



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ENEP "ACATLAN"

DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS

"ANALISIS CRITICO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD  
EN LA CONTRIBUCION PARA EL GASTO  
PUBLICO"

**T E S I S**

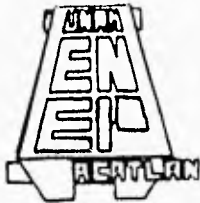
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**L I C E N C I A D O E N D E R E C H O**

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

**J O R G E L U I S G O N Z A L E Z G A L L A R D O**

ASESOR: LIC. JORGE PERALTA SANCHEZ



ACATLAN, ESTADO DE MEXICO

1996

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

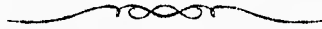
**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

*A mis queridos padres.*

*Quienes con sus consejos y  
firme apoyo, hicieron posible  
mi formación profesional.*

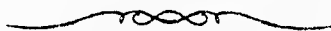


*A mis hermanos.*

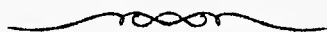
*Que con su esfuerzo, siempre me  
impulsaron y motivaron a terminar  
mis estudios.*



*Todo mi reconocimiento  
al Lic. Jorge Peralta Sánchez,  
por su valiosa ayuda para la  
realización de este trabajo.*



*Mi más sincero  
agradecimiento a las personas  
que en forma totalmente  
desinteresada utilizaron parte de  
su tiempo para orientarme en la  
preparación de esta tesis.*



---

---

## INDICE

---

---

INTRODUCCION.....	3
SISTEMA CONTRIBUTIVO.....	5
I.1. DESARROLLO HISTORICO EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS .....	6
I. 2. EPOCA PREHISPANICA.....	8
I.3. EPOCA COLONIAL.....	10
I. 4. EPOCA DEL MEXICO INDEPENDIENTE.....	16
I.5. EN LAS CONSTITUCIONES.....	19
- CONSTITUCION DE 1824 -.....	20
- CONSTITUCION DE 1836 -.....	21
- ACTAS DE REFORMAS CONSTITUCIONALES DE 1847 -.....	22
- PLAN DE AYUTLA.....	23
- CONSTITUCION DE 1857 -.....	24
- EL SEGUNDO IMPERIO -.....	26
- LA CONSTITUCION Y LAS ALCABALAS -.....	28
LAS FINANZAS PUBLICAS.....	34
II.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIONES.....	35
II.2. CONCEPTO Y DESARROLLO DE LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS.....	41
II.3. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	48
LA LEY.....	50
DECRETO-LEY Y DECRETO-DELEGADO.....	50
EL REGLAMENTO.....	51
LAS CIRCULARES.....	51
LA JURISPRUDENCIA.....	52
LA COSTUMBRE.....	53
LOS TRATADOS INTERNACIONALES.....	53
LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.....	53
II.4. CONCEPTO Y CLASIFICACION DEL GASTO PUBLICO.....	55
II.5. LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	66
II.5.1. - SUJETO ACTIVO.....	70
II.5.2. - SUJETO PASIVO.....	78
II.5.3. - HECHO GENERADOR.....	88
EL PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	90
III.1. CONCEPTO DE EQUIDAD, RESEÑA HISTORICA.....	91
III.2. CORRIENTES HISTORICO-FILOSOFICAS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	99
III.3. LA EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA.....	105
III.4. LA EQUIDAD EN EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO (INTERPRETACIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA).....	113

---

## INDICE

---

<b>ASPECTOS INEQUITATIVOS DE LAS CONTRIBUCIONES EN MEXICO.....</b>	<b>124</b>
<b>IV.1. CONSIDERACIONES GENERALES.....</b>	<b>125</b>
<b>IV.2. LOS PRINCIPALES IMPUESTOS GENERADORES DE INGRESOS, ASPECTOS INEQUITATIVOS (I. S. R., I. A., I. V. A.).....</b>	<b>130</b>
<b>IV.3. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>138</b>
<i>SISTEMA CEDULAR.....</i>	<i>140</i>
<i>SISTEMA GLOBAL.....</i>	<i>141</i>
<i>SISTEMA DE INTEGRACION.....</i>	<i>142</i>
<i>SISTEMA DE BASE AMPLIADA.....</i>	<i>143</i>
<i>SISTEMA ACTUAL.....</i>	<i>145</i>
<b>IV.4. EL EFECTO DEFLACIONARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....</b>	<b>146</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>151</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>156</b>

## INTRODUCCION.

La contribución para el gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La presente tesis contiene un bosquejo de la evolución que ha sufrido este precepto, tomando como punto de partida la Época Prehispánica, manifestándose la manera en que nuestros antepasados se procuraban sus ingresos provenientes de tributos de los pueblos conquistados, pasando por las diversas etapas de la historia de nuestro país en su formación como Estado Independiente, hasta alcanzar un ambiente en el cual cada uno de los miembros de la sociedad, como seres racionales, individuales y libres, busquen sus propios fines, pues hay que recordar que toda institución social como lo es el Estado, se justifica y cumple su función en tanto que contribuye material y espiritualmente, a la realización del ser humano.

En este orden de ideas el Estado, para realizar su función de garantizar un clima de paz, seguridad y justicia para sus gobernados, requiere de la obligación de sus miembros de contribuir para cubrir las necesidades financieras para su subsistencia y así contar con los recursos materiales para instrumentar una organización que permita garantizar esa paz, esa seguridad y la impartición de justicia.

Para lograr estos fines, es menester que las legislaciones fiscales que rigen en nuestro sistema impositivo contengan el atributo de justicia a que se refiere la fracción IV del artículo 31 Constitucional, y es a esta justicia a la que nos referimos con el presente trabajo, al centrar nuestra atención en el principio de equidad en la contribución para el gasto público; principio en el que los filósofos coinciden en señalar que es la virtud de dar a cada cual su derecho, es el criterio racional que exige una aplicación prudente de las normas jurídicas. Por ello, la

equidad juega un importantísimo papel en la aplicación del derecho, pues exige además una particular prudencia en los encargados de interpretar las leyes y de los encargados de aplicarlas; por consiguiente la equidad en la imposición puede adoptar diversos significados, desde que lo recaudado se aplique e invierta en programas que realmente y de manera eficaz respondan a las necesidades de los gobernados -legitimidad del gasto público- como el que las cargas fiscales, vistas en conjunto o aisladamente, pero siempre que en su carácter de exacciones, gocen del adjetivo de ser justas.

Con este análisis se manifiesta la idea de que el principio de equidad en materia contributiva, no ha logrado alcanzar en su totalidad, los fines que persigue de acuerdo con su concepción a lo largo de la historia, esto es, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, regla que debe ser contemplada y aplicada en todas las contribuciones.



## **CAPITULO I**

### **SISTEMA CONTRIBUTIVO**

---

---

- I.1. DESARROLLO HISTORICO EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- I.2. EPOCA PREHISPANICA.
- I.3. EPOCA COLONIAL.
- I.4. EPOCA DEL MEXICO INDEPENDIENTE.
- I.5. EN LAS CONSTITUCIONES.

## **I.1. DESARROLLO HISTORICO EN LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

El hombre, como ser inmerso y formado en el mundo, que trata de entender ese mundo y que, en forma limitada, influye en él con sus decisiones racionales y libres, siempre ha tendido a vivir en sociedad como resultado de su propia naturaleza. De la tribu o sociedad tribal, que según algunos es una comunidad social que carece de organización política, salta la comunidad humana hacia una nueva forma de asociación política o de la autoridad, que se convierte en la principal impartidora de justicia en la comunidad; todas las formas de vida comunitaria se caracterizan o han caracterizado por la existencia de una autoridad que coordina la vida social de un grupo de seres humanos. A esa autoridad se le conoce con el nombre de Gobierno, que se identifica con la palabra Estado en sentido estricto, pues Estado en sentido amplio, implica al gobierno, el territorio, la población y los fines de la comunidad. El Estado es consecuencia de la vida en sociedad del hombre.

Con el surgimiento de las comunidades primitivas y con ellas, los diferentes estratos sociales, se perfila una nueva forma de organización social y jurídica; naciendo con éstas el binomio compuesto por gobernante-gobernados, teniendo como imperativo el hecho de que el primero se allegara de recursos económicos para satisfacer las necesidades de los segundos, y estos a la vez aportaran los bienes suficientes en dinero o en especie para que el gobierno los administre y les asigne su justa aplicación.

El fenómeno impositivo se encuentra ligado íntimamente al fenómeno estatal, pues las contribuciones son consecuencia de la existencia del aparato estatal entendido como Gobierno.

La historia de las contribuciones podemos decir que es la historia de los gobiernos. Las contribuciones en un pueblo son un reflejo o consecuencia de las formas políticas que adopta.

En México, la primera vinculación la encontramos en la actividad que debe desarrollar el gobierno para hacer frente a las necesidades tanto económicas como sociales que le demandan sus gobernados.

Para hacerlo congruente con las premisas de México, se reseñarán antecedentes conferidos a ciertas épocas en las cuales la relación obligacional cobró vigencia.

## I. 2. EPOCA PREHISPANICA.

El derecho que ha merecido más atención por parte de los juristas, es el de los Aztecas o Mexicas, por lo que es del que nos avocaremos a señalar su contenido, en cuanto a obligaciones que ahora conocemos como fiscales.

Antes de la llegada de los españoles, el Valle de México fincó su poderío en una Triple Alianza<sup>1</sup> compuesta por los pueblos de México, Tacuba y Texcoco, los cuales seguían el principio de la imposición del más fuerte basado en la costumbre social y rudimentaria del conquistado bélicamente, que se convertía en sojuzgado por el hecho de ser vencido por el poderoso. En efecto, el factor guerra era el indicativo para imponer al derrotado ciertas modalidades, por ejem.:

El derecho de tierra que implicaba:

1º. Una facultad de disposición para el jefe o rey vencedor, así como el derecho de sus productos.

2º. Un derecho de uso y disfrute parcial para los vencidos, y una restricción a su libertad.

Como podrá observarse, los vencidos en las múltiples luchas hicieron operar un sencillo y claro sistema fiscal consistente éste en obligarlos a aportar su tributo al monarca triunfante resultando indirectamente beneficiarios parientes, sacerdotes y guerreros que recibían el derecho al producto de la tierra y al producto del trabajo de los vencidos.

Los tributos eran señalados por los vencedores, que los recaudaban con intervención del "calpixqui" o cobrador de tributos, que eran nombrados por los aztecas.

El resultado del tributo se dividía en cinco partes iguales y con motivo de la triple alianza, dos eran para el señor de México, dos para el de Texcoco y una

---

<sup>1</sup> Toro Alfonso.- Compendio de Historia de México.- México, 1977.- P. 217.

para el señor de Tacuba. Al lado de los tributos repartidos en esta forma, parece que hubo otros que solo aprovechaban alguno de los tres aliados<sup>2</sup> que recibían de pueblos sometidos individualmente sin ayuda de los otros dos, o porque ya los tenían como tributarios antes de verificarse la alianza.

Existían además los pueblos que se daban en paz y que entregaban sus tributos, sin uso de la fuerza.

Para tasar los tributos en especie o mercancía se tomaba en cuenta la población, su riqueza y su industria. Independientemente de este pego, habían los tributos en servicios especiales.

Además encontramos los tributos internos que debían pagar a sus señores, los naturales de los pueblos que formaban la triple alianza.

Este sistema de tributos, propició que a la llegada de los españoles, los nativos fueran sometidos a los fuertes cargos de la encomienda.

---

<sup>2</sup> Margadant S. Guillermo F.-Introducción a la Historia del Derecho Mexicano.- Editorial Esfinge, S. A. de C. V.- México.- 1986.- P. 21.

### 1.3. EPOCA COLONIAL.

La rivalidad existente entre los aztecas y los demás pueblos indígenas, ayudó a la conquista por parte de los españoles, en virtud de que los pueblos enemigos se aliaron a los españoles para vengarse de la opresión de que habían sido objeto por tantos años, por los aztecas.

Causa importante fue lo oneroso que resultaban los tributos que tenían que pagar los pueblos sometidos a los aztecas, pues veían a los españoles como sus salvadores, ya que les hicieron una serie de promesas, como la liberación de tributos; sin embargo, la realidad fue otra, una vez consumada la conquista. Los indígenas fueron sometidos a fuertes cargas tributarias impuestas ahora por los españoles.

Así encontramos que en los años posteriores a la conquista, existían sobre los indios mexicanos un gran volumen de cargas constituidas por el tributo al rey o a los encomenderos, por las contribuciones al clero, a los caciques, gobernadores, etc.<sup>3</sup>

No existió desde luego un orden, ya que los conquistadores adoptaron algunos de los tributos aztecas e impusieron un régimen fiscal extraído de las "ordenanzas reales", originando un desequilibrio tributario carente de unidad.

Al inicio, fue natural que el tributo se pagara con los frutos o productos de cada región, más surgieron las arbitrariedades por parte de los españoles, sobre todo con los naturales de las regiones ricas en oro, como Oaxaca.

Dado el auge por la extracción de oro en beneficio de los peninsulares, desde los primeros años de la conquista, se empezó a cobrar en la Nueva España el derecho del quinto a favor del rey, que era la quinta parte de los metales

---

<sup>3</sup> Miranda José.- La Tasación de las Cargas Indígenas de la Nueva España durante el Siglo XVI, Excluyendo el Tributo.- P. 77.

preciosos que adquirieron los conquistadores y posteriormente los encomenderos.

Hubo una gama de contribuciones a cargo de los indígenas, peninsulares, criollos mestizos, etc. La Real Hacienda era una especie de ministerio que recogía los bienes con los cuales se hacía frente a los problemas públicos. Todo el movimiento de recaudación, distribución y gastos era realizado por los recaudadores, contadores y tesoreros que eran oficiales reales.<sup>4</sup>

Los intereses de la Real Hacienda, siguiendo a Fonseca y Urrutia, se encontraban clasificados en tres grupos.<sup>5</sup>

a) De la masa común, destinados a cubrir las cargas del gobierno.

b) Particulares, que tenían algún destino especial.

c) Ajenos, que solo entraban a la real tesorería para su mayor protección.

a) Como ingresos de la masa común encontramos entre otros:

- ◆ Ensaye.- Se pagaba por los que presentaban oro y plata para el examen de ley y quilates, en las cajas reales de fundición.
- ◆ Diezmos.- Por extracción de oro. Desde el año de 1776, se redujo la cuota del tres por ciento, con el título de quinto.
- ◆ Derecho de quinto de plata.- Se reducía a uno por ciento.
- ◆ Derecho de vajilla.- Se pagaba al quintarse la plata u oro labrados en vajillas o alhajas, la cuota consistía en el uno por ciento más un diezmo de su valor.

<sup>4</sup> López Reyes Amalia, Lozano Fuentes José Manuel.- Historia de México de la Época Prehispánica hasta Juárez.- Cía. Editorial Continental, S. A.- 1973.- P.188.

<sup>5</sup> Fonseca Fabián de, Urrutia Carlos de.- Historia General de Real Hacienda.- Impresa por Vicente G. Torres.- México.- 1845.- P. X.

- ◆ Derecho de amonedación.- Procedía en la liga necesaria de metal para dar solidez a la moneda y de lo que pagaban los particulares por convertir sus metales en moneda.
- ◆ Alumbre, estaño, cobre y plomo.- Eran estancos que se daban en arrendamiento.
- ◆ Media annata.- Se pagaba en remuneración por gracias, mercedes o empleos concedidos, consistía en la mitad del producto de un año que había de rendir la merced, gracia o empleo.
- ◆ Derecho de licencias.- Que se expedían para matanza de ganado de pelo o cerda, un tanto por cada centenar de cabezas sacrificadas.
- ◆ Derecho de entradas de vinos, aguardientes y vinagre.- Lo pagaban los que conducían estos artículos para su comercio.
- ◆ Alcabalas.- Se impuso al venderse toda clase de bienes y era uno de los ramos de mayor rendimiento.
- ◆ Pulques.- Consistía en una alcabala especial sobre esta bebida.
- ◆ Almojarifazgo.- Consistía en el derecho que pagaban todas las mercancías al ser introducidas en los puertos de mar o en los puertos de entrada de las fronteras.
- ◆ Mostrencos.- Bienes muebles o semovientes sin dueño conocido, que se vendían a beneficio del erario, si en el término de un año no eran reclamados.
- ◆ Aprovechamientos.- Beneficios no especificados, que provenían en la mayoría de los casos, del aumento en el precio que alcanzaban los bienes del erario.
- ◆ Estanco de lastre.- Provisión de piedra comprada por cuenta del rey y vendida para lastrar los buques.
- ◆ Derecho de pulperías.- Era el que pagaban los dueños de pulperías o tiendas de comestibles, ropa y objetos de uso común, el cual era de 30 a 40 pesos anuales.



- ◆ **Pólvora.**- Se fabricaba en administración por cuenta del rey y se vendía a beneficio de su erario.
- ◆ **Papel sellado.**- Se introdujo este papel por real cédula de 28 de diciembre de 1638 para ser usado en escrituras, instrumentos públicos y actuaciones, con objeto de proporcionarles autenticidad y bajo pena de nulidad de lo escrito en papel que no cumpliera con ese requisito.
- ◆ **Derechos de comisos.**- Pena que se imponía a los que ejercían el contrabando.

Además de los anteriores ingresos, destinados a cubrir los gastos de la colonia, existían aquellos que se destinaban íntegramente a España por considerar que pertenecían al rey, y eran:

- ◆ **El monopolio del tabaco.**- Se estableció en 1765, prohibiéndose a los vasallos la elaboración y comercio de éste.
- ◆ **Ramo de naipes.**- Asimismo, se puso en administración de cuenta de la real hacienda, desde el año de 1765.
- ◆ **Azogues.**- Tenía doble utilidad, la primera en el beneficio por el precio de venta y la segunda, era el pago del quinto sobre metales preciosos, según lo que los mineros consumían de este elemento. (Mercurio)

b) Los ingresos particulares, que tenían un fin especial eran:

- ◆ **Bulas de la santa cruzada.**- Se formaba de las limosnas con que contribuían los fieles para disfrutar de privilegios y gracias concedidos por ella.
- ◆ **Diezmos eclesiásticos.**- Se separaban los dos novenos que correspondían al rey y lo demás se invertía en dotaciones de obispos, cabildos y párrocos, y en la edificación de iglesias y hospitales.
- ◆ **Vacantes mayores y menores.**- Formó su ingreso de los emolumentos y consignaciones de diezmos, destinados a dotar los obispados, abadías, dignidades, canongías, raciones y medias raciones de América,

mientras permanecían vacantes. Su destino era dotar a los obispos, parroquias y ministros eclesiásticos cuya congrua, derivada de los diezmos, no alcanzaba para una competente y digna sustentación.

- ◆ Medias annatas y mesadas eclesiásticas.- Consistía en la mitad del sueldo o emolumento de un año y de una mesada de renta que correspondía a los beneficiados eclesiásticos. Se remitía íntegro su rendimiento a España para gastos de guerra, envío de misiones y otros fines piadosos.
- ◆ Penas de cámara.- Se formó de las multas, condonaciones y confiscaciones que se hacían e imponían a los vasallos que cometían ciertos delitos.

c) Los ingresos ajenos, que solo entraban a la real tesorería para su mayor protección, eran los siguientes:

- ◆ Temporalidades.- En estos ingresos se encuentran, los depósitos judiciales o extrajudiciales, los fondos con que se dotaban los montepíos, así como los que componían los fondos de los jesuitas expulsados.
- ◆ Fondo piadoso de las Californias.- Fue formado con el donativo hecho por el marqués de la Peña, para el establecimiento y fomento de misiones que civilizaran a las tribus de las Californias.

Durante los tres siglos que duró la dominación española, el derecho castellano implantado en las Indias, fue muy peculiar y resulta bastante complejo al intentar resumirlo para este trabajo, ya que en su primera etapa resultó bastante casuístico. Fue tomando sus propios perfiles a lo largo de la dominación española; no fue estático, sino dinámico y flexible, ya que fueron muchos los factores que hubieron de tomarse en cuenta y muchos los intereses que había que conciliar o dejar a salvo, a fin de establecer y poner en ejecución doctrinas nuevas, instituciones, prácticas o costumbres.

El derecho anteriormente esbozado se aplicó a los sujetos residentes en la Nueva España o que tenían nexos con ésta, y en la que vivían una gran variedad de grupos étnicos.

Las razas que formaron la base social en Nueva España fueron la blanca, la cobriza y la negra que, al mezclarse, dieron los más diversos y variados grupos sociales.

Españoles eran los que no tenían mezcla alguna; a los que estaban en la metrópoli se les denominaba peninsulares.

Criollos americanos eran nacidos en América de padres españoles, los cobrizos eran los indígenas o indios; también estaban los mestizos, producto del español blanco y el indígena; estos fueron los grupos más numerosos<sup>6</sup>.

Se identificaba a las diversas razas con las clases sociales que tenían muy distintos y marcados derechos y obligaciones. El diverso trato a estas clases sociales propició las ideas de independencia.

---

<sup>6</sup> López Reyes Amalia, Lozano Fuentes José Manuel.- Historia de México de la Época Prehispánica hasta Juárez.- Cia. Editorial Continental, S. A.- 1973.- P. 190.

#### I. 4. EPOCA DEL MEXICO INDEPENDIENTE.

Para nuestra Nación, esta etapa es muy importante ya que marca el fin de su vida sometida a España, y señala el principio de su vida como nación independiente.

Cada movimiento social tiene sus causas y no se puede mencionar específicamente una de ellas como la directa, pues todas tienen su interrelación y México no es la excepción de esta regla. Muchas y muy variadas fueron las causas del movimiento de independencia: sociales, económicas, políticas, religiosas, tanto externas como internas. De las causas externas que determinaron el movimiento de liberación, se manifiestan las ideas de filósofos, de los Enciclopedistas y de los fisiócratas; también cundió el ejemplo de la Independencia de los Estados Unidos y la Revolución Francesa, así como de la Revolución Industrial.

De las causas internas, que fueron determinantes, destacan el predominio de los españoles peninsulares y americanos, la preponderancia del clero, el menosprecio y explotación con que eran tratados los indígenas, malestar y aversión recíproca entre americanos y españoles y el sistema de monopolios, estancos y barreras que tendían a impedir el libre comercio exterior, los impuestos eran muy numerosos, ya que al gobierno español se le enviaban fuertes sumas de dinero como tributo de la Nueva España.

El movimiento independiente de México comprendió un período de once años, de 1810 a 1821, siendo éste el año en que se consumó la independencia política de México, llegando a su fin la dominación española que se prolongó por tres siglos.

La idea general era la de independizarse del yugo español, sin embargo y por no contar con un plan específico, se proclamaron gran variedad de

ordenamientos legales, entre los que encontramos para el objeto de nuestro estudio, los siguientes:

El expresado por Don José María Morelos, quien preparó, convocó y reunió en 1812, al Congreso Constituyente de Chilpancingo y en la sesión inaugural que sucedió el 14 de septiembre de 1813, este gran visionario del destino de México, presentó sus ideas capitales para la formulación de una carta política expresada en "Los Sentimientos de la Nación". Este documento contiene varios postulados y en lo económico se suprimen las alcabalas, los estancos y los tributos de los indios<sup>7</sup>.

Dicho Congreso, compuesto por Diputados de las provincias dominadas por el caudillo y de otras que no le estaban sujetas; llamado también el Congreso de Anáhuac, fue ambulante por los acontecimientos militares que le sucedieron. Su principal producto es el Decreto Constitucional para la libertad de la América Mexicana o Constitución de Apatzingán, que fue sancionado el 22 de octubre de 1814, constando de 242 artículos, en el número 41 contiene las obligaciones de los ciudadanos, una de las cuales es "una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida, cuando sus necesidades lo exijan<sup>8</sup>.

Esta Constitución careció de vigencia práctica debido a la persecución de que eran objeto los insurgentes<sup>9</sup>.

En España, el 18 de marzo de 1812 fue promulgada la "Constitución de Cádiz" y no hace diferencia entre los territorios españoles, Peninsulares y de las Indias, por lo que se entiende que es de aplicación en ambos.

Tiene 384 artículos, y en su Título VII se refiere a las contribuciones en 18 artículos, del 338 al 365. En éstos, señala la proporcionalidad de los impuestos,

---

<sup>7</sup> Miranda Basurto Anget.- La Evolución de México.- Edit. Herrero.- 1981.- P. 55.

<sup>8</sup> Gamboa M. José.- Leyes Constitucionales de México durante el Siglo XIX.- México 1901.- P. 243.

<sup>9</sup> Floris Margadant S. Guillermo.- Introducción a la Historia del Derecho Mexicano.-Edit. Esfinge, S. A. de C. V.

las facultades de los contribuyentes y prohíbe excepciones y privilegios en materia fiscal<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Ob. cit. (8).- P. 227.

## I.5. EN LAS CONSTITUCIONES.

Empezaba a gestarse la idea de una Carta Magna que rigiera al país, y para instaurarse ésta, nuestro incipiente país hubo de sufrir una cauda de luchas derivadas de la ambición de los hombres y de otros países. No se contaba con la conciencia de "nacionalidad" que debió haber sido el punto de partida, pues ésta se dio paulatinamente y a lo largo de muchos años. La gran masa de la población estaba formada por indígenas y mestizos, analfabetas y no había los suficientes hombres preparados para llevar al país a consolidarse en su libertad, con paz social.

La multiplicidad de acontecimientos de nuestra vida nacional, como nación independiente; las luchas entre partidos que abarcan prácticamente todo el siglo XIX, las personalidades de los diversos jefes encabezando uno u otro bando, ameritaría repetir nuestra historia pródiga en acontecimientos que explicarían nuestro sistema político. Baste apuntar que del primero al último de los Congresos Constituyentes, según la cuenta que de ellos hace Tena Ramírez, existieron no menos de ocho<sup>11</sup>.

Para mayor comprensión, vamos a delimitar los períodos Constitucionales en dos:

El primero abarca de 1821 a 1867, en éste se presentaron, hasta agotarse, las distintas opciones políticas que se habían gestado desde finales del siglo XVIII, y que encontraron posibilidad de manifestarse, enriquecerse y delimitarse a partir de la independencia política.

En cuanto a formas de gobierno fueron: monarquía constitucional moderada, república federal, república centralista y dictadura. Tras muchas

---

<sup>11</sup> Cervantes Javier de .- Conferencias de Historia del Derecho Patro.- U.N.A.M.- México, D. F. .- 1955. p. 382.

batallas políticas y militares, intervenciones extranjeras, pérdida de territorio, etc., la República se restauró en 1867.

El segundo período abarca de 1867 a 1910, que es cuando empezó a tener vigencia la Constitución de 1857, durante este lapso se reorganizaron los impuestos y se dieron diversas modificaciones fiscales que trataron de encauzar la economía del país.

En esta etapa se consolida el modelo político y económico que resultó triunfante después de casi cincuenta años. Muchas de las instituciones que formaban parte del proyecto liberal se consolidaron en este período.

Posteriormente nos avocaremos al análisis fiscal de la Constitución que nos rige actualmente, la de 1917.

#### **- CONSTITUCION DE 1824 -**

La primera Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos fue expedida el 4 de octubre de 1824, y con ella puede considerarse que nace la comunidad política nacional, ya que en este documento se configuró lo que actualmente es el estado mexicano, con los aspectos fundamentales de nuestra propia evolución: un territorio, una población y un poder soberano, es decir; ratificó el sistema federal.

La Constitución de 1824 organizó al país, organizó al Estado Mexicano que creó en una República Federal, Popular, Representativa; consagró el principio de que el gobierno debía dividirse en tres poderes: el Judicial, el Legislativo y el Ejecutivo, el último de los cuales se depositaba en un Presidente de la República.

En la fracción 8ª del artículo 50, contiene las facultades referentes a "fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al Gobierno" y en su fracción 31ª, la de "dictar todas las leyes y decretos que sean conducentes para llenar los objetos de que habla el artículo 49, sin mezclarse en



la administración interior de los estados", y agregaba en su artículo 51 que las leyes "que versaren sobre contribuciones o impuestos... no pueden tener su origen sino en la cámara de diputados"<sup>12</sup> .

Respecto de esta limitante aún la encontramos implícita en el inciso h) del artículo 72 de la actual Constitución Mexicana, que a la letra dice: "la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

#### **- CONSTITUCION DE 1836 -**

Las dos Cámaras que formaban el Congreso Federal, según el sistema bicameralista de la Constitución de 1824, entonces en vigor, abrieron sus sesiones el 4 de enero de 1835 con la intención exclusiva de reformar la Constitución de 1824, y cuando iniciaron su segundo período de sesiones, el Presidente Barragán les pidió que tuvieran en cuenta las solicitudes de los pueblos para la adopción de un sistema unitario.

El Congreso confió el proyecto de reformas a una comisión de su seno y ésta presentó días después un proyecto de bases constitucionales que se convirtió en Ley Constitutiva, que con el nombre de "Bases para la Nueva Constitución", dio fin al sistema federal y propuso los lineamientos generales de una república unitaria y central. La principal manifestación de su centralismo se evidenciaba en el hecho de que las leyes para la administración de justicia y para la hacienda pública, eran comunes en todo el país.

Esta nueva ley fundamental se dividió en siete estatutos, razón por la cual a la Constitución centralista de que se trata se le conoce también como la "Constitución de las Siete Leyes". Se publicaron el 30 de diciembre de 1836.

---

<sup>12</sup> Pugliese Mario.- Instituciones de Derecho Financiero.-Segunda Edición.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1976, P. 17.

En la Primera de las leyes Constitucionales a que nos referimos, se encuentran los "Derechos y Obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República". En su parte relativa a las obligaciones, encontramos la que se refiere a "cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", en el Artículo 2, fracción II.

Sin embargo, apenas iniciada la vigencia de esta Constitución, la hostilidad hacia ella no se hizo esperar por parte de los federalistas.

La penuria del fisco, los trastornos de Texas y Yucatán que pugnaban por su separación invocando violación al pacto federal, y por si lo anterior fuera poco, la injusta guerra con Francia ayudaban a fermentar la inquietud y los peligros externos, acentuaban las divisiones internas que atribuían a los instrumentos constitucionales, la causa del malestar o la esperanza de mejoría.

Comenzó el año de 1840 con una gran controversia acerca de las reformas constitucionales.

Por decisión del general Santa Anna, quedaron suprimidas las Siete Leyes de 1836, en el año de 1841. Se reunió una nueva asamblea constituyente en 1842 y en ella se presentó un proyecto de constitución de la mayoría en favor de una república unitaria central y otro, de la minoría para un sistema federal. Estos dos grupos entraron en pugna y la asamblea se disolvió.

#### **- ACTAS DE REFORMAS CONSTITUCIONALES DE 1847 -**

Se expidió un decreto el 22 de agosto de 1846 con el propósito de restablecer la Constitución de 1824, convocándose a una Asamblea Constituyente más, para que se decidiera en definitiva sobre la organización política del país; ésta emitió un documento que se conoce con el nombre de Acta de Reformas Constitucionales que fue jurada el 21 de mayo de 1847, aprobando que la Constitución de 1824, rigiera lisa y llanamente.

En los años posteriores, la nación mexicana continuó esforzándose por lograr su integración. El sistema de República Federal subsistió hasta el año de

1853, en el que nuevamente hizo acto de presencia la figura de Antonio López de Santa Anna.

El erario nacional se encontraba en bancarrota, pues los ingresos no bastaban para cubrir los fuertes gastos que exigían el ejército y la excentricidad del dictador Santa Anna.

En esta época, se decretaron las más extravagantes contribuciones, como por ejemplo las consistentes en cobrar impuestos por cada puerta y ventanas que existieran en las casas, por los perros y por cada rueda de coche, etc.; una posible justificación de todo esto era la de que los préstamos facilitados en ese entonces por Inglaterra y Estados Unidos, estaban siendo cobrados.

#### **- PLAN DE AYUTLA -**

En el pueblo de Ayutla, del Estado de Guerrero, se proclamaba el Plan de este nombre, y el mismo fue publicado el 1º de marzo de 1854, declaraba que cesaba en el ejercicio del poder público a Santa Anna y proponía que una vez adoptado el Plan por la mayoría de la Nación, el jefe de las fuerzas libertadoras nombrara un representante por cada Estado o Territorio para que ellos a su vez, eligieran un Presidente de la República interino cuya función principal sería convocar a un Congreso constituyente extraordinario.

Al triunfo de la revolución de Ayutla, se designó al general Don Juan Alvarez Presidente interino, quien el 16 de octubre de 1855 lanzó la convocatoria para las elecciones del que había de ser el último congreso constituyente mexicano del siglo XIX.

El Congreso Constituyente de 1856-1857 ocupa un lugar particular en nuestra historia, sus miembros escenificaron una de las justas parlamentarias más grandiosas de todos los tiempos: La Constitución de 1857, que es el fruto de un movimiento político definido y concreto que tendía a la desaparición del régimen dictatorial y absurdo del general Santa Anna.

## - CONSTITUCION DE 1857 -

Fue jurada la Constitución Política de la República Mexicana el 5 de febrero de 1857; en ella se encuentran plasmadas ideas de igualdad y libertad. En su Sección II "De los Mexicanos", contiene el Artículo 31, fracción II que obliga a todo mexicano a contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes<sup>13</sup>. Asimismo, el Artículo 124 señalaba "para el día 1º de junio de 1858, quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República".

Los nuevos poderes federales quedaron instalados. La Presidencia recayó en Comonfort y la Vicepresidencia en Don Benito Juárez, como Presidente de la Suprema Corte de Justicia.

El 1º de diciembre de 1857, Comonfort pasó de Presidente sustituto a Constitucional, y ya en su ánimo había arraigado la convicción de que no se podía gobernar con la Nueva Carta elaborada por quienes no eran representantes de la mayoría del pueblo, y siguiendo en ello el consejo incluso de liberales de diverso criterio -como Don Manuel Payno, Don Juan José Báz, a más del General Félix Zuloaga-, decidió desconocerla mediante el Plan de Tacubaya de 17 de diciembre de 1857, en el que se pedía se estableciera un Congreso cuya misión sería "la de redactar una Constitución" que estuviese "en armonía con la voluntad de la Nación, protegiendo los verdaderos intereses del pueblo". De este modo la constitución que apenas entraba en vigor, era batida casi unánimemente<sup>14</sup>.

La expedición de la Constitución de 1857 dio lugar a la Guerra de Reforma, la intervención extranjera y el segundo Imperio.

<sup>13</sup> Leyes Fundamentales de México 1808-1982.- Tena Ramírez Felipe.- Edit. Porrúa.- México, 1982.- P. 611.

<sup>14</sup> Alvear Acevedo Carlos.- Epocas Precortesiana, Colonial e Independiente.- Edit. Jus.- México, P. 275.

Empezó la Guerra de los Tres Años, entre dos bandos bien definidos e inconciliables, los liberales y los conservadores, y siguieron una serie de luchas y acontecimientos, de los cuales la historia se ha encargado.

Con la coexistencia de los 2 gobiernos, el de la reacción y el constitucional, el país se vio envuelto en graves acontecimientos, dándose preeminencia al ramo militar, por lo que las disposiciones hacendarias se vieron relegadas, dictando cada administración las propias. Ambos bandos recurrieron a medidas extremas para obtener recursos, como préstamos forzosos y la solicitud de créditos externos, sin que algunos pudieran concretarse. En el aspecto fiscal, Juárez expidió en Veracruz, en el año de 1859, una circular en la que disponía que todos los impuestos directos sobre las personas, las propiedades, los establecimientos y giro e industria y las profesiones se destinaran al financiamiento de los estados, en tanto que las contribuciones indirectas, al de la Federación.

Durante este lapso, Don Benito Juárez expidió las "Leyes de Reforma" que contienen ordenamientos relativos a la cuestión religiosa, mismos que dieron un impulso a la debilitada economía del país, sometiendo los bienes que fueron del clero, a las contribuciones de que habían estado exentos. Estas leyes, posteriores en tiempo a la Constitución, desarrollaban algunos de los postulados del liberalismo mexicano: separación de la Iglesia y el Estado, secularización del estado de las personas, libertad de cultos y nacionalización de los bienes del clero. La transformación iniciada en la constitución del 57, encontraba su culminación en las llamadas Leyes de Reforma.

El 11 de enero de 1861 hizo su entrada a la capital el Presidente Juárez, cerrando así el ciclo histórico conocido con el nombre de Guerra de los Tres Años.

El Gobierno Constitucional, a raíz de la capitulación de Puebla, nuevamente tuvo que abandonar México el 31 de mayo de 1863.

## - EL SEGUNDO IMPERIO -

En 1864, Maximiliano de Habsburgo aceptó la Corona de México. Un año después emitió el "Estatuto Provisional del Imperio Mexicano", que careció de vigencia práctica y de validez jurídica y se expidió cuando el imperio empezaba a declinar. Este no instituyó un régimen constitucional, sino más bien un sistema de trabajo para un gobierno en el que la soberanía se depositaba íntegramente en el emperador. En este Estatuto, Maximiliano centralizó todos los ingresos, excepto los municipales; pero estos últimos serían decretados por el emperador, con base en los proyectos enviados por los ayuntamientos respectivos.

Al enemistarse con el clero y el partido conservador, sus aliados iniciales, y distanciado del ejército expedicionario, Maximiliano terminó solo; él que se había sentido llamado para conciliar las voluntades de todos en México.

Y nuevamente hizo su entrada el Presidente Juárez a la Ciudad de México el 15 de julio de 1867 y con él, la Constitución de 1857 y las Leyes de Reforma volvieron triunfantes.

Al triunfo liberal, el gobierno federal se enfrentó a la desorganización social y a la parálisis económica provocada por la guerra. En cuanto al problema financiero, se desconocieron todas las deudas contraídas por el gobierno de Maximiliano, lo cual aunado a los ingresos extraordinarios, permitió alcanzar un superávit que provocó un absurdo optimismo en el Congreso, el cual se negó a aceptar el proyecto de presupuesto realista presentado por el secretario de Hacienda de ese entonces, Matías Romero. El órgano Legislativo insistió en reducir las contribuciones e incrementar los gastos, provocando nuevamente el déficit presupuestal durante muchos años más.

Al mes siguiente de reinstalado el gobierno, el Presidente Juárez expidió la convocatoria para la elección de los Supremos Poderes Federales, Juárez durante este gobierno llevó a cabo dos clases de reformas, una que creó el Estado de Campeche y otras que prorrogaron o establecieron las alcabalas.

Nos toca abordar el segundo período en que subdividimos este punto.

En 1867, prácticamente la República tuvo que ser restaurada, rehaciendo el aparato político y administrativo. Para llevar a cabo esta labor existía la Constitución de 1857 y el gobierno de Juárez.

El país pasaba por uno de sus peores momentos al terminar la guerra libertadora, pues había penuria general y quien más la padecía era el gobierno; existía anarquía en la sociedad y en el estado. Faltaba estabilidad en los individuos a consecuencia de la guerra y de los cambios políticos. Estaban en pleno auge el caudillismo militar y el caciquismo.

A la reorganización del estado, dedicó Juárez parte considerable de sus esfuerzos. Tuvo que hacer una reparación a fondo del edificio estatal, reorganizar todo el Estado, tanto el gobierno y la administración, como la hacienda y el ejército.

Al concluir la guerra de intervención, el desbarajuste mayor reinaba en la hacienda pública, se ignoraba lo que el estado debía; en la Tesorería Central apenas ingresaban fondos porque los jefes militares tenían sus propias cajas recaudadoras y no había ni la más remota posibilidad de formar un presupuesto porque no existía la menor idea de los ingresos con los que se podía contar.

Don José María Iglesias, ministro de Hacienda del gobierno de Juárez, se encargó de poner orden en el caos existente y una de sus primordiales acciones consistió en dar por concluidas las facultades extraordinarias que en ramo de hacienda habían sido concedidas a los jefes del ejército, los gobernadores y otras autoridades civiles y militares, que volvieron a depender exclusivamente del ministro del ramo.

Para alcanzar el equilibrio presupuestal, hacía falta además de economizar cuanto exigiera la conservación del crédito nacional, aumentar en lo posible los impuestos, eliminar las alcabalas y dar con impuestos de un rendimiento mayor.

A este respecto, se dieron los primeros pasos y dentro de los ordenamientos fiscales merece mención la Ley del 30 de mayo de 1868, en la que se formuló una enumeración en 17 fracciones de las contribuciones y bienes de la

Federación<sup>15</sup>. Esta Ley dividía las rentas, contribuciones y bienes generales y las rentas, contribuciones y bienes de los Estados. A este ordenamiento se le denominó Ley de Clasificación de Rentas, que derogó a la emitida el 12 de septiembre de 1857.

El 1º de enero de 1873, entra en vigor la Ley del Timbre. La renta del timbre sustituye a la del papel sellado, con el uso de estampillas. Dicha Ley se modificó el 1º de diciembre de 1874, para adecuar las tarifas para documentos y libros<sup>16</sup>.

### - LA CONSTITUCION Y LAS ALCABALAS -

Las reformas que en materia fiscal se hicieron a la Constitución de 1857, hasta finalizar el siglo XIX, están encaminadas a eliminar las alcabalas, esta contribución que tiene sus antecedentes desde la época de la colonia.

En su acepción original, la alcabala era un porcentaje sobre las ventas y cambios de bienes muebles o inmuebles, que debía pagar el vendedor al fisco, después su recaudación y forma de cobro cambiaron mucho, se exigió al comerciante por ejemplo, pagar un impuesto al introducir su mercancía a la ciudad, independientemente de que estuviera o no vendida. Para cobrarlo en esta nueva forma, se erigieron las aduanas interiores encargadas de su recaudación, además de obligar al introductor a abrir cuanto bulto llevara para apartar la mercancía que procedente de fuera, debía pagar el impuesto de entrada; la otra, la local, lo pagaría al venderse.

Existían las guías, tornaguías y pases sueltos para evitar la evasión. El comerciante debía estar provisto de la guía que además de darle el derecho de tránsito, especificaba el destino de la mercancía. Si vendía todo o parte de sus

---

<sup>15</sup> Flores Zavala E.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos.- México, 1995.- Edit. Porrúa, S. A.- P. 369.

<sup>16</sup> Yáñez Ruiz Manuel.- El problema Fiscal en las Distintas Etapas de nuestra Organización Política.- Tomo 2.- P. 199.



efectos en un lugar de mero tránsito, en él pagaban el derecho, y el recaudador anotaba en la guía el pormenor de lo vendido, su precio y derechos satisfechos. Si vendía todo, en él se daba por terminada la guía, se expedía la tornaguía y se avisaba al recaudador del lugar adonde finalmente era remitida y al administrador o receptor del suelo alcabalarío en donde se había expedido la guía.

Estas aduanas interiores impidieron el desarrollo de la agricultura, del comercio y la industria, pues resultaron una carga fiscal pesada que se impuso no solo al consumo, sino al simple movimiento de cualquier mercancía.

La alcabala así sistematizada, constituyó el principal recurso de los estados, los que al desear acopiarse la mayor suma de recursos, cada uno adoptó su legislación hasta llegar a pretender hacer tributarios suyos a los Estados limítrofes.

En la propia Constitución ya se señalaba en el Artículo 124, que "para el 1º de junio de 1858 quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República"<sup>17</sup>.

Debido a la inestabilidad política, entre otras causas no pudo cumplirse el mandamiento constitucional en comentario y se hizo necesario ampliar la fecha; así el 24 de enero de 1861 indicó: "Artículo 124.- Para el día 1º de enero de 1862, quedarán abolidas las alcabalas y aduanas interiores en toda la República"<sup>18</sup>.

Esta disposición quedó derogada el 14 de abril de 1862, fecha en que se restablecieron las alcabalas<sup>19</sup> nuevamente y debido a la invasión extranjera.

En 1882 y 1884 fue nuevamente modificado, asentando como fechas límites para la abolición de las alcabalas y aduanas interiores las de 1º de diciembre de 1884 y 1886 respectivamente.

En 1883 se convocó a una conferencia de representantes de los Estados, y en la Asamblea respectiva se acordó reformar el Artículo 124 Constitucional; el proyecto se convirtió en la reforma de 22 de noviembre de 1886, para prohibir a

---

<sup>17</sup> Tena Ramírez Felipe.- *Leyes Fundamentales de México 1808-1982*.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1982.- P. 697.

<sup>18</sup> Ob. Cit. P. 697.

<sup>19</sup> Ob. Cit. P. 697.

los Estados la imposición de derechos por el simple tránsito de mercancías en la circulación interior, indicando que solo el Gobierno podrá decretar esos derechos y solo respecto de efectos extranjeros; también señaló que la mercancía nacional no podrá ser sometida a determinada ruta ni a inspección o registro en los caminos, además que no se gravará la mercancía extranjera con cuotas mayores de las que hubieran sido consentidas por ley federal.

La práctica hizo de las alcabalas el sistema fiscal más odioso, pues llegaron a ser una carga fiscal pesada impuesta no solo al consumo sino al simple movimiento de cualquier mercancía.

Muchos Estados ensayaron la extinción de las alcabalas, decretando nuevas contribuciones para sustituirlas, pero en casi todos se tuvo que volver al antiguo sistema porque las alcabalas proporcionaban desde un 30 hasta un 75% del producto de los impuestos<sup>20</sup>.

En acatamiento a la Constitución, algunos Estados llegaron inclusive a suprimirlas, restableciéndolas posteriormente, pues al pasar las mercancías a otro Estado que sí las cobraba, en éste se pagaban y los Estados "obedientes" no contaban con otra fuente impositiva.

Y ese fue el problema desde que se decretó su extinción, que se buscaba solo otra denominación para nombrarlas y no otra forma de tributación para sustituir los ingresos que se dejarían de percibir.

Es hasta 1896 que definitivamente se suprimió esta forma de tributación, reformándose además del Artículo 124, el 111 Constitucional, para adecuarse ambos al fin que se perseguía, así el Artículo 111 señaló: "Los Estados no pueden...III.- Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado. IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera. VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya

---

<sup>20</sup> Yáñez Ruíz Manuel.- El problema Fiscal en las Distintas Etapas de nuestra Organización Política.- México, 1959.- Volumen 5.- P.188.

exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe a la mercancía. VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos, por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto a la producción similar de la localidad o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Artículo 124.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se exporten o importen, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito y Territorios Federales, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 111<sup>21</sup>.

Antes de realizar el análisis de la obligación jurídica tributaria derivada de la Constitución que actualmente nos rige, la de 1917, abordaremos brevemente los antecedentes a su promulgación.

La última Carta Magna del siglo pasado dio vida a la República y a su reconstrucción, sin embargo no dotó a nuestro país de la ansiada paz social, se vivió en una lucha continua a lo largo de las últimas tres décadas del siglo pasado y las dos primeras del actual.

Para lograr el desarrollo del país, los gobiernos comprendidos entre 1867 y 1910 buscaron cada vez más asegurar el orden público y la paz social. Durante el Porfiriato se lograron estos objetivos a costa de reprimir a varios grupos de la sociedad, los campesinos y los obreros fueron los más perjudicados, la burguesía, en menor escala, también lo fue. Se vivió una paz ficticia, en la que fermentaba la oposición.

El perfil dictatorial que tuvo el gobierno de México, se reflejó en la persona de Don Porfirio Díaz, cuyo mandato presidencial se extendió a lo largo de 30 años.

---

<sup>21</sup> Tena Ramírez Felipe.- Ob. Cit. P. 711.

Para destituir del poder a Don Porfirio y regenerar la democracia, un grupo de disidentes encabezados por Don Francisco I. Madero, emprendió una insurrección que tuvo sus inicios "el 20 de noviembre de 1910, fecha instituida en el Plan de San Luis"<sup>22</sup>.

A este movimiento social se le conoce como Revolución Mexicana, fuente de nuestra actual Constitución, que es el resultado de un proceso histórico que está formado de una serie de hechos amalgamados en este documento.

Y así, el movimiento que se había iniciado para reivindicar libertades políticas, se transformó en una revolución político social, que perseguía como finalidad la redención económica del campesino.

Se esbozó la causa que dio inicio a la Revolución Mexicana, sin embargo, fue un movimiento social cuyo fin último fue acabar con las injusticias. A continuación se indican algunas causas implícitas.

- Un régimen de gobierno dictatorial.
- Un gobierno centralista, en donde la única voluntad fue la del presidente.
- El uso de la fuerza para reprimir huelgas o para aniquilar a un individuo o a un grupo.
- La hegemonía de la aristocracia porfiriana, compuesta de políticos, grandes hacendados, banqueros y ricos comerciantes.
- El campesino se vio despojado de sus tierras, formándose latifundios improductivos en su mayor parte.
- Los bajos salarios de los obreros.
- El trabajo de la tierra de manos de los grandes terratenientes, se basaba en la explotación del campesino con bajos salarios, penas corporales y jornadas de trabajo de 16 o más horas al día.

Como puede observarse, dentro de las causas no se encuentra alguna que señale la no promulgación de una nueva Constitución, ni se encuentran antecedentes de ello.

---

<sup>22</sup> Córdova Arnaldo.- La Ideología de la Revolución Mexicana, La Formación del Nuevo Régimen.- 1973.- Ediciones Era, S. A..- P. 428.

Tocó a Don Venustiano Carranza, dentro de los hombres y nombres que relucieron dentro del proceso revolucionario, convocar a un Congreso Constituyente, según Decreto de septiembre de 1916. Este Congreso se instaló en la Ciudad de Querétaro; la Constitución que de él emanó fue promulgada el 5 de febrero de 1917 y entró en vigor el 1º de mayo del mismo año.

Y es así como esta Constitución tiene plasmada en el Capítulo II, denominado De los Mexicanos, la obligación de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa de que dispongan las leyes", que es la fracción IV del Artículo 31, cuya esencia no ha sido modificada hasta nuestros días siendo su objetivo dar trato igual a los iguales y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

## **CAPITULO II**

### **LAS FINANZAS PUBLICAS**

---

- II.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIONES.
- II.2. CONCEPTO Y DESARROLLO DE LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS.
- II.3. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.
- II.4. CONCEPTO Y CLASIFICACION DEL GASTO PUBLICO.
- II.5. LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LAS CONTRIBUCIONES.
  - II.5.1.- SUJETO ACTIVO.
  - II.5.2.- SUJETO PASIVO.
  - II.5.3.- HECHO GENERADOR.

## II.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN A LAS CONTRIBUCIONES.

El poder tributerio que la Federación, los Estados y los Municipios ejercen en México a través del Congreso General y de las legislaturas locales, se encuentra sujeto a limitaciones establecidas en la Constitución General de la República.

Algunas de esas limitaciones tienen el carácter de garantías individuales o derechos subjetivos públicos y constituyen una parte de las limitaciones al Poder del Estado en sus aspectos legislativo y ejecutivo que hacen del Estado Mexicano un estado de derecho<sup>23</sup>.

Consideramos que el límite constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios<sup>24</sup>:

- De Legalidad;
- De Proporcionalidad y Equidad;
- De Generalidad;
- De Igualdad;
- De Destinación de los tributos a satisfacer los Gastos Públicos;
- De Irretroactividad de la Ley;
- De la Garantía de Audiencia;
- Del Derecho de Petición;
- De no Confiscación de bienes.

A continuación, daremos una explicación de los mismos.

---

<sup>23</sup> De la Garza Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A.-México, 1994. P. 285.

<sup>24</sup> Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Segunda Edición.- Editorial Harla, S. A. de C. V.-México, 1994. P. 42.

- **Principio de Legalidad.** - Este principio se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, mismo que dispone que las contribuciones que se tiene obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y Municipios deben estar establecidas por las leyes.

Su fuerza legal se encuentra ligada al artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso.

Este principio significa que la ley que establece el tributo, debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación.

Todos los elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad que administra. La Ley debe también establecer las exenciones.

Respecto de este principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>25</sup> expone: "El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto normal, por diversos preceptos que se refieren a la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca." "Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen

---

<sup>25</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, V Epoca, Tomo LXXXI, p. 6374. Hernández Reyes Ramón, SJF, VII Epoca, Vol. 65, 1ª parte, pp 90-91, AR 6141/59, Tipografía Comercial, 25-IV-74.



constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles".

- **Principio de proporcionalidad y Equidad.**- Recordemos que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal es el precepto que establece la obligación de contribuir de todos los mexicanos para el gasto público, por lo que será constante su mención para el tema que nos ocupa.

Sobre este principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aún cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución. (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, Pleno, Tesis II, pág. 42).

Los antecedentes de esta garantía se han remontado a la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades".

Por otro lado, la Constitución de Cádiz, en su artículo 339 estableció que: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno".

En México, aparece en la Época Independiente por primera vez en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano de 10 de enero de 1822; en él, se dispuso que "todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado" (Artículo 15).

La Constitución de 1857 ya establecía, como en la actual, la obligación de contribuir "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencia diciendo: "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y

tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos".

La Corte separa así los conceptos proporcional y equitativo que juntos quieren significar el principio de justicia en los impuestos, pero además, no señala lo que debe entenderse por cada uno de estos conceptos<sup>26</sup>.

A través de sus obras, los juristas Sergio de la Garza y Ernesto Flores Zavala, coinciden en considerar como uno solo el concepto de proporcionalidad y equidad especialmente el último de los autores citados, quien señala que este principio, mal expresado por nuestro legislador, no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva.

A su vez, Gregorio Sánchez León indica que la exigencia de proporcionalidad y equidad establecidas en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es de justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes<sup>27</sup>.

El principio de proporcionalidad y equidad se desdobra, a su vez, en otros dos principios que le son complementarios y resultan indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria; el principio de generalidad y el de igualdad.

- **Principio de Generalidad.**- Este principio consiste en que la Ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser

---

<sup>26</sup> Flores Zavala E..- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- n. 179.

<sup>27</sup> Ob. Cit. (24) p. 44.

reputada como una disposición legislativa, en el sentido material ya que le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución prohíbe bajo el nombre de ley privativa, es decir, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

- **Principio de Igualdad.**- Significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

- **Principio de Destinación de los Tributos a satisfacer los Gastos Públicos.**- Igualmente se encuentra establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución en el sentido de establecer la obligación de contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado o Municipio en que residan los contribuyentes.

En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el destino a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos.

- **Principio de la Garantía de Audiencia.**- La Suprema Corte de Justicia ha sostenido que este principio constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes que éstos sean afectados, esto es, que se les dé la oportunidad de hacerlo.

Originalmente, la garantía de audiencia estuvo enderezada hacia las autoridades judiciales; posteriormente se hizo extensiva a las autoridades administrativas y finalmente, en 1942, la Suprema Corte de Justicia la amplió al Poder Legislativo.

- **Principio de Derecho de Petición.**- La Constitución Federal, en su artículo 8º consagra el derecho que tienen los particulares para hacer su petición por escrito, de manera pacífica y respetuosa, a la cual la autoridad a la que se dirija, tiene obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario.

De este principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que esa garantía "tiende a asegurar un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido", que es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un recurso y ningún acuerdo recae en él, se viola la garantía.

- **Principio de No Confiscación de Bienes.**- Este principio queda establecido en el artículo 22 de la Constitución Política y consiste en que nuestra Ley Fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios porque absorban la mayor parte o la totalidad del ingreso del contribuyente; pero señala como excepción que no se considerará confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones, lo que significa que la prohibición en manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

Respecto a lo expresado, podemos señalar que el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria, debe observar estos principios y prever, con ello, una serie de efectos que pudiera originar la imposición, es decir, la aplicación indiscriminada y arbitraria de impuestos, como hemos observado en el curso de nuestra historia; puede provocar graves consecuencias políticas, económicas y sociales. Es por ello que el conocimiento de estos principios es de fundamental importancia para el adecuado desarrollo de un Estado.

## II.2. CONCEPTO Y DESARROLLO DE LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS.

Desde que surge la vida en colectividad, surge también el imperativo de atender a necesidades de tipo colectivo, que para ser satisfechas requieren gastos que deben ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad; y mientras mayor desarrollo va adquiriendo la solidaridad social, el fenómeno financiero público se presenta cada vez con mayor intensidad, a tal grado, que en múltiples ocasiones provoca violentas crisis sociales el desequilibrio de las finanzas públicas y la repercusión que tal desequilibrio ha tenido, en el sistema económico de una sociedad. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo pasado cuando la ciencia de las finanzas públicas conquistó su autonomía y fue objeto de estudios sistemáticos<sup>28</sup>.

En Italia Francisco Nitti<sup>29</sup> la ha definido como la ciencia que "tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y funcionamiento, y también la forma en que dichas riquezas serán utilizadas".

De acuerdo con esta definición, la ciencia de las finanzas públicas comprende dos partes fundamentales:

- La que se refiere a las reglas que norman la percepción de los ingresos del Estado o cualquier otro poder público (Federación, Entidades Federativas, Municipios). En esta parte se comprenden las reglas con las que se van a establecer los impuestos, los procedimientos de percepción, los efectos que en la economía general pueden producir, etcétera; el estudio de los derechos, productos, aprovechamientos; empréstitos; emisión de moneda como recurso

---

<sup>28</sup> Flores Zavala E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1995. P. 3.

<sup>29</sup> De la Garza Sergio F. Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1994. P. 15.

financiero; expropiación de bienes por causa de utilidad pública y, en general, todos los medios de que dispone el Estado para obtener el dinero o los bienes que necesita.

- La otra parte fundamental se refiere a la aplicación correcta por parte de los poderes públicos, de sus ingresos. Es esta parte la que estudiará el procedimiento técnico a seguir para obtener el mejor aprovechamiento de los recursos del Estado.

La ciencia de las finanzas, está considerada como una de las disciplinas que tienen mayor afinidad con el Derecho Financiero. Es la ciencia que se preocupa del aspecto jurídico del fenómeno financiero, sin embargo, en sus elaboraciones debe tener presente la naturaleza jurídica de los tributos y el perfil jurídico de las instituciones financieras. Es la disciplina que estudia la actividad económica del Estado, originada por la escasez de los recursos con respecto a los fines o necesidades públicas y para cuya satisfacción se requiere hacer gastos públicos.

Las finanzas públicas tienen por objeto el estudio de los fenómenos financieros, concernientes a las personas públicas, a las necesidades que se relacionan y a las reglas jurídicas que los rigen.

Otro financista italiano, Mario Pugliese,<sup>30</sup> define a la ciencia de las finanzas públicas como aquella que "estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico: pues económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera, políticos son las finalidades y los procedimientos de esa actividad, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados".

Otra definición, que a nuestro juicio es la más satisfactoria, es la ofrecida por el tratadista mexicano Joaquín B. Ortega, quien señala que es "la ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de

---

<sup>30</sup> Pugliese Mario. Instituciones de Derecho Financiero.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1976. P. 51.

empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos”.

Mucho se ha discutido si la ciencia de las Finanzas Públicas tiene carácter autónomo frente a la Economía, la Política y el Derecho, elementos innegables que forman parte de la ciencia de las finanzas públicas.

El estudio de las finanzas públicas es, el análisis integral de los ingresos y de los gastos del Estado que tienen por objeto la realización de las funciones financieras estatales: la óptima asignación de recursos para la satisfacción de las necesidades públicas; la equidad en la distribución del ingreso; el crecimiento económico con estabilidad en los precios y pleno empleo de los recursos productivos y, por último, el desarrollo económico<sup>31</sup>.

En la actualidad, según Harley Loits Lutz, dice que, la palabra “finanza” significa todo lo que tiene relación con la moneda o con transacciones de moneda. El recibo, uso o pago de moneda es el elemento común en todas las diversas aplicaciones de la palabra finanza. Finanzas Públicas, dice, es la ciencia del manejo de las finanzas gubernamentales. Es el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales<sup>32</sup>.

Esta ciencia, como tal es de reciente creación; su historia independiente no puede remontarse más allá de la Revolución Francesa, aunque con esto no se quiere decir que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado con anterioridad; puesto que como ya comentamos desde que surge la vida en colectividad, surgen las necesidades colectivas a cubrir.

No obstante, desde la antigüedad ya existían referencias al respecto. Jenofonte y Aristóteles mencionan a la ciencia de las finanzas en algunos pasajes de sus obras y en la Edad Media pueden encontrarse algunas máximas de moral financiera en las obras de los Escolásticos.

---

<sup>31</sup> Gil Valdivia Gerardo. Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público. Edit. Porrúa, S. A.- U.N.A.M. 1989. P. 3.

<sup>32</sup> Ob. Cit. (28) P. 10.

El aumento de los gastos públicos y las transformaciones económicas motivaron que a finales del siglo XV algunos escritores fijaran su atención en las finanzas del Estado y se presentan algunos escritos por el italiano Carafa; en el siglo XVI por Palmiere; Guiciardini, Gozzolini, Guetti y Botero en Italia; Bodino en Francia y Obrecht en Alemania.

Durante los siglos subsecuentes, se efectuaron estudios sobre la tributación, estudiando las técnicas sobre la economía financiera y surgen en esas épocas, algunos partidarios de los impuestos indirectos como Hobbes y Petty en Inglaterra y John Locke y Vanderlint de los impuestos directos.

Por el año de 1743, Broggia estudia los impuestos y en 1748, Montesquieu en *El Espíritu de las Leyes*, dedica el libro decimotercero al estudio de las relaciones que la imposición de los tributos y la importancia de los rendimientos tienen con la libertad. Por esa época, aparece en Francia la escuela de los Fisiócratas cuyos miembros persiguen en sus estudios, una clara finalidad de tipo político, pues tratan de solucionar los problemas económicos en los que cayó el Estado Francés, así como de corregir los graves errores, desigualdades e injusticias que observaban, orientando su trabajo a la acción del Estado para salvarlo del desastre financiero en que se encontraba sumido.

En 1762, Justi aplica el Tratado detallado de los Impuestos y exacciones y en el 66 el Sistema de la Hacienda Pública. En ese mismo año, Adam Smith en sus tratados sobre la Riqueza de las Naciones, dedica un estudio especial a la materia impositiva en el que formula sus cuatro principios inmortales sobre los impuestos.

Al aparecer el siglo XIX, David Ricardo publica *Principios de Economía Política y Tributación* en el año de 1817; Canga Argüelles en 1826 *Diccionario de Hacienda*; en 1848, John Stuart Mill en sus principios de Economía Política hace el estudio de los impuestos en el libro V.

Y es durante este siglo cuando queda perfectamente definida la separación de la ciencia de las finanzas de la economía política, constituyéndose en una rama autónoma y es en este siglo en el que infinidad de tratadistas



escriben sus obras referidas siempre al tema de las finanzas públicas y entre ellas se considera como una obra clásica, la denominada Ciencia de las Finanzas de Adolfo Wagner.

En la actualidad, ha interesado tanto el desarrollo de la ciencia que nos ocupa, que son ininidad de tratadistas los que se han dedicado al estudio de esta materia.

El proceso de separación de la ciencia de las finanzas como una rama independiente de la Economía Política corresponde a un nuevo pensamiento en la organización y competencia del Estado.

El enorme incremento en las necesidades financieras del Estado derivadas del aumento de sus gastos, motivado por su organización creciente como consecuencia de nuevas atribuciones asignadas, principalmente en el campo económico, como por el acrecentamiento de las deudas públicas, han dado lugar a que el Estado ejerza una acción más pesada y enérgica para obtener de los particulares a través de los impuestos o de empréstitos o recurriendo a otros procedimientos, el dinero o los bienes que necesita. Estas acciones del Estado han dado lugar a la aparición de fenómenos económicos que requieren del estudio y análisis científico con el objeto de conocer las consecuencias que produce esa acción del Estado.

De estas dos acciones del Estado, surgen las siguientes interrogantes.

¿ El aumento en las cuotas impositivas ya establecidas o un nuevo gravamen, producen mayores ingresos al Erario o bien, resulta por tal razón una fuga de capitales si con ello se desalienta un incipiente desarrollo industrial?

¿ Sobre quiénes va a recaer en realidad un impuesto que el legislador establece a cargo de determinadas personas?

¿ Puede la economía nacional absorber un empréstito o bien será necesario recurrir al capital extranjero?

Estos cuestionamientos entre otros, que solo se pueden resolver mediante el análisis y estudio sistemático del fenómeno financiero público, nos llevan a concluir que han sido estos problemas de carácter agudo lo que ha

orillado a reconocer la existencia de las finanzas públicas como una ciencia autónoma.

Fueron esta razones las que dieron origen al Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal.

El Derecho Financiero lo podemos definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como de las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado<sup>33</sup>.

Sin embargo, podemos señalar que Pugliese lo define como la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas<sup>34</sup>.

Los autores han dividido al Derecho Financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan similitud con los tres momentos o fase en que se divide la actividad financiera del Estado: la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían el Derecho Fiscal, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario.

El Derecho Financiero y el Derecho Tributario o Fiscal, sin duda, a su vez han tomado en préstamo de la ciencia de las finanzas, algunos principios económico-financieros que constituyen bases indispensables para sus

---

<sup>33</sup> De la Garza Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1994. P. 17.

<sup>34</sup> Pugliese Mario.-Instituciones de Derecho Financiero.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1976. P. 19.

elaboraciones; pero algunos problemas como por ejemplo el de la interpretación de las leyes impositivas y el desarrollo de relaciones procesales en controversias de impuestos, son evidentemente extraños al objeto y a la metodología propios de la ciencia financiera. El Derecho Tributario viene a constituir la parte más importante del Derecho Financiero por tener como objeto el estudio de todas las relaciones legales activas y pasivas que emanan del impuesto, con el que están conectados los intereses esenciales del Estado y los particulares. Es tan importante que hay quien sostiene que solamente el derecho tributario y no el financiero, posee las características de una disciplina autónoma con una materia de estudio propia y particular.

Ahora bien, al Derecho Tributario o Fiscal, lo definiremos como "el conjunto de disposiciones legales y de principios del Derecho Público que regulan la actividad financiera del fisco<sup>35</sup>."

Recibe el nombre de Fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo, con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

Por Hacienda Pública entenderemos el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados, Municipios), posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.

---

<sup>35</sup> Margán Manautou Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Univ. Autónoma de San Luis Potosí.- México, 1983. P. 25.

### II.3. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

La organización y financiamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado.

Para el ejercicio de sus funciones y la consecución de sus fines, realiza una actividad financiera que se traduce en la obtención, manejo y aplicación de sus recursos.

Estos recursos los obtiene el Estado "de institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos"<sup>36</sup>.

En tal razón, por su contenido y efectos, señalaremos además que la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un estado de derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.

Todo lo relativo a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, es materia fiscal; y el Estado tiene la potestad tributaria o poder jurídico para establecer las contribuciones que los particulares deberán aportar para cubrir los gastos públicos. Esta facultad la ejerce a través de los tres Poderes: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial. El Poder Legislativo, que es el

---

<sup>36</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1994, P. 5.

competente para expedir las leyes, el Poder Ejecutivo debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su debido cumplimiento y el Poder Judicial, cuando en uso de sus facultades, dirime las controversias que se suscitan entre la administración y el gobernado.

La Constitución como Ley Suprema de la Nación, contiene la obligación para los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, y se le menciona como primera fuente del Derecho Tributario, apoyándose en lo dispuesto por los artículos 14, en relación con el 31, fracción IV y 73 fracción VII.

Para el derecho en general, las fuentes son de tres tipos; "formales, reales e históricas. Las formales son los procesos de creación de las normas; fuentes reales son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas, y fuentes históricas son los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.) que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes"<sup>37</sup>.

Para el derecho fiscal son válidos los supuestos en que se sustenta esta teoría y para el objetivo de nuestro estudio, consideramos solo las fuentes formales que son, siguiendo a Sergio Francisco de la Garza.<sup>38</sup>

- La Ley.
- Decreto-Ley y Decreto-Delegado.
- El Reglamento.
- Las Circulares.
- La Jurisprudencia.
- La Doctrina.
- La Costumbre.
- Los Tratados Internacionales.
- Los Principios Generales del Derecho.

---

<sup>37</sup> García Maynez Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho.- Edit. Porrúa, S. A. - México, 1993, P. 51.

<sup>38</sup> De la Garza, Sergio Francisco.- Ob. Cit., P. 32.

## **LA LEY.**

Formalmente, es el acto que emana del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas, cuyas características materiales son la generalidad y la abstracción.

Esta es la fuente más importante en el derecho tributario, ya que como quedó señalado, el artículo 31 fracción IV de la Constitución manifiesta la obligación de contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.

En los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución, se faculta al Congreso y la Cámara de Diputados para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, así como a examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.

Las leyes en materia tributaria, por tanto, se encuentran expresamente señaladas en la Ley de Ingresos de la Federación.

## **DECRETO-LEY Y DECRETO-DELEGADO.**

En algunos supuestos la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, la facultad de dictar leyes. Estos supuestos los señalan los artículos 29 y 73 fracción XVI, el primero se refiere a cuando han quedado suspendidas las garantías individuales y el segundo, a situaciones específicas como cuando se trate de hacer frente a epidemias de carácter grave, haya peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, etc.. El Decreto-Ley se produce cuando la Constitución autoriza directamente al Poder Ejecutivo para expedir leyes sin necesidad de una delegación del Congreso; en estos casos el origen de la

autorización se encuentra directamente en la Constitución, así se explica el Decreto-Ley.

El Decreto-Delegado, también autorizado por la Constitución, el Ejecutivo puede emitir normas en materia tributaria, por la importación y exportación de mercancías, cuando lo estime urgente, con el propósito de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o para realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El Decreto-Delegado supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo las facultades que le corresponde. Este Decreto-Delegado encuentra su fundamento en el Artículo 131, Constitucional segundo párrafo.

### **EL REGLAMENTO.**

Tiene como marco y límite la ley tributaria y su fundamento Constitucional en el Artículo 89 fracción I, que faculta al Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, por lo que requiere la intervención del Presidente para su vigencia y eficacia.

Es un instrumento que ha cobrado en la actualidad gran relevancia porque regula la aplicación práctica y corrige omisiones de la Ley, además cada vez es más frecuente que el legislador en las leyes tributarias indique que será el Reglamento el que precise los requisitos para su observancia.

### **LAS CIRCULARES.**

Son documentos que contienen disposiciones administrativas emitidas por el Secretario del Ramo, Subsecretario, Directores Generales o Directores de Área, regularmente de carácter interno, para indicarse el alcance o interpretación de un precepto tributario o para comunicar procedimiento a seguir.

A últimas fechas, se ha limitado la práctica de emitir circulares de carácter fiscal, y actualmente los criterios se dan mediante Reglas de carácter general que cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación, crean derechos para los particulares, emanadas de las mismas, de conformidad con el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación; estas reglas se conocen comúnmente con el nombre de miscelánea, pues contienen una serie de reglas destinadas a aclarar algunos puntos oscuros de los diversos ordenamientos fiscales.

### **LA JURISPRUDENCIA.**

En México, la Jurisprudencia emana de la ejecutorias pronunciadas por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o por Salas y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Las ejecutorias constituyen jurisprudencia, cuando el criterio expresado en las mismas se sustente en cinco resoluciones pronunciadas en el mismo sentido y no se interrumpen por otra parte en contrario.

La Jurisprudencia constituye un material muy valioso ya que es la interpretación que hacen los tribunales competentes al suplir las deficiencias o lagunas de la Ley, cuando se presentan los conflictos que se someten a su resolución.

Se acepta como fuente del Derecho al considerar que proviene de las ejecutorias en que se resuelven situaciones vivas, concretas, en las que necesariamente se analizan diversas disposiciones legales aplicables al caso.

Aunque la jurisprudencia no crea disposiciones legales, sirve de fuente al legislador, al emitir o reformar la legislación positiva.



## LA COSTUMBRE.

"Solo es jurídicamente obligatoria cuando la Ley le otorga ese carácter"<sup>39</sup>.

"La costumbre jurídica se manifiesta por su práctica arraigada, es decir, general, prolongada y notoria"<sup>40</sup>.

En el Derecho Mexicano la costumbre únicamente puede ser fuente de Derecho a falta de ley escrita, de su interpretación jurídica y de jurisprudencia. Se acude a ella a falta de una ley escrita, ya que el derecho mexicano es escrito, es fuente secundaria, supletoria o complementaria de la Ley que es fuente principal.

## LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

De conformidad con lo dispuesto por el Artículo 133 de la Constitución, los Tratados que estén de acuerdo con ésta, que sean firmados por el Presidente de la República, con aprobación de la Cámara de Senadores, son considerados con la misma jerarquía que la Constitución y las leyes del Congreso de la Unión; convirtiéndose en fuente muy importante para la materia fiscal.

## LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

Cuando existan controversias en las que se trata de dirimir aplicación de normas omisas u oscuras y el juzgador no encuentra la ley aplicable al caso, deberá dar solución al conflicto por medio de los Principios Generales del Derecho, que son las verdades jurídicas notorias e indubitables.

---

<sup>39</sup> García Maynez E.- Introducción al Estudio del Derecho.- Ed. Porrúa, S. A. México, 1993. P. 66.

<sup>40</sup> Villoro Toranzo Miguel.- Introducción al Estudio del Derecho.- Edit. Porrúa, México, 1993. P. 165.

Son consideradas fuentes Formales del Derecho, ya que la Constitución Federal le da esta categoría en su artículo 14, así independientemente que las normas tributarias contengan esta facultad, los jueces deben aplicarlos.

"Y es que este principio no constituye un precepto jurídico positivo, que haya sido dictado por el legislador en determinados ordenamientos y que, en cambio no figure en otros sino que se trata de un principio esencial y necesario de todo ordenamiento jurídico, lo mismo que se halla formulado explícitamente, como si no lo está"<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Recaséns Siches Luis.- Introducción al Estudio del Derecho.- Edit. Porrúa, S. A. - México, 1993, P. 205.

#### II.4. CONCEPTO Y CLASIFICACION DEL GASTO PUBLICO.

Gasto Público, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos.

El término Gasto Público lo encontramos conceptualizado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional.

Este precepto constitucional establece:

Son obligaciones de los mexicanos:

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

Al examinar atentamente este ordenamiento, resulta procedente señalar que las contribuciones que aporten los mexicanos, se deben establecer o destinar para los gastos públicos.

Es a este tema al que avocaremos nuestra investigación.

Desde tiempos inmemoriales, ha sido preocupación del Estado el allegarse de los recursos necesarios para su sostenimiento y el de sus instituciones, así como el otorgamiento de los servicios públicos que requieren sus gobernados, como ya lo hemos visto en el desarrollo del presente trabajo. Es a través de las contribuciones como el Estado generará sus ingresos.

En una resolución dictada por la Suprema Corte de Justicia, se expresó que los gastos públicos deben estar previstos en el presupuesto de egresos, y los impuestos para cubrir esos gastos, en el de ingresos, de modo es que la prueba de que una contribución no está destinada a cubrir esos gastos, necesariamente

debe encontrarse en la ley que los establece o en el presupuesto de egresos. Los impuestos pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato, que consiste en la realización de determinado propósito, como la división de las grandes propiedades rústicas, la protección a ciertas industrias, etcétera; pero no es forzoso que el impuesto, para que se considere así, deba tener como único objeto, el inmediato de que se ha hablado.

Por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal<sup>42</sup>.

La Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, lo define como aquel "que comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, así como pagos de pasivo o deuda pública y concepto de responsabilidad patrimonial que realizan:

- I. El Poder Legislativo;
- II. El Poder Judicial;
- III. La Presidencia de la República;
- IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República;
- V. El Departamento del Distrito Federal;
- VI. Los organismos descentralizados;
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria, y
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII".

La Ley en cita contiene cinco capítulos que se refieren a: Disposiciones Generales; de los presupuestos de egresos; del ejercicio del gasto público federal; de la contabilidad, y de las responsabilidades. Transitorios.

El gasto público tiene una gran importancia política y económica.

---

<sup>42</sup> Flores Zavala E.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- n. 183.

En mayo de 1974 se celebró en la Ciudad de México, D. F. el Seminario Interamericano de Presupuesto y en él se señaló que el gasto público acelera el ritmo de crecimiento global, sectorial y espacial de la economía, reconociéndose el papel del sector público en la redistribución progresiva de ingresos y riqueza; la disminución del empleo; el mejoramiento del nivel de la población; el incremento de las reservas de capital social básico y productivo y en general, en el desarrollo de determinadas actividades preferentes.

Del análisis al concepto "Gasto Público", podemos establecer que son aquellos que se solventarán a través de las contribuciones que debe pagar todo aquel que se sitúa en los supuestos que señalan las leyes fiscales. Estas contribuciones proporcionan al Estado a través de la recaudación, las fuentes suficientes para sufragar el Gasto Público. La recaudación es a su vez, producto de la actividad que lleva a cabo el Estado en la imposición, administración y recolección de los gravámenes.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece, de acuerdo con los artículos que se citan, lo siguiente:

Artículo 73: El Congreso de la Unión tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Artículo 74: Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

De esta situación señalaremos que en principio se deberán discutir las contribuciones que cubrirán dicho presupuesto de egresos.

Ahora bien, por Presupuesto, debemos entender que es el conjunto de previsiones financieras de un ente público, en virtud de los cuales se precisan los gastos calculados que ha de realizar durante un período de un año y evaluar los ingresos probables, con los que se cubran aquellos gastos, provenientes de los particulares y de sus propios recursos.

Para realizar la política económica, el presupuesto representa el elemento esencial de la vida económica. De acuerdo con nuestra legislación el presupuesto es un acto anual de previsión y autorización previa, que contiene los ingresos que debe percibir la Federación y los gastos que se deban realizar en relación con los servicios y demás prestaciones públicas<sup>43</sup>.

En materia de gasto público, existe el principio de legalidad característico del Estado de derecho, ya que se encuentra contenido en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Dicho Presupuesto es una norma jurídica que sólo es aprobada por la Cámara de Diputados y su vigencia es anual.

El gasto público debe efectuarse con exactitud o justificación, según lo determina el párrafo quinto de la fracción IV del artículo 74 citado.

Una importante excepción a la exactitud o justificación en el gasto público lo constituyen las partidas secretas en el presupuesto, que consigna la fracción IV del artículo 74 al establecer que: "No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República".

La subsistencia de estas prácticas es sumamente nociva para el Estado de derecho, y para la necesaria transparencia que debe existir en el manejo de los recursos públicos por parte del Estado.

Ahora bien, si los gastos públicos acorde con lo antes comentado, deben considerarse en todo presupuesto, este presupuesto debe tener una clasificación de dichos gastos, en forma que se facilite su formulación, ejecución y contabilización.

Debe ser un sistema uniforme que coordine los planes de desarrollo económico y social con los presupuestos. Según la clasificación a adoptar, será la información que se obtenga y el uso que se le pueda dar.

---

<sup>43</sup> Serra Rojas Andrés.- Derecho Económico.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1993. P. 340.

Entre las más importantes, según la postura adoptada por Sergio Francisco de la Garza<sup>44</sup> se encuentran:

- **Clasificación Administrativa, por ramos y por instituciones.**- Es aquella que contempla los presupuestos tradicionales, es decir se mantiene en presupuestos organizados por el moderno sistema programático. Es el caso de México.

La clasificación del presupuesto Federal Mexicano la podemos encontrar en el Presupuesto de Egresos de la Federación. Este presupuesto se da a conocer a través de la Ley de Egresos de la Federación, cuya vigencia es anual y en su artículo 1º se establece que "El ejercicio y control del gasto público federal y de las erogaciones del Presupuesto de Egresos de la Federación para el año de 1996, se sujetarán a las disposiciones de este Decreto y a las demás aplicables a la materia"<sup>45</sup>.

El Presupuesto de Egresos tiene por objeto la distribución del gasto público de las entidades que componen el sector gobierno.

- **Clasificación según el objeto del gasto.**- Esta clasificación tiene por finalidad identificar las cosas que el gobierno adquiere.

En México los gastos se clasifican según su objeto en:

a). **Servicios Personales.**- Son los egresos por concepto de servicios prestados por personal permanente y no permanente, tanto civil como militar.

b). **Servicios Generales.**- Comprende los pagos de servicios no relacionados con los señalados en el inciso anterior, y que estos sean hechos a personas físicas o instituciones públicas o privadas, en compensación por la prestación de servicios de carácter no personal o el uso de bienes muebles o inmuebles.

c). **Compra de bienes para administración.**- Comprende la compra de artículos materiales y todos los bienes que se consumen en las actividades gubernamentales.

---

<sup>44</sup> De la Garza Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1994.- P. 143.

<sup>45</sup> Ley de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1996.

d). Transferencias.- En este rubro, se incluyen los egresos en favor de personas o empresas que corresponden a transacciones que no suponen una contraprestación en bienes o servicios

e). Erogaciones Especiales.- Son aquellas condicionadas a un ingreso e imprevistas.

f). Cancelaciones de Pasivo.- En este se incluye la amortización de la deuda pública.

- **Clasificación por Funciones.**- Agrupa las transacciones del gobierno, según la finalidad particular a que se destinen. Su objetivo es presentar una descripción que permita informar al ciudadano común sobre la naturaleza de los servicios gubernamentales que se cubren con el dinero que paga en forma de impuesto y la proporción de los gastos públicos que se destinan a cada tipo de servicio (educación, salud, servicios de correo, telégrafos, etc.).

En México la clasificación funcional del Presupuesto de Egresos es como sigue:

- I. Fomento económico.
  - a). Comunicaciones y transportes.
  - b). Fomento y conservación de recursos naturales renovables.
- II. Inversión y protección sociales.
  - a). Servicios educativos y culturales.
  - b). Salubridad, servicios asistenciales y hospitalarios.
  - c). Bienestar y seguridad social.
- III. Ejército, armada y servicios militares.
- IV. Administración General.
- V. Deuda Pública.
  - Interior.
  - Exterior.
  - Flotante.



Tenemos además, que cada uno de los grupos, se divide en programas tendientes a llenar un mismo fin o sufragar el costo de una actividad concreta o específica.

- **Clasificación Sectorial.**- La clasificación sectorial del gasto público tiene por objeto dar una idea de la magnitud del propio gasto público según los distintos sectores de la economía y al mismo tiempo evidenciar al nivel de los distintos programas que se encuadran en cada uno de esos sectores.

- **Clasificación de los gastos por Programas o Actividades.**- Su finalidad es permitir la identificación del conjunto de resultados a obtener dentro de cada sector de actividad del Gobierno, clasificados por separado.

Si se quiere conocer resultados en la operación gubernativa, es necesario agruparlos según programas, subprogramas, actividades y proyectos. Se deben definir en función de la estructura administrativa de los órganos gubernamentales y de sus atribuciones o fines.

No podemos concluir este tema sin dejar asentado que si el presupuesto de egresos, regulador de los gastos de un Estado ocupa un papel muy importante en su propia economía, para que exista un equilibrio presupuestal en su economía, es necesaria la existencia también de un presupuesto de ingresos.

Los ingresos y los gastos públicos se hayan tan íntimamente relacionados entre sí que en realidad forman una sola unidad, a tal grado que los ingresos se fijan en función de los gastos, por más que se tengan en cuenta otros factores, entre ellos las posibilidades de la masa contribuyente y la productividad de las fuentes gravadas.

Al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado a recaudar en un año, se llama Ley de Ingresos de la Federación. Esta constituye una "lista de conceptos" por los cuales puede percibir ingresos el Gobierno sin especificar, salvo casos excepcionales los elementos de los diversos impuestos; sujeto, hecho imponible, alcuota, tasa o tarifa del gravamen, y solo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos

provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.

En la Ley de Ingresos de la Federación<sup>46</sup> se contienen además de los ingresos tributarios, otros no tributarios como son los productos; las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado; ingresos por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado, y los aprovechamientos que son los ingresos que percibe el Estado por sus funciones de derecho público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

La fracción IV del artículo 74 Constitucional, consagra en forma expresa, la iniciativa del Ejecutivo Federal para promover la Ley de Ingresos, así como el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, como una obligación a su cargo.

En esta iniciativa que se envía al Congreso, se incluye una exposición de motivos en la que se resumen las consideraciones de orden económico y de política fiscal que lo inspiran. Y es así como en el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación se establece la clasificación de los ingresos a percibir por la Federación para el ejercicio correspondiente, e inicia esta clasificación como sigue:

- I. Impuestos.
- II. Aportaciones de seguridad social.
- III. Contribuciones de mejoras.
- IV. Derechos.
- V. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.
- VI. Productos.
- VII. Aprovechamientos.

---

<sup>46</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1996, D. O. F. de fecha 14 de diciembre de 1995.

VIII. Ingresos derivados de Financiamientos.

IX. Otros ingresos.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal<sup>47</sup> (art. 31), corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la encomienda de cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes, así como los del Distrito Federal (fracción XI), intervenir en todas las operaciones en que se haga uso del crédito público (fracción VI) y manejar la deuda pública de la Federación y del Distrito Federal (fracción V).

Todas las cantidades que se recauden por cualquiera de las dependencias federales por concepto de fondos y valores a favor del Gobierno Federal, deben concentrarse en la Tesorería de la Federación y no pueden destinarse a fines específicos, salvo los casos que expresamente determinen las leyes. Las cantidades que se recauden deben reflejarse, cualquiera que sea su forma o naturaleza, tanto en los registros de las oficinas recaudadoras y de la propia Tesorería como en la Cuenta de la Hacienda Pública Federal.

En nuestro país, el nivel del gasto público, consideramos que debe guardar correspondencia con el total de ingresos tributarios y no tributarios que recibe el sector público; y en materia de coordinación fiscal, mencionaremos que con el afán de lograr un equilibrio presupuestal y buscando aplicar políticas que nos lleven a un fortalecimiento del sistema impositivo, se crea el Plan Nacional de Desarrollo, cuya filosofía es lograr una mejor distribución del gasto público, con el objetivo fundamental de la recuperación del crecimiento con estabilidad de precios y el mejoramiento económico productivo del nivel de vida de la población.

En alusión a este documento, comentaremos como antecedente que en el anterior Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994<sup>48</sup>, en su presentación (5.1.2. Política de Gasto Público) se estableció que la política de gasto público

---

<sup>47</sup> Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. D. O. F. de 28 de diciembre de 1994.  
<sup>48</sup> Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de mayo de 1989.

federal, además de fomentar el ahorro y apoyar la estabilidad de precios, atendería a la ejecución de las siguientes acciones:

- La elaboración de proyectos de Presupuesto de Egresos de la Federación a partir de los criterios señalados en el Plan, asegurando que la propuesta de asignación de recursos que se hiciera a la H. Cámara de Diputados fuera congruente con la atención prioritaria a la infraestructura social, la infraestructura económica y las demandas de los grupos de más bajos ingresos;

- El avanzar hacia una mayor descentralización y coordinación en la asignación del presupuesto con la participación de las entidades federativas,

- El usar la asignación de gasto federal como una forma de estimular el desarrollo de obras,

- El mejorar los sistemas contables de las entidades de la Administración Pública Federal, con el registro adecuado de transferencias y subsidios, etc.

Al respecto, creemos que no basta con la ejecución de las acciones previstas, puesto que en el entorno económico influye además la captación del ahorro externo, el tipo de cambio y la política fiscal que se adopte, por lo tanto, se deben prever los resultados de las mismas, por lo que opinamos que estas acciones no dieron los resultados que se esperaban y como ejemplo, debemos recordar los acontecimientos durante 1994 en Chiapas, derivados de la marginación de los indígenas, así como la devaluación de nuestra moneda.

En el vigente Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000<sup>49</sup> (5.6.1. Finanzas Públicas) ha quedado establecido mantener una estricta disciplina fiscal que permita que las finanzas públicas no sean un factor de desequilibrio, que contribuyan a impulsar el crecimiento económico en condiciones de creciente estabilidad de precios.

Esto significa que el nivel del gasto público deberá guardar correspondencia con el total de ingresos tributarios y no tributarios que recibe el sector público.

---

<sup>49</sup> Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- 1995. P. 145.

En este mismo contexto, se establece que el gasto público tendrá una orientación prioritaria hacia el desarrollo social y la inversión en sectores estratégicos. Su objetivo es no solo destinar una mayor cantidad de recursos, sino también lograr un uso más eficiente de los mismos.

En materia de ingresos públicos, en este documento se considera que el sistema fiscal debe generar una base de ingresos, suficiente y permanente compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas. También se establece que la reforma fiscal para el ahorro y la inversión se debe complementar con el mejoramiento de la administración tributaria para propiciar un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales y un aumento en el universo de contribuyentes, con lo que se busca no solo promover el ahorro privado y alentar la inversión, sino que, también se asegure un financiamiento equilibrado de las actividades públicas.

En este sentido, comentaremos que se trata de corregir los errores en que se incurrió en el anterior Plan y que se están adoptando medidas que permitan la recuperación de la estabilidad económica y el fortalecimiento de las finanzas públicas a fin de consolidar esa estabilidad y se recupere la actividad productiva y el empleo.

## II.5. LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

En materia contributiva, es el Derecho Fiscal el que regula no solamente la obligación del contribuyente consistente en el deber que se tiene de entregar una cantidad de dinero al Estado por haberse causado una contribución, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que además prevé otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer término.

Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales<sup>50</sup>. En las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad).

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, no se expresa la calificación de sustantiva o formal.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin<sup>51</sup> como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

<sup>50</sup> Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Segunda Edición.- Edit. Harla, S. A. de C. V.- México, 1994. P. 109.

<sup>51</sup> Margáin Manautou Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México, 1983.- P. 246.

Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como "aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie".

Podemos observar que ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal o relación tributaria sustantiva, como la nombra De la Garza muy semejante al concepto de obligación que existe en el Derecho Privado, así pues, es conveniente establecer algunas semejanzas y diferencias para estar en aptitud de distinguir cuándo estamos frente a una obligación fiscal. Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margáin<sup>52</sup>, señalamos principalmente las siguientes:

a) La obligación tributaria es de Derecho Público, o sea, siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, en el Derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada para su cumplimiento, a normas de Derecho Público, v.gr.: cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista una partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal;

---

<sup>52</sup> Ob. cit. (51) P. 245.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la Ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.

c) En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;

d) En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado;

e) En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer;

g) La obligación tributaria tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación de Derecho Privado no.

De lo anterior podemos desprender que siendo la obligación tributaria el contenido de una relación jurídica obligatoria, supone, como es natural, la existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor.

Ahora bien, el primer elemento que interviene en las relaciones tributarias es el sujeto. El sujeto es de dos clases, o mejor dicho, en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo<sup>53</sup>.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y los Estados, salvo algunas limitaciones constitucionales pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos; en cambio, el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las Legislaturas de los Estados, y el Municipio solo tiene la facultad de recaudarlos.

---

<sup>53</sup> Flores Zavala Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Trigésimaprimer Edición.- Edil. Pomúa, S. A. México, 1995, n. 45.



En los siguientes puntos, analizaremos los sujetos de la relación tributaria.

## II.5.1.- SUJETO ACTIVO.

En el Derecho Tributario, existe un solo sujeto activo de la obligación fiscal y es el Estado; solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

En los Estados organizados políticamente como federaciones, no solo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria, México y Estados Unidos de América son ejemplo de este tipo de organización política y del de la potestad tributaria en forma paralela.

Como se ha reconocido, el Estado, con el fin de lograr el bien común, es decir, el bien de las mayorías, necesita de recursos y una fuente muy importante son los recursos tributarios.

Al respecto el Dr. Herbert Bettinger<sup>54</sup> menciona: "En el ámbito de la finanza pública, el recurso tributario desempeña un papel cada vez más importante en la generación de los ingresos que el estado requiere para hacer frente al gasto. Los recursos tributarios son un medio sano de financiamiento, ya que la recaudación es producto de la generación de la riqueza interna de los ciudadanos; con ello se ha evitado, en la medida de lo posible, acudir a instrumentos que afectan la estabilidad macroeconómica y se ha incorporado a un mayor número de mexicanos a las labores del desarrollo a través de su contribución fiscal".

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra la fuente de donde emana la obligación de contribuir con los gastos

---

<sup>54</sup> Bettinger Barrios Herbert, et al.- Capítulo IX.- El Sistema Fiscal Mexicano en México a la Hora del Cambio.- Edit. Cal y Arena.- México, 1995.

públicos. Así, textualmente, la fracción IV del Artículo 31 Constitucional menciona entre las obligaciones de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sin embargo no solamente los mexicanos tenemos esa obligación, también los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional, deben pagar impuestos, que forman parte de las contribuciones como lo veremos más adelante.

### ***FEDERACION.***

Como sujeto activo con supremacía está la Federación, toda vez que en la fracción VII del Artículo 73 Constitucional se menciona que el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. En el mismo precepto, en su fracción XXIX se consigna como facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones sobre:

- 1º. Comercio exterior.
- 2º. Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3º. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- 4º. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5º. Especiales sobre:
  - a) Energía eléctrica;
  - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d) Cerillos y fósforos;
  - e) Aguamiel y productos de su fermentación;
  - f) Explotación forestal; y
  - g) Producción y consumo de cerveza.

Se han dado diferentes interpretaciones sobre si corresponde a la Federación establecer impuestos únicamente sobre los conceptos expresamente enunciados y entonces los Estados podrían imponer gravámenes sobre todo lo que no está citado.

Si se tomara la literalidad de la fracción XXIX, se llegaría a concluir que las Leyes de los impuestos como al valor agregado, sobre la renta, especial sobre producción y servicios y otras, son inconstitucionales.

Al respecto, Emilio Margáin Manautou<sup>55</sup> indica:

"De la lectura de la fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional surge de inmediato la cuestión siguiente: lo que grava la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre la Renta y algunos de los Impuestos especiales, no está delegado a la Federación, luego ¿por qué el Congreso de la Unión ha expedido esas leyes impositivas?

La fracción que se comenta, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, ha originado dos tesis interpretativas:

1ª. En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional; o en otras palabras que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

2ª. La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación puede establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

---

<sup>55</sup> Margáin Manautou Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- P. 250.

La primera tesis es la que priva en la actualidad."

El sistema fiscal mexicano, a través de la Constitución, ha generado grandes problemas económicos para el desarrollo de los Estados miembros en virtud de las limitaciones tributarias que se imponen a éstos, limitaciones que hasta cierto punto son justificadas, pues de otra manera se originaría un poder federal débil cuya existencia estaría amenazada por el poderío de los Estados.

La tendencia que se sigue es que los impuestos sean materia impositiva federal y los Estados han convenido en no gravar determinados rubros adhiriéndose al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

### ***ESTADOS.***

Se señaló líneas arriba la concurrencia de facultades en materia tributaria que tienen la Federación y los Estados.

También existen diversas corrientes, una señala que los Estados tienen la potestad tributaria en el Artículo 124 Constitucional que menciona "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados".

En materia tributaria y como lo disponen las fracciones IV a VII del artículo 117 de la propia Constitución, los Estados no pueden, en ningún caso:

- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
- V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

Otra de las afirmaciones es que el Artículo 124 no es aplicable a la materia tributaria, sino que el poder tributario de los estados dimana del texto del artículo 40 que les da soberanía y autonomía a los mismos, al disponer que "es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental".

De la lectura de los preceptos anteriores tenemos que está definido lo que es competencia exclusiva de la Federación y lo que los Estados no pueden gravar y además que los Estados se reservan las facultades que expresamente no están concedidas a funcionarios federales, entonces lo que no está señalado como prohibido son las facultades concurrentes que tienen tanto la Federación como los Estados, doctrinalmente, en relación con el ámbito Constitucional de los impuestos.

### ***MUNICIPIOS.***

El Municipio, como el tercer ente señalado como sujeto activo, tiene su sustento en el Artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es el más débil de los tres sujetos citados Constitucionalmente y aunque si bien es cierto que en la reforma que en 1982 se hizo a la fracción IV del precepto en comento se indica que los Municipios administrarán libremente su hacienda, también lo es que la misma se forma de los rendimientos de los bienes

que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

En el mismo ordenamiento queda establecido que en todo caso, los Municipios:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Del mismo ordenamiento se observa que los Municipios como parte de la división territorial de los Estados, quedan subordinados a éstos y a la Federación en materia tributaria.

La Legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles<sup>56</sup>.

### ***LA COORDINACION FISCAL.***

La coordinación fiscal se define como la participación proporcional, que por disposición de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley, se otorga a las entidades federativas en el rendimiento por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal Segunda Edición.- Editorial Harla, S. A de C. V. México, 1995. P. 140.

<sup>57</sup> Arriola Vizcaino Adolfo.- Derecho Fiscal. México, Edit. Themis, 1989, P. 115. Ob. cit. por Bettinger Herbert.- México a la Hora del Cambio.- Cal y Arena.- México, 1995. P. 286.

En México, el Estado busca evitar la doble o múltiple tributación interior, y a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por el texto constitucional de los campos impositivos federales, estatales y municipales.

En la práctica tenemos que dada la evolución de la sociedad, se ha buscado una redistribución de facultades y recursos entre los integrantes del pacto federal. Este pacto federal se sustenta en la propia Constitución y en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal vigente desde 1980; sistema contemplado en la Ley de Coordinación Fiscal, la cual se ha adecuado a través del tiempo a la dinámica de la sociedad.

Así tenemos que la Ley de Coordinación Fiscal tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento, entendiéndose por entidades a los Estados y al Distrito Federal.

El mecanismo de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es a través de Convenios celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Estados<sup>58</sup>.

También los Municipios participan de los rendimientos de las contribuciones, en la forma y lineamientos enunciados en la Ley de Coordinación Fiscal.

El actual gobierno de la República, dentro del Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000 tiene proyectado fortalecer el federalismo fiscal, que contempla una redistribución de facultades y recursos entre los integrantes del pacto federal, cuyos objetivos son fortalecer la economía de las Entidades Federativas y Municipios, que conllevaría fortalecer sus haciendas públicas, canalizarles

---

<sup>58</sup> De la Garza Sergio F.- Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1994. P. 252.



mayores recursos y responsabilidades, así como promover la generación de ingresos propios.

## II.5.2.- SUJETO PASIVO.

En México, en los términos del Derecho Común solo las personas físicas o morales pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues solamente a ellas se les considera contribuyentes tanto en nuestro Código Fiscal de la Federación, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.

El Código Fiscal anterior<sup>59</sup> al vigente, contemplaba en el artículo 13 que el 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. En la actualidad el ordenamiento de referencia no utiliza esta definición, sino que señala a las personas físicas y a las morales como las obligadas a contribuir para los gastos públicos.

En tal virtud, consideramos necesario analizar a estos sujetos de obligaciones fiscales, para tener una idea más o menos completa del Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo de la obligación (deudor) es el contribuyente, él es el indicado por la ley a contribuir a costear los gastos del estado mientras se cumplan 3 requisitos:

- 1.- Proporcional,
- 2.- Equitativo,
- 3.- Para sufragar gastos del Estado.

---

<sup>59</sup> Código Fiscal de la Federación de 1967.

Las funciones y servicios públicos realizados por el Estado son los medios con los cuales se mantiene el orden jurídico político, esencial para la protección de aquellos derechos del contribuyente.

En primer término, resulta esencial que la ley indique al sujeto contribuyente, no con el objeto de poner a su cargo solo el ingreso de la prestación, cosa que puede no hacer, sino porque con respecto a él tendrá que verificarse necesariamente el hecho imponible para que la obligación pueda ser exigible. En efecto deben de producirse estos dos pasos:

- 1) Que el hecho imponible se produzca y que él sea verificado por el fisco y
- 2) Que ese hecho producido y verificado sea atribuido o imputado a ese sujeto contribuyente.

Por lo general, las leyes establecen como momento de exigibilidad el de la verificación del hecho imponible. Mientras tanto correrá el plazo de la prescripción, y al no conocerse el sujeto imputado, pues no podrán dirigirse contra él las sanciones tendientes a interrumpirla.

Por último, esa determinación del sujeto contribuyente también es necesaria a efecto de comprobar si los instrumentos de política económica y social -perseguida por el Estado mediante el empleo de los tributos, hoy más que nunca convertidos en verdaderos instrumentos de esa política- cumplen o no eficientemente los fines tenidos en vista, sin que el fenómeno de la translación tributaria llegue a distorsionar los fines propuestos del Estado.

La ley puede establecer un sujeto pasivo de la recaudación distinto del contribuyente que ella establece como sujeto pasivo de la obligación. Se les conoce comúnmente con la denominación genérica de responsables y agentes de retención, y lo son en verdad, puesto que para ellos la ley crea la obligación de ingresar el tributo, es decir, es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria<sup>60</sup>.

<sup>60</sup> Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario.- Edit. Limusa.- 1988, P.119

De ahí que nosotros llamemos, a esos agentes de retención, sujetos pasivos de recaudación; con esto queremos significar que sobre ellos pesa más que una obligación tributaria, una obligación administrativa, la que se instituye, como hemos dicho, en razón de la mejor y más segura recaudación. En este caso, encontramos a la figura del responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica, hasta donde es posible, la actividad de recaudación.

En algunos impuestos las leyes solamente establecen el hecho imponible y los presupuestos que una vez producidos han de hacer exigible la obligación tributaria, sin poder especificar "nominativamente" el total de sujetos obligados al pago del tributo.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es también sujeto pasivo de otras obligaciones administrativas que son conexas con la tributaria, obligaciones que se establecen por causa de la recaudación.

Hemos comentado que la relación tributaria como cualquier otra relación jurídica se establece entre dos sujetos: un sujeto activo que impone y recauda el tributo (que en este supuesto es el Estado) y un sujeto pasivo que se encuentra obligado al mismo; y es a este último al cual nos referimos.

En la opinión de Flores Zavala, es sujeto pasivo de un impuesto "el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en cuenta al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel"<sup>61</sup>.

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas físicas o morales pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que

---

<sup>61</sup> Flores Zavala E.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.- Los impuestos.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1995. P. 54.

constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.

Sobre este problema la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puedan reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, resulta que es estrecha la dicotomía tradicional de personas físicas y personas jurídicas, pues siempre que se esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, independientemente del tratamiento que les de el Derecho Privado a propósito de la personalidad, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permitan que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una unidad diferente a los miembros que la forman, y que se convierten en sí mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndoseles, así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal.

La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad del ente y para realizar los negocios de su comercio jurídico<sup>62</sup>.

La idea del sujeto responsable tiene su origen en los Derechos Civil y Penal. En materia civil, se deriva de la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones, en donde un tercero responde por la conducta de la persona, lo que genera la responsabilidad objetiva y la responsabilidad sustituta; en Derecho Penal se origina por la comisión de delitos, con la característica de solidaridad.

---

<sup>62</sup> Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Segunda Edición.- Edit. Harla, S. A de C. V. México, 1994. P. 148.

En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Independientemente de lo anterior, en esta materia la ley no hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como responsabilidad solidaria y en forma taxativa los regula, por lo que, al realizarse estos supuestos los sujetos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal<sup>63</sup>.

Conforme a estas consideraciones, mencionaremos que el artículo 26 del Código Tributario en vigor, establece quienes adquieren la responsabilidad solidaria ante el fisco, y entre otros mencionaremos a<sup>64</sup>:

I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes les obliguen a recaudar.

II.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que se adeuden en casos de quiebra.

III.- Quienes ejerzan la patria potestad o tutela por contribuciones a cargo del representado.

IV.- Quienes manifiesten su voluntad de asumir dicha responsabilidad.

En estos supuestos, la responsabilidad comprende además los accesorios excepto las multas, aunque esta excepción no impide que los responsables solidarios puedan sancionarse por actos u omisiones propios.

### **LA CAPACIDAD.**

Conforme al Derecho Común, la capacidad es el atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, por lo que nos permite diferenciar la capacidad de goce y de ejercicio.

---

<sup>63</sup> Ob. Cit. (80) P. 120.

<sup>64</sup> Código Fiscal de la Federación. D. O. F. de fecha 15 de diciembre de 1995.

En la concepción tradicional de la Teoría del Derecho, la capacidad de ejercicio consiste en la aptitud del sujeto para ejercer derechos y contraer obligaciones; pero en materia tributaria esta se transforma, ya que para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones ex-lege, que surgen por disposición de la ley cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en la hipótesis normativa.

Abundando en este atributo, mencionaremos que cuando el legislador estructura el hecho imponible generalmente no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al Derecho Común, sino que solo identifica el hecho situación de derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho generador queda sujeta a la relación jurídico tributaria. Por lo tanto, si un menor tiene propiedades o ingresos diversos comprendidos en el hecho imponible, por ese solo hecho adquiere la calidad de contribuyente.

Se dice que algunas circunstancias como la edad, el estado civil, el sexo, la naturaleza legal de la sociedad, la profesión, arte u oficio, etc., modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo. En nuestra opinión, tales circunstancias no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso.

Ahora bien, como lo mencionamos anteriormente, el Estado se encuentra legitimado para imponer contribuciones que permitan su subsistencia, dentro de su ámbito de soberanía territorial.

Esta soberanía o potestad tributaria requiere de algún elemento o factor que le permita relacionar o vincular concretamente a los sujetos pasivos del tributo; es decir, a partir de ciertos criterios y observando sus limitaciones, requiere del establecimiento de factores de vinculación, esto es, aquellos elementos o circunstancias de carácter objetivo o subjetivo, de tal relevancia que al concurrir en la situación jurídica de una persona física o moral, provocan la sujeción de la misma a la potestad tributaria de un determinado Estado.

### ***EL DOMICILIO.***

Este concepto es otro de los elementos de la personalidad con relevancia en materia tributaria; de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y el cumplimiento de las obligaciones. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, establece que el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro; el lugar en que se halle.

Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado, dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración.

La legislación fiscal contempla la regulación del domicilio en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, estableciendo la diferencia entre el de las personas físicas y el de las personas morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en que se realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes.

### ***LA NACIONALIDAD.***

Es el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para los gastos públicos de ese país, independientemente de donde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cual sea el lugar de origen de sus ingresos o donde estén ubicados sus bienes. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, se estableció hasta 1980 en su artículo 3º, fracción I, que eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.



En nuestro derecho, la nacionalidad se maneja como factor de vinculación en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

De este factor podemos decir que el legislador ha excluido de la legislación secundaria a la nacionalidad como factor concreto de vinculación; sin embargo, el principio constitucional existe y puede ser aplicado en cualquier momento.

### ***LA RESIDENCIA.***

Las personas están obligadas al pago de contribuciones en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia.

Es probablemente el elemento más importante en función del nacimiento de la relación tributaria, pues relaciona directa o indirectamente al Estado con las personas que en él residen.

El artículo 9º del Código Fiscal de la Federación en vigor, dispone que se consideran residentes en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo aún cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a).

II.- A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas y morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o en el caso de residentes en el extranjero el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país y/o en su defecto el que designen.

### ***LOS EXTRANJEROS.***

Al respecto, existe discusión en el sentido de que si las leyes mexicanas son aplicables a los extranjeros, es decir, si éstos están obligados a tributar en México cuando residan en el país, tengan establecimiento permanente en territorio nacional u obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio mexicano.

En este sentido debemos señalar que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política del país, únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos... etc. y coincidimos con Flores Zavala en que aún cuando este precepto constitucional sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni ésta disposición ni ninguna otra de la misma Constitución prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o en él se genere la fuente de riqueza.

En tal virtud, al guardar silencio respecto de los extranjeros nuestra Carta Magna, otros ordenamientos secundarios como son el Código Fiscal de la Federación o la Ley de Nacionalidad o de Naturalización sí los consideran obligados al pago de contribuciones puesto que al hacer uso de nuestras instituciones públicas en igualdad de circunstancias que los mexicanos, justo es

que también en igualdad de condiciones, se les grave en forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes en la contribución para el gasto público.

Un ejemplo de esta hipótesis además, la encontramos implícita en el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ordenamiento regulador de los ingresos de la Federación.

### II.5.3.- HECHO GENERADOR.

En nuestro país, se conoce con el nombre de causación al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Es en este momento exacto el que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, cuando se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Tratándose de situaciones jurídicas, el hecho generador es considerado ocurrido desde el momento en que se constituyen definitivamente, de conformidad con el derecho aplicable.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias se le ha dado en llamar haciéndose eco de Jarach, hecho imponible.

En cuanto a la definición de hecho imponible, nos acogemos a la formulada por Sainz de Bujanda<sup>65</sup> y nos dice que "es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o bien, "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, a su vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible es la situación o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un

---

<sup>65</sup> Citado por Rodríguez Lobato Raúl.- Derecho Fiscal.- Edit. Harla, S. A. de C. V. P. 115.

hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer. El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general<sup>66</sup>.

La doctrina coincide en forma absoluta en que "la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales".

Flores Zavala<sup>67</sup> afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

---

<sup>66</sup> Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario.- Edit. Limusa.- México, 1988. P. 119.

<sup>67</sup> Citado por Rodríguez Lobato Raúl.- Ob. cit. P. 124.

## **CAPITULO III**

### **EL PRINCIPIO DE EQUIDAD**

---

---

- III.1. CONCEPTO DE EQUIDAD, RESEÑA HISTORICA.
- III.2. CORRIENTES HISTORICO-FILOSOFICAS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD.
- III.3. LA EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA.
- III.4. LA EQUIDAD EN EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO (INTERPRETACION DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA).

### III.1. CONCEPTO DE EQUIDAD, RESEÑA HISTORICA.

La influencia de la Filosofía del Derecho en la vida social y en la actividad del Estado, es de la mayor importancia.

Como el derecho es elemento necesario de la sociedad y ésta a su vez es necesaria al hombre, claro está que una correcta concepción filosófica del derecho contribuye eficazmente al perfeccionamiento del orden jurídico concreto de que se trata, al de la sociedad y al de los hombres que la integran.

La historia nos enseña que el progreso de un pueblo depende fundamentalmente de las instituciones jurídicas que lo rigen. Si estas garantizan las libertades humanas, las actividades legítimas, y reglamentan debidamente las formas de convivencia social naturales y en este sentido necesarias al hombre, el progreso material y espiritual de la sociedad de que se trate, es su resultado lógico.

Se ha dicho, con razón, que un pueblo sólo puede progresar cuando cuenta con un buen gobierno, y es evidente que un buen gobierno se funda siempre en un auténtico orden jurídico, en un derecho justo.

Es la filosofía del derecho la que tras el planteamiento riguroso de los problemas que implica la formulación de un ordenamiento jurídico, ofrece las soluciones adecuadas a esos problemas, de acuerdo con los primeros principios de derecho.

La equidad juega un papel sumamente importante en la aplicación del derecho; exige pues una particular prudencia en los jueces y encargados en general de interpretar la ley y de aplicarla. Esa prudencia que se requiere en quienes deben ejecutar órdenes o mandatos contenidos en la Ley, prudencia que consiste en obedecer inteligentemente.

Santo Tomás, mediante la Suma Teológica enseña que "frecuentemente ocurre que una disposición legal útil a observar para el bien público, como regla

general, se convierte en ciertos casos, en extremadamente perjudicial": es claro que en estos casos interviene el principio de equidad; atemperando el rigor de la ley escrita, y restaurando de este modo, el imperio de los fines esenciales del derecho, lo cual equivale hasta cierto punto en un régimen constitucional, a aplicar preferentemente la ley suprema, y no la secundaria que se le opone.

Así pues, consideramos que la equidad es el criterio racional que exige una aplicación prudente de las normas jurídicas al caso concreto, tomando en cuenta todas las circunstancias particulares del mismo, con miras a asegurar que el espíritu del derecho, sus fines esenciales y sus principios supremos, prevalezcan sobre las exigencias de la técnica jurídica.

Debemos recordar que los fines primordiales del derecho natural - al que definiremos como el conjunto de criterios racionales supremos que rigen la vida social y que constituyen los fines propios de toda ordenación jurídica de la sociedad, así como de principios y normas implicados en ellos o que se deducen lógicamente de tales criterios, y que representan la estructura permanente y necesaria de toda construcción jurídica positiva - forman la base imprescriptible de toda equidad legal<sup>68</sup>.

Con el presente tema pasaremos a precisar el concepto de equidad.

El concepto equidad, proviene del latín *aequitas-ates*, igualdad de ánimo. El antecedente histórico directo de este concepto se encuentra en Aristóteles, quien habla de la *Epikeya* como la prudente adaptación de la ley general, a fin de aplicarla al caso concreto. La equidad era para Aristóteles, en sí, una forma de la justicia.

Este concepto de Aristóteles ha perdurado a través del tiempo sin haber sido modificado en substancia.

En la Edad Media los escolásticos consideraron la equidad como un correctivo del derecho, correctivo indispensable para que el derecho no perdiese su fin auténtico.

---

<sup>68</sup> Preciado Hernández Rafael.- Lecciones de Filosofía del Derecho.- Edit. Jus.- México, 1970. P.230.



En época moderna, Lumia ha definido la equidad como el juicio atemperado y conveniente que la ley concede al juez en algunos casos, cuando la singularidad de ciertas relaciones se presta mal a una disciplina uniforme. Lumia expone que la equidad no debe confundirse con el mero arbitrio, porque esto significaría un mal uso por parte del juez de sus poderes; en cambio cuando decide conforme a equidad respeta aquellos principios de justicia que se encuentran recibidos por el ordenamiento jurídico positivo o que son compartidos por la conciencia común<sup>69</sup>.

Es evidente desde luego, que la equidad no se identifica con la justicia, sino que la supone pues se refiere a la aplicación del derecho. Aunque el derecho es una adaptación técnica de los principios racionales que rigen la actividad social humana, a las circunstancias concretas de la vida real, está constituido fundamentalmente por normas que contienen prescripciones de carácter general, relativas a las necesidades ordinarias de un medio social determinado, y que por esto mismo responden a las costumbres normales, a lo que ocurre más a menudo. De ahí el problema que plantea su aplicación: consistente en determinar si un caso dado está comprendido en la regla general. Problema que pide solución a dos cuestiones, según que se le contemple desde el punto de vista de la regla o desde el punto de vista del caso; ya que importa, por una parte, fijar el sentido y alcance precisos de la norma jurídica de cuya aplicación se trata, y por la otra, determinar las circunstancias particulares del caso concreto<sup>70</sup>. Con razón se ha dicho que la aplicación del derecho reviste la forma de un silogismo, en el que la premisa mayor es la norma jurídica que se pretende aplicar, la premisa menor es el caso considerado, y la conclusión es el dispositivo de la sentencia judicial o de la resolución administrativa. El ejemplo del silogismo sirve para distinguir claramente los dos problemas que plantea la aplicación del derecho; pues ya sabemos lo difícil que es en el orden práctico establecer lógicamente una premisa mayor, así como reducir a una premisa menor, la complejidad de un caso real.

---

<sup>69</sup> Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1985. P. 80.

<sup>70</sup> Ob. Cit. (68) P. 30.

El concepto de equidad guarda una estrecha relación con los principios generales del derecho en lo que se refiere a la interpretación de las leyes. Recordemos que, como una de las fuentes formales del derecho, se puede decir que es el último de los recursos de los que el juzgador puede valerse para resolver las cuestiones sometidas a su conocimiento y es por ello que consideramos que existe relación entre este principio y la equidad.

Para ciertos tratadistas, principios generales son los del derecho romano; algunos afirman que se trata de los universalmente admitidos por la ciencia, y otros, los identifican con los del derecho justo o natural.

Cuando se afirma que los principios generales son los del derecho natural, quiere decirse que, a falta de disposición formalmente válida, debe el juzgador formular un principio dotado de validez intrínseca, a fin de resolver la cuestión concreta sometida a su conocimiento.

No podemos perder de vista que en aquellos casos en que las fuentes formales resultan insuficientes para procurar a la autoridad judicial un criterio de solución, quedan los jueces y tribunales colocados en una situación muy semejante a la del mismo legislador, pues así como éste, al realizar su actividad ha de preocuparse por transformar en preceptos formalmente válidos los principios generales del derecho o, como sería preferible decir, las exigencias de la justicia, el juez está obligado a establecer las normas de decisión para los casos imprevistos no de manera arbitraria, sino en la misma forma en que el legislador lo habría hecho, de haberlos tenido presentes. La única diferencia que existe entre estas dos actitudes, radica en que el legislador debe formular reglas de índole abstracta, aplicables a un número indefinido de casos, en tanto que el juez ha de descubrir la norma de solución para una situación singular<sup>71</sup>.

Algunos tratadistas como Pachioni y Rotondi niegan la posibilidad de identificar la equidad con los principios generales del derecho; otros, como Osilia y Maggiore<sup>72</sup>, hacen de aquella un principio general. (Giovanni Pachioni: Corso di

<sup>71</sup> García Máynez E.- Introducción al Estudio del Derecho.- Edit. Porrúa, S. A.. México, 1983. P. 372.

<sup>72</sup> Ob. Cit. (71) P. 374.

diritto civile. Delle leggi in generale. Cap. IV, págs. 55-83. Mario Rotondi: Equidad y Principios Generales de Derecho. Tomo II, núm. I, págs. 51-56 de la citada revista. Osilia: L' equità nel diritto privato. Roma, 1923. G. Maggiore: L' equità e il suo valore nel diritto. Riv. Internaz. di filosofia del diritto. 1923, págs. 256-287.)

Según Osilia, "toda ley, cuando no es un acto de arbitrio individual, se inspira necesariamente en una cierta idea de equidad que precede a la determinación de la esfera de libertad de cada uno, a la reglamentación de sus relaciones, al modo de dirimir sus conflictos. La ley, bajo este aspecto, es la expresión más auténtica de la equidad, y esta equidad es concebible con el procedimiento de abstracción de los principios generales del derecho positivo, con los cuales se identifica".

Giuseppe Maggiore por su parte, expresa que "la equidad no es una fuente, sino la fuente de derecho por excelencia y, por tanto, sería innecesario que el legislador la enumerara entre ellas para que desplegase en la vida concreta del derecho todo su valor; sería siempre fuente de éste aun cuando jamás se le mencionara".

"Por motivos tanto históricos como filosóficos, consideramos que bajo el nombre de principios generales se ocultan en realidad los principios generales de la equidad". Mario Rotondi y Giuseppe Pachioni, defensores de la tesis contraria, no creen posible formarse de la equidad otro concepto distinto al de un llamado excepcional del juez a su inspiración de ciudadano probo y honesto, no obligándole a inspirarse en los principios generales de su sistema, sino a elegir en el caso práctico aquellos matices que no tienen su fundamento específico en una disposición expresa, ni genéricamente pueden dar origen a un principio directivo del sistema. Con esta posición, definen la función de la equidad en nuestro sistema jurídico, considerándola como un recurso del juez para salir de la duda, por medio de los principios generales del derecho. En otras palabras, cuando no se puede resolver una controversia con una disposición concisa y explícita de la ley, no siempre se necesita recurrir a la analogía o, cuando el caso es todavía dudoso, a los principios generales del derecho, sino que hay casos en

que el recurso genérico y previo a la equidad del juez, quitará toda duda respecto de la solución de los casos específicos.

Pachioni asegura que los legisladores no han querido dejar la solución de casos no considerados por disposiciones de ley aplicables directamente, o por vía de analogía, al equitativo arbitrio del juez, pues que en todos los casos en que ha querido, y como cosa absolutamente excepcional, recurrir a este remedio, lo ha dispuesto expresamente, conviene concluir que los llamados principios generales de derecho no pueden ser identificados con los principios, o sea, con las exigencias de la equidad.

En un Estado de derecho como el nuestro, la seguridad jurídica demanda que los jueces llamados a resolver una controversia, cumplan su cometido aplicando con la mayor fidelidad posible, los preceptos de la ley escrita; pero cuando en un determinado caso no hay ley aplicable y se han agotado los recursos que brinda la interpretación, la justicia exige, y el derecho positivo permite que el juzgador se inspire en criterios de equidad, ya que no está autorizado para abstenerse de resolver contiendas.

En tal virtud, la seguridad jurídica no sufre mengua alguna, pues la armonía que debe existir en todo sistema, impide al intérprete dictar una resolución contraria a los textos legales.

La aplicación del criterio de equidad en los casos en que existe laguna en el derecho legislado, permite conciliar las exigencias de justicia con las de seguridad jurídica.

En nuestro Derecho Mexicano, el artículo 14 Constitucional, último párrafo da lugar a la aplicación del criterio de equidad al señalar que "en los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho". Si se acepta que la equidad es el principio más general de los principios del derecho, se tiene que admitir que desempeña entre nosotros un papel supletorio y que, en los casos en que no hay ley aplicable a una

situación especial y el juez ha agotado los recursos de interpretación jurídica, puede y debe inspirarse al dictar su sentencia, en principios de equidad.

En nuestro país se manifiesta la equidad expresamente en el artículo 17 de la legislación laboral<sup>73</sup> y como ya hemos visto, en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política. Asimismo, existen otras normas que tácitamente se refieren a la equidad, haciendo de ella un recurso de que el juez puede valerse, cuando no hay ley aplicable y se ha recurrido inútilmente a los procedimientos que ofrece la interpretación jurídica. (Artículos 18, 19, 20 y 1857 del Código Civil en vigor)<sup>74</sup>.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en relación con la equidad la siguiente tesis:

“Mientras haya normas legales de aplicación al caso, no hay por que tratar de corregirlas, sustituyéndolas por un criterio subjetivo; mientras la ley no haya reconocido positivamente los dictados de la equidad, éstos no constituyen el derecho, y los jueces cometerían grave error si quisieran modificarla en obsequio a aquella, o mejor dicho, de lo que consideran como equidad, en nuestro derecho, valor jurídico correctivo o supletorio de las normas legales.”

Efectivamente, en nuestro derecho, la equidad no tiene valor jurídico correctivo de las normas legales, por lo que estamos completamente de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia en su afirmación sostenida en este sentido, pues existiendo ley aplicable a caso determinado, no está el juez autorizado para corregirla, so pretexto de que su aplicación estricta implicaría el realizar una injusticia, sin embargo, no aceptamos la otra tesis que afirma que en el Derecho Mexicano no tiene la equidad valor supletorio ninguno, pues aún cuando no se reconozca que la equidad es el más general de los principios del derecho, se tendrá que aceptar que hay varias disposiciones, como las mencionadas en párrafos anteriores, que de manera expresa o tácita, directa o indirecta, refiérense a la equidad, haciendo de ella un expediente al cual el juez puede recurrir cuando

---

<sup>73</sup> Ley Federal del Trabajo. Edición 1996. Edit. Porrúa, S. A. México, 1996.

<sup>74</sup> Código Civil para el Distrito Federal Edición 1996. Edit. Porrúa, S. A., México, 1996.

no hay norma aplicable y las reglas de la interpretación jurídica han resultado impotentes para ofrecer solución.

Concluiremos este tema señalando que en materia contributiva no hay que olvidar que no es válida la interpretación de las leyes, sin embargo, el derecho estatal no debe, pues, ser inflexible, puesto que no es perfecto, y para suplir esta imperfección del legislador, es necesaria la equidad del juzgador ya que la equidad viene a corregir los errores o a llenar los vacíos de la ley. No puede el legislador prever todos los casos que se pueden presentar en la realidad, ni puede preverlos siempre con justicia. La legislación del Estado, por eso, no debe ser dura e inflexible como el granito, sino dúctil y maleable como la cera. Aristóteles señala: "el hombre equitativo es el que no sostiene su derecho con extremado rigor, sino que, por lo contrario, cede de él aún cuando tenga en su favor el apoyo de la ley"<sup>75</sup>.

---

<sup>75</sup> Aristóteles.- Moral a Nicómaco, op. cit. lib. V, cap. V. p.183. Ob. Cit. por Dorantes Tamayo Luis Alfonso.- Filosofía del Derecho.- Edit. Haría, S. A. de C. V. México, 1995. P. 187.

### III.2. CORRIENTES HISTORICO-FILOSOFICAS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD.

En la historia del pensamiento, la palabra "justicia" que es sinónimo de equidad, ha sido usada en dos acepciones de diferente alcance y extensión incluso por los mismos autores. Por una parte, la palabra justicia se ha usado, y se usa, para designar el criterio ideal del Derecho (Derecho Natural, Derecho Racional, Derecho valioso); en suma la idea básica sobre la cual debe inspirarse el Derecho. Más por otra parte, justicia ha sido empleada también para denotar la virtud universal comprensiva de todas las demás virtudes. Así, por ejemplo, Theognis, el sabio antiguo, dice: "En la justicia se compendian todas la virtudes".

En la Sagrada Escritura se llama "justa" a la persona buena, piadosa, humanitaria, caritativa, agradecida y temerosa de Dios. Esta es la acepción que aparece también en la filosofía patristica. Así, por ejemplo, San Ambrosio llama a la justicia "fecunda generadora de las otras virtudes", San Juan Crisóstomo la define como la observancia de los mandamientos y de las obligaciones en general; y San Agustín la hace consistir en el amor del sumo bien y de Dios; y la presenta también como el *ordo amoris*, suma de toda virtud que establece para cada cosa su propio grado de dignidad, y que por consiguiente subordina el alma a Dios, y el cuerpo al alma, y que además, señala un orden en los asuntos humanos.

Una similar caracterización como virtud general la hallamos también en la filosofía de Santo Tomás de Aquino si bien, además, en dicha filosofía se ofrece asimismo una caracterización de la justicia en sentido estricto como medida y criterio para el Derecho<sup>76</sup>.

El análisis de todas las doctrinas sobre la justicia, desde los pitagóricos hasta el presente, pone de manifiesto que entre todas las teorías se da una

---

<sup>76</sup> Recaséns Siches Luis.- Tratado General de Filosofía del Derecho.- Edit, Porrúa, S. A. México, 1995. P. 480.

medular coincidencia: el concebir la justicia como regla de armonía, de igualdad proporcional, de proporcionalidad, entre lo que se da y se recibe en las relaciones interhumanas, bien entre individuos, bien entre el individuo y la colectividad.

Este mismo pensamiento se ha expresado muchas veces en la historia de la filosofía jurídica y política diciendo que justicia consiste en "dar a cada uno lo suyo".

Los pitagóricos fueron los primeros que intentaron definir conceptualmente la justicia, reduciéndola a una relación de igualdad. Concibieron la justicia como una medida y quisieron determinarla en forma matemática.

El concepto clásico de equidad fue acuñado, con precisión y claridad inimitables, por Aristóteles. La definición dada por el maestro de Estagira, es todavía, la más aceptada generalmente por los juristas modernos. La equidad desempeña, según el preceptor de Alejandro, la función de un correctivo. Es un remedio que el juzgador aplica para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley. Las leyes son, por esencia, enunciados generales. Por amplias que sean no pueden abarcar todos los casos.

Este filósofo distingue las nociones de equidad y justicia diciendo que "lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo, siendo justo, no es lo justo legal, sino una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las que es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos menos ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja. La ley no es por eso menos buena: la falta no está en ella; tampoco está en el legislador que dicta la ley; está por entero en la naturaleza misma de las cosas; porque ésta es precisamente la condición de todas las cosas prácticas. Por consiguiente, cuando la ley dispone de una manera general, y en los casos



particulares hay algo excepcional, entonces, viendo que el legislador calla o que se ha engañado por haber hablado en términos generales, es imprescindible corregirle y suplir su silencio, y hablar en su lugar, como él mismo lo haría si estuviese presente; es decir, haciendo la ley como él la habría hecho, si hubiera podido conocer los casos particulares de que se trata. Lo propio de lo equitativo consiste precisamente en restablecer la ley en los puntos en que se ha engañado, a causa de la fórmula general de que se ha servido. Tratándose de cosas indeterminadas, la ley debe permanecer indeterminada como ellas, igual a la regla de plomo de que se sirven en la arquitectura de Lesbos; la cual se amolda y acomoda a la forma de la piedra que mide"<sup>77</sup>.

La justicia es el valor más notable de la vida social en todas las latitudes. Como podemos observar, Aristóteles habló de una justicia distributiva "que exige que el reparto de los bienes y honores públicos cada cual debe ser tratado según sus merecimientos, y de una justicia correctiva, que puede ser conmutativa, referida a las relaciones contractuales, o judicial, referida a la aplicación judicial del derecho"<sup>78</sup>.

Para Platón, el ser en sí, plenario, autosuficiente, no se halla en los objetos de la experiencia, pues estos son tan solo a medias lo que son, se nos presentan como evanescentes, como contradictorios muchas veces, como turbios, confusos e imperfectos mezclados con otros, deficientes. Sólo las ideas son plenariamente lo que son, de modo perfecto, auténtico, firme, evidente.

Para Platón, la justicia auténtica no consiste en los ordenamientos empíricos que registra la historia. Ellos (como todo el mundo de lo sensible) no constituyen el verdadero ser. Este, el ser verdadero de cada cosa, consiste en la idea pura de la misma. El Derecho, en su versión positiva, en el perfil histórico de las instituciones, es, como todo el resto del mundo sensible o de la experiencia, algo fantasmal, confuso, contradictorio y deficiente. El esquema de lo auténticamente justo se contiene tan sólo en la pura idea de justicia. Para lograr

---

<sup>77</sup> Aristóteles, *Ética a Nicómaco*, Libro V, cap. X. Traducción de Mariano de Azcárate. Ob. Cit. por García Máynez Eduardo.- *Introducción al Estudio del Derecho*, n. 192.

<sup>78</sup> Serra Rojas Andrés.- *Derecho Económico*.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1993. P. 497.

un Derecho justo, precisará traducir con pureza la estructura de la idea de la justicia y cumplir rigurosamente sus exigencias.

Platón dedica su diálogo titulado La República al estudio de cómo hay que organizar el estado sirviendo estrictamente a la idea pura de justicia, sin concesiones a lo empírico, sin compromisos con la experiencia, sin admitir condicionalidades históricas.

Compara al Estado con el ser humano; lo concibe como una especie de hombre gigantesco; considera que el Estado tiene la misma estructura y el mismo funcionamiento que el hombre individual, pues hay en el ser humano y hay en la ciudad un elemento llamado a dirigir: la razón o inteligencia en aquel, los magistrados en ésta.

En este sentido, señala Platón que la justicia estriba en que cada facultad del individuo y cada estamento del Estado cumpla con su virtud correspondiente, sin salirse de su propia función, sin entrometerse en las de los demás. La justicia exige que los magistrados legislen sabiamente; que los militares se limiten a ejecutar lo mandado por los magistrados; y que los artesanos obedezcan las leyes y los actos de los ejecutores de éstas, así como que cada cual se atenga a su particular oficio.

Para Platón, en sentido lato, la justicia es la virtud fundamental de la cual se derivan todas las demás virtudes, pues constituye el principio armónico ordenador de éstas, el principio que determina el campo propio de la acción de cada una de las demás virtudes: de la prudencia o sabiduría para el intelecto, de la fortaleza o valor para la voluntad, y de la templanza para los apetitos y tendencias.

En Roma, Ulpiano la define como la constante y perpetua voluntad de dar a cada quien su derecho. Se advierte que aquí la medida formal de atribuir a cada cual lo suyo contiene la referencia a un criterio material de medida, a saber: su derecho.

Cicerón, en muchos pasajes de sus varias obras, trata el tema de la justicia y se refiere a ésta en función de las ideas siguientes: la justicia es algo

que debe realizarse en la sociedad humana; consiste en atribuir a cada uno lo suyo; se aplica también a la distribución, de modo que cada cual reciba lo que corresponde a su mérito o dignidad, coincide con los principios de equidad. La equidad no es un corregir la ley en la aplicación de ésta a determinados casos singulares. Por el contrario, consiste en un interpretar de modo correcto la ley, precisamente de acuerdo con la verdadera voluntad del legislador, por encima del equívoco significado de las palabras. No hay que atenerse a las intenciones y a las causas que motivaron la acción del legislador.

En la acepción de San Agustín, señalaremos que ordinariamente se refiere a la justicia como virtud global que abarca todas las demás virtudes, sin embargo incidentalmente piensa la justicia también como ideal para el Derecho, cuando al compararla con la equidad dice que la justicia es la equidad y que la equidad implica cierta igualdad y consiste en atribuir a cada quien lo suyo.

Santo Tomás de Aquino, en su doctrina de la justicia como criterio jurídico-político nos dice que "es propio de la justicia ordenar al hombre en sus relaciones con los demás, puesto que implica cierta igualdad, como lo demuestra su mismo nombre, pues se dice que se ajustan las cosas que se igualan y la igualdad es con otro".

Y siguiendo a Aristóteles, distingue la justicia entre la conmutativa y la distributiva y por su parte, añade una nueva especificación de justicia, la justicia legal, la cual en un aspecto coincide con la virtud universal, pero en otro aspecto determina el deber de aquellas conductas que son necesarias para el bien común<sup>79</sup>.

Por su parte, Francisco Suárez, autor de la escuela española, manifiesta que la ley debe ser dada con justicia legal a saber, para procurar el bien común y conceder lo debido a la comunidad, con justicia conmutativa en cuanto a que al legislador no mande sino aquello que lícitamente pueda ordenar; y con justicia

---

<sup>79</sup> Summa Theol., 2ª 2ae, q. 66, a. 4; 2ª, 2ae q. 58, a. 5 y 12 Ob. Clt. Recaséns Siches Luis.- Tratado General de Filosofía del Derecho. P. 184.

distributiva, el repartir proporcionalmente las cargas, los puestos y las ventajas, en lo cual debe guardar igualdad de proporción<sup>80</sup>.

El neo-tomista mexicano Rafael Preciado Hernández<sup>81</sup> define la justicia como "la armonía e igualdad postulados por el orden ontológico... y coordina las acciones entre los hombres y las ordena al bien común".

Hemos de concluir señalando que es impresionante la coincidencia del pensamiento sobre la idea formal de la justicia a lo largo de veinticinco siglos de la historia de la Filosofía. Claro es que cada una de las definiciones, a pesar de su radical semejanza, tiene en cada uno de los respectivos sistemas un especial alcance y peculiares consecuencias. Pero a pesar de tales diferencias de matiz, todos esos pensamientos sobre la justicia concuerdan en afirmar que ésta entraña en algún modo una igualdad, una proporcionalidad, una armonía.

---

<sup>80</sup> De Legibus, I, IX, 2, 8 y 12; III, 33, 1; Disp. de Justitia, sect. III. Véase; Recaséns Siches, *La Filosofía del Derecho de Francisco Suárez*, 2ª ed. Jus, México, 1947, caps. XI y XIII.

<sup>81</sup> Preciado Hernández Rafael.- *Lecciones de Filosofía del Derecho*.- Edit. Jus. México, 1970.- Cap. XV.

### III.3. LA EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA.

Uno de los principios característicos de un sistema tributario es el de la equidad impositiva, que significa gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente.

En el desarrollo de este trabajo, hemos visto como a través de diversas épocas, el Estado se ha ido procurando -mediante las contribuciones- los recursos para satisfacer sus necesidades, las de sus instituciones y de sus gobernados, es decir, cómo por medio de las contribuciones el Estado genera sus ingresos.

Hemos visto que el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que al contribuir a los gastos públicos, los obligados deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Al avocarnos a esta expresión, es menester mencionar también el concepto de proporcionalidad.

La Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia que se mantiene hasta la fecha<sup>82</sup> y señala en la misma que para tener plena validez el precepto constitucional referido, es forzoso que se satisfagan sus tres requisitos, esto es, proporcionalidad, equidad y su destino sea el gasto público. Faltando alguno de ellos, el impuesto será contrario o inconstitucional.

Al respecto, Flores Zavala<sup>83</sup> considera que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión "proporcional y equitativa" como significando justicia; puesto que lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos. Para llegar a esta conclusión, debemos tener en

---

<sup>82</sup> Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera Parte, Tribunal Pleno. México, 1985; pp 112 y 113.

<sup>83</sup> Flores Zavala E..-Elementos de Finanzas Públicas. México. n.179.

cuenta que esta expresión aparece por primera vez en el proyecto de Constitución de 1857, artículo 36 que dice: "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Este artículo, con la única modificación de suprimir la palabra "justo" anterior a "intereses", fue aprobado en sesión de 26 de agosto de 1855 y seguramente la Comisión de Estudio, lo dividió en dos fracciones que es como aparecen en el texto aprobado con el número 31, quedando la obligación de contribuir a los gastos públicos como fracción III, y en la Constitución de 1917, como fracción IV, pero en la misma redacción. Ahora bien, encontramos gran similitud entre proporcional y equitativa y la fórmula de Adam Smith, que plantea el principio de justicia de los impuestos al decir: 'Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... *en proporción* a los ingresos de que gozan...De la observancia o el menosprecio de ésta máxima depende lo que se llama *equidad*'. De manera que con la expresión 'proporcional y equitativa' lo que el constituyente pretendió expresar es la justicia de los impuestos. Ahora bien, este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, de todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto, y que éste represente para todos el mínimo sacrificio posible. Es decir, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar. El principio de generalidad no significa que todos deben pagar los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio mínimo, pero también se puede aplicar a una ley

impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta u origen de estos, en las circunstancias personales”.

Servando J. Garza<sup>84</sup>, efectúa una crítica a la separación que la Suprema Corte de Justicia hace entre proporcionalidad y equidad y señala que este concepto en materia tributaria, sólo puede comprenderse en su sentido matemático, como es el caso de los impuestos indirectos o el impuesto aplicable a la producción. Una intuición de justicia nos anuncia de inmediato que la cuota debe ser fijada (proporcional) en relación con la categoría o volumen del objeto gravado (el ingreso o monto de la producción). La doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo. Este criterio de justicia expresado en la proporcionalidad de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo como el de la renta. Si este impuesto gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, se estaría en presencia de una injusticia legal. Ejemplifica esta situación de la siguiente forma: Si el causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del 5 por ciento y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad, injusto. Su explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio su objetivo a los contribuyentes con diversa capacidad contributiva.

Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad.

En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la

---

<sup>84</sup> Garza Servando J.- Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano. Ob. Cit. por De la Garza Sergio F. P. 270.

cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.

Otra razón viene a corroborar lo expuesto: Si estos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria emanada del Congreso (fracción IV del artículo 31 Constitucional) fueran contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro y la fracción constitucional liga los objetivos mediante la conjunción copulativa.

Concluye este autor señalando que si el Derecho es el arte de lo bueno y lo equitativo, y se llama así porque el vocablo latino deriva de "justicia", nuestro Derecho Tributario se cimienta con mayor razón en el principio de equidad (justicia), se consagra en tres textos de nuestra Constitución.

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

Sergio F. de la Garza a su vez manifiesta: Consideramos que en materia impositiva, en nuestro sistema, la existencia de proporcionalidad y de equidad establecida en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria, y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la



justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Podemos afirmar de lo antes expresado que si los autores citados, estudiosos del derecho, no tienen un concepto homogéneo en relación a lo que se debe entender por la equidad y proporcionalidad a que se refiere la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hay coincidencia en las opiniones vertidas en el sentido de que dicho mandato constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias. Opinión que se comparte, puesto que es la correcta, pues como lo puntualiza Flores Zavala, que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto<sup>85</sup>.

Podemos agregar además que en la práctica tributaria, el principio de equidad impositiva se suele traducir en la generalidad del gravamen, evitando la evasión y la defraudación fiscales; la aplicación uniforme de la legislación fiscal; la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta; la progresividad en el impuesto sobre la renta, etcétera.

La equidad impositiva tiene dos aspectos fundamentales: la equidad horizontal y la equidad vertical. La primera implica generalizar todos los impuestos, evitando el fraude y la evasión. La equidad vertical conlleva la aplicación uniforme de la legislación fiscal en todo el territorio del país, significa también la preponderancia de la imposición directa sobre la indirecta, lo cual equivale a admitir la progresividad tributaria, ya que solo los impuestos directos,

---

<sup>85</sup> Carrasco Iriarte Hugo.- Derecho Fiscal Constitucional.- Edit. Harla, S. A. de C. V.- México, 1995. P. 159.

esto es, los que gravan el ingreso y la riqueza, son susceptibles de ser utilizados en el contexto de una política redistributiva.

Es por lo anterior que decimos que un sistema tributario bien establecido implica la necesidad de utilizar impuestos directos e indirectos, aunque con preponderancia de los primeros<sup>66</sup>.

Para el Estado Mexicano, la equidad en el sistema impositivo ha ocupado un papel importante como lo hemos observado en las diversas etapas de su creación como tal.

En el Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994<sup>67</sup> se hizo mención a la política tributaria, en la cual el Gobierno Federal señaló como uno de sus propósitos fundamentales el combinar la ampliación de las bases tributarias de los distintos impuestos y del número de contribuyentes con menores tasas impositivas. Para ello, se consideró necesario racionalizar las llamadas bases especiales de tributación, con el fin de adecuar el sistema tributario a la realidad de cada sector y ligar el impuesto sobre la renta de cada empresa con su capacidad de pago. Por lo que para el año de 1990, fue creado en su lugar, el Régimen Simplificado de facilidades administrativas que, como su nombre lo indica contiene un régimen especial para los contribuyentes de pequeña y mediana capacidad administrativa de los diversos sectores de la producción; conteniendo un esquema que además de ser sencillo, estimula la reinversión de utilidades.

Además, en los diversos impuestos se debía continuar con la eliminación de tratamientos preferenciales no justificados, con el propósito de disminuir las distorsiones que se propiciaban en el proceso de asignación de recursos.

También era necesario avanzar, paulatina y concertadamente, en la desgravación del impuesto sobre la renta a las personas físicas para que se restableciera la equidad del sistema tributario, es decir, que se disminuyeran las

---

<sup>66</sup> Diccionario Jurídico Mexicano.- Tomo IV.- Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1985. P. 80-81.

<sup>67</sup> Plan Nacional de Desarrollo 1989-1994.- Publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de mayo de 1989.- Ob. Cit. por Serra Rojas Andrés.- Derecho Económico.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1993. P. 593.

tasas marginales que hasta esas fechas se habían hecho, con el propósito de alentar el esfuerzo productivo. Con este propósito, se ampliaría la base de contribuyentes y se revisaría el tratamiento a diversos conceptos que hasta ese momento habían servido como fuente de evasión a ciertos grupos.

El concepto de equidad se toca nuevamente en el Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000<sup>88</sup> y en este sentido, se establece que es preciso que el sistema tributario facilite el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. Cuando la naturaleza de las contribuciones y el exceso de trámites y gestiones hacen del sistema tributario un obstáculo insalvable para los negocios y la generación de empleos, se anulan las condiciones para la ampliación de la actividad productiva y se desestimula la iniciativa de los particulares para contribuir a su propio progreso y al del país. Al mismo tiempo, se desincentiva el propio cumplimiento de sus obligaciones de los contribuyentes.

Es por este motivo que la sociedad, a través de expertos fiscales que representen los intereses de los distintos sectores, debe participar en el diseño de un sistema tributario equitativo y eficiente. Por ello se ha constituido el Consejo Asesor Fiscal conformado por expertos y representantes de los diversos sectores sociales, así como de funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que el gobierno proponga al Legislativo una reforma fiscal que promueva el ahorro interno sobre bases de equidad y eficiencia. Podemos señalar además, que las consultas efectuadas hasta ahora sugieren que la reforma tributaria, para promover el ahorro y la inversión y para generar un sistema tributario más eficiente y equitativo, debe atender a los siguientes criterios, entre otros:

- El sistema tributario debe premiar el esfuerzo productivo. Por ello, es esencial lograr un equilibrio adecuado entre los impuestos que gravan al consumo directamente y los que gravan la renta, ya que estos últimos inciden sobre las decisiones de ahorro e inversión.

---

<sup>88</sup> Plan Nacional de Desarrollo 1995-2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1995. P. 140.

- Para mejorar la equidad tributaria se promoverá una mayor progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta de personas físicas, buscando reducir la carga de los contribuyentes de menores ingresos relativos. Para lograrlo, se requiere de contar una base gravable amplia y la eliminación de las exenciones injustificadas que distorsionan la asignación de recursos, propician tratos inequitativos entre contribuyentes similares y merman la recaudación.
- Un aspecto fundamental de equidad tributaria lo constituye la generalidad en la aplicación de las disposiciones fiscales. El criterio de generalidad debe normar los criterios y acciones de la administración tributaria.
- La evasión y elusión fiscales representan una injusticia inaceptable para con los contribuyentes cumplidos que debe ser combatida y sancionada.

#### III.4. LA EQUIDAD EN EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO (INTERPRETACIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA).

Nuestra Constitución Política es el fundamento en que descansa el orden jurídico de nuestro país y en la cual se contienen los derechos y obligaciones fundamentales de los mexicanos.

Una obligación que resulta de singular importancia frente a la subsistencia misma del Estado, es la de pagar impuestos; la de contribuir para el desahogo de los gastos públicos. Sobre este tema y su fundamento teórico mucho se ha dicho y escrito y analizarlo escapa a los objetivos de este trabajo; sin embargo, resulta fundamental para nuestro estudio desde el punto de vista positivo<sup>89</sup>.

La nacionalidad es un valor que otorga sentido de pertenencia a una comunidad, a la cual nos unen características étnicas, culturales y sociales; es sentimiento de apego a un territorio, a una historia y a un destino; es aspiración de unidad interna y de solidaridad con quienes la compartimos; y es tendencia política a vivir en armonía con quienes, unidos en lo esencial, podemos disentir y confrontar ideas de proyectos, seguros de que en el sentimiento nacional impide que las divergencias rompan la unidad fundamental.

La nacionalidad es, en consecuencia, vínculo primario que exige compromiso personal para el logro del proyecto común y por ello es común que las Constituciones, norma suprema que cada pueblo se da a sí mismo para integrar su propia identidad, se refieran a las obligaciones fundamentales que cada nacional asume y debe cumplir para alcanzar los objetivos que la propia comunidad en ellas señala.

---

<sup>89</sup> Manuel E. Tron.- Régimen Fiscal de los Extranjeros en México. Edit. Themis. Cuarta Edición, 1994. P.48.

Jurídicamente hablando la nacionalidad es la situación que ubica a un individuo como integrante de un pueblo constituido en Estado; se dice que es el vínculo jurídico que relaciona a una persona con el Estado.

La nacionalidad es, a nuestro entender, un estado o situación jurídica que constituye el supuesto normativo de las normas que contienen los Derechos y las obligaciones que cada nacional tiene frente al Estado y su gobierno<sup>90</sup>.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por ende, en su artículo 31 establece cuales son las obligaciones de los mexicanos, en los siguientes términos hoy vigentes:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- Hacer que sus hijos o pupilos, menores de quince años, concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación primaria y secundaria, y reciban la militar en los términos que establezca la ley;

II.- Asistir, en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas y conocedores de la disciplina militar;

III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"<sup>91</sup>.

Para nuestro propósito, el estudio se limita al análisis de la obligación de contribuir de todo mexicano contenida en la fracción IV arriba citada, con el propósito de destacar la extraordinaria labor jurisprudencial de la Suprema Corte

---

<sup>90</sup> Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- 3ª Etapa, Año III, Julio de 1990 SEXTA PARTE.- "ESTUDIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL Y SU INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL".- Ministro Salvador Rocha Díaz. p.33.

<sup>91</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.- Edít. Porrúa, S. A. México, 1998.

de Justicia de la Nación para lograr que en la determinación de las contribuciones, se respeten plenamente los derechos fundamentales de los mexicanos, establecidos por la propia Constitución.

Resulta difícil de entender que pueda existir confrontación entre el cumplimiento de una de las obligaciones básicas de la nacionalidad como el contribuir a los gastos públicos y la actuación de los Poderes Legislativos Federal y Estatales al determinar la manera de hacerlo; es decir, el contribuyente debiera de hacerlo espontáneamente y con generosidad, consciente de que el incumplimiento es merecedor del más grave calificativo cívico, el de traidor. Conviene recordar que la autoridad deberá hacerlo con mesura y prudencia, consciente de que la historia demuestra que por injustos y arbitrarios tributos, se han desatado graves y trascendentes movimientos sociales.

Sin embargo, en materia tributaria es de reconocerse que la realidad y complejidad de las relaciones sociales, demuestran que se requiere permanentemente un correcto control y vigilancia tanto de la actuación del poder público como del cumplimiento por parte de los particulares.

En México, el desarrollo, precisión y protección de los derechos individuales de los contribuyentes, es obra jurídico política del Poder Judicial Federal. Han sido los propios mexicanos que con robusta fe en nuestro sistema judicial y en nuestro juicio de amparo, han defendido denodadamente sus derechos constitucionales, así como la comunidad jurídica nacional que en sus demandas de amparo y estudios doctrinales han contribuido a crear un auténtico sistema constitucional para los tributos. En este sentido, es de reconocerse la labor de creación jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la que participan los jueces de Distrito, quienes en sus sentencias de amparo realizan los estudios en que se apoya nuestro más alto Tribunal para la determinación de las tesis que jurisprudencialmente deben prevalecer.

La equidad tributaria establecida como un principio constitucional en el artículo 31, fracción IV, como su nombre lo indica, implica una situación de igualdad; ser tratados en la misma forma los iguales y en distinta los desiguales.

Así las cosas, podemos establecer que la equidad tributaria implica la exigencia constitucional de que las leyes tributarias traten igual a quienes se encuentren en la misma situación jurídica y distinto a las que no sean iguales.

Existen números precedentes y jurisprudencias del Poder Judicial Federal en materia de equidad tributaria. En nuestra opinión, procederemos a transcribir las más importantes tesis emitidas por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación que en nuestro país es el máximo órgano administrador de la justicia y cuyo fundamento se encuentra establecido en el artículo 94 de la Carta Magna Mexicana, las cuales contienen el principio filosófico de Equidad.

**CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** La facultad impositiva del Congreso de la Unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II y 73, fracción VII, de la Carta Magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma Constitución Federal establezca, entre otras, las que se contienen en el artículo 31, fracción IV.

Amparo en revisión 4543/68. Ángel M. Bejarano. 28 de agosto de 1975. Mayoría de 14 votos. Ponente: ministro J. Ramón Palacios Vargas. Disidentes. Ministros Alfonso López Aparicio, Ezequiel Burguete Farrera y Abel Huitrón y A. Séptima Época. Vol. 80, primera parte, p.13.

#### Jurisprudencia 51

**IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.** Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se haya excedido en sus



facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

**Sexta Época, primera parte.**

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

Vol. XLI, p. 198. A. R. 44/58 H. E. Bourchier Sucesores, S. A. Mayoría de 14 votos.

Vol. XLI, p. 253. A. R. 3923/58. La Istmeña, S. A. Cía de Bienes Inmuebles. Mayoría de 15 votos.

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

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

(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985. Primera Parte. Tribunal Pleno. México, 1985; pp. 96 y 97).

## Jurisprudencia 57

**IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.** De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula

general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

**Séptima época, Primera Parte:**

**Vol. 62, Pág. 31. A. R. 6168/83.- Alfonso Córdoba y Coags. (Acums.). Mayoría de 10 votos.**

**Vols. 97-102, Pág. 108. A. R. 1597/85.- Pablo Legorreta Chauvet y Coags. Unanimidad de 18 votos.**

**Vols. 145-150, Pág. 123. A. R. 3658/80.- Octavio Barocio. Unanimidad de 16 votos.**

**Vols. 181-186. A. R. 5554/83.- Compañía Carillera "La Central", S. A. Mayoría de 14 votos.**

**Vols. 187-192. A. R. A2502/83.- Servicios Profesionales Tolteca, S. A. Mayoría de 16 votos.**

**(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.- Primera Parte, Tribunal Pleno.- México, 1985; Págs. 112 y 113).**

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

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 181-188. A. R. 5554/83.- Compañía Cerillera "La Central", S. A. Mayoría de 14 votos.

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

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

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

Vols. 187-192. A. R. 5413/83.- Fábrica de Loza "El Ánfora", S. A. Mayoría de 15 votos.  
(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985.- Primera Parte, Tribunal Pleno.- México, 1985; Págs. 190 y 191).

## Jurisprudencia 12

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE.- DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.-** El Alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.

Amparo en revisión 8953/83.- María Cristina Quintero Valladares.- 12 de febrero de 1985.- Unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros. López Aparicio, Cuevas Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Gutiérrez, Díaz Infante, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Inárritu Ramírez de Agullar, Ausentes. Franco Rodríguez y Palacios Vargas.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés.

Amparo en Revisión 6456/83.- Luis Fernando Zúñiga Soberanes.- 12 de marzo de 1985.- Unanimidad de quince votos de los señores ministros.- López Aparicio, Cuevas

Mantecón, Castellanos Tena, Azuela Gúitrón, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, De Silva Nava, Rodríguez Roldán, Gutiérrez de Velasco, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Moreno Flores, Del Río Rodríguez, Olivera Toro y Presidente Márritu Ramírez de Aguilár. Ausentes: Díaz Infante y Franco Rodríguez.- Ponente: Mariano Azuela Gúitrón.- Secretaria: Marla del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 665/84.- Elofa Neria Balderas y coagraviados.- 11 de agosto de 1988.- Unanimidad de diecisiete votos de los señores ministros: De Silva Nava, López Contreras, Alba Leyva, Azuela Gúitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Rodríguez Roldán, Martínez Delgado, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Schmill Ordóñez y Cuevas Mantecón en funciones de Presidente. Ausentes: Presidente Del Río Rodríguez, Díaz Infante, Gutiérrez de Velasco y González Martínez.- Ponente: Mariano Azuela Gúitrón.- Secretario: Raúl Armando Pallares Valdés.

Amparo en revisión 1718/88.- Alcon Laboratorios, S. A. de C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: De Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Gúitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carplizo Mac-Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente Del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordóñez votaron en contra y por la concesión del amparo.- Ponente: Fausta Morano Flores.- Secretario: José Antonio García Guillén.

Amparo en revisión 143/89.- Panificadora Churubusco, S. A. de C. V.- 25 de mayo de 1989.- Mayoría de dieciséis votos de los señores ministros: De Silva Nava, Magaña Cárdenas, Alba Leyva, Rocha Díaz, Azuela Gúitrón, Castañón León, Fernández Doblado, Pavón Vasconcelos, Adato Green, Martínez Delgado, Carplizo Mac-Gregor, Villagordoa Lozano, Moreno Flores, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero y Presidente Del Río Rodríguez; los señores ministros López Contreras, Rodríguez Roldán, González Martínez y Schmill Ordóñez emitieron su voto en contra y por la concesión del amparo.- Ponente Sergio Hugo Chapital Gutiérrez.- Secretaria: Guadalupe Rivera González. (Informe 1989 Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Primera Parte, Pleno.- México, 1989; Págs. 570 a 572).

**IMPUESTOS, DESPROPORCIONALIDAD Y FALTA DE EQUIDAD DE LOS. DEBEN PROBARSE.-** Si de autos no aparece probado fehacientemente que el impuesto que se impugna es desproporcionado e inequitativo, y, por ello, ruinoso, no basta el simple dicho del causante en tal sentido.

Amparo en revisión 3820/54.- Mariano Fernández. 25 de febrero de 1975.- Unanimidad de 19 votos.- Ponente: Ministro Jorge Saracho Alvarez.

Séptima Época: Vol. 74, Primera Parte, Pág. 21.

**PRECEDENTES:**

Amparo en revisión 8354/64.- María Estrada. 24 de abril de 1973.- Unanimidad de 19 votos.- Ponente: Ministro Euquerio Guerrero López.

Séptima Época: Vol. 52, Primera Parte, Pág. 44.

Amparo en revisión 1512/73.- "Macon's de México", S. A.- 24 de enero de 1974.-

Unanimidad de 15 votos.- Ponente: Ministro Euquerio Guerrero López.

Sostiene la misma tesis:

Amparo en revisión 1630/71.- Braulio Tavizón Gámez y Coags.- 24 de enero de 1974.-

Unanimidad de 15 votos.- Ponente: Euquerio Guerrero López.

Séptima Época: Vol. 61, Primera Parte, Pág. 37.

(Precedentes que no han integrado Jurisprudencia 1969-1985.- Tribunal Pleno.-

Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 1986: Págs. 451 y 452).

## Jurisprudencia

### **78. IMPUESTOS, AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS. NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS.**

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

incluso considerablemente, de un año a otro; no significa necesariamente que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Amparo en revisión 3524/84 - Planta Pasteurizadora Durango, S. A. de C. V., - Unanimidad de 16 votos.

Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, Pág. 132.

Amparo en revisión 239/84.- Triplay y Maderas del Norte, S. A. Unanimidad de 16 votos.

Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, Pág. 132.

Amparo en revisión 8993/83. Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S. A. de C. V..- Unanimidad de 16 votos.

Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, Pág. 132.

Amparo en revisión 9622/83.- Importadora y Exportadora de Mármol, S. A de C. V..- Unanimidad de 19 votos.

Séptima Época, Volúmenes 205-216, Primera Parte, Pág. 56.

Amparo en revisión 7878/83.- Arhmer de México, S. A.- Unanimidad de 17 votos.

Séptima Parte, Volúmenes 205-216, Primera Parte, Pág. 56.

(Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988.- Primera Parte, Tribunal Pleno.- México 1989; Págs. 143 y 144).

Considerando que la nacionalidad es el vínculo existente entre un individuo como integrante de un pueblo constituido en Estado y el supuesto normativo que contienen los derechos y obligaciones que cada nacional tiene frente a este, se siente la necesidad de afirmar que en esta visión de patriotismo, los mexicanos debemos vivir nuestra obligación de contribuir a los gastos públicos y que los administradores públicos deben entender la grave ofensa que para los mexicanos significa que se presenten fenómenos de arbitrariedad o corrupción en la imposición y administración de los bienes que se entregan al poder público en cumplimiento de un compromiso que impone la nacionalidad.

**CAPITULO IV**

**ASPECTOS INEQUITATIVOS DE LAS**

**CONTRIBUCIONES EN MEXICO**

---

---

- IV.1. CONSIDERACIONES GENERALES.
- IV.2. LOS PRINCIPALES IMPUESTOS GENERADORES DE INGRESOS,  
ASPECTOS INEQUITATIVOS (I.S.R., I.A., I.V.A.).
- IV.3. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- IV.4. EL EFECTO DEFLACIONARIO DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO.



#### IV.1. CONSIDERACIONES GENERALES.

Hemos delimitado en el presente trabajo un marco general de referencia en materia tributaria en el sistema impositivo mexicano. Hemos visto que nuestro orden jurídico, nuestro Estado de Derecho se sustenta en un ordenamiento fundamental que lo inspira y regula como lo es nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, norma suprema de donde emanan todas las leyes; entendida como el conjunto de normas que expresan directa e indirectamente las aspiraciones y tendencias del pueblo, original titular de la soberanía, que debe tener una característica que la coloque por sí, ante sí frente a los hombres y frente a los gobernantes, en un plano de superioridad. La Constitución, como ley fundamental, es superior a toda la legislación de un Estado. Sobre ella o contra ella, no puede subsistir ni ley, ni acto de autoridad o de particulares<sup>92</sup>.

Cuando planteamos el hecho de que el Estado necesita una serie de medios para satisfacer las necesidades de carácter público para la realización de sus fines y que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos, se presenta una realidad que el Derecho debe instrumentar para dejar establecida nuestra obligación y así, la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

También ha quedado señalado que el Estado en uso de su poder de imperio ha establecido las contribuciones necesarias y que los particulares, sometidos a ese poder deben participar con una proporción de su riqueza. Recordemos que en principio las contribuciones eran exacciones encaminadas a un fin determinado como por ejemplo, el cubrir gastos de guerra, y con el paso de los años, se convirtieron en contribuciones regulares para cubrir la Hacienda Pública.

---

<sup>92</sup> Pérez de León Enrique E. Notas de Derecho Constitucional Administrativo.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1992. P. 32.

Esta potestad tributaria del Estado, se ejerce discrecionalmente a través del órgano legislativo dentro de los límites establecidos por la propia Constitución, que culmina en la emisión de la ley correspondiente en la que se concretiza y concluye a los sujetos destinatarios que quedarán supeditados al mandamiento de esa norma para su debido cumplimiento, recayendo en nuestro sistema, por disposición de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el encargo de despachos en materia tributaria y financiera, es decir, es la dependencia encargada de determinar la política fiscal a seguir en nuestro país<sup>93</sup>.

Ahora bien, según el decir de algunos funcionarios públicos y legisladores, nuestra política tributaria y fiscal está delineada con estricto apego a la justicia y equidad, sin embargo, existen situaciones que han permanecido fuera de ese contexto o bien que se han ido configurando en fechas recientes.

A estas situaciones nos referiremos.

Durante los años de servicios laborando como empleado del sector público, se ha venido observando la reacción del contribuyente ante la obligación de contribuir para el gasto público y su reacia actitud ante la misma, puesto que podríamos señalar, sin temor a equivocarnos, que considera al gravamen como un mal necesario, máxime si no está satisfecho con la forma de administrarse la cosa pública y que sabe que lo que se le exige por concepto de contribución, será utilizado para el sostenimiento del gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado. A este respecto podemos afirmar que son variados los efectos que produce en su ánimo esta obligación constitucional, esto es, algunas veces hostilidad, otras indiferencia y muy raramente se manifiesta, hasta cierto punto, satisfacción.

Sin embargo, estas reacciones dependen del grado de su cultura, de su honradez, de su educación; reacciones conjugadas como consecuencia de que las contribuciones no han alcanzado cabalmente su función como instrumento

---

<sup>93</sup> Delgado Gutiérrez Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario.- Edit. Limusa.- México, 1988. Págs. 45 y 46 y Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

redistributivo de la riqueza para combatir las desigualdades sociales y económicas que nos aquejan, obedeciendo esto a que en términos generales, el capital goza de mayores prerrogativas fiscales que el trabajo dada la necesidad de fomentar la inversión, el ahorro y el desarrollo tanto industrial como comercial.

No podríamos ocultar en este sentido, que los inversionistas gozan de reducciones y preferencias tributarias y en algunos casos hasta de exenciones, en tanto que las personas que viven de su trabajo personal como son los asalariados, soportan las cargas fiscales por el simple hecho de ser considerados contribuyentes cautivos, como comúnmente se conocen, amén de que esas cargas fiscales cada vez son más altas proporcionalmente si tomamos en consideración el demérito que ha venido sufriendo nuestra moneda en los últimos años, lo que podríamos traducir en una injusticia en el caso de los trabajadores, aún cuando se implementen hábiles mecanismos de complicado entendimiento, para abatir los efectos inflacionarios y con ello atenuar los propios efectos de las contribuciones, que para el caso en comento, baste mencionar el subsidio que se aplica para disminuir el impuesto sobre la renta tratándose de personas físicas, situación que nos conduce a opinar que su tendencia es la de disimular iniquidades en materia tributaria.

Es pertinente mencionar que el Gobierno Federal ha realizado reducciones importante en las tasas del impuesto sobre la renta hasta llegar a la actual, es decir, al 34% como tope máximo. Sin embargo este desgravamiento, provocado por las presiones internacionales derivadas de los Tratados celebrados con diversos países en materia económica, no podrá alcanzar los fines deseados en tanto las otras tasas contempladas en los impuestos indirectos -en este caso el impuesto al valor agregado- subsistan en el alto nivel en que se encuentra y recaiga sobre los productos de consumo básico o indispensable para el común de las gentes, de tal forma que el efecto que provoca el subsidio a las personas físicas del que hablamos en líneas anteriores, -esto es, la disminución del impuesto sobre la renta- se ve neutralizado de inmediato en el momento en que su beneficiario adquiere productos afectos al impuesto al valor agregado.

Tomando en consideración lo antes comentado, opinamos que los altos y progresivos impuestos, además de no contribuir a una mejor distribución del ingreso, provocan un total desincentivo a la producción y capitalización de los sectores más progresistas de nuestra sociedad, reflejándose estos hechos en una menor disponibilidad de bienes y servicios para la clase de menores ingresos y en consecuencia una menor recaudación fiscal, debido al freno que provoca en la actividad económica y en la creación de nuevas fuentes gravables.

A mayor abundamiento, es de mencionarse que para el Gobierno Federal ha sido de primordial importancia el cuidar el aspecto contributivo y en este sentido, comentaremos de la entrevista realizada al entonces Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el mes de julio de 1995 por un periódico capitalino, donde se reconoció que la reforma fiscal debe fortalecer el equilibrio en las finanzas públicas, por ser elemento indispensable de la actividad macroeconómica y las mismas, bajo el principio de "justicia fiscal", deben promover cambios que orienten a la simplificación de trámites y doten de mejores elementos al contribuyente que le permitan defenderse ante la autoridad<sup>94</sup>.

En la misma entrevista, se aseguró que a través del Consejo Asesor Fiscal que él mismo presidía se estaban analizando diversas opciones cuyo propósito es fortalecer los ingresos públicos y mejorar la equidad del sistema tributario, las cuales serían presentadas al Congreso de la Unión para su estudio.

Congruente con estas declaraciones, veremos que en el texto de la última Iniciativa de Ley que Modifica a las Diversas de los Impuestos sobre la Renta, al Activo, Especial sobre Producción y Servicios y Federal de Derechos enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para su sometimiento, se menciona lo siguiente:

"La política fiscal, como parte medular de la estrategia para el desarrollo del país, se ha orientado en la presente administración hacia la estabilización de

---

<sup>94</sup> Periódico El Universal. Fecha 24 de julio de 1995.

la economía, la promoción del crecimiento económico, el fortalecimiento de las finanzas públicas y el combate a la evasión y elusión fiscal, entre otras medidas.

Las propuestas contenidas en la presente Iniciativa, tienen como propósito fundamental continuar avanzando en la revisión de los ordenamientos legales tributarios para mejorar la equidad del sistema impositivo y hacerlo más eficiente, a través de la adecuada aplicación de los principios de equidad y proporcionalidad que consagra nuestra Carta Magna en materia tributaria<sup>95</sup>.

Y así, en dicha Iniciativa se continúan exponiendo diversas consideraciones y razonamientos que justifican las modificaciones que se someten a consideración del Cuerpo Colegiado en renglones anteriores citado.

En resumen, de lo antes comentado no queremos inferir que en materia tributaria se esté reconociendo que existe iniquidad, sino que simplemente se trata de reajustes o estrategias diseñadas para nuestro sistema impositivo, que nos han de llevar a una reactivación económica, impulsando con ello la formación del ahorro interno, inversión y empleo.

---

<sup>95</sup> Doc. 117/L' VI/96 (II P. O. Año. II) de la Presidencia de la República.

## IV.2. LOS PRINCIPALES IMPUESTOS GENERADORES DE INGRESOS, ASPECTOS INEQUITATIVOS (I. S. R., I. A., I. V. A.).

En el sistema fiscal mexicano, uno de los renglones financieros que propician la generación de ingresos es el de los recursos tributarios, renglón que en el ámbito de las finanzas públicas desempeña un papel cada vez más importante en la generación de los ingresos que el Estado requiere para hacer frente al gasto; son un medio sano de financiamiento ya que la recaudación es producto de la generación de la riqueza interna de los ciudadanos.

La recaudación es a su vez producto de la actividad que lleva a cabo el Estado en la imposición, administración y recolección de los gravámenes. Entendiéndose el término Estado como un ente compuesto por la Federación, Entidades Federativas y Municipios. Ya se ha comentado que la Federación es, a su vez el Poder Ejecutivo, que a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lleva a cabo la tarea impositiva; por su parte, son Entidades Federativas los Estados que forman parte del pacto federal y que, por medio de sus tesoreros o entes financieros, se encargan de regular y administrar los tributos locales, y finalmente los Municipios dentro de su circunscripción territorial, efectúan, por medio de los ayuntamientos, la función hacendaria<sup>96</sup>.

Siguiendo el orden de ideas de que los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el poder de imperio del Estado, podemos señalar que se consideran como tales conforme a la Ley de Ingresos de la Federación, a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y a los derechos, así como a sus accesorios. Recordemos que la base constitucional de las contribuciones se sustenta en el artículo 31, fracción IV, donde queda establecida la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos de las entidades que integran la Federación, así como la facultad

---

<sup>96</sup> Bettinger Herbert.- México a la Hora del Cambio.- Cal y Arena.- México, 1995. P. 263.

correlativa del Poder Legislativo de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73 fracciones VII y XXIX, y 74 fracción IV de la propia Constitución<sup>97</sup>.

Ahora bien, conforme a la Teoría de la Tributación y a los tratadistas de la materia, la figura tributaria por excelencia son los impuestos, así podemos señalar que su clasificación tradicional los divide en dos grandes grupos: directos e indirectos. Existen dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo.

De acuerdo con el primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, desde luego, al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden. Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador.

Conforme a estas definiciones, se puede clasificar al impuesto sobre la renta e impuesto al activo como impuestos directos, que son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de contribuyentes.

Como impuesto indirecto podemos clasificar al impuesto al valor agregado que se dice que es indirecto porque son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental<sup>98</sup>.

En síntesis y considerando que la Ley de Ingresos de la Federación determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado a recaudar en un ejercicio y que constituye, por lo general, una lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, procederemos a señalar en primer

---

<sup>97</sup> Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario.- Edit. Limusa.- México, 1988. P. 39.

<sup>98</sup> Flores Zavala E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. n. 208.

término algunos aspectos inequitativos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Activo e Impuesto al Valor Agregado, que son los principales generadores de los ingresos de la Nación.

En el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación vigente, se expresa que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares son de aplicación estricta; considera asimismo que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Tal es el caso del impuesto sobre la renta que se propone gravar la riqueza en formación. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.

Los autores distinguen varias clases de renta, sin embargo, para el objeto de nuestra investigación nos referiremos a la renta bruta, que es aquella que se considera sin deducción de los gastos que requiere la producción de esa renta. Un ejemplo sería el impuesto sobre la renta que deben pagar las personas físicas contribuyentes menores que realizan actividades empresariales o el impuesto que pagan las personas físicas por los rendimientos de su trabajo prestado en condiciones de dependencia, en el sistema tributario mexicano.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas es uno de los tributos indispensables en todos los sistemas tributarios contemporáneos, ya que además de su importancia recaudatoria y de ser uno de los principales instrumentos de la política tributaria, tiene una fuerte connotación política, ya que es el gravamen que mide más directamente la capacidad de pago de los contribuyentes, tomando como criterio el ingreso personal. Es en la realidad de la mayoría de los sistemas fiscales el instrumento más importante para la introducción de la equidad tributaria. Es en este ámbito donde más se ha destacado la función de este impuesto, sin embargo; estos fines no han alcanzado su máxima expresión, como lo hemos observado en el desarrollo del presente trabajo. Baste mencionar en este sentido la preocupación del Gobierno Federal, en cuanto a las declaraciones efectuadas en julio de 1995 a un periódico capitalino por el entonces



Subsecretario de Ingresos, así como la esencia de las propuestas enviadas por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, en el sentido de mejorar la equidad del sistema impositivo para hacerlo más eficiente. Es en estas iniciativas de reformas donde disimuladamente el Poder Ejecutivo se ha visto en la necesidad de reconocer el desajuste que ha existido en la relación impuestos-salarios; desajuste negativo para las clases trabajadoras -tratándose de personas físicas- abandonándose el salario mínimo general debido a la drástica caída por no haberse incrementado éste paulatinamente al ritmo inflacionario, lo cual trajo como consecuencia la iniciación y formación de nuevos y complicados mecanismos con el propósito de compensar el poder adquisitivo de los trabajadores de menores ingresos que permitan incrementar su ingreso disponible y disimulando de esta manera la iniquidad del impuesto.

En materia de impuesto al activo, podemos decir que con los antecedentes que se conocen, se concibió como un impuesto al patrimonio que tuviera el carácter de impuesto mínimo a las empresas. Esta obedecía a que hasta el año de 1988 había existido un deterioro importante en la recaudación del impuesto sobre la renta de las empresas, y si bien dicho deterioro se había empezado a revertir en la reforma fiscal emprendida a partir de 1987, todavía existía una cantidad importante de empresas que no efectuaban pagos del impuesto sobre la renta. Debido a ello se dijo que era indispensable que para restablecer la equidad del sistema impositivo debía incorporarse a la legislación fiscal un impuesto mínimo a las empresas. Este impuesto mínimo ya había sido introducido en otros países como en Estados Unidos de Norteamérica y en opinión de las autoridades fiscales, resultaba atractivo porque obligaba a los contribuyentes a pagar una cantidad que constituía la contribución mínima para cubrir los gastos públicos.

En el caso de nuestro país resultaba atractivo introducir este mecanismo sobre todo si se quería disminuir la carga fiscal que incidía sobre las personas físicas y en particular sobre los asalariados, pues la recaudación adicional que se derivara del impuesto mínimo podría utilizarse para reducir los impuestos a los

mismos en congruencia con las propuestas de reformas fiscales que se estudiaban para el ejercicio de 1989.

En principio se concibió en gravar a la tasa del 2% el patrimonio de las empresas y este se podía acreditar contra el impuesto sobre la renta que se determinara de tal forma que si el impuesto sobre la renta fuera de cero por ejemplo, entonces el impuesto al activo quedaría pagado en definitiva, y si el impuesto sobre la renta fuera superior al activo, se enteraría únicamente la diferencia entre el primero y el segundo, evitando con ello la doble tributación.

Para el ejercicio de 1989, se propusieron diversas reformas fiscales cuyo objetivo fundamental era compensar la caída de más del 2% del producto interno bruto en los ingresos presupuestales, originada como consecuencia de la reducción esperada en el precio del petróleo.

Es así que dichas reformas y con la finalidad de lograr un sistema fiscal más equitativo y asegurar una contribución mínima por parte de las empresas, se propuso establecer el impuesto al activo en lugar del impuesto al patrimonio antes señalado.

El objetivo de la Política Económica para ese año era fortalecer los ingresos públicos, sin afectar la estabilidad de precios y para lograrlo se pretendía que con las modificaciones propuestas se incrementaran los ingresos tributarios del Gobierno Federal y para alcanzar ese fin, se propuso actuar esencialmente en la recaudación proveniente de las sociedades mercantiles mediante el establecimiento de un impuesto a sus activos netos.

Este impuesto se propuso nuevamente, con la finalidad de mejorar la equidad y eficiencia del sistema fiscal, argumentando que en dicha época más de la mitad de las empresas presentaban declaraciones sin pago alguno y que mediante el pago de este gravamen las sociedades mercantiles tendrían que pagar un monto mínimo, que se calcularía en función de sus activos netos.

De acuerdo con lo expresado en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de la Ley de 1989, el Impuesto al Activo se incorporó al sistema fiscal mexicano

con la finalidad de establecer un nuevo impuesto federal complementario del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, desde que entró en vigor el Impuesto al Activo en 1989 hasta la fecha, ha sufrido diversas reformas siempre con el fin de buscar una mejor equidad.

Del análisis a esta obligación podemos señalar que no tan solo grava el patrimonio sino que inclusive, una mayor cantidad que el mismo, puesto que si se examina el procedimiento como se determina la base gravable, indudablemente llegamos a la conclusión de que es eminentemente patrimonial, lo cual trae como consecuencia el desaliento para la realización de inversiones en el país.

Ahora bien, en nuestra opinión la tenencia de activos por un contribuyente no implica que el mismo esté obteniendo rentas (ingresos), por lo cual si lo que se pretende es que las empresas paguen cuando menos una cantidad mínima de impuesto sobre la renta, debe buscarse una forma distinta de medir esas rentas en lugar de utilizar sus activos para determinar la capacidad contributiva mínima, además de que en épocas de recesión económica como la que se vive actualmente se puede afectar de manera importante a las empresas, lo que se refleja en una pesada carga fiscal.

Nos toca referirnos al impuesto al valor agregado.

Esta Ley entró en vigor en toda la República el 1° de enero de 1980<sup>99</sup>. A su entrada en vigor, quedaron abrogados la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles así como otros impuestos especiales, por los defectos que se desprendían en su mecánica de aplicación.

En la Exposición de Motivos señala el legislador: "La principal deficiencia que hoy muestra el impuesto federal sobre Ingresos mercantiles se deriva de que se causa en cascada, es decir, que debe pagarse en cada una de las etapas de producción y comercialización y que, en todas ellas, aumenta los costos y los

---

<sup>99</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado. Artículo Primero Transitorio.

precios produciendo efectos acumulativos desiguales que, en definitiva, afectan a los consumidores finales"<sup>100</sup>.

De este impuesto se dice que es un impuesto indirecto porque tiene efectos económicos sobre la persona que adquiere bienes o recibe servicios a través del contribuyente que le repercute o traslada el monto del gravamen.

Es un gravamen de los conocidos como impuesto a las ventas, es decir, grava el ingreso total que se genera por la enajenación, arrendamiento e importación de bienes o por la prestación de servicios.

El impuesto al valor agregado es el tributo que se traslada sobre el valor total de las ventas, otorgando el derecho de deducir o acreditar el impuesto al valor agregado cubierto en las adquisiciones. También se define como el impuesto que se aplica sobre la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta, que es el valor que el contribuyente ha añadido a la mercancía que ahora revende.

Se considera que este impuesto elimina los males del impuesto a las transacciones o sobre el volumen de ventas, por cuanto que la tasa impositiva sólo se aplica sobre el valor de lo agregado por el contribuyente y no sobre el valor total de la operación. Como el contribuyente tiene el derecho de acreditar en contra del impuesto a pagar el monto del que a su vez se le trasladó cuando fue adquirente de lo que transformó o revendió, el impuesto jamás influye en el costo del artículo; sin embargo, el único que sufre los efectos económicos del impuesto es el consumidor final que no tiene a quien trasladarlo y por consiguiente, derecho a acreditar cantidad alguna<sup>101</sup>.

La imposición indirecta ocupa un lugar importante en cualquier sistema tributario; sin embargo el principal inconveniente de este tipo de gravámenes es desde la perspectiva de la equidad, ya que el objeto de esta clase de impuestos es el consumo que realicen los sujetos, independientemente de cual sea la fórmula concreta de cobrarlo, por lo que la carga impositiva que cada sujeto tenga

---

<sup>100</sup> Ob. Cit. (96) P. 291.

<sup>101</sup> Margáin Manautou E. Nociones de Política Fiscal.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1994, P. 149.

que soportar depende de la magnitud del consumo sin importar las características del sujeto pasivo de la relación tributaria. Es por esto que decimos que el concepto de impuestos que gravitan sobre el consumo se pueden considerar como regresivos, si bien pueden cumplir funciones en otros ámbitos de la política fiscal, en áreas como la asignación óptima de los recursos. En suma, si bien estos impuestos son fundamentales en el proceso de la optimización en la asignación de recursos, es conveniente hacer hincapié en los aspectos negativos de su regresividad y observar lo peligroso que es desde el punto de vista de la iniquidad el incremento de su importancia en la recaudación fiscal federal en México.

Como un comentario final a este tema, expresaremos que el impuesto al valor agregado significó en su momento, un elemento de modernización en el sistema tributario por sustituir el primitivo esquema de la repercusión en cascada de la imposición al consumo que como señalamos, acontecía con el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, por el sistema de gravar solamente el valor añadido en cada una de las fases del proceso de comercialización de un producto. No obstante, la necesidad de incrementar la recaudación en el contexto de la grave escasez de recursos en la que ha vivido el país en los últimos años, ha desvirtuado la aplicación de este impuesto y ha provocado un peligroso crecimiento de la imposición indirecta, con lo cual se afecta la equidad del sistema impositivo.

### IV.3. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Impuesto sobre la Renta se establece en Inglaterra con motivo de las guerras napoleónicas, aún cuando algunos autores citan el impuesto establecido en Florencia, que gravaba los beneficios presuntos de los comerciantes. Los impuestos ingleses, insuficientes para cubrir los gastos de guerra, consistían especialmente en derechos aduanales y gravámenes sobre el té, la sal, las sucesiones y el llamado land-tax.

Fue William Pitt el que propuso en el año de 1798 la llamada Aid and Contribution Act, que dio lugar al impuesto conocido con el nombre de Triple Contribución, porque los causantes quedaron organizados en tres categorías, calculándose el impuesto sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente.

Se llama renta al producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y del trabajo y puede distinguirse para los efectos impositivos la renta bruta, como el ingreso total percibido sin deducción alguna, como sucede por ejemplo cuando un impuesto grava los ingresos derivados del trabajo o de los derivados del capital en forma de intereses. Otras veces se grava una renta neta que es la que resulta después de deducir de los ingresos los gastos necesarios para la obtención de la renta, se permite también la deducción de ciertos gastos particulares del sujeto del impuesto.

En Alemania, en el año de 1891 se organizó el impuesto sobre la renta global para el Estado de Prusia. En Francia fue sancionado el 26 de diciembre de 1914.

En los Estados Unidos fue establecido en 1913 y reconoce como antecedente la ley de 1894 declarada inconstitucional por la Suprema Corte de

Justicia en virtud de las disposiciones que regulaban las facultades del gobierno central y de los Estados en materia tributaria<sup>102</sup>.

En nuestro país, el sistema impositivo ha venido sufriendo una evolución debido a las necesidades de recaudación para el gasto público. Con este tema desarrollaremos un ligero bosquejo de la evolución que ha sufrido el Impuesto sobre la Renta en el que siempre se ha ido buscando y tratando de aplicar el principio de equidad hasta nuestros días, tomando como punto de partida las Alcabalas.

Hemos comentado que en la Nueva España las Alcabalas se aplicaban sobre todas las personas, efectos y contratos, excepto a los indígenas, las iglesias y los eclesiásticos y a aquellas operaciones comerciales que no tuvieran carácter lucrativo.

Estas representaban algo más de la tercera parte de los ingresos de la Nueva España, que adoptó la práctica de cobrar por la simple introducción de mercancías al territorio transformando este impuesto de un gravamen sobre la compra-venta a uno que afectaba la circulación de mercancías, lo que fue transformándolo en uno de los obstáculos mayores al comercio interior durante más de dos siglos.

De este sistema podemos apuntar que por los ingresos que reportaba, tomó gran arraigo en la Nueva España, y su existencia se prolongó más allá de la Independencia; sistema que tuvo como desventaja que cada entidad gravó el tránsito de mercancías de acuerdo a sus necesidades y caprichos. A pesar de haber sido por mucho tiempo el medio más práctico para obtener fondos para los gobiernos estatales, fue causa importante para el estancamiento en la agricultura, industria, comercio, debido a los aumentos que provocaba en los precios.

Este sistema queda abolido finalmente el 30 de mayo de 1895, después de varios intentos debido a la resistencia a su eliminación toda vez que como ya

---

<sup>102</sup> Flores Zavala E. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. P. 411.

se mencionó, su aplicación dejaba muy buenos dividendos a los gobiernos estatales<sup>103</sup>.

### **SISTEMA CEDULAR.**

La gran transformación de la economía mundial implicó el crecimiento interno de los países, así como su endeudamiento, provocando que los sistemas impositivos modificaran la tendencia que desde su origen habían mantenido. Esta consistía en basar la recaudación sobre una tributación indirecta en el sector industrial y comercial, así como en la importación y exportación.

La tendencia fiscal posterior se enmarcó en la generación del ingreso, dejando de presionar a los gravámenes indirectos. Surge así la imposición directa que conocemos bajo los supuestos legales que se regulan en el rubro del impuesto sobre la renta.

El sistema cedular<sup>104</sup> estableció procedimientos de cumplimiento individual, por gremio de actividad. Esto implicaba que aquellos sujetos dedicados por ejemplo a actos comerciales en forma específica, cumplieran conforme a las reglas de esa actividad, que en su caso, serían diferentes a las de otros contribuyentes que no se encuadraran en esos supuestos específicos.

Las cédulas de cumplimiento fiscal, durante el transcurso de la madurez tributaria, se fueron incorporando unas con otras con el ánimo de abandonar procedimientos especiales que afectaban la equidad y proporcionalidad tributaria. Es importante recordar que en sistema fiscal convergen necesidades de gobierno y oportunidades para el sector privado; el primero busca el cumplimiento y logro de sus metas y, el segundo, no ver afectado su patrimonio en el nivel que le impida el crecimiento o la prosperidad. Los sujetos que cumplen con la obligación

<sup>103</sup> Yáñez Ruíz Manuel.- El Problema Fiscal en las distintas etapas de nuestra organización. México, Edit. Patria, 1958, P. 58.

<sup>104</sup> La Ley del Impuesto sobre la Renta expedida por el Presidente Adolfo Ruíz Cortines vigente a partir del 1º de enero de 1954, señalaba en su artículo 4º la clasificación de los Ingresos mediante Cédulas, de la Cédula I a la Cédula IX.



tributaria persiguen que la carga fiscal sea distribuida entre todos los contribuyentes, en forma equitativa y proporcional. De no lograrse esto, surge un desequilibrio en los pagadores del impuesto, ya que los que no participan en forma adecuada, serán subsidiados.

De los principios impositivos que se deben observar en política fiscal, son de destacar el de la distribución de la carga fiscal entre los contribuyentes, así como los de equidad y proporcionalidad. Ninguno de estos principios se cumplía bajo el sistema cédular.

Al no cumplir este sistema con la generalidad impositiva, fue necesario modificarlo y establecer una política que permitiera la aplicación y observancia de los principios de equidad y proporcionalidad, todo bajo un esquema general de distribución de la carga fiscal.

## **SISTEMA GLOBAL.**

Este sistema surgió como resultado de la adición de diversos regímenes cedulares. Prácticamente se inició en 1964, cuando se pretendió en la Ley del Impuesto sobre la Renta unificar los procedimientos para determinar la base tributaria para quienes se dedicaran al comercio, industria, agricultura, a la ganadería y a la pesca. Situación que no fue posible debido a su complejidad y presiones políticas de grupos renuentes al cambio. En este sistema es cuando surge la generalidad cuyo propósito en materia fiscal, es el de eliminar cualquier efecto o tendencia que provoque diferencias en el tratamiento de los sujetos pasivos. La globalización consistía en la suma del total del ingreso que obtenía el contribuyente, sobre el cual se aplicaba el gravamen tras permitir la deducción de los gastos propios.

Con este sistema se buscaba que la Ley del Impuesto sobre la Renta cumpliera con su cometido, y al reflejar la generalidad impositiva se empezaba a cumplir con una equidad y proporcionalidad transparente y demostrable,

neutralizando gravámenes indirectos y tratando que desde 1961, la recaudación se basara cada vez más en el impuesto sobre la renta<sup>105</sup>.

## SISTEMA DE INTEGRACION.

Ya reflexionadas las disposiciones fiscales y la mecánica contable que se desprendía de los procedimientos globales de los ingresos, se pretendió avanzar a fin de delimitar la aparente doble imposición presentada entre las actividades empresariales y los accionistas que invirtían en capital de riesgo para llevar a cabo estas actividades. Es así como en 1979, la Ley del Impuesto sobre la Renta pretendió la inclusión del sistema denominado de Integración Fiscal, con el ánimo de gravar como contribuyente al sujeto al que se le pagaba un dividendo y no a la actividad empresarial, de esta forma el sujeto final era el propio accionista que resultaba beneficiado por la actividad empresarial.

Si se observa la generación del ingreso y la carga fiscal con el ánimo de entender el sistema de integración, se debe iniciar por la empresa, que es la generadora del ingreso, ya que cuando ésta inicia su función, se debe esperar que sea en provecho de los accionistas y cuando se reflejen utilidades, que los accionistas paguen el impuesto correspondiente del ingreso de la propia empresa. Esto es, cuando la empresa cumple con los fines para los que fue creada, el remanente que no es necesario para su función, se entrega a los socios o accionistas y a este pago se le denomina dividendo, que al ser recibido por estos, se causa y paga el impuesto por la obtención de ese ingreso. Este efecto a todas luces inequitativo, además de perjudicar la inversión, permitía el pago de un doble impuesto ya que la empresa tributaba al 42% y el dividendo que

---

<sup>105</sup> En la Exposición de Motivos para 1965 de la Iniciativa de fecha 16 de diciembre de 1964, se estableció: "El Ejecutivo Federal, previa la realización de amplios estudios, ha venido promoviendo ante el H. Congreso de la Unión, a partir del año de 1961, sucesivas reformas al sistema de impuesto sobre la renta, con el propósito de modernizarlo, asignándole características que permitan hacer depender los egresos del Erario principalmente de los ingresos procedentes de ese gravamen y llevar adelante la tendencia de abandono progresivo de los impuestos indirectos, que llenen el inconveniente de arrojar la carga tributaria sobre la masa de consumidores de baja capacidad económica."

se decretaba, al 21%. Es por lo anterior que surge el Sistema de Integración Fiscal, pretendiendo con él, que el accionista sea el sujeto pasivo de la carga fiscal, eliminando la gravitación en el ente que la genera, es decir, la empresa.

Nuevamente este sistema no cumple su objetivo<sup>106</sup> y se crea otro mecanismo que permitiera a la empresa la deducción de esos dividendos, siempre que la persona que los recibiera, los considerara acumulables. Con este procedimiento, se provocó indebidamente la descapitalización de las empresas y fue necesario transformarlo en el proceso de dualidad de base para la propia determinación del impuesto sobre la renta.

### **SISTEMA DE BASE AMPLIADA.**

Por muchos años, las disposiciones fiscales quedaron al margen de los efectos inflacionarios, provocándose que la recaudación se viera seriamente afectada debido a la reducción de la base gravable de las empresas y al rezago en el entero de los impuestos.

Esta reducción influyó en consecuencia, en el déficit del sector público y este a su vez puso presiones sobre la inflación, generando un círculo vicioso que se tenía que romper a través de la Reforma Tributaria. Por tal razón se introdujeron en la Ley del Impuesto sobre la Renta procedimientos que tomaban en cuenta a la inflación, tanto en el pago como en la deducción de conceptos que pudiera considerar el contribuyente al determinar su base gravable.

Lo anterior lo podemos sintetizar de la siguiente manera:

El rezago que sufría el entero del impuesto fue resuelto mediante la llamada Miscelánea Fiscal presentada a mediados de 1986 al Congreso. Este rezago consistía en que un impuesto se causaba en un mes, se enteraba al fisco

---

<sup>106</sup> Este régimen se eliminó en la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del 1º de enero de 1983; cabe indicar que en la Exposición de Motivos de 1982 indicaba a la letra "Tratándose de los ingresos por dividendos se elimina el régimen optativo de integración con el sistema de crédito que actualmente contempla la Ley, tomando en cuenta que no ha sido de fácil aplicación para la generalidad de los contribuyentes...".

en promedio de 60 días después, provocando que los ingresos reales que el fisco recibía, se deterioraran. Con esta Miscelánea se acortó el plazo para enterar el impuesto al fisco.

Aún así, el menoscabo tributario sufrido por el sector público, seguía causando estragos, lo que dio lugar a la implementación de un mecanismo que permitiera el control de los efectos de la inflación y se diera un respiro para el saneamiento de las finanzas públicas, ya que conforme subía la inflación, bajaba la recaudación proveniente del impuesto sobre la renta de las empresas. En tal razón, se propuso al Congreso una reforma fiscal para la estabilización y el crecimiento económico con los siguientes objetivos entre otros: romper el círculo vicioso entre inflación y caída de los ingresos tributarios; aumentar la recaudación sin elevar las tasas impositivas y restaurar la dinámica de los ingresos tributarios y no tributarios; en concordancia con un programa de aliento y crecimiento, propiciar el crecimiento económico y el cambio estructural en favor de la inversión productiva y la capitalización de las empresas; y mejorar la equidad del sistema tributario.

Este sistema causó impacto entre los diversos sectores de contribuyentes por los artificiosos mecanismos que incorporaron a la Ley del Impuesto sobre la Renta los conceptos inflacionarios en los que no nos corresponde ahondar. Debido a la gran dificultad que representaba esta incorporación de conceptos a la ley citada, se decidió desfazarla en cuatro años, dando por resultado el surgimiento de lo que se denominó base nueva o base ampliada, que a su vez mantuvo en forma paralela el cumplimiento tributario de la base tradicional; sin embargo, debido a los rápidos cambios de la economía mexicana -sobre todo a la drástica reducción de la inflación- este procedimiento de dualidad de bases no concluyó la transición acordada quedando así eliminada la base tradicional antes de lo acordado. Tal apresuramiento propició desajustes en el cumplimiento tributario, sobre todo en la recuperación de inversiones en inventarios del contribuyente y en las deducciones que con el sistema anterior se consideraban y no eran aceptadas por el que quedó en vigor.

## SISTEMA ACTUAL.

Con este sistema, la Ley del Impuesto sobre la Renta se coordina con las Entidades Federativas en el tratamiento a los contribuyentes menores, cuya administración de los mismos correspondía a dichas entidades. Este control estatal se fue eliminando al desaparecer el régimen, el cual se fue transformando en simplificado que es el que actualmente se aplica, entrando en vigor el 1º de enero de 1990<sup>107</sup> y dejando de aplicarse el régimen de contribuyentes menores, aunque no en su totalidad, ya que deja la ley su aplicación a giros económicos de menor importancia.

Así mismo, se ha seguido buscando mejorar la equidad del sistema impositivo, mediante la revisión de los ordenamientos legales tributarios para lograr con ello una adecuada aplicación de los principios de equidad y proporcionalidad consagrados en nuestra Constitución Política. Sin embargo, estos fines no se han conseguido plenamente, ya que como observamos, año con año se efectúan reformas, modificaciones, adecuaciones, que generalmente persiguen mejorar la equidad en el sistema impositivo, lo cual se traduce en un descontrol entre los contribuyentes, lo que evita cumplir adecuadamente con sus obligaciones por falta de entendimiento o comprensión.

En estas líneas no se discute la necesidad de dotar a la norma tributaria de un dinamismo que permita su adecuación a las necesidades que se requieren en la actualidad, pero sí se debe ejercer un control moderado a ese dinamismo.

Es conveniente agregar que la equidad y la proporcionalidad son conceptos elementales en la relación jurídica-tributaria, principios que deben ser observados por todo gravamen que al ser ignorados propiciarían violaciones constitucionales a la norma y en todo caso generan la defensa del sujeto pasivo-contribuyente, trayendo consigo la nulificación de su aplicabilidad.

---

<sup>107</sup> Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989.

#### IV.4. EL EFECTO DEFLACIONARIO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Hemos expresado que este gravamen se encuentra clasificado como impuesto indirecto porque tiene efectos económicos sobre la persona que adquiere bienes o recibe los servicios, a través del contribuyente que le repercute o traslada el monto del gravamen.

Sus antecedentes parecen tener origen en la doctrina alemana, al proponer su adopción Von Siemens al gobierno alemán; sin embargo, fue en el año de 1954 y con motivo de diversos estudios realizados en Francia, que se decidió aplicar un impuesto al consumo, susceptible de evitar, en la medida de lo posible, la sucesión de efectos acumulativos que viniesen a distorsionar la conformación de los precios de bienes y servicios objeto de transacciones afectas a este tipo de imposición.

Básicamente la estructuración de este tipo de impuesto estaba sustentada en una imposición al consumo que produjese su impacto económico en las personas que adquirirían bienes, pero que por motivos de orden práctico debía manifestarse la incidencia en las ventas.

A raíz de esta acción en Francia, se generalizó la aplicación de los impuestos tipo valor agregado, considerando en cada uno de los países que lo establecían, las características propias y desde luego las finalidades y objetivos con su establecimiento. Tan es así, que los países miembros de la comunidad económica europea establecían como primicia, se establecieran impuestos a las ventas y de efectos neutrales en el comercio exterior, es decir, que permitiese desgravar las exportaciones, y susceptibles de gravar las importaciones, en virtud de que este tipo de imposición debe gravar tan solo el consumo interno que se realiza en cada país.

En América Latina, la aplicación del impuesto al valor agregado se inició en Uruguay, en el año de 1967, y a la fecha se cuenta con él en la mayor parte de los países de este Continente.

Considerando que en México se contaba desde el año de 1948 con un impuesto general a las ventas que producía efectos acumulativos, esto es, la causación del impuesto sobre el propio impuesto causado en etapas anteriores, se planteó la necesidad de modificar sustancialmente el sistema tributario nacional en el ámbito de la imposición indirecta, razón por la cual se adoptó un impuesto general a las ventas, adecuado a las condiciones económicas existentes y en sustitución del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, entra en vigor el 1º de enero de 1980, la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Esta forma de impuesto al valor agregado consiste simplemente en aplicar la tasa correspondiente sobre el monto total de las ventas efectuadas en cada etapa del proceso de producción y comercialización de los bienes, característica distintiva de los impuestos a las ventas, o sea que grava el ingreso total que se genere por la enajenación, arrendamiento e importación de bienes, o por la prestación de servicios; siendo el hecho generador del impuesto la entrega de la cosa, ya sea que se entregue material o virtualmente.

Es conveniente recordar que un sistema impositivo está directamente vinculado con los gastos públicos que va a coadyuvar a cubrir y que tanto los ingresos del Estado como las erogaciones de éste, contenidas en el presupuesto, forman parte de un proceso más general, que es el de la planeación del desarrollo. Y es también importante insistir en que estas operaciones financieras, como todos los actos del Estado, están sujetos al Estado de Derecho<sup>108</sup>.

Antes de la entrada en vigor de este gravamen, ( esta ley entra en vigor en toda la República el día 1º de enero de 1980, artículo Primero Transitorio, sin embargo, su publicación se efectuó en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de diciembre de 1978), se llevaron a cabo campañas de difusión a nivel nacional a través de las autoridades fiscales correspondientes, dirigidas a los

<sup>108</sup> MargáIn Manautou Emilio.- Nociones de Política Fiscal. P. 87.

diversos grupos de contribuyentes que se verían afectados por esta contribución, así como a los distintos sectores de la población, en estas campañas de difusión se establecía que el gravamen no era inflacionario, ya que no originaba un proceso de aumento a los precios y por el contrario, de acuerdo con su estructura se esperaba que su aplicación se reflejara en una disminución de la carga fiscal en algunos artículos, particularmente los de primera necesidad y por otra parte, en un estímulo a la producción.

Ahora bien, con el propósito de reducir sus efectos, que particularmente pudieran darse en los precios al entrar en vigor el mencionado gravamen, se establecieron diversas medidas como la de otorgar créditos parciales en la adquisición de bienes que se realizaran durante 1979, orientar a los contribuyentes, consumidores y público en general, sobre la mecánica de su aplicación y la publicación en su oportunidad de las disposiciones reglamentarias y administrativas necesarias, se concedieron exenciones a los alimentos y en general se trató de reducir el impacto que el impuesto pudiera tener en los precios<sup>109</sup>.

En nuestro concepto, de este impuesto diremos que se puede considerar que sus efectos también son en cascada, pero con el derecho del contribuyente de recuperar el impuesto que se le trasladó en sus compras cuando fue adquirente o consumidor, lo que hace que el mismo tenga lasas mucho mayores que las de la traslación. Sin embargo, aún cuando se señalaba que el impuesto al valor agregado no era un impuesto en cascada, por tanto no repercutiría en el precio del producto, es de aclararse que este sistema en la actualidad mantiene el principio de imposición múltiple por lo que en estos casos, el impuesto recae no solamente en el producto, sino también sobre sus costos de producción. El impacto del impuesto sobre estos costos se refleja principalmente en aquellos cuyas actividades quedan fuera del campo de aplicación del impuesto al valor agregado y que son principalmente la producción de bienes exentos; la comercialización de bienes gravados cuando en una de las etapas existe un

---

<sup>109</sup> Manual del Impuesto al Valor Agregado para México. P. 61.



contribuyente exento. En estos supuestos, no se le permite al negociante el acreditar los impuestos cargados por sus proveedores, con lo cual se obliga a soportarlo en sus compras y en su oportunidad trasladarlo o repercutirlo en el precio de los artículos que enajene; como un ejemplo podemos señalar las enajenaciones de casas habitación efectuadas por las compañías constructoras o inmobiliarias dedicadas a la construcción de estos inmuebles, que al no tener un modo de recuperar el impuesto al valor agregado pagado en sus compras de materiales, lo recuperan a través del precio del bien que se enajena, convirtiéndose en pagador del gravamen el consumidor final.

De este impuesto podemos señalar, además, que tiene la característica de ser de etapas múltiples o plurifásicas, ya que la gravabilidad se ejerce en cada una de las etapas del ciclo económico, además de ser un impuesto, como ya quedó asentado, indirecto, puesto que el sujeto legal del mismo es el adquirente del bien o consumidor final que lo paga a través del contribuyente que le repercute o traslada el monto del gravamen, significando esta situación que el sujeto legal no es quien entrega el bien, sino quien lo recibe.

En consecuencia debemos externar que el impuesto al consumo es una de las formas impositivas que afectan al consumo de bienes y servicios, así como a la riqueza, sin entender con ello que la causación se origina en el acto en que los bienes son consumidos, sino que se causa en la transferencia de ese bien; de ahí que se diga que la recaudación se obtiene de los vendedores. Representa para los países en desarrollo de América Latina uno de los sistemas tributarios de mayor importancia, es éste el impuesto más recientemente desarrollado que comprende la deducibilidad total durante el período en que se efectúan las compras, del impuesto pagado sobre todos los bienes de producción adquiridos.

La doctrina lo considera como el más detestable de los impuestos desde el punto de vista económico, toda vez que influye extraordinariamente en el costo final del artículo. Tiene mayores efectos sobre el consumo que el impuesto sobre la renta; castiga a la inversión; es inequitativo porque favorece a los que ahorran y afecta más al que carece de recursos en exceso de los que necesita para

subsistir; favorece a quienes gastan en rubros no gravados -viajes al exterior, alquileres de departamentos costosos;- discrimina en contra de aquellas personas obligadas a gastar en conceptos gravados más que otras, -familias numerosas contra familias pequeñas.- En tal virtud, decimos que es un impuesto que se va aplicando en todas las operaciones que se hacen con un bien hasta llegar a manos del consumidor final, por lo que el precio final del mismo puede llevar incorporado dos, tres o más veces la tasa impositiva correspondiente. Es por eso que manifestamos que influye negativamente en el costo final de un producto.

La imposición indirecta no ha perdido nunca su enorme importancia como fuente de financiamiento del gasto público, pero es sumamente recomendable no perder de vista que los impuestos que gravitan sobre el consumo se pueden considerar como regresivos, lo que resultaría peligroso desde el punto de vista inequitativo en materia de recaudación fiscal.

## CONCLUSIONES.

En la presente investigación ha quedado plasmado cómo al surgir las comunidades primitivas, surgen también los diversos estratos sociales que dan vida a las diversas formas de organización social, dando como resultado a la vez el surgimiento de necesidades colectivas a cubrir por el Estado, dando así nacimiento a los servicios públicos, que constituyen la parte más importante de las atribuciones del Estado.

Con este orden de ideas encontramos que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda consagrado en la Constitución, que es la expresión suprema de la voluntad colectiva; en ella se manifiesta la soberanía popular y es la Ley Fundamental cuya supremacía está fuera de toda duda, puesto que de ella nacimos como entidad política independiente permitiéndonos construir un orden jurídico propio. Es en ella donde se encuentra el reconocimiento de que la nación requiere de un compromiso cabal de todos en la contribución económica, apropiada y justa, para conservar nuestra unidad.

Es a través de la Constitución, como hemos llegado a la formación de un Estado de Derecho que actúa a nombre de sus representados a fin de alcanzar los objetivos del bien común, garantizando una convivencia social armónica y el pleno desarrollo nacional, y siendo nuestra Constitución el resultado de movimientos de hondas raíces sociales, es al Estado al que se le asigna la responsabilidad de procurar la igualdad de oportunidades y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población, y es este bienestar social general el que sólo lograremos a través de la generación de empleos permanentes, bien remunerados que garanticen el acceso a la seguridad social, así como por el incremento de la productividad en los ingresos de la población lo que solo

alcanzaremos con finanzas públicas vigorosas y firmes sostenidas con un buen régimen tributario.

Sin estabilidad ni crecimiento económico no hay progreso social, es por ello que la política fiscal, monetaria y financiera, se deben articular para fortalecer el ahorro y la inversión al tiempo de que se deberán sanear igualmente las finanzas públicas a fin de que contribuyan a que el gasto público desempeñe satisfactoriamente sus propósitos de equidad social y promoción de la infraestructura económica.

Es por ello que consideramos necesario e indispensable que el Gobierno y la sociedad concentren esfuerzos con el propósito común de abatir la desigualdad en la distribución de la riqueza, el primero, obteniendo, administrando y empleando los recursos económicos adecuadamente y el segundo, contribuyendo como lo manda nuestra Carta Magna, con estricto apego a las disposiciones reglamentarias correspondientes, de esta manera lograremos una situación macroeconómica que permita la expansión sostenida de la actividad económica y del empleo, binomio necesario que redundará en un buen equilibrio político, económico y social de nuestra sociedad.

En consecuencia, para lograr un equilibrio justo y equitativo que entusiasme a los mexicanos a contribuir para los gastos públicos en forma espontánea y con sentido patriótico, se propone:

**Primero.-** Contar con finanzas públicas equilibradas que contribuyan a impulsar el crecimiento económico en condiciones de creciente estabilidad de precios, es decir, que el nivel del gasto público guarde correspondencia con el total de los ingresos tributarios y no tributarios que recibe el sector público. Sabemos de antemano que existen objetivos en el desarrollo nacional que requieren de un mayor gasto público, sin embargo, en nuestra opinión, se puede lograr este equilibrio aplicando una política de austeridad y racionalización de los componentes no prioritarios de los gastos públicos.

**Segundo.-** En materia de ingresos públicos, nuestro sistema fiscal debe generar una base de ingresos suficiente y permanente que sea compatible con el sostenimiento de finanzas públicas sanas; en tal virtud se propone la realización de reformas fiscales que tengan como principal función la estabilidad de la economía, que traigan implícitos el crecimiento económico y el fortalecimiento de nuestras finanzas, asimismo, que con estas reformas se combata la evasión fiscal, lo que en consecuencia se reflejará en un fomento al ahorro y la inversión, lo que dará como resultado un mayor cumplimiento de las obligaciones fiscales, y un renglón muy importante: un aumento en el universo de los contribuyentes que contribuyan con el gasto público de manera proporcional y equitativa como lo establece nuestra Constitución; y un aseguramiento del financiamiento equilibrado de las actividades públicas.

El impulso al crecimiento económico en condiciones de creciente estabilidad de precios como la que nos está tocando vivir, solo se podrá lograr manteniendo una estricta disciplina fiscal que permita que las finanzas públicas no sean un factor de desequilibrio.

**Tercero.-** Que estas reformas tributarias sean dotadas de un dinamismo que les permita adecuarse a las necesidades del momento y que en ellas no se busque mejorar la equidad y la proporcionalidad como siempre se han efectuado, sino que se apeguen estrictamente al sentido filosófico de la equidad y proporcionalidad que el legislador plasmó en nuestra Ley Fundamental, ya que en la práctica se observa que los impuestos progresivos no han logrado su objetivo, puesto que se han convertido en el principal factor que impide una mayor actividad económica, formación de capital y productividad, y siendo un objetivo del Estado el cubrir las necesidades financieras buscando el bien común de la sociedad para así crear un ambiente de paz, justicia y seguridad bajo el cual cada miembro de esa sociedad logre las aspiraciones y fines tanto materiales como espirituales que se han propuesto; es de primordial importancia entonces que el Estado contemporáneo establezca para su sostenimiento, un sistema fiscal no

solo para que le produzca recursos para satisfacer un presupuesto sino para lograr, a través de medidas fiscales, la orientación económica que más convenga al país, traduciéndose en una mejor distribución del ingreso.

**Cuarto.-** Que ese sistema fiscal responda a un diseño sencillo y realista en sus aspectos substanciales y formales, de lo que mucho dependerá su grado de eficacia; puesto que la complejidad de un sistema solo provoca incumplimientos, evasión deliberada, economía subterránea, altos costos de control que además traen aparejada deshonestidad del personal oficial, que con su proceder ejerce gran influencia sobre la conducta del contribuyente. En tal virtud, se propone además, que se realicen labores de educación fiscal para que aquel que cumple con honradez, vea que su actitud merece elogios por parte de la Administración Pública ya que toda persona se siente halagada cuando el Estado hace referencia a su espíritu cívico. En este sentido, el fisco también debe recibir una educación fiscal que toque la sensibilidad humana y que le haga resolver con justicia o comprenda los problemas del contribuyente, con lo cual se logrará que fisco-contribuyente logren sus fines. De esta manera, el contribuyente se percatará de que el avance del país depende de su conducta tributaria y tendrá pleno conocimiento de las consecuencias que puede acarrear su mal comportamiento y el fisco comprenderá que la aplicación de las leyes fiscales con toda ponderación, cuidado y equidad, evitarán molestias y arbitrariedades injustificadas al contribuyente.

**Quinto.-** Para que en nuestro sistema se logre la equidad tributaria, es necesario que los órganos legislativos, de común acuerdo con las autoridades hacendarias, establezcan canales de comunicación con todos los sectores sociales de la población que permitan recabar puntos de vista, ideas y colaboraciones antes de iniciar el proceso formativo de las leyes tributarias. Recordemos que el diálogo, la concertación y la apertura democrática constituyen lineamientos políticos generales bien definidos en la Administración Pública, por

lo que consideramos que no existe razón alguna para que el Derecho Fiscal permanezca al margen y es en este sentido que las manifestaciones de ideas que aportaran las agrupaciones de profesionistas, organizaciones de contribuyentes, escuelas universitarias y población en común, resultarían de gran ayuda para la reestructuración del sistema tributario, y al ser estos núcleos los primeros afectados debido a las cargas fiscales que soportan, se alcanzarían los fines consagrados en nuestra Legislación, esto es, la equidad tributaria cuyo contenido filosófico es tratar a los iguales de manera igual.

**Sexto.-** Del resultado de esta investigación concluiremos que la obligación de los mexicanos de contribuir para el gasto público de conformidad con el mandamiento constitucional, trae consigo el crecimiento económico de nuestro país, con lo cual es de reconocerse el esfuerzo del sector público en la distribución de los ingresos, el mejoramiento del nivel de vida de la población, sin embargo, no se debe de olvidar que el artículo 31, fracción IV prevé la justicia de las leyes tributarias al establecer el principio de proporcionalidad y equidad significando con ello que un tributo será proporcional en la medida que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren en la misma situación o circunstancia, en tanto que la equidad es comprender la cuantificación del impuesto, el aspecto económico de la contribución, y en este sentido, tampoco se deben olvidar las garantías del carácter social que establece la Constitución Mexicana y que protegen el mínimo de subsistencia y el patrimonio familiar.

## BIBLIOGRAFIA.

### OBRAS CONSULTADAS:

Alfonso Toro.- COMPENDIO DE HISTORIA DE MEXICO.- México, 1977.

Amalia López Reyes, José Manuel Lozano Fuentes.- HISTORIA DE MEXICO DE LA EPDCA PREHISPANICA HASTA JUAREZ. Cía. Editorial Continental, S. A. 1973.

Angel Miranda Basurto.- LA EVOLUCION DE MEXICO.- Edit. Herrero.- 1981.

Arnaldo Córdova.- LA IDEOLOGIA DE LA REVOLUCION MEXICANA, LA FORMACION DEL NUEVO REGIMEN.- Ediciones Era, S. A. 1973.

Carlos Alvear Acevedo.- EPOCAS PRECORTESIANA, COLONIAL E INDEPENDIENTE.- Edit. Jus, México.

Eduardo García Máynez.- FILOSOFIA DEL DERECHO.- Séptima Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1994.

Eduardo García Máynez.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.- Cuadragésimaquinta Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1993.

Emilio Margáin Manautou.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Decimosegunda Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1996.

Emilio Margáin Manautou.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Universidad Autónoma de San Luis Potosí.- México, 1983.

Emilio Margáin Manautou.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL. Edit. Porrúa, S. A. México, 1994.

Enrique E. Pérez de León.- NOTAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL ADMINISTRATIVO.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1992.

Ernesto Flores Zavala.- ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS - LOS IMPUESTOS - Trigesimaprimer Edición.- Edit. Porrúa.- México. 1995.



Fabián de Fonseca, Carlos de Urrutia.- HISTORIA GENERAL DE REAL HACIENDA.-Impresa por Vicente G. Torres, México, 1845.

Feliciano Calzada Padrón.- DERECHO CONSTITUCIONAL.- Edit. Harla, S. A. de C. V.- México, 1995.

Felipe Tena Ramírez.- DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO.- Vigésimanovena Edición.- Edit. Porrúa.- México, 1995.

Felipe Tena Ramírez.- LEYES FUNDAMENTALES DE MEXICO 1808-1982.- Edit. Porrúa, S. A. México, 1982.

Gerardo Gil Valdivia.- ASPECTOS JURÍDICOS DEL FINANCIAMIENTO PUBLICO. Edit. Porrúa, S. A. U. N. A. M., 1989.

Guillermo F. Margadat S.- INTRODUCCION A LA HISTORIA DEL DERECHO MEXICANO.- Edit. Esfinge, S. A. de C. V. México, 1986.

Herbert Beltiger Barrios.- et al.- CAPITULO IX EL SISTEMA FISCAL MEXICANO EN MEXICO A LA HORA DEL CAMBIO.- Edit. Cal y Arena.- México, 1995.

Hugo Carrasco Iriarte.- DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL.- Edit. Harla, S. A. de C. V. México, 1995.

Javier de Cervantes.- CONFERENCIAS DE HISTORIA DEL DERECHO PATRIO.- U.N.A.M.- México, D. F. 1955.

José Gamboa M.- LEYES CONSTITUCIONALES DE MEXICO DURANTE EL SIGLO XIX.- México, 1901.

José Miranda.- LA TASACION DE LAS CARGAS INDIGENAS DE LA NUEVA ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XVI, EXCLUYENDO EL TRIBUTO.

Juan Manuel Terán.- FILOSOFIA DEL DERECHO.- Decimosegunda Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1993.

Luis Alfonso Dorantes Tamayo.- FILOSOFIA DEL DERECHO.- Edit. Harla, S. A. de C. V.- México, 1995.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO.- Edit. Limusa, 1988.

Luis Recaséns Siches.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.-Edit. Porrúa, S. A. México, 1993.

Luis Recaséns Siches.- TRATADO GENERAL DE FILOSOFIA DEL DERECHO.- Decimoprimer Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1995.

Manuel E. Tron.- REGIMEN FISCAL DE LOS EXTRANJEROS EN MEXICO.- Edit. Themis, Cuarta Edición. 1994.

Manuel Yáñez Ruíz.- EL PROBLEMA FISCAL EN LAS DISTINTAS ETAPAS DE NUESTRA ORGANIZACION POLITICA.- México, 1959. Volúmen 5.

Mario Pugliese.- INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO.- Segunda Edición Revisada y Corregida.- Edit. Porrúa, S. A.- México. 1976.

Miguel Villoro Toranzo.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.- Edit. Porrúa, S. A., México, 1993.

Miguel Villoro Toranzo.- LECCIONES DE FILOSOFÍA DEL DERECHO.- Segunda Edición.- Edit. Porrúa, S. A.- México, 1994.

Rafael Preciado Hernández.- LECCIONES DE FILOSOFIA DEL DERECHO.- Edit. Jus. México, 1970.

Raúl Rodríguez Lobato.- DERECHO FISCAL.- Segunda Edición.- Edit. Harla, S. A de C. V. México, 1994.

Salvador Rocha Díaz.- ESTUDIOS JURÍDICOS Y OTROS ESCRITOS.- Edit. Harla, S. A de C. V. México, 1991.

Sergio Francisco de la Garza.- DERECHO FINANCIERO MEXICANO.- Decimoctava Edición Revisada y Actualizada.- Editorial Porrúa, S. A.- México, 1994.

*OBRAS DIVERSAS Y OTRAS PUBLICACIONES:*

(Revistas, Tesis, Recopilaciones y otras obras indirectamente relacionadas).

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- 3ª Etapa, Año III, Julio de 1990.  
SEXTA PARTE.- "ESTUDIO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 31  
CONSTITUCIONAL Y SU INTERPRETACION JURISPRUDENCIAL".

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas.- Edit,  
Porrua, S. A. México, 1985.

PROPUESTA PARA UN NUEVO ENFOQUE DE IMPUESTO MINIMO EN  
MEXICO.

**LEGISLACIONES:**

**CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.**

**CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

**CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

**LEY DE EGRESOS DE LA FEDERACION.**

**LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.**

**LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.**

**LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.**

**LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

**LEY FEDERAL DEL TRABAJO.**

**LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.**