplimiento de obligaciones tributarias habría de hacerse con más apego a la certidumbre, a la legalidad y a los requerimientos de la contabilidad moderna. El inspector de impuestos habría de verse sustituido y superado por el auditorio fiscal.

En ese mismo año se crearía el Registro Federal de Causantes, matriculación única para la vinculación del --

contribuyente en todas sus relaciones con el fisco federal. Instrumento moderno de empadronamiento y de seguimiento que permitiría la acumulación de datos, instancias, gestiones y trámites fiscales.

Por otra parte, se crea el Registro Federal de Automóviles, con la finalidad inicial de coadyuvar en el abatimiento del contrabando de vehículos y, posteriormente, de posibilitar en 1961 el establecimiento del impuesto sobre uso y tenencia de automóviles, gravamen patrimonial modesto en sus alcances, pero significativo en sus propósitos.

La carencia de procedimientos y de entidades controladoras del cumplimiento de obligaciones contributivas en un país que había crecido aceleradamente en unos cuantos años, desbordando las posibilidades de la administración fiscal, habían producido junto a un enorme rezago en la captación de recursos, un relajamiento en la conciencia tributaria nacional. De ahí que se emprendiera, durante este régimen, una campaña de regularización de obligaciones, sin precedentes en la historia fiscal mexicana.

El resultado de esta combinación de medidas administrativas fue que, por primera vez, en el período comprendido de 1960 a 1963, el producto tributario federal creciera por encima del producto nacional.

El hecho de que el índice de crecimiento en la captación fuere superior al del crecimiento de la economía demostró las posibilidades de elasticidad del sistema tributario por vía de mejoras en la administración.

En este período no se introdujeron cambios en la

captación fuere superior al del crecimiento de la economía - demostró las posibilidades de elasticidad del sistema tributario por vía de mejoras en la administración.

En este período no se introdujeron cambios en la estructura impositiva, sino tan sólo reformas tendientes al mejoramiento en el control y a apoyar la lucha contra la evasión, entre los que destacan eficientes modificaciones para el combate al contrabando.

Fue solamente hasta 1964 cuando se expidió la quinta Ley del impuesto sobre la Renta y la primera que avanzó ampliamente hacia la globalización del ingreso y hacia la progresividad tarifaria sobre bases acumulativas.

En 1966 se expidió una nueva Ley orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y en 1967 se inició la vigencia de un nuevo Código fiscal de la Federación que actualizaba principalmente e incorporaba nuevos procedimientos más simples, más ágiles y que ampliaban las posibilidades de defensa de los particulares, principalmente en lo correspondiente a los recursos administrativos.

En 1970 se inicia la gestión del Presidente Luis Echeverría, la que habría de constituir un parteaguas en la historia contemporánea de la tributación mexicana. Integrado su equipo tributario con el entusiasmo inquebrantable de los Secretarios Hugo B. Margáin, José López Portillo y Mario Ramón Beteta, sumado a la brillantez promotora de Gustavo Petricioli y a la decisión creativa de Carlos Tello, la administración Echeverría gestó, desde su Secretaría de Hacienda el planteamiento de una reforma fiscal integral que, con alcances totalizadores y con proporciones nacionales, ha sido

desde entonces, proceso ineludible de transformación y mejoramiento de la contribución en México, en lo referente a la reforma sustancial en el impuesto sobre la renta, al perfeccionamiento y modernización de la imposición al consumo, la implantación del impuesto al valor agregado, la supresión de los múltiples impuestos a la producción y al consumo, la eliminación del impuesto del timbre, la uniformidad en los sistemas fiscales coexistentes como república federal, la mayor y mejor distribución regional del producto tributario, la reordenación del sistema de estímulos fiscales y, en el ámbito administrativo, la desconcentración integral de facultades.

Si bien no todas las etapas de programa tan ambicioso fueron concretizadas durante este sexenio, los años posteriores los vieron realizados. Así pues, en 1971 se expiden los decretos correspondientes para establecer los estímulos a la exportación de manufacturas y para promover el desarrollo de la industria maquiladora de la frontera norte.

En 1972 se institucionalizan los estudios tendientes a adopción del impuesto al valor agregado y a la supresión de los impuestos especiales. Simultáneamente se establecen los foros de comunicación, consulta y análisis, permanente para el logro de la armonización fiscal.

Asimismo, se eleva en un punto porcentual la tasa general del impuesto sobre ingresos mercantiles y se grava, con una tasa de 10% la venta de diversos artículos cuyo uso se considera suntuario. Adicionalmente, en este impuesto se eleva a 45% la participación de los Estados, se establece una participación mínima de 9% para los municipios, se logra la coordinación de todas las entidades y se les delega la administración del mismo.

Se celebra la coordinación de todas las entidades en los impuestos sobre alcohol, aguardiente, bebidas alcohólicas y tenencia y uso de automóviles, otorgándose a las entidades el 30% sobre el rendimiento de este último. Lo propio se hizo en el caso del impuesto al ingreso global de las empresas causantes menores. Con lo anterior, las participaciones en impuestos federales percibidos por las entidades - aumentaron de 2500 millones en 1970 a cerca de 20 mil millones en 1976.

Al mismo tiempo que se avanza en la coordinación y que se delegan más atribuciones federales en los gobiernos estatales, se inicia el proceso de desconcentración regional de las facultades fiscales federales para ser depositadas en las facultades fiscales federales para ser depositadas en -- las, para ese efecto creadas, administraciones fiscales regionales.

En 1974 se realizan modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendientes a la ampliación de la -- base, se incrementa el impuesto sobre producción y consumo - de gasolina; y se crea una tasa del 15% en el impuesto sobre ingresos mercantiles a cargo de los bares, cantinas y restaurantes de lujo.

En 1975 se deroga la Ley de Fomento a las Industrias Nuevas y Necesarias y, en 1976, se expide una nueva -- Ley General del timbre para hacer este impuesto más acorde - con aquel momento.

En 1977 se crea una sobretasa en el impuesto sobre la renta, sobre las utilidades brutas extraordinarias de las empresas, misma que se suprimió al año siguiente.

En el propio 1977 se expide el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ordenamiento que vino a --- colmar un vacío reglamentario de trece años y, en 1978, además de expedirse una nueva ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se introducen reformas importantes en el impuesto sobre la renta, para llevarlo casi al concepto pleno de globalización.

En 1979 se reestructura integralmente el sistema de estímulos fiscales y, en 1980, inician su vigencia cuatro ordenamientos fundamentales: la Ley del Impuesto al Valor -- Agregado y su reglamento, la Ley del impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles y la Ley del impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Con el impuesto al valor agregado se lograrían -- cancelar los inconvenientes del impuesto sobre ingresos mercantiles, principalmente en lo que se refiere a piramida -- ción, falta de neutralidad, posibilidades de control y distorsiones en las prácticas de comercialización y en la estabilidad de precios. Además, la existencia de este impuesto permitió la supresión de casi la totalidad de los impuestos especiales.

El impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles -- sustituyó, bajo una regulación moderna, el principal -- camp de aplicación del impuesto del timbre y permitió su derogación. Hecho similar sucedió con el impuesto sobre automóviles nuevos, respecto del de ensamble de vehículos.

Simultáneamente, durante los años de 1979 y 1980 -- inició su vigencia la nueva ley de Coordinación Fiscal la -- cual, además de dar apoyo normativo al sistema de coordina--

ción que se había venido creando en los últimos años, creó un fondo de nivelación para beneficiar a aquellas entidades que, por su menor desarrollo relativo, captaren una menor proporción del monto total de las participaciones federales que, dicho sea de paso en la actualidad superan el billón de pesos, es decir, más de quinientas veces lo que eran en 1970.

En 1981 se expide el tercer Código fiscal de la Federación el cual habría de iniciar su vigencia en 1983 y sexta Ley del Impuesto sobre la Renta, donde la globalización y la progresividad constituyen el anhelado eje rector que inspira a este impuesto. También, en este año, se expide la Ley del impuesto sobre Producción y Servicios donde se concentran los pocos gravámenes especiales que no se incorporaron al impuesto al valor agregado, tales como aguas emvasadas y refrescos, cerveza, vinos y bebidas alcohólicas, cigarrillos y puros; gas avión y gasolina; seguros y servicios telefónicos; y la Ley del impuesto sobre Tenencia y Uso de Vehículos, donde se incorporan a otros, además de los automóviles.

De igual manera se hicieron reformas sustanciales y se expidieron nuevos cuerpos normativos en materia aduanera.

En la administración iniciada en diciembre de 1982, presidida por Miguel de la Madrid, se han hecho reformas para modificar la tasa del impuesto al valor agregado y se han expedido los reglamentos nuevos o sustituidos del Código fiscal de la Federación y de las leyes del impuesto al valor agregado y del impuesto sobre producción y servicios.

El Presidente dijo en el Primer Informe de Gobierno que rindió ante el Congreso, en 1983:

"En una sociedad como la nuestra, de agudos contrastes y enormes necesidades sociales por atender no podemos pretender ajustar el déficit público por la vía exclusiva de la restricción del gasto. Entonces sí, el casto social sería intolerable. Por ello, en la tarea de reordenación de las finanzas públicas, hemos dado un paso importante al fortalecimiento de los ingresos".

"Con este propósito, sometí a este Honorable Congreso medidas fundamentales para profundizar en la reforma fiscal, al tiempo que adoptábamos una política de precios y tarifas realista".

"Para repartir más equitativamente la carga fiscal se ha modernizado y actualizado el sistema recaudatorio. A la tributación directa se le imprimió una mayor progresividad y equidad, perfeccionando los métodos de globalización y fiscalización de los ingresos de las personas físicas y de las empresas. Se estableció para este año una subretasa de 10 por ciento para los contribuyentes con ingresos anualizados superiores a cinco veces el salario mínimo y una desgravación de la tarifa para los estratos más bajos. Con ello se busca que los grupos de mayores recursos contribuyan con una mayor proporción a los costos del ajuste".

"En los ingresos de capital se eliminó el anoni-

mato en la tendencia de acciones y otros títulos al portador, elemento central de una verdadera reforma fiscal que hará más equitativo el sistema, ya que elimina una de las fuentes principales de evasión".

"En materia de impuestos indirectos, único renglón tributario con capacidad real de generación de ingresos en el corto plazo, se aumentó la tasa general del IVA del 10 al 15 por ciento. No obstante, para hacer más equitativo este esfuerzo se estableció una tasa de 20 por ciento para bienes y servicios de lujo, se mantuvo su exención en los alimentos de la canasta básica y la renta de casa-habitación, y se redujo la tasa para la mayoría de los alimentos industrializados y las medicinas. Así la mitad del consumo de las familias de bajos ingresos quedó exento del pago de este impuesto".

"También, se han tomado decisiones para incrementar los precios y tarifas del sector público, principalmente en los bienes que inciden relativamente más en el consumo de los grupos de mayores ingresos, eliminando así subsidios que han provocado una mayor concentración del ingreso y la riqueza. Estos incrementos si bien representan presiones inflacionarias en el corto plazo, son necesarios para poder reducir la inflación. Se reconoce que no siempre se entiende esta paradoja. La adecuación de los precios y tarifas públicas significa aumentar los ingresos en forma selectiva. Si el estado no dispone de estos in--

grosos para cubrir los requerimientos de gastos que la sociedad demanda, debe entonces recurrir - al financiamiento inflacionario de su déficit, - alentando de manera permanente el ritmo de crecimiento de los precios. Esto daña a toda la sociedad indiscriminadamente, en lugar de afectar a aquéllos con mayor capacidad para absorber la inflación".

"Para no perjudicar a los grupos más desfavorecidos o debilitar la capacidad de producción, - retroalimentado el fenómeno inflacionario, estamos encontrando las modalidades de un financiamiento sana y más justo, a través de impuestos, precios y tarifas realistas".

Esta administración, en la que Jesús Silva Herzog ha estado encargado de los asuntos hacendarios, ha tomado o promovido medidas para fortalecer la eficiencia y equidad - del sistema tributario.

Con esa finalidad se eliminaron las bases especiales de tributación en los giros del autotransporte, gasolinas, maderas y editoras de periódicos y revistas. En materia de la imposición sobre el capital se estableció la retención del 56% de los ingresos provenientes de dividendos, lo que - permite lograr la acumulación integral de los ingresos de -- las sociedades y facilita la integración del impuesto pagado por la sociedad con el pagado por las personas físicas.

Por otra parte, se han hecho correcciones en el sistema de precios y tarifas del sector público, a efecto -- de darle eficiencia en la coadyuvancia frente a las condiciones adversas actuales de la economía nacional. La tendencia

en esta cuestión es hacia la reducción del rezago acumulado, hacia el fortalecimiento de los ingresos públicos y hacia el abandono de prácticas de financiamiento inflacionario del dé ficit público.

CAPITULO III

3. La Captación de Recursos y la estabilidad económica - del Estado.

3.1. ¿Por qué pagamos impuestos?

Nosotros como mexicanos estamos obligados a contribuir con el Estado para los gastos públicos, esta obligación la encontramos establecida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV que a la letra dice:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos...

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

Al respecto nos podemos preguntar: ¿por qué se establece esta obligación en nuestra Constitución, dando respuesta a esta interrogativa diré:

El Estado para crear servicios públicos (tales como alumbrado, jardines, vigilancia, asistencia médica, etc.), necesita erogar recursos económicos, pero, ¿cómo puede obtener dichos recursos, sino es a través de la contribución de nosotros?, ya que de otra forma no tendría los medios suficientes para obtenerlos, ni la suficiente capacidad económica para crearlos.

Si el Estado no nos proporciona servicios públicos, nosotros nos veríamos obligados a crearlos individualmente, lo cual resultaría demasiado costoso, difícil y quizás hasta imposible de realizar, no sólo por la cantidad de

valores monetarios que tendríamos que erogar, sino también - por los problemas de otra índole a que nos enfrentaríamos; - para entender mejor esta situación, imaginemos el costo y -- los obstáculos que habría que superar al construir un jardín o un parque deportivo, al pavimentar las calles, al contratar elementos para tener servicio de vigilancia, etc.

Al producir dichos servicios individualmente y - sin la intervención del Estado, llegaría el momento en que - para superar los problemas de diferente índole que se nos -- presentaran, necesariamente tendríamos que ayudarnos unos a otros, uniendo nuestros esfuerzos, nuestras ideas y aportando parte de nuestra riqueza; además, sería indispensable nombrar una comisión, que tuviera como función recolectar los medios económicos necesarios para crear esos servicios, o -- sea que esa comisión desarrollaría las funciones del Estado.

El contribuir para los gastos públicos del Estado, no debe representar para nosotros un sacrificio, ya que si bien es cierto que nos estamos desprendiendo de una parte de nuestra riqueza económica, también es cierto que estamos obteniendo grandes beneficios por medio de los servicios públicos que utilizamos.

Con nuestra participación en los gastos públicos no solamente estamos ayudando al Estado a crear y mejorar -- los servicios públicos que nos proporciona, sino que también estamos contribuyendo al desarrollo económico del País y a -- mejorar las condiciones de vida de los mexicanos.

Nuestra participación en los gastos públicos, de be ser en forma proporcional y equitativa a nuestra riqueza económica, ya que sería injusto que una persona que tenga -

todos los medios económicos necesarios para vivir desahogadamente, para satisfacer necesidades secundarias y hasta para derrocharlos, contribuya con el Estado en la misma proporción que lo hace una persona que tenga una capacidad económica tan raquílica que apenas le alcance para poder vivir.

Cabe aclarar, que no únicamente los mexicanos -- participamos en el gasto público y disfrutamos de los servicios que nos proporciona el Estado, sino también los extranjeros que viven en México o que obtienen riqueza en nuestro territorio, disfrutan de dichos servicios y por ende contribuyen con el Estado para el gasto público; así mismo los extranjeros que vienen de visita contribuyen con el Estado y -- disfrutan de los mencionados servicios, ejemplos: Al comprar algún artículo pagan el impuesto al Valor Agregado y -- por consecuencia cuando pasean por nuestra Ciudad gozan del servicio de vigilancia, transporte, alumbrado, etc.

Lo mencionado se puede complementar con lo que dice Grizioti, respecto al fundamento de la obligación tributaria: "El fin práctico respecto a las obligaciones tributarias consiste en los beneficios generales o particulares que obtiene el contribuyente por obra del Estado o por el hecho de pertenecer al Estado, a la Sociedad o a la Economía Nacional que el Estado representa".

Esta contribución de la que hemos estado hablando la hacemos a través del pago de Impuestos.

3.2. Concepto de impuesto.

Una vez que he hablado del por qué pagamos im --

puestos, será más fácil comprender los conceptos que han dado diferentes autores acerca del impuesto.

Ehberg concibe el impuesto en los siguientes - - términos:...

"Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contra prestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

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

Según Viti de Marco: "El impuesto es una parte - de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción - de los servicios públicos generales".

José Alvarez de Cienfuegos da el siguiente concepto: "El impuesto es la parte de la renta Nacional que el Estado se apropia para aplicar a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de - - aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su

parte".

Luigi Cossa expone: "El impuesto es una parte -- proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública a fin, de proveer a aquella parte de -- los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales".

El concepto que da Gastón Jéze es el siguiente: "El impuesto es una prestación pecuniaria, percibida de los particulares autoritariamente, a título definitivo, y sin -- contrapartida para la cobertura de las cargas públicas".

Según Lucien Mehl: "El impuesto es una prestación pecuniaria, exigida a las personas físicas o morales de derecho privado o de derecho público, de acuerdo con su capacidad tributaria, autoritariamente, a título definitivo y -- sin contrapartida determinada, con la finalidad de cubrir -- las cargas públicas del Estado y de las demás colectividades territoriales o de una intervención del poder público".

Nuestro Código Fiscal de la Federación, da el -- concepto de Impuesto en su artículo 2º que a la letra dice:

Artículo 2º.- "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

En mi opinión; el impuesto es la obligación contenida en Ley, que tienen las personas físicas y morales, y las unidades económicas de aportar en dinero o en especie --

parte de su riqueza al Estado o a cualquier otro Ente de Derecho Público, cuando realicen actos o hechos gravables; dicha aportación se destina a la cobertura de los gastos públicos y no se recibe a cambio ninguna compensación específica, sino servicios que satisfacen las necesidades colectivas.

Como se puede observar, todos estos conceptos -- acerca del impuesto en esencia son los mismos, ya que coinciden al señalar las principales características del Impuesto, las cuales se enuncian a continuación:

- a). Es una prestación que puede ser en dinero o en especie.
- b). La prestación del individuo no es seguida -- por una contraprestación del Estado.
- c). El impuesto es esencialmente un pago forzado.
- d). Se establece según reglas fijas.
- e). Se destina a gastos de interés general.
- f). Es debido exclusivamente por el hecho de que los contribuyentes forman parte de una comunidad política organizada.

Analizaré el concepto de impuesto que está establecido en el Código Fiscal de la Federación, ya que es el -- que tiene mayor importancia para nosotros por ser el concepto que se utiliza en nuestra legislación.

Al establecer en nuestro Código Fiscal: "Son impuestos las prestaciones"... , entiende: que cuando nosotros realizamos alguna erogación para pagar el impuesto, no recibimos a cambio ningún servicio que no es preciso, y que no --

únicamente será para satisfacer alguna necesidad particular, pues como ya hemos dicho anteriormente será para satisfacer las necesidades colectivas, ejemplo: Construcción de Escuelas, Defensa Nacional, etc.

Gianini explica al respecto: "Hay servicios que redundan en beneficio de toda la colectividad, considerada como masa unitaria e indistinta, de tal suerte que no es posible determinar cual es la medida de la ventaja que cada asociado obtiene del cumplimiento del servicio; tal ocurre, por ejemplo, con el servicio de la Defensa en el interior y el exterior".

Emilio Margáin Manatou sostiene: "Que los servicios generales indivisibles se sufragan con el rendimiento de los impuestos y que se está en presencia de un servicio de tal naturaleza cuando no puede precisarse que persona se beneficia más que otras con la prestación de dicho servicio".

... "en dinero o en especie" ..., ésto quiere decir, que el pago del impuesto se realiza comunmente con dinero, sin embargo en algunos casos se puede efectuar en especie, ejemplos:

La Ley de Impuestos y Fomento a la Minería (Artículo 14), dispone que el impuesto al oro que se contenga en el producto presentado, se cubrirá en forma de afinado y según el tanto por ciento correspondiente a la forma de presentación, de acuerdo con otras disposiciones de la Ley; la Secretaría de hacienda y Crédito Público señalará los casos en que el impuesto no se cobre en especie. Respecto a los demás productos minerales, la regla general es que el pago -

del impuesto sobre producción se pague en efectivo; sin embargo, el artículo 12 faculta al Ejecutivo Federal para ordenar que el cobro se haga en especie en aquellos casos en que se considere necesario hacerlo cuando el consumo de las Industrias Nacionales no esté suficientemente abastecido y hasta el límite de dicho consumo.

La Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Nuevo León (art. 55), establece un impuesto en especie, consistente en el 15% del área vendible en los fraccionamientos que se autoricen, a cargo de los propietarios de los terrenos fraccionados, para dedicarse a usos y servicios públicos.

... "que fija la Ley con carácter general y obligatorio" ..., lo cual indica, que el Estado establece los impuestos a través del Poder Legislativo en forma unilateral y que no es necesario un acuerdo previo entre los particulares y el Estado, en virtud del poder de la autoridad y de la soberanía de éste.

A simple vista parece arbitrario el establecimiento del impuesto, ya que el Estado lo fija en forma unilateral, sin tomar en cuenta la opinión de los particulares pero si reflexionamos nos daremos cuenta de que estamos en un error, ya que el Poder Legislativo que es el órgano que efectúa la imposición, está formado por los representantes que nosotros elegimos para que ante el Estado hagan saber nuestras necesidades y efectúen las gestiones para satisfacer las mismas; además, dicha imposición persigue un fin justo como lo es "El cubrir el gasto público".

..., "a cargo de personas físicas y morales..."

como puede apreciarse el concepto de impuesto contenido en nuestro Código Fiscal de la Federación señala quienes son -- los deudores del crédito fiscal (sujetos pasivos) y dice que son las personas físicas y morales, pero cabe aclarar, que para que estén obligadas al pago del impuesto deberán realizar un hecho que esté previamente establecido dentro del supuesto de alguna Ley Fiscal, ya que cada Ley de impuesto provee la realización de una situación que da nacimiento a una obligación fiscal; ejemplo:

La Ley del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles de 1978 en su artículo 10, establece que: "Es sujeto de este impuesto, la persona física o moral que habitualmente obtiene el ingreso con motivo de operaciones gravadas por esta -- Ley, realizadas o que surtan sus efectos en Territorio Nacional las asociaciones y sociedades civiles que habitualmente obtengan ingresos mercantiles gravados en esta Ley, serán sujetos del impuesto, aún cuando los destinen a fines no lucrativos".

En el artículo 1º, en el objeto, nos señala cuales son las actividades gravadas por esta ley en 1978 estableciendo lo siguiente: "El impuesto sobre ingresos mercantiles grava, en los términos de los artículos siguientes los -- ingresos se obtengan: I.- Por enajenación de bienes; II.- -- Por arrendamiento de bienes; III.- Por prestación de servicios; IV.- Por comisiones y mediaciones mercantiles; V.- Por ventas con reserva de dominio.

Como se puede apreciar la Ley del impuesto sobre Ingresos Mercantiles, en el artículo 10 nos señalaba quienes eran sujetos pasivos del I.S.I.M. y en su artículo 1º, establecía los supuestos que deben realizarse para ser sujeto --

del impuesto.

... "para cubrir los gastos públicos" ..., lo -- que nos da a entender que el destino de los impuestos es la cobertura de los gastos públicos, ya que de lo contrario la imposición será anticonstitucional, en virtud de que el pago de contribuciones está condicionado a que se destine su rendimiento a la satisfacción de dichos gastos, según lo podemos apreciar en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del cual ya -- hablé anteriormente en el inciso "A" de este capítulo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha con- firmado lo anterior en la Tesis 541, que dice lo siguiente:

"Impuestos, destino de los, en relación con los obligados a pagarlos". "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta magna, para validez constitucional de -- un impuesto, se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1°.- Que sea proporcional; 2°.- Que sea equitativo y 3°.- Que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el im -- puesto sería contrario a lo estatuido por la Constitución, -- ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para estable -- cer las exacciones que, a juicio del Estado fueren conve -- nientes, sino una facultad limitada para esos tres requisi -- tos".

Es conveniente aclarar que por gastos públicos -- debemos entender, que son todos los que realiza el Estado y por servicios públicos aquéllos destinados a satisfacer las necesidades primarias de la comunidad.

3.3. Fines de los Impuestos.

Los fines de los impuestos, los podemos clasificar en tres: Financieros, Económicos y Sociales.

- a).- Fines financieros.- Cuando el impuesto tiene como fin financiar al Estado, con el objeto de que éste cumpla con la función de proporcionar servicios públicos.
- b).- Fines económicos.- Cuando el impuesto tiene como función regular la economía, disminuyendo alguna actividad, amputando parte del poder adquisitivo del contribuyente; tratando de distribuir la riqueza, cuando se aplica en base a la capacidad contributiva; - otorgando estímulos fiscales, etc.
- c).- Fines sociales.- Cuando el impuesto tiende a suprimir manifestaciones de la vida social nocivas para la colectividad ejemplo: Para cuidar la salud se establecen impuestos especiales a la producción de alcohol, tabaco, refrescos, etc.

También se puede decir que los fines de los impuestos son: exclusivamente fiscales, fiscales y extrafiscales, y exclusivamente extrafiscales.

- a).- Fines exclusivamente fiscales.- Cuando el objetivo de los impuestos es producir ingresos al Estado, para la cobertura de los gastos

tos públicos.

b).- Fines fiscales y extrafiscales.- Cuando el destino de los impuestos es la cobertura de los gastos públicos, y además tienen fines económicos o sociales, ejemplo: El I.S.R. - que tiene como fin económico extrafiscal de la distribución equitativa de la riqueza, - ya que grava a los contribuyentes en proporción a su capacidad económica, y como fin fiscal persigue la cobertura del gasto público; el impuesto sobre la producción del alcohol que tiene como fin social extrafiscal conservar la salud de la colectividad - encareciendo las bebidas embriagantes y como fin fiscal la cobertura del gasto público; etc.

c).- Fines exclusivamente extrafiscales.- Cuando los impuestos persiguen fines económicos o sociales, pero que por su propia estructura y mecanismo no pueden producir ingresos al Estado; ejemplo: cuando se establecen impuestos aduanales tan altos que no se realizan las operaciones gravadas; en virtud de que, lo que se pretende es prohibir la introducción al país o la salida de determinada clase de mercancías y no que el fisco obtenga recursos que de antemano se sabe no percibirá.

D).- Importancia de los impuestos.

Su importancia radica en que el impuesto nos permite elegir en gran medida nuestras actividades y el empleo de nuestros recursos, ya que en cuanto todos contribuyamos - en el gasto público en la proporción que nos corresponde, no únicamente estaremos ayudando a crear o mejorar los servicios públicos del país, sino que también estaremos cooperando para que el desarrollo de México sea más rápido y aseguraremos nuestra independencia económica.

Si el Estado no cuenta con los medios necesarios para llevar a cabo sus fines, se ve obligado a recurrir a -- préstamos al extranjero para financiar sus gastos públicos, ocasionando con ello graves daños en nuestra Balanza de Pagos y poniendo en peligro nuestra independencia y progreso.

Si el Impuesto se suprimiera, se terminaría la - vida colectiva y sentenciaría a muerte la vida individual.

E).- Clasificación de los Impuestos.

Con el objeto de estudiar los impuestos en forma sistemática, la ciencia fiscal ha establecido a través de -- los años diversas clasificaciones de los mismos, como son: - La clasificación tradicional que divide a los impuestos en - Directos e Indirectos, la clasificación fundada en el campo de aplicación que los distingue en reales y personales, así como en generales y especiales; la clasificación económica, que nos dice que existen impuestos sobre la renta, sobre el capital y sobre el gasto, y otras clasificaciones que toman como base la forma de calcular el impuesto; los sujetos; - - etc.

3.4 CLASIFICACION - TRADICIONAL

Existen diversos criterios para distinguir los impuestos directos de los impuestos indirectos, los cuales son: El que se basa en la incidencia del impuesto, el basado en el hecho generador y el padrón y el que se funda en la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

A). Criterio basado en la Incidencia del impuesto.

Según este criterio los impuestos Directos son - aquéllos que recaen directamente sobre el deudor del crédito fiscal y cuyo pago es soportado por el mismo ejemplo: I.S.R. Impuesto Predial, etc., y son Impuestos Indirectos aquéllos que el deudor del crédito fiscal repercute a terceros y cuyo pago es soportado por éstos y no por el causante directo del impuesto, ejemplos: I.S.I.M. e I.V.A.

Esta concepción no es del todo aceptada, puesto que si bien es cierto que el impuesto directo es soportado - por el deudor legal, mientras que el impuesto indirecto es - satisfecho por el consumidor en el momento en que su importe se incorpora al precio, también es cierto que el impuesto in directo en algunas ocasiones no se traslada y quien lo absorbe es el deudor legal y lo mismo podemos decir de algunos im puestos directos que aisladamente se convierten en indirectos; ejemplos:

Como ejemplo de impuesto directo que puede con--vertirse en indirecto citaré el impuesto sobre productos del trabajo en virtud de que en algunas ocasiones, el patrón, --

otorga como prestación laboral al trabajador el importe de este impuesto y así de esta manera quien paga el impuesto no es el causante o sea el trabajador, sino un tercero en este caso el patrón.

Así como el impuesto directo en ocasiones se -- traslada, el indirecto a veces no se repercute y es soportado por el deudor del crédito fiscal, como ejemplo mencionará el I.S.I.M. Este impuesto en algunos casos no sea incorpora ba al precio de los artículos y era totalmente absorbido por el causante del mismo, en ese momento pasaba a impuesto dire to, debido a que quien cubría el pago era el causante del -- mismo y no un tercero.

También se puede decir que un impuesto es suscep tible de caer dentro de las dos clasificaciones al mismo -- tiempo, como es el caso del impuesto del 1% sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la Dirección y Dependencia de un patrón, ya que en las indus -- trias una fracción de este impuesto corresponde a la mano de obra y sueldos de las personas que intervienen en la produc ción y la otra fracción corresponde a los sueldos de las per sonas que no intervienen en ella, de manera tal, que la par te que corresponde a la primera fracción se incorpora al pre cio del artículo y quien finalmente paga el impuesto es el -- consumidor, y por el contrario en la segunda fracción la em presa es la que soporta el pago del impuesto.

De lo anterior expuesto se aprecia que, el cri-- terio de incidencia del impuesto no es suficiente para hacer una real clasificación, ya que la traslación y la incidencia del impuesto dependen del sistema económico y de las carac--

terísticas respectivas de la oferta y la demanda; además esta clasificación está condicionada al traslado del impuesto.

Dino Jarach critica este criterio exponiendo lo siguiente: "Este significado dado a impuestos directos e indirectos no es el que yo acepto, ni el que acepta mi escuela que parte esencialmente de que ningún impuesto puede saberse apriori, si se traslada o no; de que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y - que, por lo tanto, tienen efectos sobre los precios. He dicho todos aquellos impuestos que recaen sobre fenómenos de - la vida civil y que se hallan fuera del mecanismo de los precios, como el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, - respecto del cual quien está gravado es el heredero, o sea, el beneficiario de un enriquecimiento que se opera fuera del mecanismo de los precios y en virtud de leyes civiles. De modo que podrán verificarse ciertos efectos económicos indirectos, como la disminución del ahorro, muy a largo plazo, en - virtud del efecto psicológico del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, o bien otros efectos como la fuga de capitales cuando la presión tributaria en esta materia se vuelva insoportable y por lo cual los capitales emigran en busca de mejores horizontes; pero a falta de precios, falta tam- - bién la condición necesaria para que pueda existir trasla- - ción. Todos los demás impuestos que recaen sobre fenómenos de mercado, tienen posibilidad de traslación, y un mismo impuesto a los ingresos brutos, como nuestro impuesto a las actividades lucrativas, de carácter provicional o municipal, - se traslada o no, según las condiciones del mercado, según - el grado de poder monopolístico de las empresas que está actuando en un régimen de competencia imperfecta. Es equivocado, pues fundar una distinción entre impuestos directos e in

directos únicamente sobre la posibilidad de traslación ya -- que el impuesto, en ciertas condiciones, puede trasladarse y en otras no.

B).- Criterio del Hecho Generador y del Patrón.

Este criterio es más aceptado por la generalidad de los tratadistas y la distinción de impuesto directo o impuestos indirectos, la realiza en la siguiente forma:

- a).- Impuestos Directos.- Son aquéllos que gravan periódicamente (mensual, anualmente, -- etc.) situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, la posesión de ciertos bienes creadores de renta, o estimados como signos de la misma, o el ejercicio de una actividad lucrativa, de tal manera -- que para ello pueden hacerse listas de contribuyentes o padrones fiscales; ejemplos: El impuesto predial, impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, etc.
- b).- Impuestos indirectos.- Son aquéllos que tienen como hecho generador, hechos aislados, accidentales, que se refieren a situaciones transitorias o instantáneas (tales como las transmisiones de propiedad o de posesión en posesión en materia de registro, transacciones mercantiles, etc.), de tal manera -- que nos es posible hacer y tener un padrón de contribuyentes; ejemplo: El impuesto del timbre que grava las compraventas del inmue

bles o el impuesto sucesorio.

Este criterio tampoco es totalmente aceptado por los tratadistas, ya que la clasificación va de acuerdo con el sistema de recaudación del impuesto y un cambio en él, -- puede cambiar el impuesto de una clasificación a otra.

Ahora bien, el impuesto sucesorio considerado -- por muchos tratadistas como impuesto directo por ser de tasa progresiva, altamente personalizado e irrepercutible, cuando grava las transmisiones mortis causa; es un impuesto indirecto de acuerdo con el criterio del hecho generador y del padrón, en virtud de que grava un hecho aislado y por lo tanto no es posible confeccionar una lista de contribuyentes.

Asimismo, el impuesto sobre la renta que normalmente grava periódicamente y cuyos contribuyentes están dentro del padrón de recaudación, es un impuesto directo (de -- acuerdo con el criterio que estamos analizando), pero deja -- de serlo en cuanto grava los actos accidentales de comercio debido a que en este caso está gravando un hecho aislado, y por lo tanto el contribuyente no está dentro del padrón de -- causantes, así de esta forma un impuesto directo pasa a ser indirecto.

C).-- Criterio Basado en la Forma de Manifestarse la Capacidad Contributiva.

Este criterio distingue a los impuestos directos de los indirectos en la siguiente forma:

- a).- Son impuestos Directos aquéllos que gravan a los sujetos tomando como base su capacidad contributiva real, o sea que toman en consideración la riqueza de los contribuyentes, la cual se manifiesta a través del patrimonio o la renta; ejemplo: El Impuesto Predial y el Impuesto Sobre la Renta.
- b).- Son Impuestos Indirectos aquéllos que gravan a los sujetos tomando como base una capacidad contributiva presunta, que se manifiesta a través de los consumos o las transferencias que hacen presumir la existencia de una riqueza, pero no se toma en cuenta la riqueza verdadera, ejemplo: I.S.I.M. que gravaba a diferentes tasas aplicando las mayores a artículos de lujo, y que se presume que sólo pueden adquirir las personas que poseen cierta riqueza económica.

Este criterio es el que parece más adecuado ya que toma en cuenta la capacidad contributiva de los causantes y también porque en la práctica podemos apreciar que el I.S.R., y el Impuesto Predial son conocidos como impuestos directos; y el I.V.A., el I.S.I.M., el Impuesto del Timbre, (los impuestos del Timbre y de Ingresos Mercantiles, se citan como ejemplos aún cuando ya no están en vigor, en virtud de que las autoridades fiscales tienen facultades para efectuar la determinación de ellos, mientras no opere la caducidad), los Impuestos a la Producción, se catalogan como impuestos indirectos, clasificación que va de acuerdo con dicho criterio.

3.5. CLASIFICACIONES FUNDADAS EN EL CAMPO DE APLICACION DE LOS IMPUESTOS.

Otros criterios para distinguir a los impuestos son los que se basan en el campo de aplicación de los mismos y los clasifican en: Impuestos Reales e Impuestos Personales, Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos, e Impuestos Especiales o Analíticos e Impuestos Generales o Sintéticos.

A).- Impuestos Reales e Impuestos Personales:

Son Impuestos Reales aquéllos que recaen sobre determinados bienes, sin tomar en consideración la situación personal, ni la capacidad contributiva de su poseedor; ejemplos: El Impuesto del Timbre y el Impuesto sobre el Envasamiento de Bebidas Alcohólicas. Estos impuestos se aplican sobre manifestaciones aisladas y objetivas de riqueza, para comprender mejor ésto, analizaré los impuestos mencionados como ejemplos:

1.- En el Impuesto sobre Uso o Tenencia de Automóviles se aplica el gravamen tomando como base el modelo y la marca del automóvil de tal forma que los vehículos de mejor marca y de modelo más reciente estarán gravados en mayor cuantía que los de otra marca menos cotizada o de modelo más antiguo; pero puede suceder que dos personas de diferente situación económica (una con mayor capacidad contributiva que la otra), tengan cada una de ellas un automóvil de la misma marca y del mismo modelo, al pagar este impuesto lo harán en la misma cantidad, porque se está gravando el bien sin tomar en cuenta, si alguno de ellos posee más bienes y por lo tan-

to mayor capacidad contributiva.

2.- impuesto Predial.- Lo mismo sucede con este impuesto, ya que la imposición se basa en datos de catastro y puede ocurrir que dos personas paguen la misma cantidad de impuesto, sin importar su condición económica personal.

3.- Impuesto sobre el Envasamiento de Bebidas - - Alcohólicas. Este impuesto se paga por el sólo hecho de adquirir alcohol para su consumo y paga la misma cantidad de impuesto un hombre que vive en la opulencia que un mendigo, claro está, que cuando el producto que adquieren es de la misma cantidad y calidad.

4.- Impuesto del Timbre.- Arrendamiento.- Cuando se celebraba un contrato de arrendamiento en algún edificio cuyos departamentos se alquilan en la misma cantidad, se puede apreciar que no todos los arrendamientos tienen la misma capacidad económica, algunos tendrán un buen trabajo, otros lo tendrán regular; algunos serán casados con numerosa familia, otros tendrán poca familia; y otros más serán solteros y no tendrán cargas familiares, sin embargo todos pagaban la misma cantidad de impuesto, ya que se gravaba el acto de arrendar, sin importar la condición económica de las personas que eran acreedores del crédito fiscal.

Son impuestos Personales aquéllos que recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto, tomando en consideración su situación personal; ejemplo: el impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas.

También se puede decir que el Impuesto sobre In-

greso Mercantil, era un tanto personal en cuanto a que establecía diferentes tasas y algunas exenciones a los bienes de consumo, de acuerdo al grado de necesidad de los mismos; así se observa que los artículos de primera necesidad estaban exentos y los artículos considerados como suntuarios, estaban gravados con tasas más altas que la general; o sea, que consideraba una presunta mayor capacidad económica, de las personas que adquirieran artículos de lujo.

Es interesante observar que los impuestos reales tiene elementos de impuestos personales en cuanto toman en consideración ciertas situaciones personales para determinar la carga tributaria, ejemplos: Tasas diferenciales y exenciones, como es el caso del impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

B). Impuestos Objetivos e Impuestos Subjetivos.

a).- Impuestos objetivos.- Son aquéllos en que las leyes Tributarias, no precisan quien es el sujeto del impuesto, determinándose el mismo por deducción lógica; ejemplo: Sergio de la Garza, afirma que en Nuevo León existió una ley hacendaria en la que no se especificaba quien era el sujeto pasivo, únicamente mencionaba el objeto, estableciendo en el Artículo 2 lo siguiente: "Sobre sacrificio de ganados y aves en los municipios de ... se pagarán las siguientes cuotas... el impuesto se causará en el momento en que el ganado o las aves destinadas al sacrificio entren al rastro respectivo".

En este impuesto se deducirá por lógica, -- que lo pagaba, era el que lleva los animales al sacrificio.

Estos impuestos son muy rudimentarios y se pueden encontrar establecidos en algunos municipios con sistemas impositivos de técnica muy atrasada.

- b).- Impuestos Subjetivos.- Son aquéllos en que las leyes fiscales determinan quienes son sujetos del crédito fiscal.

Con referencia a los impuestos que componen nuestro sistema tributario, se puede decir que son subjetivos, -- ya que en sus respectivas leyes se señala quien es el sujeto ejemplo:

El Impuesto al Valor Agregado que aun cuando se repercute y el impuesto lo paga un tercero, que no es sujeto del impuesto (El consumidor), si se está señalando en su Ley quien es el causante del impuesto.

- c).- Impuestos Especiales o Analíticos e Impuestos Generales o Sintéticos.

- a).- Impuestos Especiales o Analíticos.- Son -- aquéllos que únicamente gravan un elemento de una situación económica estimada, tienen reglas especiales y analizan el concepto de renta según su fuente; ejemplos: El impues-

to Cédular sobre la Renta que existió en México hasta 1964, ya que en este impuesto se establecían reglas especiales para cada - - fuente que había, y tenía una cédula espe-- cial para cada actividad o grupo de activi-- dades, tales como: La Cédula V que reglamentaba los productos del trabajo obtenidos en forma independiente.

El Impuesto Predial que analiza y grava por separado una parte del capital del contribuyente, sin tomar en consideración las otras fuentes de riqueza o elementos que forman - el capital total del mismo.

- b).- Impuestos Generales o Sintéticos.- Son aquéllos que recaen sobre un valor o una situación económica estimada globalmente; es decir, recaen sobre la totalidad de las ren-- tas puestas a disposición del contribuyente en un determinado lapso y hacen una sínte-- sis de todas las fuentes productoras, antes de gravar el importe total; ejemplo: El Impuesto Sobre la Renta en régimen global - - (actual en México), en este impuesto se suman los ingresos obtenidos de diferentes -- fuentes de riqueza, para llegar a un ingreso global al cual se aplica el impuesto; ésto lo vemos claramente en el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, donde se suman los ingresos propios de la actividad a otros ingresos como son los derivados de -- ventas de activos fijos, utilidad en cambio

de moneda, etc., después se le aplican las deducciones respectivas para llegar a la base gravable del impuesto. Esto mismo se aprecia en el impuesto al ingreso global de las personas físicas, en el cual se acumulan todos los ingresos obtenidos como son los derivados del desempeño de una actividad bajo la dirección y dependencia de un patrón, los procedentes del trabajo independiente y los ingresos generados por productos del capital.

3.6. CLASIFICACION ECONOMICA DE LOS IMPUESTOS.

En esta clasificación, los recursos económicos gravados por los impuestos se toman como base para hacer la distinción de éstos y nos dice que únicamente pueden ser de tres géneros: Impuestos Sobre la Renta, Impuestos Sobre el Capital e Impuestos Sobre el Gasto o el Consumo.

A).- Impuestos Sobre la Renta.

Los Impuestos Sobre la Renta son aquéllos que gravan la riqueza en formación, la cual está integrada por ingresos del contribuyente que provienen de su capital de su trabajo o de la combinación de ambos.

Existen varias clases de renta y cada una de ellas recibe un diferente tratamiento al aplicarles el impuesto y son: La Renta Bruta, la Renta Neta, la Renta Libre y la Renta Legal.

- a).- Renta Bruta.- Es aquella que está formada por los ingresos, sin deducirle los gastos necesarios para obtenerlos.
- b).- Renta Neta.- Es la que resulta de deducir a la renta Bruta, los gastos que se efectúan para producir los ingresos.
- c).- Renta Libre.- Es aquella en la que además de deducir a los ingresos, los gastos que se efectuaron para producirlos, se le deducen otras cargas que pueden pesar sobre las personas que los perciben, siempre y cuando sean autorizadas por la Ley respectiva.
- d).- Renta Legal.- Es la que resulta de deducirle a los ingresos únicamente los gastos autorizados por la Ley.

La Renta Legal puede ser igual a la Renta Bruta, a la Renta Neta a la Renta Legal según el tratamiento que a cada caso de la Ley. Ejemplos:

La Renta Legal es igual a la Renta Bruta, cuando el impuesto sobre la Renta grava los ingresos totales del -- contribuyente, según se encuentra establecido en el Artículo 31 de la Ley del impuesto Sobre la Renta para 1988, que indicaba:

Artículo 31.- "La base del impuesto será el ingreso bruto que obtenga el causante, sin deducción alguna, en los siguientes casos".

I.- Tratándose de sujetos señalados en el Artículo 3°, fracción II, de esta Ley que obtenga los ingresos mencionados en dicho precepto por concepto de:

a).- Alquiler de carros de ferrocarril o distinción de publicaciones extranjeras...

La Renta Legal es igual a la Renta Neta, cuando el Impuesto Sobre la Renta grava a las empresas en el impuesto al Ingreso Global de las Empresas de los causantes mayores, permitiendo que a los ingresos obtenidos se les deduzcan los gastos autorizados por la Ley y a la diferencia se le aplica el impuesto.

En 1980 el Artículo 18 en el primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indicaba:

Artículo 18.- "La base del Impuesto de los causantes mayores será el ingreso global gravable de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante el ejercicio y las deducciones autorizadas por esta Ley"...

La Renta Legal es igual a la Renta Libre, en el caso del Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas, en el cual además de autorizar la Ley del impuesto Sobre la Renta las deducciones que originan los ingresos, permite deducir otras cargas que pueden pesar sobre las personas que los perciben, tales como: Deducir el salario mínimo general, deducciones por horarios médicos, gastos de funeral y donativos a

instituciones o asociaciones de Beneficiencia, según se encuentra establecido en el Artículo 97 de dicha Ley en 1980. Mientras que para 1990 los encontramos en el artículo 140, - las cuales no incluyen el salario mínimo general.

Se puede decir, que el Impuesto Sobre la Renta - en el Impuesto al Ingreso Global de las Empresas de los causantes menores, está gravando una Renta Neta estimada, ya -- que si bien es cierto que no cita los gastos que pueden deducirse de la Renta Bruta, también es cierto que no grava a ésta, sino a una renta neta estimada que es el resultado de aplicar un coeficiente indicado en la respectiva Ley a los - ingresos totales.

El impuesto cuando grava las rentas debe considerar su diversa naturaleza, por lo que las rentas también se clasifican en Rentas Fundadas y Rentas no Fundadas, siendo - las primeras las que gravan los ingresos provenientes del capital y las segundas las que gravan los ingresos provenientes del trabajo, las primeras deben ser gravadas más fuertes que las segundas, en virtud de que no son más seguras y permanentes y el esfuerzo realizado para obtenerlas es menor.

La Renta también se distingue según la clase social del que la obtiene, así tenemos a los que producen la - renta en forma autónoma como son los artesanos, pequeños comerciantes, etc., los empresarios que explotan su capital y el trabajo de los demás, los capitalistas que sólo explotan su capital, los asalariados que explotan su trabajo, los - profesionistas que explotan su trabajo pero que tienen mayores exigencias que los asalariados.

La Renta Gravable puede ser periódica y de fuen-

te permanente o bien puede ser ocasional y de fuente no permanente, como cuando grava los actos accidentales de comercio.

B).- Impuestos Sobre el Capital.

Los Impuestos Sobre el Capital gravan la riqueza ya adquirida por el causante, para tal efecto el capital puede ser materia imponible o base de un impuesto que tenga como fuente el propio capital o la renta que produce ese capital.

Como ejemplo de capital como materia imponible se pueden citar el impuesto Predial y el impuesto Federal sobre Uso o Tenencia de Automóviles.

El capital puede ser la base de un Impuesto, teniendo como fuente el propio Capital o la Renta que produce el mismo, como es el caso del impuesto Predial que grava los inmuebles arrendados, en el que tiene como fuente las rentas que producen dichos inmuebles.

Los Impuestos Sobre el Capital pueden ser Generales o Especiales, siendo los primeros los que sólomente deben establecerse en circunstancias excepcionales, tales como: En estado de guerra o de calamidad pública y los segundos son los que se establecen en situaciones normales o gravan determinados elementos del capital.

Los Impuestos Generales Sobre el Capital, significan una amputación general y simultánea de todos capitales

privados y presentan las siguientes desventajas:

- a).- No son generales.- Porque no todos los miembros del estado cuenta con capital, pues muchos poseen solamente las rentas obtenidas por medio de su trabajo, y sólo podría ser gravada la fortuna mueble por la dificultad que representaría determinar la fortuna circulante.
- b).- No son uniformes.- Porque la productividad del capital varía según la naturaleza de los bienes que lo forman.
- c).- Cuando afectan la industria o el comercio - constituyen un obstáculo para la producción.

Los Impuestos Especiales Sobre el Capital presentan las siguientes ventajas:

- a).- El Impuesto Sobre la Renta no grava a los causantes con una igualdad perfecta y ésta da facilidades para que algunos desarrollen más su capital que otros, y por medio de un impuesto especial sobre el capital, se busca la justicia de los impuestos, gravando una fortuna que se desarrolló por el desigual sistema impositivo; ejemplo: El Impuesto Sobre la Renta cuando grava los ingresos provenientes de productos del trabajo prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón, no toma en consideración la preparación intelectual de los sujetos del impues-

to y así en ocasiones se da el siguiente caso: Un empleado y un obrero que obtienen la misma cantidad de dinero como remuneración a su trabajo personal y tienen las mismas cargas de familia pagan el mismo impuesto; lo que da como resultado que el obrero desarrolle una fortuna mayor que el empleado debido a que éste tienen mayores exigencias que aquél, por el diferente medio social en que se desenvuelven, esas exigencias comienzan desde el vestido ya que el empleado para asistir a su trabajo tiene que usar saco y corbata, la ropa que usa debe ser de mediana calidad, etc., en cambio al obrero en muchas ocasiones, la ropa de trabajo se la obsequian, por lo tanto sus gastos son menores y tienen mayor margen para el ahorro.

- b).- Se puede utilizar como un medio para evitar la acumulación de capital en pocas manos.
- c).- Se les puede dar un fin extrafiscal (económico) haciéndolos llegar a personas u organismos que pueden darles un mejor aprovechamiento desde el punto de vista de beneficio social; es decir, para crear otro capital, y así únicamente será una transferencia de capitales.

Al establecerse los impuestos especiales sobre el capital se debe tomar en cuenta su origen y se deben gravar los capitales según el sacrificio que se haya realizado al crearlos, ya que no es igual adquirir un capital por aho-

ro que un capital por azahar.

C).- Impuestos Sobre los Gastos o los Consumos.

Los impuestos a la Producción quedan incluidos dentro de esta categoría debido a que recaen sobre los gastos o consumos del consumidor, por la traslación del impuesto; ejemplos: el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre Producción y Consumo de Cerveza, etc.

Para finalizar este punto referente a la clasificación económica de los impuestos, se puede decir que tanto los impuestos sobre el capital como los impuestos sobre los gastos o consumos, en parte son anticipos parciales del Impuesto Sobre la Renta, debido a que finalmente recaen en éste a través de las deducciones. Esto se observa claramente al aplicar las deducciones a los ingresos acumulables para efectos del impuesto al Ingreso Global de las Empresas, ya que si consultamos el artículo 27, en su fracción I para 1980 veremos que dice:

Artículo 27: "No serán deducibles.

I. Los pagos por impuestos sobre la renta a cargo del propio causante o de terceros..."

Interpretando a "Contrario sensu" esta disposición se puede decir que los demás impuestos sí son deducibles.

Por otra parte, en 1990 el Artículo 25, en su --
fracción I establece:

Artículo 25.- "No serán deducibles.

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a -- terceros, conforme a las disposiciones rela tivas. Tampoco serán deducibles los pagos - del impuesto al activo a cargo del contribu yente. Tratándose de aportaciones al Insti tuto Mexicano del Seguro Social sólo serán deducibles las cuotas obreras pagadas por - los patrones, correspondientes a trabajado res de salario mínimo general para una o va rias áreas geográficas.

3.7. OTRAS CLASIFICACIONES

Existen otras clasificaciones del impuesto que -
no tienen la misma importancia que las anteriores, por lo --
cual mencionaré algunas de ellas dan una somera explicación
de las mismas.

A.- Clasificaciones Fundadas Sobre la Forma de Calcular los
Impuestos.

- a).- Impuestos de Derrama.- Son aquéllos en los
que, primero se determina el monto de recau

ción del Impuesto y posteriormente se derrama o reparte entre los contribuyentes, tomando en cuenta la base imponible y por último con estos datos se calcula la cuota -- que corresponde a cada unidad fiscal; ejemplo: Según Yañez Ruiz, por decreto del 21 de febrero de 1924, los productores de cerveza de elaboración nacional quedaban obligados a pagar un impuesto federal que se -- causaba y recaudaba en la forma de derrama y que debió producir en el período comprendido entre el 1o. de abril y el 31 de diciembre de 1924, la cantidad de (TRES MILLO NES QUINIENOS MIL PESOS 00/100 M.N.), el -- impuesto se pagaba adhiriendo estampillas -- con resello de cerveza en las facturas de -- venta que expidieran los causantes, el monto del mismo se ratificaba cada tres meses tomando en consideración la apertura o clausura de fábricas y las cantidades que resultaban a favor o en contra de la derrama. De tal modo que se distribuía entre los causantes aumentando o disminuyendo las reparticiones asignadas.

Este tipo de impuesto es anticuado y puede ser -- utilizado en estados de administración rudimentaria, tiene un rendimiento fijo, porque no puede tener un aumento natural -- ya que lo único que se persigue con su imposición es recaudar cierta cantidad; puede resultar injuto y su cálculo es -- complicado.

a).- Impuestos de Cuota Variable.- Son aquellos

en que la Ley señala la cantidad que debe - pagarse por cada unidad tributaria, ejemplo. El impuesto a la producción de sal que se - paga a razón de \$ 0.035 por cada kilogramo de sal que se venda, según se establece en el Artículo 3º, de la Ley del Impuesto Sobre la Sal; y el Impuesto Sobre la Venta de Alcohol y sobre venta de aguardiente destinado a la fabricación de bebidas alcohólicas que se causa a razón de \$0.30 por cada litro o fracción que se venda, según se establece en los preceptos del Artículo 244 - de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

b).- Impuestos de Cuota sobre el precio de venta de la unidad. Son aquéllos en que el impuesto se aplica sobre el precio de venta de -- las unidades tributarias y no sobre la unidad tributaria, ejemplo: En la Ley del Impuesto sobre Compra-Venta de primera mano - de aguas envasadas y refrescos en el artículo 3º, se establece que: "El impuesto se -- causará sobre el precio de venta de los productos incluyendo los recipientes necesarios para que se contengan éstos, en la forma -- que sigue. ...

c).- Impuestos de Cuota Proporcional.- Son los - que permanecen constantes al variar la base imponible, de tal forma que la cuantía de - la obligación tributaria aumenta en proporción constante al aumentar la base imponible; ejemplos: el Impuesto al Valor Agrega-

do y el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

d).- Impuestos de Cuota Progresiva.- Son los que aumentan al aumentar la base imponible, de manera tal que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base, corresponden aumentos -- más que proporcionales en el monto de la -- obligación tributaria; con la cuota progresiva el impuesto aumenta más que proporcionalmente en relación con el bien gravado -- ejemplo: El Impuesto Sobre la Renta.

e).- Impuestos de Cuota Regresiva.- Son aquéllos en los que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se -- pretende ejercer al máximo gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada -- vez menores, a medida que decrece el valor de la misma. Se distingue de las cuotas progresivas, en que en éstos impuestos la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo y en que -- los grados o seccionales son pocos en número, ejemplo: El impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos en el Artículo 370 de la Ley de hacienda del Departamento del Distrito Federal establece la siguiente tarifa:

I.-HASTA	\$ 10,000.00	4%
II.-	DE \$ 10,000.00	A \$ 50,000.00	5%
III.	DE \$ 50,000.00	A \$ 100,000.00	6%
IV.	MAS \$100,000.00	7%

f).- Impuestos de cuotas progresiva Inversa o -- Regresiva.- Son aquéllos en que mientras mayor es la base, es la cuota; ejemplo: En México existió un impuesto llamado Impuesto -- sobre Empresas Mercantiles e Industriales -- del Distrito Federal, que contenía la si- -- guiente tarifa:

Capital	Hasta	\$ 2,000.00	de \$ 20.00 a \$ 50.00 bim.
Capital de \$ 2,000.00	a \$	5,000.00	4.50%
Capital de \$ 5,000.00	a \$	10,000.00	4.0 %
Capital de \$10,000.00	a \$	20,000.00	3.8 %

B).- Clasificación según los sujetos del impuesto.

a).- Según el sujeto activo, los impuestos pue-- den ser Federales, cuando el acreedor de la obligación tributaria es el gobierno Fede-- ral, Estatales cuando el acreedor de la -- Prestación Fiscal es el Gobierno de alguna entidad Federativa y Municipales cuando el sujeto activo es un gobierno Municipal.

b).- Según el sujeto pasivo pueden ser: determinados por la Ley o determinados por deducción lógica (lo cual ya fue explicado en la clasificación de impuestos en objetivos y - subjetivos).

C).- El Impuesto Unico.

Se ha hablado mucho del Impuesto Unico como un "Impuesto Ideal", por su simplicidad, claridad y economía, varios tratadistas han propuesto diferentes sistemas fiscales de Impuesto Unico, entre ellos tenemos a los Fisiócratas que idearon el Impuesto Territorial, partiendo de la base que todas las rentas provenían de la tierra; M. Thiers propuso un impuesto sobre las materias primas, basado en el punto de vista de los fisiócratas pero llevado al terreno industrial; M. Schueller recomendó un impuesto sobre la energía, tomando en consideración que estamos en plena era de la energía y algunos teóricos del socialismo han propuesto un Impuesto Unico General Sobre la Renta.

Sin embargo, un impuesto único tiene muchos inconvenientes, ya que no permite la compensación entre impuestos como en los sistemas compuestos, además de que presupone una renta media elevada por sujeto.

El sistema impositivo en México, es un sistema compuesto por varios impuestos, que se acerca al impuesto único, debido a que los impuestos sobre el capital y los impuestos sobre el gasto o el consumo, finalmente recaen en el impuesto sobre la renta, a través de las deducciones.

D).- Como punto final a este capítulo, mencionaré que cada año la Ley de Ingresos de la Federación da a conocer su clasificación de Impuestos.

También haga mención a la importancia que tiene la clasificación de los impuestos radicando ésta en lo siguiente: Estudiando las diversas clasificaciones se obtiene un mejor conocimiento de los impuestos, además es de suma utilidad saber cual es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o Región en que se desea establecer.

Asimismo, la clasificación de los impuestos es tan importante que podemos observar que en su momento se crearon dependencias gubernamentales para el control de los impuestos y así tuvimos una Dirección General del Impuesto sobre la Renta, ésto hasta 1979, a partir de 1980 se crearon la dirección atendiendo a funcionarios, Dirección de Recaudación; de Auditoría y Revisión Fiscal; Técnica de Ingresos, entre otras.

Por lo que respecta a la determinación estimativa de los impuestos, ésta puede ser aplicada tanto a los impuestos directos como a los impuestos indirectos; ejemplos: I.S.R. e I.S.I.M. y ahora el I.V.A.

3.8. A S P E C T O S G E N E R A L E S

A).- Concepto de la obligación Tributaria y sus elementos.

La obligación tributaria, es aquella obligación que tiene el sujeto pasivo ante el sujeto activo, consistente en el pago de la deuda fiscal, que contrajo aquél por haber realizado un hecho previamente establecido en las leyes tributarias; es decir, por realizar un hecho que está dentro de los supuestos de las Leyes Fiscales.

De esta obligación que es de dar se derivan -- otras obligaciones accesorias consistentes en hacer, no hacer y tolerar.

Obligaciones de Hacer.- Corresponden principalmente a la determinación de la obligación principal, entre ellas se tienen las obligaciones de presentar declaraciones, avisos, proporcionar datos e informes a las autoridades administrativas, retener impuestos, expedir facturas, etc.

Obligaciones de No Hacer.- Son prohibiciones impuestas para control y prevención de las evasiones fiscales tales como la deducción de ciertos gastos y la venta de mercancías en un precio inferior al costo de las mismas, llevar doble juego de libros, destruir documentación antes de que transcurra el plazo legal, etc.

Obligaciones de Tolerar.- Se refieren a que los contribuyentes deben permitir los controles, la vigilancia,

las visitas domiciliarias por parte de las autoridades administrativas, etc.

Para lograr un mejor entendimiento de la obligación tributaria daré una somera explicación de los elementos de la misma, los cuales son: El Sujeto Pasivo, el Sujeto Activo y el Objeto

El Sujeto Pasivo.- Es la persona físico o moral, la unidad económica que está obligado al pago de la deuda -- fiscal; lo cual se encontraba establecido en el Artículo 13 de nuestro Código Fiscal de la Federación para 1980 que a la letra señalaba:

Artículo 13.- "Sujeto Pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está -- obligada al pago de una prestación determinada -- al Fisco Federal.

También es sujeto Pasivo cualquiera agrupación -- que constituya una unidad económica diversa de -- la de sus miembros. Para la aplicación de las Leyes Fiscales, se asimilan estas agrupaciones a -- las personas morales".

Existen sujetos pasivos por deuda propia y sujetos pasivos por deuda ajena, siendo los primeros aquéllos -- que están obligados al pago de la deuda fiscal, por haber sido quienes realizaron el hecho imponible; también se les conoce como Sujetos Pasivos Principales o como Deudores Originarios. Los segundos son aquéllos que sin ser deudores originarios, tienen a su cargo el cubrir la deuda fiscal en parte

o totalmente, quedando frente al Fisco como Deudores Originarios o directos.

Los Sujetos Pasivos por Deuda Ajena, se encuentran agrupados en nuestro Código Fiscal de la Federación vigente que señala entre otros a los retenedores u obligados a recaudar fiscales a cargo de terceros; los legatarios y los donatarios a título particular; los terceros que se obliguen por otros etc.

Algunos autores clasifican a los deudores, por deuda ajena, en deudores con responsabilidad sustituta, deudores con responsabilidad objetiva y deudores con responsabilidad solidaria.

Cabe decir, que el estado no puede ser Sujeto -- Pasivo en ningún caso, porque de lo contrario únicamente habrá un movimiento contable ficticio y no una operación financiera real, al pagarle impuestos un Sector Gubernamental a -- otro Sector Gubernamental.

Las Entidades Federativas y Municipales, tampoco pueden ser Sujetos Pasivos cuando realizan sus funciones como entes soberanos, o cuando las realizan dentro de las normas del derecho privado, siempre y cuando tengan una exención análoga que beneficie a los órganos del Gobierno Federal.

El Sujeto Activo es el acreedor de la deuda fiscal, es la persona que por soberanía está capacitada para -- exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y puede -- ser el estado u otras instituciones de derecho público.

En ocasiones, los impuestos se dividen entre la Federación, los Estados y los Municipios (según lo establece la fracción XIII del Artículo 73 Constitucional); entre la Federación y las Juntas de Mejoras Materiales (En los impuestos aduanales); pero la relación tributaria siempre es Federal, evidentemente tratándose de contribuciones federales, sin embargo existen convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal con los gobiernos estatales para que sean éstos quienes administren determinados impuestos -- por ejemplo: Impuesto al Valor Agregado.

El objeto de la Obligación Tributaria, es el pago del crédito fiscal determinado en cantidad líquida, tal como lo precisa el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 18.

El pago del crédito fiscal es una obligación de dar, cuyo límite es el patrimonio de contribuyente, en virtud de que en nuestra constitución Política no se considera dentro de las garantías individuales, que prohíben la confiscación de bienes, la aplicación parcial o total de éstos para el pago de impuestos o multas; este precepto se encuentra en el artículo 22 Constitucional que dice lo siguiente:

Artículo 22.- "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante -

de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos a multas".

B).- Causa y Fuentes de la Obligación Tributaria.

La obligación fiscal como cualquier obligación tiene su causa, radicando ésta en la capacidad económica que tienen los causantes para participar en el gasto público.

Como ya expliqué anteriormente, esta participación debe ser en forma proporcional y equitativa a la riqueza de los contribuyentes y el destino de la misma debe ser la cobertura de los gastos públicos.

Fuentes de la Obligación Tributaria.- El impuesto nace por la Ley, el Estado lo establece en forma unilateral sin el consentimiento del particular, únicamente por la voluntad del Legislador. La deuda fiscal, se genera en hechos que aun cuando son voluntarios tienen un fin distinto a crear una obligación fiscal, pero como se encuentran dentro de los supuestos de las Leyes Tributarias, al aplicar éstas hacen surgir una deuda a cargo del contribuyente; ejemplo:

Una persona al efectuar una venta, no persigue crear una obligación fiscal, sino obtener una renta y dicha obligación nace, porque existen Leyes Tributarias que establecen impuestos a los hechos de vender y de obtener la renta.

Los derechos también nacen por realizar un supuesto que se encuentra en la Ley, aun cuando el servicio se presta a petición del usurario y da la apariencia de que se

está actuando con las voluntades del particular y del Estado, pero no es así ya que éste actúa como autoridad; ejemplo:

Cuando una persona necesita un pasaporte tiene que solicitarlo para que se lo expidan y quien se lo expide es el Estado como autoridad y este mismo es quien fija el precio por dicho servicio, sin consultar al particular si está de acuerdo o no.

Por lo tanto "la fuente exclusiva" de la obligación tributaria es la "Ley", ya sea que se presente como Ley Formal, como decreto o como circular, etc.

Para complementar lo expuesto anteriormente citaré el Código fiscal de la Federación que en su artículo 1º dispone:

Artículo 1º.- "Los Impuestos, Derechos y Aprovechamientos se regularán por las Leyes Fiscales respectivas, en su defecto por este código y supletoriamente por el Derecho Común.

C).- Nacimiento de la Obligación Tributaria.

La obligación tributaria nace cuando se realiza un hecho, que se encuentra dentro de los supuestos previamente establecidos en las leyes tributarias, ejemplo:

Si al finalizar un ejercicio fiscal se obtiene una utilidad, nace la obligación de pagar el impuesto sobre la renta, porque existe una Ley que así lo establece en sus

preceptos (Ley del I.S.R.).

Al respecto nuestro Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 17 primer párrafo establece:

Artículo 17.- "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las Leyes Fiscales".

Por lo expuesto anteriormente se puede decir que para el nacimiento de la obligación tributaria, es esencial, primero que exista una Ley que contenga supuestos (hechos generadores de obligaciones tributarias) y segundo que se realicen esos supuestos.

Después que nace la obligación tributaria principal (que es dar) surgen otras obligaciones accesorias, que la complementan, dentro de las cuales se encuentran la de determinar en cantidad monetaria dicha obligación y efectuar su pago dentro de los plazos establecidos por las leyes aplicables a cada caso, por lo que es importante distinguir el momento en que nace la obligación tributaria, el plazo en que se debe cubrir y el momento en que se puede exigir que sea cubierta.

En relación a lo anterior el Código Fiscal de la Federación vigente, establece entre otros aspectos lo siguiente:

Artículo 6°.- "... que la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las dis-

posiciones respectivas". ...

Artículo 19.- "La falta de pago de un crédito -- fiscal en la fecha o plazo establecido en las -- disposiciones respectivas, determina que el crédito sea exigible".

De lo expuesto anteriormente, se puede decir que existe un distanciamiento temporal entre los tres momentos, debido a que el nacimiento de la obligación tributaria es el momento en que se crea un vínculo entre el Estado y el particular; el plazo de pago, es el momento en que se debe cumplir con la obligación tributaria; y la exigibilidad es el momento en que el Estado nos puede exigir el pago de dicha obligación; ejemplo:

El Impuesto al Ingreso Global de las Empresas.-- La obligación de pagarlo nace cuando al finalizar un ejercicio se obtiene una utilidad, el plazo para la determinación y el pago del crédito fiscal, es dentro de los tres meses -- siguientes a la fecha de cierre del ejercicio y se puede exigir el pago después de transcurridos tres meses.

La distinción de estos tres momentos es importante para la aplicación del concepto de caducidad que más adelante se expone.

D).- Determinación de la obligación tributaria.

Los tratadistas fiscales y las legislaciones al referirse a la determinación del nacimiento del hecho jurídico

co y la medida exacta de la obligación tributaria, lo hacen utilizando diferentes vocablos, tales como: acertamento (en Italia); aplicación (algunos autores en Argentina y España), clasificación (sugerido por Alfonso Cortina); determinación y liquidación (en nuestro código Fiscal de la Federación); - en la presente tesis emplearé la palabra determinación, con el fin de lograr una comprensión fácil y acorde a nuestra legislación.

De la determinación de la obligación tributaria tenemos diversos conceptos y son:

Mario Pugliese, nos dice: "En la doctrina Italiana se denomina acertamento la determinación de dos circunstancias: primero la que se ha verificado el hecho jurídico; segundo, la medida completa de la obligación tributaria".

Sergio de la Garza, da su concepto en los siguientes términos: "La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos por el que se líquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o lícuota ordenada por la Ley".

Para mi punto de vista la obligación tributaria, consiste en los actos de establecer el nacimiento de la obligación tributaria, valorizar la base imponible y cuantificar en dinero el monto de la deuda fiscal".

La determinación de la obligación tributaria, en

principio es autodeterminable, ésto es por el propio contribuyente, pero cuando no se hace así lo ejecutan las autoridades administrativas.

2.- DETERMINACION OFICIOSA O POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

En principio como se mencionó, la determinación de la obligación tributaria corresponde a los contribuyentes sin embargo, las autoridades fiscales pueden realizar dicha determinación, ésto se encuentra previsto en el Artículo 64 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, dicho ordenamiento en sus artículos -- 42, 43 y 64 indica las facultades, las formalidades y los -- procedimientos que deberán seguir las autoridades fiscales -- en el inicio o transcurso de las visitas domiciliarias que -- tengan como fin el determinar la obligación tributaria.

Por otra parte, en las diversas leyes tributativas también se encuentran establecidas las facultades de las autoridades fiscales, para determinar la obligación fiscal; -- ejemplo:

La Ley del impuesto Sobre la Renta otorga dichas facultades a las autoridades fiscales en sus artículos 13 y 14.

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado las facultades de las autoridades fiscales las encontramos establecidas en los artículos 38, 39 y 40.

3.9. CONCLUSIONES

PRIMERA.- Es bien cierto que el artículo 31 constitucional señala principios exactos para la contribución y para la fijación del pago de los impuestos. También lo es -- que el estado siempre debe observar los principios de equi--dad y proporcionalidad, ello con el objeto de que los contri--buyentes realmente paguen sus impuestos en la forma y en la tasa que se fije, porque si no de otra manera estaríamos en presencia de que no hay contribuyentes honestos y mucho me--nos cumplidos en el pago de su obligación.

SEGUNDA.- Es importante que el Estado a través -- de la Secretaría de hacienda y Crédito Público haga un aná--lisis exhaustivo de los accesorios que se acumulan a la suer--te principal, ésto es, que los accesorios superan cuando un contribuyente le debe al fisco el monto del crédito princi--pal.

En este orden de ideas podemos decir que en la - práctica si un contribuyente debe (x) cantidad a esta canti--dad se le acumulan: a) sanciones, b) recargos, c) actualiza--ción y; d) a veces hasta financiamiento.

Esto nos lleva a que la deuda al fisco es embar--gable y que al contribuyente en muchas ocasiones se le consi--dere como un evasor fiscal y que por consecuencia también se le acredite un delito.

TERCERA.- En relación a la conclusión anterior -

debemos sostener que el pago de los impuestos siempre ha sido de buena fe, es decir, que el contribuyente ha valorado la confianza del Estado y al manifestar las ganancias obtenidas y calculado el pago de impuestos lo hace con honestidad. Esto debe ser así pero a veces no lo es, pues a medida de -- que las cargas tributarias son excesivas y al mismo tiempo -- abusivas rompiendo con el principio de equidad, siempre nos encontramos en una lucha constante entre hacienda y los contribuyentes en materia de defraudación fiscal.

CUARTA.- Tomando en consideración a la problemática que se viene dando entre la Secretaría de hacienda y -- Crédito Público y los contribuyentes la primera con una imagen de terrorista es decir, que ahora ya a los planes y programas que ejecuta Hacienda se les ha denominado terrorismo fiscal; ésto es función de que la propia autoridad pretende hacer sentir que si no pagan los contribuyentes se verán involucrados en diferentes problemas de índole fiscal penal, y ésto no debe de ser así, pues si bien la Secretaría de Hacienda es una autoridad creada con objetos bien definidos, -- es decir, en materia de política tributaria su materia de recaudación, la misma ha tomado un sentido distinto, porque si ella cumpliera con el principio constitucional de equidad y de proporcionalidad en cuanto a las iniciativas de ley de -- impuestos entonces los contribuyentes pagarían oportunamente sus impuestos y además correctamente.

QUINTA.- Por último es importante resaltar que -- el público que debe pagar la hacienda pública debe ser de -- servicio a la comunidad es decir, a los contribuyentes orientándolos con una terminología simple y sencilla que estando

aquí los contribuyentes conozcan en realidad cómo deben pagar los impuestos, qué impuestos se deben pagar, cuáles son las deducciones a que tiene derecho, cómo se computan los recargos y lógicamente cómo se llena una declaración, porque al llegar a sus instalaciones de la autoridad tal parece que se entiende como favor una orientación o como forma de obtener una cuenta por parte de los empleados que no ven a los contribuyentes, sino como una mina de dinero. En otros términos la difusión de hacienda no debe ser con ejemplos de lenguaje vulgar sino con una educación a través de la utilización del personal técnico humano supervisado en cautno a su función por la Contraloría Interna General de la Federación, por la Comisión Nacional de Derechos Humanos, ello con el objeto de cerciorarse que efectivamente se oriente a los contribuyentes sanamente y sin abusar de su ignorancia.

- Guillermo Arroyo Beltrán.- Derecho y fianzas. Ed. jus. México, 1959.
- Adolfo Carretero.- Derecho financiero. Santillana. Madrid, 1968.
- Luigi EINAUDI.- Mitos y paradojas de la justicia tributaria Ariel. Barcelona, 1963.
- Ernesto Flores Zavala.- Elementos de finanzas públicas mexicanas. Ed Porrúa. México, 1971.
- Gabino Fraga.- Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. México, 1975.
- Sergio García Ramírez.- El múltiple signo de la Federación, en Temas Jurídicos. México, 1976.
- Servando J. Garza.- Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario mexicano Ed. Cultural. México, 1949.
- Gerardo Gil Valdivia.- Algunos aspectos de la evolución fiscal en México de 1950 a 1975. UNAM. México, 1978.
- Armando Herrera Cuervo.- Recursos administrativos. Ed. - Porrúa. México, 1976.
- Hugo B. Margáin.- El sistema tributario, en México 50 años de Revolución. FCE. México, 1960.
- Emilio Margáin Manautou.- Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano. U.A. de S.L.P. México, 1966.
- Antonio Ortiz Mena.- Política Financiera. SELA. México, 1964.
- José Elías Romero Apis.- Algunos aspectos tributarios del federalismo mexicano. Academia Mexicana de Derecho Fiscal Mexicano, 1977.
- Leopoldo Solís.- El sistema financiero en 1980. El perfil de México en 1980. Siglo XXI. México, 1979.
- Carlos Tello.- La política económica en México 1970-1976. Siglo XXI. México 1979.
- Felipe Tena Ramírez.- Leyes. Fundamentales de México. Ed. Porrúa México, 1967.