



78
29

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGÓN"

EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

T E S I S

QUE, PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA
JAIRO CIGARROA

259627

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

San Juan de Aragón, Edo. de México, 1998



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.

***EL SISTEMA
TRIBUTARIO
MEXICANO Y EL
PRINCIPIO DE
LEGALIDAD***

METODOLOGIA

La presente investigación es de carácter documental y retrospectivo, por lo que para su realización se han empleado los métodos documental, descriptivo y analítico:

Documental, porque se han consultado documentos relativos a la materia para fundamentar nuestro criterio.

Descriptivo, porque contiene una descripción más o menos detallada de las condiciones en que se encuentra el SISTEMA TRIBUTARIO DE NUESTRO ESTADO.

Analítico, porque, además de analizar la situación actual, se hace con referencia a administraciones pasadas, relativo al Sistema Tributario, lo que le da el carácter retrospectivo y, por otra parte, se analizan las causas que provocan situaciones de ilegalidad en el Sistema Tributario Mexicano, determinando cuales pueden ser sus posibles soluciones.

OBJETIVOS

En la administración pública mexicana, como en la de cualquier país, el Sistema Tributario es de importancia trascendental, ya que sin él ningún Estado estaría en posibilidad de satisfacer sus necesidades sociales debido a la falta de captación de los recursos económicos indispensables para hacerlo y ello provocaría su extinción.

Esta investigación tiene como objetivo general, dadas las características del Sistema Tributario en México, observar si éste se encuentra sujeto de manera global al principio de legalidad como rector de su actividad.

Se fijan como objetivos específicos explicar las relaciones entre el Estado como órgano coercitivo en la relación tributaria y el contribuyente como sujeto pasivo de la misma; asimismo, determinar el marco legal del Sistema Tributario en la legislación mexicana; por otra parte se pretende proporcionar con este trabajo un medio de apoyo para futuras investigaciones.

INDICE

A MANERA DE PROLOGO

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO

1. - ORIGEN Y EVOLUCION DEL ESTADO	01
2. - CONCEPTO DE ESTADO Y ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN	10
3. - FINES QUE PERSIGUE EL ESTADO	22
a). Doctrina Liberal Individualista	
b). Doctrina Estatista	

CAPITULO SEGUNDO

TEORIA DE LAS CONTRIBUCIONES

1. - ASPECTOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS	30
Principios que los rigen:	
A). Principios Teóricos de Adam Smith	30
B). Principios teóricos de Adolfo Wagner	45

2.-	ASPECTOS DOCTRINARIOS DE LOS IMPUESTOS	52
3.-	LA CONSTITUCION POLITICA Y SUS PRINCIPIOS QUE SE REFIEREN A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN RELACION A LOS IMPUESTOS	53

CAPITULO TERCERO

OBLIGACION TRIBUTARIA

1.-	ORIGEN Y CONCEPTO	71
2.-	OBJETO Y SUJETOS	77

CAPITULO CUARTO

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1.-	MARCO JURIDICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO	86
2.-	COMENTARIO AL ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL	103

CAPITULO QUINTO

EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1.- POLITICA FISCAL	111
2.- CARACTERISTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO	121
CONCLUSIONES	128
RELACION DE FUENTES CONSULTADAS	131

A MANERA DE PRÓLOGO

En cumplimiento del ineluctable requisito exigido para sustentar mi examen profesional y con el justo y legítimo propósito de obtener el TÍTULO que me habilitará en el ejercicio de la LICENCIATURA EN DERECHO, me permito someter a la ilustre consideración del HONORABLE JURADO, que hoy preside este solemne acto, el modesto y sencillo trabajo de investigación que tienen en sus manos, rogando de antemano su comprensión y benevolencia por las fallas y defectos de los que adolece, consecuencia de la novatés de todo principiante.

Quiero expresar, asimismo, que el tema que inspira la presente investigación, es influencia de la situación crítica por la que atraviesa en tiempos actuales EL ESTADO DE DERECHO, el cual guarda estrechísima relación con el aspecto económico.

Cabe recordar que el estado para poder cumplir con la finalidad para la que fue creado, necesita de recursos económicos, de lo contrario no podría lograr uno de sus principales fines como lo es EL BIEN PUBLICO TEMPORAL, arrogándose para ello la facultad financiera, dentro de las que se encuentran la imposición de tributos.

Debemos tener presente que EL ESTADO MODERNO DE DERECHO, nace por razones de índole tributario y en el contexto de un proceso histórico-constitucional; es decir, la facultad tributaria traducida en poder de imperio, solo se puede ejercer a través de la ley y, en este sentido, basta recordar tres grandes acontecimientos sociales:

" LA MAGNA CHARTA LIBERTATUM inglesa de Juan Sin Tierra es, justamente, donde se sancionó por primera vez de que los tributos solo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, que en aquel tiempo eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al rey absoluto inglés."

" Por otro lado la emancipación americana, inicia su rebelión por un fenómeno análogo, es decir, por la pretensión de las colonias británicas de Norteamérica de consentir sus propios tributos como lo hacían los ciudadanos de la madre patria."

" En el proceso de formación de la revolución francesa, siguiendo la de Norteamérica, también se firmaron los mismos principios: por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos; por el otro debían aprobar el presupuesto de gastos."

Quiero poner de manifiesto que, en base a lo anterior, el carácter de la imposición se transforma en una especie de voluntariedad y en lugar del término impuesto, que recuerda el poder de imperio en todas las constituciones francesas, a partir de 1791, se habla de contribuciones por la razón histórica de que ya no existe LA IMPOSICIÓN como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal que se ejerce a través de un instrumento que es la ley, dictada por el órgano legislativo, influencia que caracteriza a nuestra constitución.

Por lo tanto podemos afirmar categóricamente que la facultad tributaria del ESTADO, no existiría sin este principio, al cual se le ha denominado: PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El origen de la exigencia de la legalidad financiera de carácter tributario, se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos: Libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la administración financiera si existe una autorización legislativa habilitante.

De modo que, solo y exclusivamente a través de la ley puede garantizarse que, la necesaria vinculación económica entre el estado y su pueblo, se desenvuelva en un marco de equidad, justicia, equilibrio y armonía, principios estos que se desarrollan en el presente trabajo, los cuales deben inspirar al legislador.

En este campo, la norma debe actuar a manera de indicativo y de freno, es decir, por un lado debe indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del

estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental y los medios y procedimientos para ejercitarlos, para que, de esta manera, se le dé vigencia a un auténtico ESTADO DE DERECHO. Situación que no solo es preocupación personal sino de todos los Mexicanos que están en la situación jurídica de contribuyentes, por lo tanto la tesis central de la presente investigación se concreta en el análisis del actual sistema jurídico tributario, con miras a su adaptación a la realidad social en que vivimos.

ATENTAMENTE
EL SUSTENTANTE.

INTRODUCCION

El Estado, para cumplir con la finalidad para la que fue creado, necesita allegarse de recursos económicos que le permitan satisfacer las necesidades sociales para la consecución del bien público que constituye su fin primordial.

El Sistema Tributario es, sin duda, de gran importancia dentro del ámbito en que el Estado ejerce sus funciones, y es el medio por el cual manifiesta su potestad tributaria para adquirir los recursos económicos que le son necesarios.

Un Estado sin poder tributario, sin contribuciones, sin coercitividad frente al obligado de la ley fiscal, traerá como consecuencia que el Estado no se fortalezca y caiga debido a su poco poder económico.

Sin embargo, para que el Estado pueda ejercitar sus funciones, su actividad, debe estar sujeto al principio de legalidad, entendido este como la consecuencia de que la nota jurídica es esencial a la naturaleza del Estado, de que todo lo que existe dentro del Estado tiene que estar ordenado por las normas jurídicas. De esta forma, para que el Estado pueda llevar a cabo su actividad necesita que sus facultades estén expresamente motivadas y fundamentadas dentro de su orden jurídico.

Este principio de legalidad en que debe basarse todo acto de autoridad, se encuentra a menudo alterado por el desconocimiento del contribuyente respecto a sus derechos y obligaciones como tal, lo que provoca la creación de actos ilícitos por parte de la autoridad.

Si bien la autoridad tiene sus limitantes jurídicas expresadas para realizar sus funciones, estas limitaciones no se dan automáticamente, sino requiere que el ciudadano ejercite sus derechos y garantías fundamentales ante el Poder Judicial o, en algunos casos, recurra ante el Tribunal Fiscal de la Federación ó ante la propia autoridad, para que se declare que el acto carece de legalidad y la autoridad se vea impedida a ejercitarlo.

En consecuencia, una de las intenciones que nos proponemos en esta investigación es el de analizar las causas por las cuales el principio de legalidad no se observa fielmente, el por qué el contribuyente no impugna las leyes fiscales o los actos de autoridad que lesionan de manera ilegal sus derechos y la conveniencia de adecuar el Sistema Tributario a la realidad económica y social del país.

CAPITULO PRIMERO

ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO

1. ORIGEN Y EVOLUCION DEL ESTADO

El Estado ha sido catalogado como la institución jurídico política necesaria para lograr la mejor convivencia social y el bienestar común de una colectividad. Es conveniente, para el análisis sobre el origen del Estado, conocer las diversas teorías que tratan de atribuirle una explicación. A lo largo de la historia se han observado diversas formas de organizaciones sociales, dichas organizaciones tienen sus antecedentes más remotos en las creadas por el hombre primitivo que busca la satisfacción de sus necesidades básicas, hasta la creación de organizaciones más complejas, cuya evolución las transforma hasta dar paso a lo que hoy conocemos como Estado moderno, con todos los atributos que lo caracterizan.

En el devenir histórico el hombre nunca ha vivido aislado, sino por el contrario siempre ha necesitado relacionarse, vivir en comunidad con otros seres humanos y poder así satisfacer sus necesidades. Han sido muchas las teorías que tratan de explicar el fenómeno social de congregación humana de la cual va a originarse el Estado. Tal concepción se sustenta, entre otras, en las citadas por el tratadista Alberto F. Senior en su libro de **Sociología**, que son: la Teoría Naturalista, cuyo principal representante es Aristóteles; la Teoría Contractualista representada principalmente por Juan Jacobo

Rousseau; la Teoría Ecléctica, representada por Alfredo Fouilleé¹, y la Teoría Teológica citada por el licenciado Porrúa Pérez en su libro **Teoría del Estado**.²

TEORIA NATURALISTA.- Esta teoría sostiene que el Estado es un fenómeno natural, que su origen se encuentra en un proceso real y positivo de las leyes naturales; sostiene también que el Estado tiene un origen histórico que entraña un problema sociológico, ya que si el Estado surge de la compleja formación de la sociedad humana, es necesario establecer qué fenómenos le dieron origen, cómo y en qué momento se originó el vínculo político.

Para Aristóteles, la sociedad encuentra su fundamento en la naturaleza del hombre, sostiene que el fenómeno social es uno de los atributos propios del ser humano; es inherente a él. Nos dice que el fenómeno social existe, por la misma existencia del hombre. El sociólogo Alberto F. Senior al definir al hombre como un animal político, afirma: "*Para que el hombre no viviera en sociedad se requeriría que fuera algo más o menos que un hombre; o un dios o una bestia; pero en tanto que es hombre habrá de vivir en sociedad*". La sociedad, afirma, no es una creación de los hombres, existe gracias a la naturaleza del hombre mismo.

1.- Senior, Alberto F. -**Sociología**, Editor Francisco Méndez Oteo. 9ª edición, México. D.F., 1983, p. 173-180

2.-Porrúa Pérez, Francisco. -**Teoría del Estado**, Editorial Porrúa, 23ª, edición, México, D.F., 1990, p. 402.

Al sostener que el hombre es un animal político, lo define como un "*Zoon Politikon*". Según el estagirita, dentro de la naturaleza del hombre está el vivir en sociedad, por tanto, la sociedad es un fenómeno natural. Aristóteles apoya su doctrina en diversos razonamientos: un argumento lógico, un fundamento antropológico, y una prueba histórica.

Argumento lógico.- En éste sostiene que no es posible concebir la existencia del individuo antes que la existencia en sociedad, porque ésta representa el todo y el individuo es solo una parte de ese todo. Explica que no es posible que exista la mano antes que el cuerpo; por lo mismo el hombre no existe antes que la sociedad.

Fundamento antropológico.- A través de este hace notar que el hecho natural y orgánico de la diversidad constitutiva, morfológica entre hombre y mujer, los sistemas de comunicación y locomoción del ser humano, demuestran que el hombre no está constituido para vivir aislado, sino por el contrario, por su naturaleza nace con la aptitud de ser sociable.

Prueba histórica.- se demuestra con ésta que cualquier indagación histórica y aun prehistórica nos revela que el hombre nunca ha existido aislado. Toda investigación demuestra que el hombre ha vivido y se ha desenvuelto alrededor de otros seres, por lo menos formando una mínima sociedad como es la familia. No hay ningún hecho histórico en el que encontremos al hombre ajeno a un núcleo social; su existencia siempre ha estado sujeta a la de otros seres.

Estas razones hacen concluir que la naturaleza humana es la causa que da origen al fenómeno social. El origen de la sociedad radica, según Aristóteles, en la naturaleza social del ser humano.

TEORIA CONTRACTUALISTA.- Representada por el filósofo francés Juan Jacobo Rousseau, parte del supuesto que el hombre ha nacido libre y, sin embargo, como resultado de su misma evolución, ha quedado sujeto a la autoridad de un orden estatal, por lo que se plantean los siguientes cuestionamientos: ¿por qué se dio este cambio?, ¿por qué existe el Estado?

Rousseau trata de resolver este problema desde el punto de vista filosófico, estableciendo la causa que dio origen a esa transformación; sostiene que el hombre no se ha desenvuelto siempre dentro de una organización social, sino que vivía en un "estado de naturaleza" libre de los convencionalismos sociales, sin embargo, las propias necesidades de subsistencia, de defenderse de agresiones naturales, de otros hombres, etc. lo obligan a pactar con otros individuos para vivir en sociedad o asociados, uniéndose para resolver mejor los problemas cotidianos. A cambio de esta entrega parcial de su libertad natural, el ser humano obtiene una libertad civil, teóricamente más restringida que la anterior que disfrutaba, pero más eficaz porque será garantizada por el Estado.

Para Rousseau, ese acuerdo de voluntades, el "contrato social" como él lo denomina, es lo único que puede justificar la existencia del Estado; ya que nadie puede perder su libertad natural si no ha dado su consentimiento.

Los hombres al renunciar a esa libertad natural admiten depositar parte de ella y de su voluntad individual en el núcleo unitario al que otorga poder para regir al grupo, naciendo por esto la voluntad general como fundamento del poder estatal, originándose con esto el fenómeno del Gobierno Político.

Dicho consentimiento, ese acuerdo de voluntades que cede parte de su libertad natural a favor del Estado para que éste les garantice su libertad civil, ese reconocimiento al poder soberano del Estado, es una manifestación de la libertad pues, a través de ella, los hombres han dado vida a ese contrato social.

Esta teoría ha sido calificada de falsa, pues se considera que no se puede concebir un Estado de naturaleza con las características de libertad que el filósofo ginebrino le atribuye, ni histórica, ni racionalmente. Según Rousseau, el hombre primitivo gozaba de una conservación; por el contrario, el maestro Porrúa Pérez afirma que el hombre, por su misma necesidad de conservarse tenía, substancialmente, que relacionarse con los demás.

Por otra parte, debido a su instinto, el ser humano tiende a sobrevivir pero también procura su perfeccionamiento; para poder realizar estas dos tendencias -dice Porrúa Pérez- "el hombre necesita de sus semejantes en forma primordial como resultado de una de las imperfecciones que lleva en sí misma la naturaleza humana, a lo que él llama indigencia social"³. En lo

³.- *Op. cit.* pp. 408-410

dicho por Rousseau notamos que el individuo no es naturalmente libre, sino naturalmente político o asociado como sostiene Aristóteles.

La importancia de la Teoría Contractualista, radica no en demostrar el origen de las sociedades; Rousseau se preocupó principalmente de reivindicar al individuo frente a sus gobernantes, haciéndoles notar que el hombre es esencialmente libre, siendo su Teoría de importancia fundamentalmente de naturaleza política más que social.

TEORIA ECLECTICA.- Sostenida por Alfredo Fouilleé, afirma que las sociedades son el producto de la alimentación de dos clases de factores: uno de tipo orgánico, como el instinto de asociación (Teoría Naturalista), llamado factor instintivo y el factor llamado de tipo contractual (Teoría Contractualista); es decir, el consentimiento de vivir en sociedad. Entonces, para Fouilleé, la formación de la sociedad requiere no sólo los instintos naturales del ser humano, sino también la voluntad del mismo.

En suma, Fouilleé sostiene que la sociedad es un organismo por los factores naturales que en ella encontramos y contractual por el consentimiento que el hombre confiere al vivir en sociedad.

TEORIA TEOLOGICA.- El tratadista Francisco Porrúa Pérez trata de establecer la teoría correcta del origen del Estado en los siguientes términos:

"Una vez establecido el hecho de que el Estado no surge en virtud de un contrato, sino que es una realidad natural, no se desconoce el hecho de que en la formación del Estado interviene la voluntad humana que por virtud

de su indigencia social se ve en la necesidad de crear ese organismo. Sostiene que el Estado no existió siempre sino que se originó por un proceso sociológico que llevó a la conciencia de los hombres la necesidad de crearlo, ya que éstos se percataron de que tenían que lograr un bien de categoría superior al bien propio de cada persona, lo que se traduce en el bien público. Para lograr su bien individual, advirtieron que tenían que reunir el esfuerzo de todos, consiguiendo así el bien público que consecuentemente hacía que logaran su fin individual. Este objetivo convierte a la sociedad en una sociedad política, pues esa teleología es lo que imprime a las sociedades dicha característica.

Afirma que el Estado surge de la naturaleza social del hombre, que se justifica si su actuación es correcta y busca la realización de sus fines, pues contará entonces con la unión libre de los ciudadanos, la cual es necesaria para el funcionamiento normal del Estado, pues éste no podría existir en contra de la voluntad de los hombres que lo constituyen, lo cual queda demostrado por la circunstancia de que el hombre es libre de abandonar un Estado y vivir en otro y aun adquirir nuevas nacionalidades."⁴

Ahora bien, es conveniente establecer cuál es el elemento fundamental de la sociedad, de acuerdo al criterio de Comte "el elemento de un todo debe ser homogéneo al todo", de similares características, sostiene, que no se puede afirmar que el elemento de lo social sea el hombre, sino la familia. Es en la familia donde se presenta una serie de manifestaciones que la hacen

⁴- *Op. cit.* pp. 410-411.

homogénea a la sociedad: el lenguaje, manifestaciones culturales, reglas morales, etc., es en esta "célula social" como la llamó Comte donde se dan los fenómenos interhumanos e intersíquicos que caracterizan a la sociedad⁵.

La mayor aptitud de algún miembro o miembros del grupo da lugar a que obtengan una posición preponderante dentro de éste, que sus opiniones sean de mayor importancia para la colectividad, lo cual se traduce en el principio de autoridad. Así, si la consanguinidad origina a la familia, la convivencia origina a las sociedades políticas como producto de la aparición de la autoridad.

Ihering sostiene que el Estado antiguo encuentra sus orígenes en la familia, siendo a través del aglutinamiento de éstos como van transformándose en un grupo político que se perfecciona creando un núcleo que detenta la autoridad de donde surge el gobierno como órgano rector del grupo, constituyéndose en una sociedad política que dará origen al Estado⁶.

La Teoría Teológica, justifica la creación del Estado como de origen divino y afirma: "el Estado es creado por Dios. El Estado es entonces, sobrenatural."⁷

En nuestra opinión sostenemos que en la creación la presente investigación se concluye que en la creación del Estado se amalgaman

⁵.- Senior, Alberto F. *Op. cit.*, pp. 168-169.

⁶.- Porrúa Pérez, Francisco *Op. cit.* p. 406.

⁷.- *Op. cit.* p. 402.

diversos elementos como resultado de un proceso sociológico que da origen a un ente complejo que se llama Estado.

La característica natural y necesaria del hombre de vivir asociado es la causa fundamental de la creación del Estado, ya que sin ésta dicho organismo no tendría razón de existir. El hombre no puede vivir aislado porque perecería, de ahí entonces que se haya visto en la necesidad de crear un grupo social y de interrelacionarse con sus miembros, pero esto gracias a las facultades que lo distinguen del resto de los seres naturales. La primera de ellas es la facultad que tiene el hombre de pensar, de procesar la información que el medio en que se desenvuelve le proporciona, para aprovechar los recursos del mismo en su propio beneficio. La segunda facultad de la que el individuo goza es la del lenguaje, existen otros seres vivos que utilizan códigos de comunicación pero ninguno tan especializado como el utilizado por el hombre que a la vez que le permite comunicarse, le permite desarrollar sus ideas y complementarlas con las de otros miembros del grupo social. Asimismo, el ser humano utiliza herramientas; siendo ésta otra de sus facultades, inventadas por él para una finalidad determinada. Y la facultad más importante en relación con este tema es la de que el hombre organiza el grupo social en el que vive para la consecución de objetivos concretos; existen entes que viven en grupos, pero el hombre, además de que estructura el grupo en que se desenvuelve, también lo organiza para ejecutar diversas acciones y obtener fines determinados, siendo ésta la causa esencial de la creación del Estado.⁸

⁸.- Lewis, John.- **Antropología simplificada**, Compañía General de Ediciones, 21ª edición, México, D.F., 1985, p.21.

El consentimiento implícito al que se refiere el tratadista Hauriou es consecuencia, entonces, del proceso natural que el hombre sufre encaminado a la creación del Estado, con vistas a la obtención de fines que resulten beneficiosos para la colectividad.⁹

2 CONCEPTO DE ESTADO Y ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN

Para estructurar el concepto de Estado, la presente investigación se apoya en el método seguido por el maestro Francisco Porrúa Pérez en su obra *Teoría del Estado*, quien para elaborar dicho concepto hace las siguientes reflexiones:

"El Estado no es únicamente el aglutinamiento de un grupo de hombres, ni la simple formación de un conglomerado humano. El Estado es un ente complejo eminentemente social que resulta de la unión de una serie de elementos que lo integran.

En el medio en que el hombre se desenvuelve se observa que está unido a otros individuos por una serie de factores de diversa índole que provocan la interacción de unos y otros, estos factores como la consanguinidad, la afinidad, el trabajo, etc. provocan que exista una dinámica dentro de la vida social que es causa de una serie de manifestaciones

⁹.- Porrúa Pérez, Francisco.- *Op. cit.* p. 22.

culturales, artísticas, científicas, así como de otros fenómenos colectivos como el lenguaje, las costumbres, las normas sociales, morales, etc.

Es a través de este conjunto de individuos con todos los fenómenos que existen dentro de él como se integra la sociedad humana que es uno de los elementos indispensables para la conformación del Estado."¹⁰ De la anterior consideración se concluye que el Estado es una sociedad humana.

Por otra parte, de manera necesaria, toda sociedad humana debe estar establecida permanentemente en un espacio geográfico determinado correspondiente a dicha sociedad, al cual se le denomina territorio autónomo de otras sociedades estatales, asentadas también en sus respectivos territorios independientes entre sí.

El territorio es, pues, un elemento constitutivo en la existencia del Estado, ya que es indispensable para el surgimiento de éste. Asimismo, el territorio establece un vínculo muy importante entre el Estado y los hombres que lo componen, puesto que es innegable la existencia del derecho de suelo que legislaciones como la nuestra han adoptado.

El Estado, dice Tena Ramírez, "al hacer uso de su imperio sobre la población dentro del territorio excluye en la órbita internacional a todo poder extraño e incluye en la zona del Derecho Interno a todos aquéllos que viven dentro del territorio". Por lo anterior afirma el jurista Hans Kelsen, citado por

¹⁰.- *Op. cit.* pp. 23-24.

el maestro Tena Ramírez, que el territorio de un Estado no es otra cosa que el ámbito espacial de validez del orden jurídico llamado Estado.¹¹

En México los preceptos constitucionales que fundamentan la conformación del territorio nacional son el 27 y 42 al 48 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, el territorio no comprende únicamente la superficie del planeta sino que es el espacio tridimensional que comprende un espacio situado arriba y abajo del plano terrestre además de éste. Hacia abajo, se supone que el espacio estatal adopta la forma de un cono cuyo centro se encuentra en el centro de la Tierra. Hacia arriba, se ha reconocido la soberanía de cada Estado sobre el espacio aéreo correspondiente a su superficie terrestre.

De acuerdo al Artículo 42 de la Constitución Federal Mexicana, el territorio nacional comprende:

- I.- El de las partes integrantes de la Federación.
- II.- El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes.
- III.- El de las islas de Guadalupe y las Revillagigedo situados en el Océano Pacífico.

¹¹.- Tena Ramírez, Felipe.-*Derecho Constitucional*. Editorial Porrúa, 24ª edición, México, D.F., 1980, p. 185.

- IV.- La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, los cayos y arrecifes.
- V.- Las aguas en los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional y los marítimos interiores.
- VI.- El espacio situado sobre el territorio nacional con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

Sin embargo, la extensión del territorio del Estado no es primordial para su existencia, su importancia radica en que ese Estado cuente con un territorio para establecerse y en donde pueda ejercer su poder soberano.¹²

El Estado es, entonces, una sociedad humana asentada en un territorio propio.

La convivencia social, la vida en común con otros individuos, lleva a que con frecuencia algunos componentes del grupo persigan fines opuestos o bien sus intereses se dirijan a un mismo objetivo y surja el conflicto entre ambos. Debido a lo anterior, se hace necesaria la instrumentación de un conjunto de normas que regulen las actividades de los miembros del grupo, de tal manera que los conflictos que surjan entre los componentes de la colectividad sean resueltos de manera pacífica y justa, a través de normas

¹².- Francisco Porrúa Pérez, *Teoría del Estado*. p. 270.

previamente establecidas que eviten que dichos conflictos signifiquen un perjuicio para la colectividad.

Así, debido a la necesidad de conservación del grupo, es necesario a su vez ofrecer a sus miembros seguridad y tranquilidad dentro del mismo para que sea posible su convivencia pacífica; es entonces cuando se crea un orden jurídico normativo que regula la conducta del hombre en sociedad, cuyo papel no termina en la resolución de conflictos, sino que significa un elemento de carácter primordial para el Estado, ya que además de determinar su existencia y de ser su causa formal, su fundamento, da origen a la autoridad del Estado por cuanto la instituye y la reglamenta.

El orden jurídico establece la organización y funcionamiento del Estado, las atribuciones de los gobernantes y los derechos y obligaciones de los gobernados; pero su creación no surge de manera arbitraria sino que tiene su origen, junto con el Estado, en la voluntad de la colectividad ya que es el resultado de la realidad histórica que se vive.

En este sentido, el tratadista Miguel Villoro Toranzo sostiene: "todo sistema normativo se da en la realidad, por la realidad y para la realidad. El derecho se da en la realidad porque es en la realidad donde se manifiestan sus exigencias de cumplimiento; se da por la realidad, porque son fuerza y circunstancias reales las que han dado origen a las normas jurídicas, se da para la realidad, porque una ordenación normativa jurídica que no consigue

eficacia ninguna en la realidad no puede ser considerada como verdadero Derecho."¹³

Ahora bien, la eficacia de las normas jurídicas no es autónoma, sino que se encuentra apoyada en el carácter de obligatoriedad que el Estado les imprime.

Podemos decir, además, que la observancia de las normas jurídicas no está sujeta al libre arbitrio de los gobernados ya que de ser así, los fines del Estado no llegarían a realizarse y aun el Estado mismo llegaría a desaparecer, por lo que es necesario, a veces, el uso de la fuerza para hacerla cumplir, fuerza que se denomina coercibilidad.

Esta coercibilidad es la que caracteriza a la norma jurídica y es la que justifica el poder público otorgado al Estado para hacerla cumplir.

Añadiendo este elemento del Estado, que es el orden jurídico, podemos decir que el Estado es una sociedad humana asentada en un territorio propio, normada por un orden jurídico. Sin embargo, para que el orden jurídico tenga la imperatividad necesaria se requiere un poder superior que lo aplique y sancione frente al cual no pueda imponérsele ningún otro, permitiéndole así al Estado cumplir con la finalidad para el que fue creado.

¹³.- Villoro Toranzo, Miguel.- *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, S.A., 2ª edición, México, D.F., 1974, p. 151.

Esta facultad de mando de que está investido el Estado es lo que conocemos como soberanía, que de acuerdo con los maestros Rafael De Pina y Rafael De Pina Vara consiste en "la calidad de soberano que se le atribuye al Estado como órgano supremo e independiente de autoridad, y de acuerdo con la cual es reconocido como institución que dentro de su competencia no tiene superior."¹⁴

En la Constitución Mexicana, el artículo 39, al respecto establece que "la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo momento el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno".

En el pasado no se concibió la idea de soberanía con precisión ya que no existía, como lo afirma el concepto clásico de soberanía elaborado por el tratadista Jellinek "la oposición del poder del Estado a otros poderes"¹⁵. Es a finales de la Edad Media cuando empieza a surgir este concepto como justificación ideológica de la supremacía del poder del Estado, representado por el rey sobre la Iglesia que trató de someterlo a su servicio, sobre el Imperio Romano Germánico que veía a los otros Estados como provincias y sobre los señores feudales que se sentían poderes independientes del Estado; de esta lucha de poderes salió victoriosa la monarquía que se encontraba representada por el rey.

¹⁴.- De Pina, Rafael y De Pina Vara Rafael.- **Diccionario de Derecho**, Editorial Porrúa, 19ª edición. México, D.F., 1993, p. 457.

¹⁵.- Tena Ramirez, Felipe.- *Op. cit.* p. 4.

De lo anterior se observa que el concepto de soberanía no fue resultado del pensamiento teórico o filosófico de una época, sino de acontecimientos histórico-políticos que hicieron necesaria la justificación de ese poder.

Es a partir de Juan Bodino cuando el concepto de soberanía toma caracteres más concretos; en su obra **Los seis libros de la República**, afirma que "el Estado es un recto gobierno, de varias agrupaciones y de lo que les es común con potestad soberana."¹⁶

El tratadista Juan Bodino define a la soberanía como el poder absoluto y perpetuo de un Estado; absoluto porque no tiene que someterse a otro y perpetuo porque significa toda la vida de aquél que tiene el poder. Bodino atribuye otras características al concepto de soberanía sosteniendo que ésta es indivisible, imprescriptible e inalienable por tanto es imposible la existencia de dos poderes supremos.

Este doctrinario, en su misma obra, se refiere también a la soberanía como el poder supremo y perpetuo sobre ciudadanos y súbditos no limitados por leyes. Sostiene que la función de la soberanía es crear leyes a las cuales no queda sometida, quedando así salvaguardado el poder soberano del monarca limitado exclusivamente por el derecho divino y natural reconocido por el Estado como superior a las leyes que él mismo crea. Pero la Teoría de

¹⁶.- Tena Ramirez, Felipe.- *Op. cit.* p. 5.

Bodino tenía una finalidad más bien política que doctrinaria, ya que como hemos dicho sirvió de justificación ideológica al poder del monarca sobre otros poderes que le restaban autoridad (El papado, el imperio y los señores feudales); ese poder supremo e ilimitado ejercido sobre ciudadanos y súbditos era atribuido esencial y exclusivamente al gobierno, quedando de esta manera, justificada teóricamente la independencia del Estado.

Este pensamiento sirvió de base al Estado Natural francés en el que surge una alianza entre la monarquía y la burguesía contra la iglesia y la aristocracia. La burguesía acepta la soberanía real a cambio de gozar de una seguridad política y jurídica; sin embargo, es con la teoría de Rousseau cuando plantea la soberanía popular, que varía la concepción que hasta entonces se tenía de la soberanía.

El concepto de soberanía establece la existencia de un poder que se distingue de otros poderes, inmersos dentro del mismo Estado, por ser supremo ya que no acepta la imposición de otros poderes a él, por lo que se puede afirmar que soberanía significa: *el poder supremo e independiente del Estado.*

De ahí la existencia del doble aspecto de la soberanía. Es independiente en lo referente al ámbito internacional en su aspecto exterior pues el Estado se sitúa en un plano de igualdad con respecto a otros Estados soberanos, en donde su autoridad es respetada por éstos, aún en términos de igualdad. Es supremo en relación a los individuos que lo componen ya que

ejerce su poder sobre éstos sin que otros puedan impedirselo. Sin embargo, el concepto de soberanía no implica un poder ilimitado del Estado, sino, por el contrario, se encuentra subordinado al Derecho y al bien público temporal que debe realizar.

Ahora bien, como el hombre procura siempre la satisfacción de sus necesidades para lograr su bienestar particular, tiene la capacidad de buscar la obtención de su felicidad a través de la realización de los anhelos y metas que el mismo se fija; tiene, por lo tanto, la facultad de elegir los medios para alcanzar la felicidad deseada haciendo uso de su libertad para elegirlos. Frente a la realización del bienestar público temporal, el individuo debe gozar de un cambio de acción que consiste en la permisión que el orden jurídico de un Estado debe establecer en el sentido de tolerar al gobernado el desempeño de su potestad libertaria a través de variadas manifestaciones especiales que se consideran como medios indispensables para la obtención de la felicidad personal.

El Estado, entonces, no puede imponerle al individuo los medios para la obtención de su bienestar particular, ya que debe garantizar, en favor de éste un campo mínimo de actividades a fin de no afectarlo en el logro de dicho bienestar, por lo que aquí la soberanía estatal no encuentra aplicación, ya que en opinión del maestro Porrúa Pérez "fuera de la esfera que compete al desenvolvimiento de su actividad, la soberanía no existe."¹⁷

17.- Porrúa Pérez, Francisco. *Op. cit.* p. 355.

El Estado para cumplir con un fin principal, esto es: el bien público temporal, debe estar investido de un poder que le permita ejercer su autoridad de manera distinta en cuanto a su ámbito de competencia y distinta respecto a otros poderes.

El Estado, pues, a través de sus múltiples funciones, busca satisfacer las necesidades colectivas que constituyen a su vez la realización del fin primordial que lo define y "que por su carácter general, está situado en un plano superior al bien particular."¹⁸

El maestro Porrúa Pérez afirma que dicha realización establece el marco de competencia de la actividad del Estado, ya que ésta se encuentra dirigida exclusivamente a la realización del bien público temporal.¹⁹

Así pues, el Estado es una sociedad humana, asentada en un territorio propio, normada por un orden jurídico creado, aplicado y sancionado por un poder soberano.

Dentro del seno del Estado, el elemento humano que compone a toda sociedad, integra numerosas agrupaciones que persiguen diversidad de fines, objetivos determinados que pueden ser de lucro, altruistas, culturales, etc., que significan un interés particular al grupo que procura alcanzarlo, que no es precisamente el fin que el Estado busca.

¹⁸.- *Op. cit.* p. 354.

¹⁹.- *Idem* p. 355.

El bien se concibe como una utilidad, un beneficio en favor de quien lo obtiene. Todos persiguen sus propios fines para alcanzar su bienestar particular; pero la finalidad estatal es la de procurar conseguir un bienestar público, general, que sitúe en un plano de igualdad a sus componentes, una igualdad real traducida en el principio de un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales.

La actuación del Estado debe encaminarse a la obtención de ese bien público y desarrollarse dentro de una normatividad que garantice su legalidad para desempeñar su papel de órgano rector del grupo encargado de la satisfacción de las necesidades públicas, sin embargo este logro no es exclusivo del Estado, ya que éste debe poner a disposición del individuo los medios para que logre, a su vez, sus objetivos: libertad de trabajo, de expresión, de credo, etc., para que a través del esfuerzo común se realice un bienestar general que se refleje de manera indirecta en un bienestar particular de los integrantes del grupo social.

Ahora bien, el bien público no es permanente, se encuentra sujeto a los intereses y exigencias sociales del Estado y a la realidad histórica del mismo; estos factores de cambio dan la característica de temporal al bien público ya que en el proceso del devenir histórico las necesidades sociales van cambiando y con ello los medios para la obtención del bien público, por ello, el calificativo de bien público temporal.

Concluyendo, el Estado es una sociedad humana asentada en un territorio propio, normada por un orden jurídico creado, aplicado y sancionado por un poder soberano cuya finalidad es la obtención del bien público temporal.

3 FINES QUE PERSIGUE EL ESTADO

El Estado es un ente complejo en el que se desarrollan una serie de actividades, si observamos nuestro entorno nos daremos cuenta que dentro del Estado existen una diversidad de agrupaciones sociales que persiguen sus propios fines, sean éstos lucrativos, culturales, etc. El Estado, a su vez, cuenta con una actividad teleológica que lo caracteriza y al mismo tiempo constituye su justificación por medio de la cual busca la consecución de su fin esencial: el bien público temporal, que es en sí la causa primordial de la existencia del Estado .

Doctrinas que explican la relación teleológica entre el hombre y el Estado.

En lo que respecta a la relación teleológica que el Estado y el individuo guardan, la doctrina ha seguido dos corrientes antagónicas:

- a) la liberal individualista, y*
- b) la estatista.*

La primera proclama al individuo como objeto esencial de las instituciones sociales, limitando la acción del Estado al papel de un mero vigilante sin facultad de intervención en las relaciones sociales particulares,

salvo para evitar conflictos entre los mismos. Esta teoría considera al Estado únicamente como el camino para que el individuo pueda alcanzar sus fines sin tomar en cuenta la función estatal para la consecución del bien común.

La segunda; es decir, la estatista, considera al individuo como el medio para lograr la realización de los fines estatales, negándole la esfera de derechos inherentes a él, ya que considera que el Estado es el que debe determinar las actividades y relaciones del hombre debido a la incapacidad de éste para determinarlas, además de que estima como necesaria la abolición de la propiedad privada de los medios de producción a favor de la maquinaria estatal.²⁰

Ambas doctrinas, situadas en extremos opuestos, no han proporcionado una idea clara de lo que debe ser el bien común o bien público temporal. Por una parte, la teoría individualista que trata de limitar la acción del Estado en beneficio del gobernado, ya ha sido superada, puesto que desaparecidas las condiciones históricas que le dieron origen, la concepción de las relaciones entre el Estado y el individuo ha evolucionado. En cuanto a la teoría estatista, es absurdo sostener la necesaria intervención total del Estado en la actividad del hombre, negándole la esfera de libertad inherente a él, ya que de este modo se le está coartando al individuo su capacidad de decisión y de anhelo para la obtención de sus propios fines.

²⁰ - Galindo Camacho, Miguel.- *Teoría del Estado*. Editores Mexicanos Unidos, 10ª edición, México, D.F., 1969, pp. 299-300.

A este respecto el licenciado Ignacio Burgoa Orihuela dice que en los actuales sistemas democráticos se ha llegado a una conciliación de ambas doctrinas, "perfilándose la doctrina del bien común, que no es sino la adecuada síntesis entre la postura liberal individualista y colectivista"²¹, la distinción del bien público temporal de otros fines perseguidos dentro del Estado es su característica de generalidad y de compromiso con los individuos sujetos a él y de éstos con el Estado, procurando dirigir su actividad en la satisfacción de las necesidades sociales actuales y procurando, inclusive, prever y proveer las situaciones que se le presenten en un futuro relativamente inmediato.

El Estado, como dirigente del grupo social, desarrolla una serie de actividades para la resolución de las necesidades de la colectividad, creando una estructura jurídica que regula su actividad encaminada a ello y que el individuo no puede desarrollar debido a que carece de la investidura de autoridad de que aquél goza; sin embargo, el gobernado cuenta con una esfera de libertad en la cual puede desarrollarse para lograr su propia satisfacción, dicha esfera de libertad debe suponer para el Estado una permisión reconocida al individuo, otorgada por el orden jurídico y regulada por él mismo de tal manera que el individuo al hacer uso de ella no agrede la esfera jurídica de los demás, logrando la armonía en la convivencia social.

La finalidad del Estado es también la de proporcionar al individuo los caminos por los cuales pueda obtener su bienestar particular, de tal manera

²¹. - *Op. cit.* p. 41.

que a medida que su actividad para obtener el bien público sea efectiva, también sea coadyuvante de forma mediata, en provecho de los gobernados, para la obtención de sus bienes particulares, estableciendo así una coordinación entre ambos que facilite el camino para la consecución de sus correspondientes fines, garantizando en el individuo el ejercicio de su potestad libertaria, entendida ésta como el campo mínimo de acción en favor del gobernado en el cual puede ejercitar las garantías que le son reconocidas por el orden jurídico vigente.

El individuo, al vivir inmerso en la dinámica estatal, debe establecer con el Estado una relación de cooperación para la consecución del bien público a través de actividades que pueden ser impuestas por el Estado, o bien ejecutadas de manera voluntaria por el individuo en beneficio del grupo social.

Estas prerrogativas otorgadas por el Estado buscan establecer la igualdad entre los gobernados, de modo que la norma jurídica en el momento de ser ejercida, sitúe en un plano de igualdad a aquél que se encuentre en un estado de indefensión.

Se puede concluir que, para la obtención del bien común, es necesario que tanto el Estado como el individuo gocen de ciertas libertades que les permita orientar su actuación en procuración de este bien, estableciendo para el gobernado esa esfera de libertad reconocida y limitada por el Derecho, pero imponiéndosele, a su vez, obligaciones que signifiquen un beneficio

para el Estado, y a éste, facultarlo para intervenir en las relaciones sociales de los individuos para lograr un equilibrio entre éstos, velando por los intereses de los grupos desvalidos, para alcanzar una igualdad real pero sin transgredir la esfera jurídica de los demás individuos.

"El bien común consiste en una equilibrada armonía entre la desiderata del hombre como gobernado y las exigencias sociales y estatales."²²

La libertad del hombre en la búsqueda de su bien particular y el bien público no necesariamente tienen que ser intereses contrapuestos, sino que ambos pueden procurar, de manera coordinada, la obtención del bien público.

Determinar qué abarca el bien público temporal o bien común en su aspecto material, es un tanto difícil debido a su carácter de temporalidad; las condiciones imperantes en un país varían de un momento histórico a otro, las necesidades sociales, las necesidades de un periodo gubernativo que no son las mismas que el próximo, etc. van cambiando las acciones de cada régimen; por tanto, deben tomarse en cuenta los diversos factores que son resultado de la propia dinámica social y que alteran de manera sustancial la actuación del gobierno en su actividad para la consecución del bien común.

Establecer hasta qué punto el Derecho puede limitar la esfera jurídica de los particulares en pro de los intereses sociales, es un tanto complicado,

²²- Burgoa Orihuela, Ignacio.- *Op. cit.* p. 45.

"por universal que sea la esfera del bien público en el orden temporal, hay zonas reservadas, prohibidas a la penetración del público y del Estado."²³

Para encaminar su actividad a la consecución del bien público temporal, el Estado debe tomar en cuenta la realidad imperante en un espacio y tiempo determinados, para darle posible solución a las necesidades que se le presenten y actuar en favor de dichos intereses.

Se ha establecido que el fin del Estado se traduce en el bien público temporal que se divide, de acuerdo a la doctrina, en dos grupos:

- "a) Los que procuran la conservación de la unidad estatal y su seguridad, y
- b) los de beneficio para la comunidad social."²⁴

Para conservar la unidad estatal y su seguridad, el Estado atiende los dos aspectos de su soberanía: el externo y el interno. En lo externo, el Estado hace valer sus principios de no intervención y de respeto a su soberanía para lograr de los demás estados el trato de iguales y el respeto, a su vez, de su espacio territorial y de las decisiones, ejercidas por él, sobre dicho espacio y sus connacionales.

En lo interno, el Estado, a través del orden jurídico, consigue la estabilidad social para evitar que actos subversivos atenten contra su

²³.- Dabin, Jean.- *Teoría General del Derecho*, Revista de Derecho Privado, 1ª edición, Madrid, 1985, p. 241.

²⁴.- Galindo Camacho, Miguel.- *Op. cit.*, p. 302.

seguridad y provoquen su debilitamiento. Existe un claro ejemplo de lo anterior en los hechos acontecidos a partir del 1° de Enero de 1994 en el estado de Chiapas, México, donde la estabilidad social a la que se hace referencia fue amenazada por un grupo autodenominado Ejército Zapatista de Liberación Nacional, que hiciera declaración de guerra al Ejército Mexicano, como consecuencia de las precarias condiciones de vida, marginación e injusticia social en que se encuentra dicha entidad federativa, acontecimientos que han provocado un desequilibrio social y político dentro del orden local y nacional, con repercusión en el ámbito internacional; por esto, el Estado debe estructurar su funcionamiento regulando en forma justa y equitativa las actividades de sus nacionales y sancionando los actos que pongan en peligro el orden y la paz estatales, en plano de igualdad.

Lo anteriormente apuntado, además de ser un fin del Estado, es una nota esencial y necesaria de su existencia para poder cumplir con otros fines para lo cual fue creado y que signifique un beneficio para la comunidad social.

Estos fines son, entre otros, de acuerdo con Miguel Galindo Camacho:

- a) Procurar la paz y la armonía social;
- b) Vigilar la preservación y respeto a los derechos fundamentales del gobernado;
- c) Realizar la prestación de servicios públicos indispensables;

- d) Procurar la educación de la población del Estado;
- e) Procurar el mejoramiento integral de la misma;
- f) Defender los intereses de la sociedad, tanto en el aspecto interno como el externo;
- g) Lograr la estabilidad social por medio de la aplicación del Derecho;
- h) Llevar a cabo toda actividad que le asigne el hombre y que éste no pueda realizar por sí solo. ²⁵

²⁵. - *Op. cit.* p. 302.

CAPITULO SEGUNDO

TEORIA DE LAS CONTRIBUCIONES

1 ASPECTOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS

PRINCIPIOS QUE LOS RIGEN

Debido a las características particulares de los impuestos, algunos tratadistas han elaborado estudios en los que establecen ciertos principios que a su consideración deben ser rectores en la creación y aplicación de ellos, y que con algunas modificaciones se hacen extensivos a los tributos en general, de tal manera que al elaborar el legislador una ley tributaria, a través de la observancia de dichos principios, se asegure la creación de un ordenamiento equitativo y justo en favor de los contribuyentes.

De estos tratadistas destacan los principios elaborados por Adam Smith y Adolfo Wagner que, "por su importancia y precisión han llegado a ser clásicos"²⁶.

A) PRINCIPIOS TEORICOS DE ADAM SMITH

El economista inglés Adam Smith, en el libro V de su obra **Riqueza de las naciones** formuló cuatro principios que considera deben ser

²⁶.- Gómez Valle. Sara.- **Legislación Fiscal**, Editorial Banca y Comercio, 7ª. edición, México, D.F., 1990, p. 17.

fundamentalmente rectores de los impuestos; al respecto, el licenciado Emilio Margain Manautou comenta:

"Que aún cuando datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues de no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario."²⁷

Los referidos principios son cuatro: **DE JUSTICIA, DE CERTIDUMBRE, DE COMODIDAD Y DE ECONOMÍA.**

EL PRINCIPIO DE JUSTICIA es formulado por el tratadista Adam Smith, en los siguientes términos: "Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de los impuestos."²⁸

La importancia de este concepto radica en el señalamiento de que los impuestos deben ser justos y equitativos, tomando en consideración la abstracción de estos conceptos, el maestro Flores Zavala comenta que el

²⁷.- Margain Manautou, Emilio.- *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa 10ª edición. México, D.F., 1989, p. 41.

²⁸.- Zavala Ernesto.- *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, 10ª edición. México, D.F., 1946, p. 129, *Idem.*, p. 29.

concepto de justicia varía de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad.²⁹

De esta idea de justicia y equidad se consideran dos nociones fundamentales que han sido desarrolladas por la doctrina: la uniformidad y la generalidad.

La primera, es decir, la de uniformidad, consiste en que la norma tributaria sea impuesta a todas aquéllas personas que se ubiquen en la hipótesis que la ley señala como generadora del crédito fiscal. Como excepción a esta idea, el tratadista Emilio Margain Manautou comenta:

"Como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva; entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista."³⁰

La aplicación de un impuesto debe estar sujeta entonces, a que una persona se sitúe dentro del supuesto normativo que genera el tributo, de lo cual se desprende que no todas las personas deben pagar el mismo impuesto,

²⁹.- *Op. cit.* p. 41.

³⁰.- Burgoa Orihuela Ignacio *Op. cit.* p. 283.

pero sí todas aquéllas que tengan capacidad contributiva deben estar sujetas al pago de alguno.

La segunda, es decir, la de generalidad significa que todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, nadie debe estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, todos los que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuestos: nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe entenderse esta regla en el sentido de que todos deben pagar todos los impuestos, habrá impuestos que sólo deben pagar ciertas personas y otros que serán a cargo de otras, lo que se debe procurar es que el sistema de impuestos afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

Se observa la característica esencial de generalidad de una ley cuando ésta regula situaciones generales e impersonales; es decir, una ley es de carácter general puesto que su aplicación no está sujeta a un caso concreto sino que por el contrario subsiste aún cuando en la práctica dicha ley sea aplicada una sola vez, ya que la ley se encuentra creada con base en un supuesto o hipótesis que la misma prevé y no en un caso particular.

Cuando una ley carece de generalidad se convierte en una ley particular o privativa, "una ley privativa no es abstracta ni general, sino

eminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o a varias determinadas; careciendo, por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que peculiarizan a toda ley."³¹

La Jurisprudencia de la Suprema Corte publicada en el Semanario Judicial de la Federación, apéndice del tomo CXVIII tesis 643. Tesis 17 de la compilación 1917/1965 y 76 del apéndice 1975. Tesis 84 del apéndice 1985, pleno Y se refiere a la idea de ley privativa en los siguientes términos:

"Es carácter constante de la leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deban contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona a todos los casos idénticos al que previenen, en cuanto que no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el Art. 13 constitucional, aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 constitucional."³²

³¹.- *Idem*, p. 283.

³².- *Idem*, p. 283.

Así, de dicho precepto constitucional se colige la prohibición de aplicar leyes privativas en todo ámbito jurídico, incluso dentro del orden tributario, por virtud del principio de generalidad.

Definido de esta manera el principio de generalidad, cabe establecer las subsecuentes consideraciones.

En relación con la exención de impuestos que se otorgan a aquellas personas que sólo cuentan con el mínimo de subsistencia se han sustentado los criterios siguientes:

Primero: El que considera que dicha exención transgrede el principio de generalidad de los impuestos y, por ende, el principio de justicia puesto que el mínimo de subsistencia es un concepto difícil de determinar ya que se encuentra sujeto a variantes como tiempo y lugar. Además, por considerarse contraria a la idea de democracia ya que si todos intervienen en el gobierno de la cosa pública, todos deben satisfacer los gastos nacionales. El principal sustentante de este criterio es el doctrinario Leroy Bealieu, y comparte esta opinión el tratadista Rafael Bielsa en su obra **Compendio de Derecho Público**. Tomo III; sin embargo, cabe señalar que las legislaciones modernas han rechazado esta idea.

Segundo: El que considera válido otorgar exenciones de los impuestos directos a los mínimos de subsistencia en observancia del principio de justicia, ya que los impuestos indirectos afectan en mayor medida a los

pequeños ingresos que a los elevados y se busca con esta exención compensar el exceso de imposición. Este criterio es sustentado por Adolfo Wagner.

Tercero: Los que consideran que los mínimos de subsistencia deben estar exentos tanto de los impuestos directos como de los indirectos omitiendo los impuestos sobre los artículos de primera necesidad. A este respecto, el tratadista italiano Griziotti comenta en su obra **Principios de Política y Ciencia de la Hacienda** que es de bienestar público que las clases sociales no vean debilitada su economía hasta el punto de estar por debajo del nivel de vida necesario para subsistir y que, en consecuencia, las fuerzas y energía de los particulares se deterioren por carecer de los recursos necesarios para vivir. Sostiene que si se grava lo mínimo necesario para la existencia, pueden obtenerse cualquiera de los siguientes efectos: pueden empeorarse las condiciones de vida en detrimento de la sociedad, o bien necesariamente los obreros obtienen mayores ingresos salariales y los impuestos indirectos que gravan los consumos recaen sobre la clase empresarial que los transfiere a los consumidores y en definitiva los impuestos no están a cargo del destinatario previsto por el legislador, lo que aumenta el costo de producción y se convierte en una desventaja para la economía del país dentro del ámbito internacional.

En opinión de Flores Zavala, México se ha inclinado por el segundo sistema. Ahora bien, es conveniente señalar las siguientes cuestiones: si se ha establecido que el principio de generalidad estriba en que aquéllos que tienen

capacidad contributiva son los que deben pagar impuestos, la exención anteriormente establecida no quebranta el principio de generalidad ya que para los que no cuentan con dicha capacidad no puede existir la obligación de enterar esta clase de tributos.

La fijación del monto considerado como el mínimo de subsistencia es otro problema que ha sido abordado por la doctrina; el tratadista Einaudi en su libro **Principios de Hacienda Pública** citado por el maestro Emilio Margain Manautou, comenta que para determinar el mínimo de subsistencia, aunque reconoce los problemas que de esto se derivan, es mejor precisar una cantidad mínima a no precisar ninguna.³³

La segunda noción a este principio de justicia es la de la uniformidad del impuesto, que se traduce en la idea de que todos sean iguales frente al tributo. Considerando la idea de que el impuesto es el pago obligado que el contribuyente otorga al Estado por los servicios que éste le presta, es clara la idea de igualdad de todos frente al tributo; sin embargo, debido a que el monto de la propiedad no es el mismo en todos los casos, debe tomarse en consideración el valor de ésta para pagar lo que corresponda. Compartiendo el concepto del maestro Flores Zavala podemos afirmar que lo anterior es inexacto por los siguientes razonamientos:

Porque no toda actividad del Estado significa un servicio público, ya que hay actividades estatales que sin ser directamente esta clase de servicios

³³.- Margain Manautou, Emilio. *Op. cit.* p. 42.

generan gastos que deben cubrirse con el aprovechamiento adquirido de los impuestos, lo cual quiere decir que no toda la utilidad obtenida de los impuestos se utiliza para pagar los servicios públicos otorgados por el Estado, ya que un porcentaje de ésta sirve para pagar otros gastos estatales que no significan directamente un servicio público, lo que viene a romper con la idea de contraprestación por el pago de un servicio que el contribuyente hace al Estado. Por otra parte, existen otros gastos que el Estado hace fuera de sus funciones ordinarias como órgano rector del grupo social, actividades éstas que generan erogaciones extraordinarias, tales como las guerras, que vienen a repercutir en la economía interna y que corren a cargo del erario nacional. Por último, normalmente el contribuyente que paga el impuesto no recibe un servicio determinado y, además, el Estado tiene la obligación de procurar servicios públicos aún a aquéllas personas que por no estar dentro de los supuestos de la norma legal, no pagan ningún impuesto, servicios tales como transporte público, escuelas, hospitales, etc.³⁴

Subsiguiente a esta tesis surge la de la capacidad contributiva, explicada en líneas anteriores; sin embargo, ésta no es suficiente para explicar por qué dos rentas iguales se gravan de manera desigual cuando su fuente es distinta, para complementar lo precedente surge la teoría expuesta por John Stuart Mill, llamada *de igualdad de sacrificio*. Este tipo de igualdad se transforma en el elemento subjetivo para determinar equitativamente la distribución de los impuestos y el monto correcto del gravamen, y consiste en sostener que aun existiendo dos rentas libres iguales, lo que realmente

³⁴.- Flores Zavala Ernesto, *Op. cit.* p. 48.

vendría a explicar una capacidad contributiva igual, sería el origen de las mismas; es decir, debe atenderse a la que se origina en el trabajo y la que se origina por el capital de una persona, por lo que no sería justo imponer a las dos rentas gravámenes iguales puesto que es desigual el sacrificio llevado a cabo por ambos sujetos, ya que es superior el de aquél que obtiene sus ingresos del trabajo que desempeña, al de aquél que sólo obtiene la utilidad de su capital sin esfuerzo alguno de su parte, por lo que esta tesis afirma que debe gravarse a estos sujetos de manera proporcional al esfuerzo realizado; es decir el gravamen mayor correría a cargo del que efectuó el menor esfuerzo.

Siguiendo las ideas propuestas por el maestro Flores Zavala, el impuesto consta de dos elementos para ser uniforme: el elemento objetivo que significa la capacidad contributiva, que sirve de base concreta a través del monto o capital; y el elemento subjetivo, la igualdad del sacrificio a través de la diferenciación de las rentas o capitales por su origen.³⁵

El tratadista John Stuart Mill, en su escrito **Principios de Economía Política**, complementa su teoría del sacrificio con la del mínimo sacrificio, donde sostiene que el Estado está obligado a exigir a sus componentes lo necesario para cumplir con su presupuesto, de tal manera que lo anterior signifique una limitante para el Estado, evitándose así la imposición excesiva de tributos por parte de éste.³⁶

³⁵.- *Idem.* p. 136.

³⁶.- *Idem* p. 137.

EL PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE establece que todo impuesto debe ser preciso en sus elementos para que el contribuyente no sea objeto de arbitrariedades por parte de la autoridad en el momento de cumplir con el pago de la contribución, ya que de acuerdo a lo afirmado por el tratadista Adam Smith en su obra **La riqueza de las naciones** “la inseguridad en los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción.”³⁷

Para cumplir con el principio de certidumbre en el pago de impuestos, debe fijarse con precisión los siguientes elementos: el sujeto, el objeto, la cuota, exenciones, tarifas, la forma de pago, la fecha de pago, las infracciones y las sanciones.³⁸

El tratadista Gastón Jéze, sostiene que el principio de certidumbre debe ser desarrollado tomando en cuenta las siguientes consideraciones:

1.- Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.

2.- Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.

³⁷.- *Idem.* p. 138.

³⁸.- Rodríguez Lobato, Raúl .- **Derecho Fiscal**, Editorial Harla, 2ª edición, México, D.F., 1983., p. 62.

3.- Debe precisarse si se trata de un impuesto local, federal o municipal.

4.- Se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

5.- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.³⁹

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

Artículo 31 constitucional: "son obligaciones de los mexicanos:", en su fracción IV:

IV.- Contribuir a 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.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente señala:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que fijan las disposiciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se

³⁹- Flores Zavala Ernesto. *Op. cit.* p. 138.

considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren Al sujeto, objeto base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretan aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Los preceptos antes citados contemplan la existencia de una norma que establezca, de manera precisa, las condiciones en las que debe pagarse un impuesto, de tal manera que la acción del Estado como responsable de determinar el cumplimiento de la obligación, se sustente en una base legal que le ofrezca tanto al contribuyente como el Estado mismo una seguridad jurídica, procurando al primero una protección de actos arbitrarios que la autoridad pudiera comentar en su contra. De ahí la importancia de que las leyes fiscales sean puestas en conocimiento en forma oportuna a los contribuyentes, ya que de esta manera una vez determinadas y advertidas las obligaciones a las que están sujetos, gozarán de una mayor capacidad para evitar transgresiones que puedan afectarlos.

EL PRINCIPIO DE COMODIDAD establece, que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago, al contribuyente.⁴⁰

⁴⁰.- Rodríguez Lobato, Raúl.- *Op. cit.* p. 62.

Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. La importancia de este principio consiste en que al ser más cómodo el pago de un impuesto, traerá como consecuencia que los contribuyentes efectúen sus pagos de manera más rápida, obteniéndose una mayor recaudación y, obviamente, una menor evasión por parte del contribuyente.⁴¹

Si se toma en cuenta el detrimento que significa para el contribuyente el pago de un impuesto, se puede comprender la importancia de este principio, ya que en la medida en que se le otorguen al contribuyente los mecanismos idóneos que le faciliten los medios para efectuar el pago, el Estado obtendrá mejores beneficios con la pronta construcción de los recursos necesarios para cumplir con los fines que tiene a su cargo.⁴²

EL PRINCIPIO DE ECONOMÍA, elaborado también por el maestro Adam Smith, consiste en que "todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible". El que La diferencia, a la que se refiere Adam Smith, sea mayor puede deberse según su criterio, a las siguientes causas:

Primera. La recaudación de los impuestos puede necesitar un gran número de funcionarios cuyos sueldos pueden devorar la mayor parte del

⁴¹.- Margain Manautou, Emilio.- *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Edit. Porrúa, 10ª edición, México, D.F., 1989, p. 45.

⁴².- *Idem.* p. 45.

producto del mismo, y cuyos gajes pueden aún imponer una especie de impuesto adicional al público.

Segunda. Puede ser causa, de que una parte del capital de la comunidad se separe de un empleo más productivo, para dedicarlo a otro menos productivo.

Tercera. Las multas y otras penas en que incurren los infortunados individuos que tratan sin éxito de evadir el impuesto, pueden con frecuencia arruinarlos, terminando así con el beneficio que la comunidad pudiera derivar del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece grandes tentaciones de evadirlo.

Cuarta. Someter a la gente a las frecuentes visitas y el examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponer a muchas molestias, vejaciones y opresiones innecesarias.

A lo que puede añadirse, dice Mill, “que las reglas de carácter restrictivo a las que se somete con frecuencia al comercio y a la industria para impedir que se escapen a un impuesto no sólo son de por sí molestas y costosas sino que a menudo crean obstáculos insuperables para la introducción de perfeccionamientos.”⁴³

⁴³.- Flores Zavala Ernesto, *Op. cit.* p. 140.

Este principio busca establecer la necesidad de conseguir el máximo aprovechamiento de los recursos que genera un impuesto, siendo éstos canalizados por el Estado en el ejercicio de sus funciones.

En general, podemos decir que “los cuatro principios enunciados, sólo pueden realizarse a través de un sistema de impuestos debidamente organizado, que se prestan más a lograr la perfección.”⁴⁴

Los principios anteriormente citados se han considerado los fundamentales que debe contener todo impuesto. Sin embargo, es conveniente conocer los principios formulados por el tratadista Adolfo Wagner por la importancia que ambos revisten.

B) PRINCIPIOS TEORICOS DE ADOLFO WAGNER

Adolfo Wagner, formula los principios que deben regir a los impuestos con base en el criterio que a continuación se transcribe:

"Como hilo conductor para organización de la imposición la ciencia de las finanzas debe poseer una serie de principios superiores, que vienen a ser, los desiderata prácticos de la política y de la técnica fiscales. Debe, para este efecto, considerarse un doble punto de vista: las necesidades de la economía financiera, las necesidades del Estado y de las otras personas públicas, y la población a gravar. Se deben, entonces, deducir estos principios superiores,

⁴⁴.- *Idem.* p. 141.

en primer lugar, de la esencia de la economía financiera (necesidades apremiantes, basadas en el interés de la colectividad) y, en segundo lugar, de los efectos de la imposición sobre la población."⁴⁵

Luego entonces, los principios son los siguientes: *principios de Política Financiera*, que se divide en suficiencia de la imposición y elasticidad de la imposición; *principios de Economía Pública*, que se divide en elección de buenas fuentes de impuestos y elección de las clases de impuestos; *principios de Equidad o de Repartición Equitativa de los Impuestos*, que se divide en generalidad y uniformidad; y *principios de Administración Fiscal o principios de Lógica en Materia de Imposición*, que se divide en fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.⁴⁶

Siguiendo la metodología de Flores Zavala, los mencionados principios consisten en lo siguiente.

PRINCIPIO DE POLITICA FINANCIERA.- Consiste en establecer que el impuesto debe calcularse con base en la elevación de las necesidades para poder cubrirlas con el producto de éste.

Este principio se divide , a su vez, en dos más:

⁴⁵.- *Idem.* p. 141.

⁴⁶.- *Idem.* p. 142.

a) El principio de la suficiencia de la imposición.- Establece que los impuestos deben ser suficientes para cumplir las necesidades financieras de un determinado período, en la medida en que otras vías o medidas no puedan hacerlo o no sean admisibles.

b) El principio de la elasticidad o de la movilidad.- Establece que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben de existir uno o varios impuestos que, con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en caso de crisis, los recursos necesarios.

PRINCIPIOS DE ECONOMIA PUBLICA.- Estos principios se dividen en:

a).- Elección de buenas fuentes de impuestos.- Se refiere a que debe resolverse la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares y de la población, y distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada. El tratadista Adolfo Wagner señala tres fuentes del impuesto: la renta, el capital y los medios de consumo, y dice que para escoger entre estas tres fuentes, debe tenerse en cuenta el punto de vista crítico de la economía privada y el de la pública, sobre todo en lo relativo al impuesto sobre el capital, después las consideraciones puramente financieras y, las consideraciones de política

social en materia de imposición y, por último, el fin que se pretende por el empleo del producto del impuesto.⁴⁷

La fuente normal del impuesto es la renta nacional, que es el monto de bienes o riqueza que está a disposición de un pueblo durante un periodo determinado (un año), que puede ser enteramente consumido en este periodo, sin que el capital nacional preexistente sea disminuido. El capital nacional es el conjunto de bienes o riquezas de un país, que en un momento determinado se dedica a producir bienes futuros. El capital nacional no debe ser gravado en forma permanente, sólo en ciertos casos excepcionales, porque su disminución provocaría desastres económicos y la disminución de la población por la función del capital en la economía pública, especialmente en el proceso de producción. Pero debe distinguirse la imposición del capital nacional de la del capital individual, que sí se justifica. Sin embargo, la fuente principal del impuesto en la economía individual es la renta individual.

b).- Elección de las clases de impuesto.- Este principio se refiere a la importancia que tiene la repercusión de determinado impuesto, ya que el legislador elabora una norma impositiva en función de una hipótesis, siendo imposible poder determinar quién será el individuo al que le corresponderá la carga impositiva; así, si determinado impuesto es demasiado oneroso para cierta clase social en quien recae su repercusión, se puede gravar con otros a aquellos que han escapado a los efectos de los primeros.

⁴⁷.- *Idem.* pp. 141-146.

PRINCIPIOS DE EQUIDAD. A este respecto, Adolfo Wagner afirma que el impuesto debe ser proporcional y gravar a todos, sin mínimos de exención y sin cuotas progresivas; lográndose esto a través de un gravamen muy leve sobre las personas que adquieran, con la finalidad de que todos paguen lo mismo sin importar su capacidad económica; por ejemplo: impuestos indirectos sobre artículos de consumo como los de primera necesidad.

Por otra parte, el impuesto no sólo debe servir para cubrir las necesidades fiscales, sino también para corregir la repartición de las rentas y la fortuna. El resultado de lo anterior es la equidad, ya que puede establecer una exención de impuestos general, o de ciertos impuestos, en provecho de personas pobres, especialmente si su renta proviene del trabajo.

Adolfo Wagner considera también el principio de uniformidad, que ya se ha comentado en el presente trabajo, como esencial en la naturaleza del impuesto, entendiéndose por éste que el impuesto debe ser proporcionado a la capacidad de prestación económica. La justificación de estos principios no debe buscarse en la ciencia de la finanzas, sino en la parte de la economía nacional o social que le sirve de fundamento.

PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION FISCAL. Estos se dividen en:

a) Principio de fijeza.- Este puede ser más efectivo a través de las siguientes normas:

1.- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.

2.- La simplicidad del sistema de impuesto y su organización.

3.- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.

4.- Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aún cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.

5.- El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias. Son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.

6.- Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos y la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la Ley.

7.- Las disposiciones relativas a penas, defensas en las formas, principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

8.- Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas (ya que un mandato sólo puede ser obedecido si es dado a conocer con anticipación a su destinatario).

b) El principio de comodidad.- Significa no sólo un beneficio para el contribuyente sino también para el fisco, porque aumenta sus ingresos; para lograr el cumplimiento de este principio, el pago debe hacerse en la moneda de curso legal: que el pago sea, cuando sea posible, en el domicilio del causante: la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos: los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posible.

c) La reducción del costo.- Es un aspecto de técnica administrativa que depende de las condiciones de vida de la población del Estado, de la economía y de las clases de impuesto.

Como se establece en la parte introductora de este apartado, la importancia de estos principios radica en que, si son tomados en cuenta por el legislador en el momento de elaborar una norma tributaria, ésta será más equitativa y justa: por otra parte, tanto el fisco como el contribuyente se verían beneficiados por la creación de leyes tributarias que respondan a una realidad concreta, a través de procedimientos de recaudación ágiles y sencillos, otorgando información al contribuyentes respecto a sus

obligaciones como tal para que pueda cumplimentarlas por los medios idóneos.

2 ASPECTOS DOCTRINARIOS DE LOS IMPUESTOS

Existen en la doctrina otros principios que rigen a los impuestos, cuya enumeración consideramos fuera del propósito que se persigue con el presente trabajo, sin embargo haremos mención de los que propone el maestro Pietro Verri por los alcances y trascendencia de sus contenidos:

a).- "Los impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres".

"No hacer jamás que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza".

Diversos autores señalan:

La producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos.

Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenazan disminuir el consumo.

Se debe evitar, en lo posible, el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes.⁴⁸

⁴⁸.- Citado por Flores Zavala Ernesto.- *Op. cit* p. 146.

3 LA CONSTITUCION POLITICA Y SUS PRINCIPIOS QUE SE REFIEREN A LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN RELACION A LOS IMPUESTOS

En la presente investigación se exponen los principios consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales representan las garantías que, en favor del gobernado, el Estado de derecho reconoce, a través de los cuales se brinda la seguridad jurídica de la que todo individuo debe gozar, significando también una limitante para el aparato gubernamental a la imposición de tributos.

Siguiendo las ideas expuestas por Flores Zavala complementadas por las opiniones sustentadas por el doctor Ignacio Burgoa Orihuela en su libro **Las Garantías Individuales**, comentaremos los siguientes principios:

El primer principio es formulado por el maestro Flores Zavala en los siguientes términos: "La actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución."⁴⁹

El Estado tiene facultad, a través del Congreso de la Unión, a la imposición de tributos; de acuerdo al artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso puede imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Sin

⁴⁹.- *Op. cit.* p. 148.

embargo, el establecimiento de las contribuciones debe hacerse respetando las garantías individuales contempladas en la propia Constitución. Por lo anterior, el maestro Flores Zavala afirma que es violatorio de este principio el establecimiento de uno o varios impuestos sobre determinada actividad que hagan imposible su ejercicio.

Así, por ejemplo, el artículo 50. constitucional establece: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen derechos de tercero o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado de su trabajo sino por resolución judicial".

Si la imposición de un tributo constituye una cuantía que sea excesiva o bien el procedimiento para su determinación y pago sea un obstáculo insalvable para desempeñar determinada actividad lícita, tal norma tributaria podrá calificarse como violatoria de esta garantía individual.

El segundo principio se formula en la forma siguiente: "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona que coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto."⁵⁰

⁵⁰.- *Idem.* p. 149.

Este principio encuentra su fundamento en el artículo 13 constitucional que establece: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas". Al hablar del principio de generalidad comprendido dentro del principio de justicia, en la presente investigación se estableció el criterio de que una ley privativa no es abstracta ni general, sino concreta e individual: es decir, su aplicación va encaminada a una o varias personas determinadas, lo cual es claramente contrario a las características de una ley, que de acuerdo al criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser abstracta y general.

Puede suceder que al establecer una ley que genere un impuesto sobre un producto elaborado exclusivamente por determinada persona o por determinado grupo de personas, se considere como privativo; sin embargo, una ley entraña una hipótesis a la que el contribuyente se ajustará, es decir, la ley puede gravar determinada clase de productos sin ser violatoria del principio de generalidad y sin ser privativa, ya que, como lo establece el mismo principio de generalidad, no todos deben pagar los mismos impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva deben de pagar algún impuesto. De esta forma, si una norma tributaria grava algún producto o servicio ofrecido exclusivamente por una o varias personas, lo hará en función del producto y no de la persona o personas que elaboran el producto u ofrecen el servicio.

Del artículo 14 constitucional que dice: "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", se origina el siguiente principio: "Las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos"; es

decir, "la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia."⁵¹

Flores Zavala desarrolla este principio de la siguiente manera:

“a).- Las leyes impositivas sólo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posteridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad será una ley retroactiva.

b).- La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aún cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos; es la realización de determinados efectos de un acto o contrato, no podrá aplicarse el gravamen a los ya producidos, pero sí podrá aplicarse a los que se realicen con posteridad.

c).- Las modificaciones que se introduzcan a los elementos esenciales de un impuesto sólo son aplicables a los hechos generadores realizados con posteridad a la reforma, pero no a los anteriores.

d).- Aún en los casos en que las nuevas cuotas sean más bajas que las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia. No debe incurrirse en el error de considerar que aplicar la ley retroactivamente en estos casos, sería en beneficio del causante, ya que aplicar la cuota menor retroactivamente

⁵¹.- *Idem*, p. 160.

causa perjuicio a los que pagaron de acuerdo con la ley anterior, porque quedarían en situación desventajosa, y sería una verdadera exención parcial de impuestos, rompiéndose los principios de generalidad y uniformidad, es decir, de justicia en la imposición.

e).- Las normas procesales para la determinación del crédito fiscal, para el ejercicio de la facultad económico coactiva o para la fase contenciosa, se deben aplicar a los procedimientos ya en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.

f).- Las leyes que modifican, aumentando o disminuyendo, los términos establecidos por una ley anterior para el ejercicio de un derecho, deben aplicarse, desde luego. La oportunidad o extemporaneidad del ejercicio del derecho, dependerá de lo que disponga la ley vigente cuando el derecho se ejercite.

g).- Existen casos en los que aparentemente se puede hablar de un derecho adquirido a una exención de impuestos, cuando por concesión o por disposición legal se considera exenta de un gravamen a determinada categoría de individuos. Sin embargo, esto es falso por lo siguiente: la exención es indebida porque es injusta y rompe con el principio de generalidad; admitir que al otorgar el ejecutivo o el legislador una exención, existe un derecho adquirido a no pagar impuestos, significaría reconocer que el Estado puede comprometer el ejercicio de la soberanía, lo que no puede hacer; además, sería como reconocer que el acto de un órgano del Estado,

ejecutivo o legislativo, puede vedar o coartar el ejercicio de las funciones constitucionales que competen al legislativo, al impedirle establecer nuevos impuestos sobre determinada fuente, daría lugar a que en determinado momento el Estado no pudiera cobrar impuesto alguno, si las legislaturas o ejecutivos anteriores habían concedido toda clase de exenciones.

h).- El Tribunal Fiscal de la Federación puede juzgar sobre la aplicación retroactiva de una ley, La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo al respecto: "si bien es verdad que existe como garantía consagrada por el artículo 14 constitucional, el principio de no retroactividad en la aplicación de las leyes, también lo es que tal principio constituye una norma jurídica para la aplicación de leyes en el tiempo, que puede verse no sólo en el precepto constitucional, sino en el artículo 5o. del Código Civil, y en otras disposiciones del mismo código, así como en el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, según el cual, las leyes, reglamentos y demás disposiciones fiscales federales entrarán en vigor en toda la República, salvo lo que cada una de ellas establezca, el decimoquinto día siguiente de su publicación; de lo que se infiere, a contrario sensu, que si las disposiciones legales rigen sólo después de su publicación, no pueden aplicarse para determinar los efectos jurídicos nacidos al amparo de una ley anterior, como consecuencia de un hecho concretamente determinado."⁵²

Así pues, sin necesidad de que el Tribunal Fiscal de la Federación haga declaración alguna sobre violación de garantías, lo cual sí está

⁵².- *Idem.* p. 149.

reservado de manera exclusiva al Poder Judicial Federal por el artículo 103 constitucional, dicho tribunal está capacitado para resolver sobre la exacta o inexacta aplicación de una ley, por razón del tiempo de su vigencia" (Revisión FISCAL 127/1949 Juan Aja. Resuelta el 3 de mayo de 1950. Boletín de Información Judicial, núm. 55)."

Actualmente el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación establece que: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente a su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que ellas establezcan una fecha posterior.

El mencionado precepto constitucional en su segundo párrafo dice: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."⁵³

En este párrafo se fundamentan dos garantías: la de legalidad y la de audiencia, de las cuales Flores Zavala deriva las siguientes reglas:

1a. Las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas.

⁵³.- *Op. Cit.* p. 170.

2a. Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor.⁵⁴

El artículo 16 constitucional en su primera parte, dice: "Nadie puede ser molestado en su familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento". De lo anterior se deriva el siguiente principio "Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se debe dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, los que se harán del conocimiento de los interesados".

La importancia del precepto antes transcrito estriba en la garantía de legalidad que consagra en favor del gobernado; Ignacio Burgoa afirma al respecto: "La eficacia jurídica de la garantía de legalidad reside en el hecho de que por su mediación se protege todo el sistema de derecho objetivo de México, desde la misma Constitución hasta el reglamento administrativo más minucioso."⁵⁵

El primer párrafo del artículo 16 constitucional exige a toda autoridad que funde y motive la causa legal del procedimiento; es decir, en caso

⁵⁴.- *Idem*, p. 171.

⁵⁵.- *Op. cit.*, p. 595.

contrario, un acto no fundamentado ni motivado por la autoridad encargada de emitirlo, es un acto claramente ilegal.

Con relación a lo anterior, según el autor en cita, alude a ambos conceptos: el de fundamentación y motivación, de la siguiente manera:

"La fundamentación legal de la causa del procedimiento autoritario consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice."⁵⁶

La autoridad, entonces, se basará para autorizar un acto en las facultades que expresamente la ley le concede, debiendo esta ley ser precisa en cuanto a los términos y características del acto que se realiza; por lo tanto, para fundamentar legalmente todo acto de molestia, la autoridad debe ajustarse a las siguientes condiciones:

1. En que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;
2. En que el propio acto se prevea en dicha norma;

⁵⁶.- *Idem.* p. 596

3. En que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;

4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen."⁵⁷

La motivación consiste, según el citado autor, en que el caso o situación respecto al cual se intenta llevar a cabo el acto de autoridad esté expresamente señalado en la disposición legal en que se funda; es decir, indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley, y o bien, la motivación legal implica la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos, siendo la existencia del precepto legal en que se basa, anterior al caso en que va a aplicarse.

El artículo 16 constitucional también establece: "En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia". "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias

⁵⁷.- *Idem.* p. 596.

únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Esta parte del precepto citado faculta a cualquier autoridad fiscal para exigir la exhibición de libros y papeles para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por lo tanto la autoridad fiscal debe circunscribirse a la realización exclusiva de ese objetivo, debiendo observarse en todo momento el principio de legalidad que el mismo artículo establece, por lo que Flores Zavala afirma: "el particular a quien se pretenda una visita sin que se cumpla con los requisitos legales, puede resistirse a recibirla sin incurrir en infracción, porque su resistencia será, no a un acto legalmente fundado, sino a un acto atentatorio y arbitrario."⁵⁸

En lo referente a las visitas domiciliarias a las que se refiere el mencionado artículo 16, éstas pueden efectuarse sin necesidad de ningún mandamiento escrito, ya que se trata de una simple inspección cuyo objetivo consiste en determinar si son cumplidas o no las disposiciones de carácter fiscal sin que estas visitas signifiquen, por sí mismas, un perjuicio al gobernado cuyo negocio es visitado.⁵⁹

⁵⁸.- *Op. cit.* p. 181.

⁵⁹.- *Op. cit.* p. 622.

En el último párrafo del artículo que se comenta, se establece: "En tiempo de paz, ningún miembro del ejército podrá alojarse en casa particular, contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones en los términos que establezca la ley marcial correspondiente".

Flores Zavala afirma que este párrafo autoriza la creación de tributos especiales cuya limitación se circunscribe a tiempos de guerra y a los términos de la ley marcial.⁶⁰

Del artículo 17 constitucional se deriva el siguiente principio: "Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que señale la ley; su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales".

Con respecto a lo anterior, se plantean tres cuestiones:

1a. Si es factible que se imponga prisión como castigo del incumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta afirmación la sostiene apoyándose en que del texto del precepto constitucional antes transcrito se infiere que la prohibición de esta clase de sanción es relativa a deudas de

⁶⁰- *Op. cit.*, pp. 184-185.

carácter civil, por lo cual, dicha prohibición no se extiende a las de carácter fiscal o tributario.

2a. Si es constitucional la facultad económico coactiva del Estado, y se funda en lo siguiente: El maestro Gabino Fraga, citado por el licenciado Rodríguez Lobato, sostiene que está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que lleve a cabo el hacer efectivos los impuestos, ya que en caso contrario, las obligaciones a cargo del Estado serían más difíciles, darles cumplimiento. El tratadista Ignacio L. Vallarta en su **Estudio sobre la Facultad Económico Coactiva del Estado** justifica, al igual que el maestro Gabino Fraga en relación con la idea ya expuesta, la necesidad de esta atribución por parte del Estado.⁶¹

En nuestro criterio, estas aseveraciones carecen de validez pues no establecen su fundamento constitucional ya que la Constitución Mexicana no contempla esta hipótesis, por lo que, tanto la doctrina como la jurisprudencia, se han visto obligadas a realizar forzadas interpretaciones de los preceptos constitucionales. Por lo anterior se destaca la conveniencia de que debiera modificarse la Constitución Federal a fin de que se provea la facultad económico coactiva del Estado y así esta facultad tenga una autentica base jurídica y constitucional, y evitar toda especulación jurídica al respecto.

"3a. La prohibición de que se cobren costas judiciales, lo que provoca que esta práctica quede excluida de nuestro sistema tributario".

⁶¹.- *Op. cit.* p. 183.

El artículo 21 constitucional dice: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial ...Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas..."

De este precepto se deriva el cuestionamiento de que si la autoridad administrativa tiene o no facultades constitucionales para imponer sanciones en caso de violación a los preceptos de las leyes fiscales.

A este respecto, Margain Manautou comenta que el artículo 21 constitucional faculta a la autoridad administrativa para sancionar las infracciones hechas a los reglamentos gubernativos y de policía, pero que el constituyente "olvidó hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de leyes u ordenamientos de carácter administrativos o tributarios"⁶², de lo cual concluye que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden reputarse reglamentos gubernativos o de policía.

El artículo 22 constitucional establece: "Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera

⁶².- *Op. cit.* p. 223.

otras penas inusitadas y trascendentales. No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas..."

De la lectura anterior, se colige que este precepto consagra una garantía de seguridad jurídica, ya que en lo referente a la multa excesiva sostiene que nadie puede ser castigado con una "pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió de inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se produciría lo que en la doctrina se llama "desvío de poder."⁶³

En cuanto al segundo párrafo del citado artículo, parecería que existe una contradicción en cuanto a la confiscación de bienes; sin embargo, el maestro Flores Zavala sostiene que la confiscación es la sanción que se impone al reo adjudicándose los bienes de éste al fisco. En este precepto constitucional se aclara que no se considera como confiscación la aplicación de los bienes de una persona al pago de impuestos, lo anterior debido a que no se trata de una sanción. La idea, en la redacción de este segundo párrafo, es la de que puede suceder que el importe de un impuesto sea igual al monto del capital de la persona que debe pagarla por lo que puede parecer, el cobro de dicho impuesto, como una confiscación⁶⁴. Una tesis contraria es la

⁶³.- *Idem.*, p. 226.

⁶⁴.- *Op. Cit.* p. 183.

sostenida por el maestro Margain Manautou que indica: "si se consideraría confiscatorio un impuesto cuando constituya el monto total o parcial de los bienes de una persona debido a que el Art. 31 fracción IV constitucional establece que el impuesto debe ser proporcional y equitativo, y un impuesto que absorba el 100% de una utilidad o ingreso no sería proporcional y equitativo siendo violatorio del Art. 31 fracción IV, y confiscatorio de acuerdo al primer párrafo del artículo 22 constitucional; afirma que "si por actos imputables al contribuyente, sean de buena o mala fe, éste incurre en un fuerte adeudo con el Erario, sea por concepto de impuestos o de multas que de hacerse efectivo originara su insolvencia, ya será despojado de todos sus bienes, no podrá alegarse violación de la garantía que consagra el primer párrafo del artículo 22, pues la situación queda comprendida en la excepción a dicha garantía."⁶⁵

El artículo 27 constitucional fracción XVII en su último párrafo establece: "Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base que será inalienable y no estará sujeto a embargo, ni a gravamen ninguno". Se contempla, en este artículo, una garantía de seguridad jurídica en la protección del concepto de patrimonio de familia para que ningún miembro de ella pueda enajenar los bienes que lo constituyen o no puedan ser objeto de embargo por adeudos o terceros o por créditos fiscales. Además de que esta garantía está consagrada también, a favor de los trabajadores o asalariados, por el artículo 123 apartado A, fracción XXVIII que establece:

⁶⁵. - *Op. Cit.*, pp. 233-234.

"Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios".

El artículo 28 constitucional señala "quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes".

Según Flores Zavala, "la interpretación que podemos llamar tradicional, es en el sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual, pero no a las que se otorgan por medio de disposiciones de carácter general".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene, en relación al precepto citado, la siguiente interpretación: "la prohibición que contiene el artículo 28 constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general".

Flores Zavala considera incorrecta esta interpretación, ya que sostiene que la prohibición del artículo 28 constitucional es terminante⁶⁶; sin embargo,

⁶⁶.- *Op.cit.* p. 185.

en el propio precepto constitucional se determina que las exenciones estarán sujetas a los términos y condiciones que las leyes señalen, de lo cual se interpreta que dentro de nuestros ordenamientos legales la exención de impuestos se contempla, por lo tanto nuestro punto de vista concuerda con la opinión emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes transcrita.

CAPITULO TERCERO

OBLIGACION TRIBUTARIA

1. ORIGEN Y CONCEPTO

Para introducirse en el conocimiento de la obligación tributaria, es fundamental determinar su origen y las características particulares que la distinguen de la obligación que surge del derecho privado y que consecuentemente provoca que tenga un tratamiento distinto por parte de nuestra legislación.

En este sentido, es conveniente señalar la divergencia que existe entre la relación tributaria y la obligación tributaria; cuando una ley tributaria grava determinada actividad, las personas que se dedican a ella establecen con el Estado una relación tributaria que entraña obligaciones para las dos partes que serán cumplidas, aún cuando esta persona no llegue a coincidir en la hipótesis normativa para que nazca la obligación fiscal; la cual consiste en la contribución pecuniaria debida por el sujeto pasivo, por lo tanto, la diferencia entre ambas es que la relación tributaria impone obligaciones a ambas partes y la obligación fiscal corre a cargo del sujeto pasivo únicamente.⁶⁷

Margain Manautou alude a las semejanzas y diferencias que existen entre la obligación tributaria y la obligación de derecho privado; ambas

⁶⁷.- Margain Manautou, Emilio.- *Op. cit.*, pp. 283-284.

constan de los mismos elementos que las conforman, que son acreedor, deudor y objeto.

Como diferencias, señala las siguientes:

"a) La obligación fiscal es de Derecho Público, se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; la obligación del Derecho Privado aunque se regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público.

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

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser el Estado o un particular.

d) En la obligación fiscal 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 de Derecho privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f) La obligación tributaria; siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

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

h) La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

i) La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación."⁶⁸

De lo anterior se puede señalar las siguientes características de la obligación tributaria, que la distinguen de la obligación de derecho privado y que permiten determinar su origen: la obligación tributaria forma parte del Derecho Público, ya que surge de una relación entre el particular y la

⁶⁸.- *Op. cit.* p. 239.

autoridad y está regida por normas de esta rama del Derecho, por lo tanto tiene su origen en la ley.

Rodríguez Lobato, con respecto al nacimiento de la obligación tributaria afirma: "El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto la obligación fiscal nace en el momento que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley."⁶⁹

En el orden jurídico mexicano la obligación tributaria, que como ya se ha dicho corre siempre a cargo del sujeto pasivo, se encuentra establecida en el artículo 31 fracción IV constitucional, el cual le da origen ya que en éste se impone a los mexicanos la obligación de contribuir para los gastos públicos tanto de la Federación, como del Estado y Municipio de su residencia, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; este artículo establece el precepto fundamental que da origen a la obligación de tributar por parte de los mexicanos y el cual representa la fuente, emanada de la ley superior, que proporciona la legalidad necesaria a las leyes secundarias para poder establecer y aún exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, en nuestra Carta Magna existe una laguna legal en lo referente a la obligación de tributar por parte de los extranjeros ya que no

⁶⁹.- Rodríguez Lobato. Raúl, *Op. cit.* p. 120.

existe dentro de su texto una disposición expresa que indique que también éstos están sujetos a dicha obligación.

En relación a lo anterior, Rodríguez Lobato comenta: "Existe discusión en relación a si las leyes fiscales mexicanas son aplicables a los extranjeros, es decir, si éstos están obligados a tributar en México cuando residen en el país y tienen establecimiento permanente en territorio nacional u obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza situado en territorio mexicano. Debemos señalar al respecto 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.

Coincidimos con Flores Zavala en que aún cuando el precepto constitucional mencionado sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta 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 se encuentre en él la fuente de riqueza; por lo tanto, el legislador ordinario puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación que aquí hemos señalado.

Refuerza lo anterior el hecho de que conforme al Tratado de La Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, de 1928, está previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones

fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Este tratado internacional ha sido suscrito por México y aprobado por el Senado, por lo tanto, es ley Suprema del país conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal."⁷⁰

Cabe hacer en este punto un señalamiento para conocer el fundamento que justifique la creación de la obligación tributaria, ya que conviene identificar las causas de la facultad que el Estado tiene para imponer dicha obligación; estas causas se traducen en las tareas que el Estado tiene a su cargo y que constituyen su necesidad de adquirir recursos para llevarlas a cabo, como ya se ha establecido en el presente trabajo al hablar de los fines del Estado; de esta manera, el Estado debe cumplir con los fines para los que fue creado y allegarse de recursos a través de la imposición de contribuciones a cargo de las personas físicas o morales que se encuentren en el supuesto normativo previsto en la ley tributaria, ya que la ley tributaria no grava a las personas sean físicas o morales, sino a los hechos o actos en los cuales éstas pueden coincidir. Por otra parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1o. establece, que "las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico". De esta manera queda contemplado que dicho

⁷⁰.- Flores Zavala Ernesto. *Op. cit.* p. 155.

Código se sujeta, entonces, a los tratados internacionales a los que México quede suscrito.

Una vez determinado el origen de la obligación tributaria y con base en lo anteriormente anotado, se coincide con la opinión del maestro Margain Manautou para establecer en qué consiste la obligación tributaria, la cual define en los siguientes términos: "la obligación tributaria es 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."⁷¹

2. OBJETO Y SUJETOS

Al referirse al objeto de la obligación tributaria, se alude a lo que la ley tributaria grava, la ley tributaria establece una carga para un acto o un hecho, señalándolo como objeto de la obligación tributaria, que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la hipótesis normativa que la ley tributaria señala y que dará origen al crédito tributario.

El objeto de la obligación tributaria se refiere entonces, según lo afirma el licenciado Rodríguez Lobato, a "la realidad económica sujeta a imposición"⁷², quedando precisado el objeto del tributo, a través del hecho imponible.

⁷¹.- Margain Manautou, Emilio, *Op. cit.* p. 240.

⁷².- Rodríguez Lobato, Raúl, *Op. cit.* p. 284.

En cuanto a los sujetos de la obligación fiscal, son dos: el sujeto activo, que es exclusivamente el Estado, y el sujeto pasivo, que pueden ser las personas físicas o morales que encuadren en el supuesto jurídico previsto por la norma tributaria.

La determinación del sujeto activo la encontramos en el propio texto del artículo 31 fracción IV constitucional que señala a la Federación, los Estados y los Municipios al establecer la obligación para contribuir para los gastos públicos; el Estado es el organismo que está investido de potestad soberana para establecer y exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, lo cual constituye una facultad inherente a él.

En lo que respecta al régimen político mexicano, al igual que en otras federaciones, tanto el Estado Federal como las entidades federadas poseen soberanía, pero éstas en lo concerniente a los asuntos internos que le competen y limitadas por las disposiciones de la Constitución de la Federación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado su criterio al respecto en los siguientes términos:

"SOBERANIA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACION CON LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS", si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados

que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación de acuerdo a los principios de la Ley Fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que "Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que puedan haber en las constituciones o leyes de Estados. Es decir, que aún cuando los Estados que integren la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna".

De tal manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no de las leyes ordinarias impugnadas aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución local.

Amparo en revisión 2670/69. Eduardo Amaya Gómez y Julio Gómez Manrique, 25 de Abril de 1972. Mayoría de 16 votos de los señores ministros Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villegas, Saracho Alvarez, Martínez Ulloa, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Yañez Ruiz, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guzmán Neyra; contra el voto del ministro Burguete Farrera, quien lo emitió en el sentido de que debe sobreseerse totalmente el juicio por improcedente en virtud de no haberse acreditado actos de aplicación, Ponente Ministro Del Río Rodríguez. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1972. Pleno. Pag. 360.

Tanto la Federación como los Estados, a través de sus legislaturas, pueden determinar las clases de contribuciones que pueden imponer para allegarse de recursos; los municipios, por el contrario, solamente pueden administrar libremente su hacienda, pero en lo referente al establecimiento de las contribuciones deben sujetarse a las determinaciones de las legislaturas de los Estados, facultadas para este desempeño por el artículo 115 fracción IV de la Constitución Federal.

Para establecer la competencia en materia tributaria de la Federación, Estados y Municipios, el licenciado Raúl Rodríguez Lobato comenta que a pesar de que en la Constitución no existe una disposición que divida en forma expresa las fuentes tributarias entre la Federación, el Estado o los Municipios, lo anterior origina una facultad concurrente entre estos tres entes, La doctrina y la Suprema Corte de Justicia de la Nación coinciden en

que el fundamento de este principio lo establece el artículo 124 de la Constitución Mexicana cuando determina que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

La facultad de concurrencia entre la Federación y los Estados es una doctrina establecida por la Constitución; exceptuando algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados. Sostiene que el fundamento constitucional de las facultades concurrentes se encuentra, no en el artículo 124 constitucional anteriormente señalado, sino en el artículo 40 de la propia Constitución Mexicana que establece 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 la Ley Fundamental; por lo tanto, es en la soberanía de los Estados donde encontramos el fundamento de su poder tributario, ya que el concepto de soberanía implica el poder de tributación y la falta de este poder implica la ausencia de la soberanía.⁷³

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es aquella persona física o moral a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación fiscal, consistente en la aportación pecuniaria para solventar el gasto público. Nuevamente citando el artículo 31 fracción IV la Constitución establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la

⁷³.- *Idem.*, pp. 134-135.

manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; de este precepto se observa que la calidad de sujeto pasivo queda a cargo de los mexicanos, ya que a éstos se refiere de manera exclusiva, sin tomar en cuenta si los extranjeros deben ser sujetos de tributación; sin embargo, el sistema tributario mexicano adopta el criterio que en la presente investigación ya se ha señalado.

En cuanto a la clasificación que sobre el sujeto pasivo adopta la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 1o., determina que las personas físicas y morales son las obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, sin que proporcione una definición de lo que se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo, por lo que la legislación mexicana distingue dos clases de responsabilidades, una cuando el acto del sujeto da origen al nacimiento de la obligación tributaria en el momento de realizar el supuesto jurídico previsto por la norma, convirtiéndose por esto en contribuyente sujeto pasivo directo de la obligación fiscal, y la otra, cuando se convierte en sujeto de responsabilidad solidaria como tercero que en forma indirecta adquiere la obligación en el pago de un crédito fiscal.

Aunque en la legislación mexicana no existe un concepto de responsabilidad solidaria, el legislador considera como tales a aquellas personas que son codeudoras de un mismo crédito; las cuales se encuentran determinadas por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Para la doctrina, entonces, responsable solidario es todo tercero que adquiere la responsabilidad sustituida, solidaria, objetiva, etc., sin que exista ninguna importancia para el legislador en deslindar las clase de responsabilidades que en materia fiscal puede presentarse.

A este respecto Rodríguez Lobato destaca: "tan criticable es la falta de definición del sujeto pasivo, tanto cuando es titular de la deuda como cuando es responsable del pago, o sea cuando es deudor directo y cuando es deudor indirecto, como criticable es que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad de pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancia que se puede apreciar de la soía lectura de los casos listados en el artículo 26 del Código citado."⁷⁴

Por lo tanto, no a todo tercero solidario puede sancionársele, ya que no es igual adquirir voluntariamente una responsabilidad pecuniaria que adquirirla por haber dejado de cumplir con una obligación que trajo consigo que el sujeto pasivo omitiese total o parcialmente prestaciones que él originó.

Es importante resaltar la conveniencia de que al establecer la responsabilidad que de la obligación tributaria se adquiere, se atienda al origen de ésta, ya que no debe darse el mismo tratamiento para un sujeto pasivo directo que para un sujeto con responsabilidad solidaria.

⁷⁴.- *Op. cit.*, pp. 281-282.

CAPITULO CUARTO

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad constituye la columna vertebral de todo Estado de derecho; es sin lugar a dudas el principio más invocado por los juristas o legos de la materia, lo que supondría pensar que se trata de un principio altamente conocido y sobre todo comprendido. Sin embargo, cabe hacer algunas precisiones de carácter teórico y doctrinal: En materia tributaria dicho principio asume una doble modalidad:

Primero.- El principio de reserva de Ley.

Segundo.- El principio de legalidad de la administración hacendaria.

La primera modalidad; es decir, el principio de reserva de la Ley en materia tributaria, no es sino una de las maneras como rige en dicho sector el principio de legalidad.

De acuerdo con dicho principio se exige que una determinada zona del mundo tributario sea objeto de regulación UNICA Y EXCLUSIVAMENTE mediante normas con rango de Ley, por tanto en el sector tributario en que se rijan dicho principio no puede incursionar norma jurídica alguna de rango diverso de la Ley.

La segunda modalidad; es decir, el principio de legalidad de la administración pública hacendaria a las exigencias de la Ley; por tanto dicho principio dice: Sumisión y Subordinación a la Ley.

El principio de legalidad Tributaria se encuentra consagrado en nuestro máximo Código Político en su artículo 31 fracción IV, al exigir que la obligación de contribuir sólo puede ser impuesta a los gobernados mediante normas con rango de Ley, de lo que se desprende que las contribuciones sólo pueden existir en nuestro sistema jurídico si son precedidas de un acto de soberanía, ejercido por el Estado, en cumplimiento a la facultad legislativa que le otorga la Ley Fundamental, mediante el cual se les dé nacimiento.

No se limita sin embargo la amplitud de dicho principio a ello, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado que el principio de reserva material de la Ley en materia tributaria exige no sólo que el acto de alumbramiento de los tributos sea de carácter legislativo, sino que además sea una ley y sólo Ley la que defina cada uno de los elementos esenciales del tributo, tales como el sujeto o sujetos y el objeto, de los cuales ya hemos hablado en anteriores páginas. De acuerdo con dicho principio, sólo mediante la Ley se pueden crear los tributos o contribuciones y definir sus elementos esenciales, por tanto no puede, por ejemplo, el poder público mediante un reglamento ni dar nacimiento a una contribución ni igualmente prever cualquiera de los elementos ya señalados.

Cabe mencionar que la doctrina sostiene que se está ante la vigencia del principio de Reserva Material de la Ley en forma absoluta cuando

indiscriminadamente todo el sector tributario queda reservado para ser objeto de regulación en forma exclusiva por normas con rango de Ley; mientras que por el contrario dicho principio rige en forma relativa cuando sólo determinados sectores o aspectos del campo tributario se reserva en exclusiva a la Ley.

De lo anterior se desprende que el sistema tributario mexicano rige el mencionado principio en forma relativa.

1 MARCO JURIDICO DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

El Estado Mexicano es un Estado moderno, ya que su organización y estructura lo determinan como tal, es decir cuenta con una Constitución, característico de todo Estado de Derecho, la que prevé en su contenido una parte orgánica y una parte dogmática.

La parte orgánica se destina para organizar el ejercicio del poder soberano que el pueblo ha delegado en el Estado, creando a los llamados poderes constituidos a quienes la constitución delimita señalándoles a cada uno sus respectivas atribuciones y competencias, creando, asimismo, funciones *legislativas, ejecutivas y jurisdiccionales*, que el estado ejerce a través de sus órganos: *legislativo, ejecutivo y judicial*.

El Sistema Tributario Mexicano es creado por el Estado a través del Poder Legislativo, ya que la relación jurídica tributaria que se establece entre el Estado y el Gobernado sólo puede ser regulada, como ya ha quedado

asentado, por una Ley, cuya creación solo corresponde al poder Legislativo en forma exclusiva; La Constitución mexicana en su artículo 31 fracción IV y 73 fracción VII confiere la facultad tributaria al Poder Legislativo en el sentido de que es el encargado de determinar los impuestos que deberá cubrir el contribuyente, así como la manera de hacerlo, puesto que señala que dentro de las obligaciones de los mexicanos se encuentra la de contribuir con los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; por lo tanto, al determinarse que los impuestos deben estar establecidos en leyes, tal facultad se entiende a cargo del Poder Legislativo, puesto que éste es el órgano encargado de emitirlos.

Fundamentalmente, el Poder Legislativo ejercita sus facultades en materia tributaria con la expedición de la ley de ingresos, la expedición del presupuesto de egresos y la aprobación de la cuenta anual.

La ley de ingresos es presentada para su discusión ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión (Arts. 73, fracción VII y 74, fracción IV), esta ley sirve de base para determinar las contribuciones que en un ejercicio fiscal van a estar a cargo de los sujetos pasivos, para que el Estado obtenga los recursos necesarios para cumplir con los gastos anualmente por la Cámara de Diputados de acuerdo al artículo 74 fracción IV primer párrafo constitucional.

Felipe Tena Ramírez comenta que conforme al precepto constitucional citado, los ingresos autorizados deben ser los necesarios para cubrir el

presupuesto de egresos aprobado, debido a la imposibilidad de determinar la cantidad necesaria para solventar los egresos de un ejercicio fiscal, la ley de ingresos se limita a enumerar las fuentes tributables y su monto, y a través de leyes específicas, derivadas de la propia ley de ingresos, se establecen los tributos de manera más concreta.

La vigencia de estas leyes es anual ya que la validez de los tributos que en ella se establecen, se limita al ejercicio fiscal para el que fueron creados; sin embargo, puede decirse que en realidad gozan de una vigencia indefinida ya que a pesar de la vigencia anual que se comenta, se renuevan con la aprobación de una nueva Ley de Ingresos que reitera el impuesto, ya que basta que la nueva ley omita un impuesto contemplado en la ley anterior para que la ley reguladora de ese impuesto quede derogada.⁷⁵

La importancia de que la potestad tributaria se encuentre a cargo del Poder Legislativo, estriba en que responde a la creación de un Estado de Derecho que se basa en el procedimiento de control de la constitucionalidad de las leyes.

"Cuando el Poder Legislativo deba aprobar una ley, debe tomar en cuenta las garantías individuales de los contribuyentes y lo estipulado en el artículo 31 fracción IV constitucional"⁷⁶, siendo este último prácticamente

⁷⁵.- Tena Ramírez, Felipe.- *Op. cit.* p. 324.

⁷⁶.- Johnson Okhuysen, Eduardo.- *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal*. Editorial Pac. 1ª edición, México, D.F., p. 18.

una garantía para el contribuyente, ya que exige que los impuestos creados por el órgano encargado reúnan ciertas características que eviten que el impuesto se constituya en un acto arbitrario en contra del contribuyente, las condiciones señaladas por este artículo para considerar que un impuesto es constitucional, se desprenden de su propio texto y son las siguientes:

PRIMERO: Que el destino de las contribuciones sea para satisfacer el gasto público; esto constituye una limitante para el Poder Legislativo ya que éste no podrá extralimitarse en el monto de las contribuciones impuestas, puesto que éstas deben ser las necesarias para cubrir el presupuesto de egresos como se anotó en líneas anteriores, sin que el destino de las contribuciones deba distraerse a otros fines que no sea la satisfacción del gasto público, de lo contrario repercutiría directamente en los ciudadanos, lesionados de esta manera su esfera de derechos.

SEGUNDO: Que las contribuciones sean proporcionales y equitativas de tal forma que se ajusten a la capacidad contributiva de quien está sujeto a ellas; estos conceptos constituyen uno sólo ya que no pueden tomarse por separado, en opinión del maestro Flores Zavala, la intención del constituyente fue expresar que los impuestos deben ser justos a través de estos principios, los cuales tienen concordancia con los formulados por Adam Smith cuando sostiene: "Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan". De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad. Lo que se traduce en el principio de justicia elaborado por el

tratadista Adam Smith y que el constituyente de 1857 busca plasmar en la Carta Magna.⁷⁷

TERCERO: Que la contribución se realice conforme lo dispongan las leyes, esto se traduce en el principio de la legalidad y certidumbre que a favor del contribuyente debe existir, ya que de esta manera se evita que la autoridad ejecute actos arbitrarios en su contra, puesto que se encuentra establecido previamente el o los impuestos a cubrirse y el procedimiento para hacerlo, evitándose la aplicación de leyes privativas y otorgando al contribuyente la certidumbre de su contribución, lo cual lo protege de posibles actos arbitrarios por parte de la autoridad.

En tanto que al Poder Legislativo le corresponde la tarea de elaborar las normas tributarias, al Ejecutivo le corresponde ejecutarlas. Fundamentado en el artículo 89 fracción I de la Constitución Mexicana que a la letra indica:

"Artículo 89. Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia, de lo cual se colige que el ejecutivo goza de una potestad reglamentaria a través de la cual ejecuta las leyes tributarias expedidas por el Congreso".

⁷⁷.- Johnson Okhuysen, Eduardo.- *Op. cit.*, pp. 194-195.

A este respecto, Miguel Acosta Romero comenta:

"Es una manifestación unilateral de la voluntad discrecional emitida por un órgano administrativo legalmente investido de potestad o competencia para hacerlo (Presidente de la República en el ámbito Federal; Gobernador del Estado en las entidades federativas), creadora de normas jurídicas generales que desarrollan los principios de una ley emanada del Congreso, a efecto de facilitar su ejecución y observancia en la esfera administrativa.

En principio, consideramos que el reglamento es formalmente administrativo, desde el punto de vista del órgano que lo crea. Esto deriva de la adopción de un criterio formal, subjetivo u orgánico, que prescinde de la naturaleza intrínseca del acto.

Desde un punto de vista material, podemos afirmar que el reglamento se identifica con la ley porque participa de las mismas características de ella; por tanto, el reglamento constituye intrínsecamente un acto legislativo, porque crea, modifica o extingue situaciones jurídicas generales.

El reglamento participa de la naturaleza de la ley solo en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal y abstracta y creadores de situación jurídica general; pero, no obstante que tienen esta característica común, ambos se separan en cuanto a su finalidad.

La finalidad del reglamento es facilitar la aplicación de una ley, detallándola: "los reglamentos son reglas que por su propio destino no constituyen la expresión de la soberanía nacional (Congreso de la Unión), en su aspecto interno, como sucede con la ley, sino que sólo tendrán vida y sentido de derecho, en tanto se deriven de una norma legal a la que reglamentan en la esfera administrativa."⁷⁸

El reglamento es, entonces, una consecuencia de la elaboración de una ley, es el mecanismo por el cual de manera más concreta se llevarán a cabo los lineamientos contenidos en la norma tributaria; pero el reglamento siempre estará subordinado a lo que la Ley señale ya que su función es exclusivamente facilitar su aplicación sin que de ninguna manera pueda prever situaciones más allá de las contenidas en la Ley que le da vida, por ello consideramos pertinente señalar las diferencias que sean, apuntados en la doctrina en torno a estos ordenamientos jurídicos:

Acosta Romero, anota las siguientes diferencias existentes entre la Ley y el Reglamento:

I.- Una distinción formal desde el punto de vista de su creación ya que la Ley es un acto legislativo y el reglamento un acto administrativo.

II.- El procedimiento de emisión de la Ley es más complejo que el del acto administrativo, porque mientras aquélla tiene que pasar por el

⁷⁸.- Acosta Romero, Miguel.- *Teoría General del Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa. 9ª edición. México, D.F.. 1990. pp. 766-767.

procedimiento legislativo para entrar en vigor el reglamento únicamente necesita el refrendo ministerial y su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

III.- El principio de primacía de la ley, que no permite que las disposiciones de carácter formal contenidas en ella sean modificadas por el reglamento.

IV.- El principio de que no puede existir reglamento sin ley, aunque la ley si puede existir aún cuando no esté reglamentada, y

V.- El reglamento será abrogado o derogado si la Ley que le da origen es abrogada o derogada, salvo que la nueva ley en sus artículos transitorios le dé vigencia a los reglamentos de la Ley anterior."⁷⁹

Con más claridad y objetividad, un documento elaborado por la Organización de las Naciones Unidas se apuntan las diferencias entre Ley y Reglamento las que a continuación se transcriben:

a) La Ley es elaborada por el Congreso; el Decreto por el Presidente de la República en caso de la potestad Reglamentaria o por delegación del Parlamento;

b) La Ley no tiene más límites que la Constitución; el Decreto no sólo debe conformarse a la Constitución respetando los derechos que consagra y garantiza; sino también, se encuentre sometido a la Ley;

⁷⁹.- Acosta Romero, Miguel.- *Op. cit.* pp. 767, 770.

c) La finalidad propia del Decreto es hacer cumplir las leyes, mientras que éstas pueden recaer sobre cualquier materia;

d) La facultad de dictar leyes es indelegable, salvo cuando la Constitución autoriza al Congreso o Parlamento para delegar estas facultades al ejecutivo; mientras que la Potestad Reglamentaria del Presidente de la República es delegable; y

e) dado que el Decreto esta subordinado a la Ley, aquel puede ser derogado por ésta, al paso que un Decreto no puede modificarse, ni derogar lo establecido en la Ley.⁸⁰

Sin embargo, en opinión de algunos tratadistas como Margain Manautou, el Poder Legislativo, a través de la facultad reglamentaria, ha otorgado al Poder Ejecutivo atribuciones que no le corresponden por medio del llamado reglamento delegado, que no tiene sustento constitucional; al respecto comenta:

"El reglamento, ordenamiento que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89, fracción I, constitucional, se ha constituido en nuestro país una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano. En efecto, ha sido una inveterada costumbre de nuestro legislador el anunciar, en las leyes impositivas que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su

⁸⁰.- Tomado de la Revista **TRIMESTRE FISCAL**, año 15, mes Enero-Marzo, 1994. publicada por Indetec. México, p. 239.

número, alcance, extensión, etc. El reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía que esta última. Y es que a la Hacienda Mexicana le han significado grandes ventajas económicas el expedir disposiciones secundarias que vayan más allá de la ley, ya que en su gran mayoría los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones ilegales que entablar un juicio contra la administración; el artículo 28, fracción I del Código Fiscal de la Federación establece que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este código, por lo que con base en esta "autorización" o mejor estaría decir en esa delegación del Poder Legislativo, el Ejecutivo al expedir el reglamento puede darse gusto exigiendo libros de contabilidad."⁸¹

Es importante comprender la importancia de la creación de una norma tributaria y las consecuencias que el sistema tributario tiene en su repercusión en las masas, por lo tanto, no debe el aparato gubernamental tomar a la ligera la creación de la misma sino respetando las garantías con las que el contribuyente cuenta, procurando la consecución de la legalidad de las mismas a través del seguimiento del procedimiento señalado por la Ley Fundamental, que al encomendar la potestad tributaria al Poder Legislativo lo hace procurando el control de la constitucionalidad de las leyes.

⁸¹.- Margain Manautou, Emilio.- *Op. cit.*, p. 59.

En relación con lo anterior, la Constitución Mexicana contempla dos excepciones por las cuales el Ejecutivo puede emitir disposiciones tributarias sin que éstas sean establecidas en leyes, pero con la misma validez; estos casos son el Decreto-Ley y el Decreto-Delegado, contemplados respectivamente en los artículos 29 y 131 de la propia Constitución.

El artículo 29, autoriza la creación del Decreto-Ley al establecer que en caso de perturbación grave de la paz pública, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación. El artículo 131 contempla que el Poder Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país; este artículo impone al Ejecutivo la obligación de presentar al Congreso, para su aprobación y al finalizar el ejercicio fiscal, el uso que haga de la facultad que este mismo artículo le confiere.

Estas situaciones son las únicas previstas por la Constitución en las que faculta al Ejecutivo para establecer contribuciones sin que estén previstas en una Ley, salvo estos casos el Poder Ejecutivo debe sujetarse a la facultad reglamentaria que le otorga el Poder Legislativo, el cual debe otorgarle también las facultades administrativas de vigilancia, cobro y sanciones, para que éstas tengan la característica de legalidad, esencial en todo acto de autoridad. Las facultades del Poder Ejecutivo se encuentran contempladas en la Constitución, como Ley Suprema, y en leyes específicas como el Código Fiscal de la Federación, Ley Orgánica de la Administración Pública, Leyes contributivas específicas, así como facultades en base a reglamentos y jurisprudencia.

Sin embargo, algunas facultades del Ejecutivo han sido frecuentemente cuestionadas acerca de que si tienen o no fundamento constitucional, pero que constituyen un aspecto fundamental para el sistema tributario. Estas facultades, señala el doctor Johnson Okhuysen, son: "la facultad económico coactiva, la imposición de multas y la resolución de controversias."⁸²

Como ya se ha dicho, la facultad económico coactiva del Poder Ejecutivo ha sido cuestionada con respecto a su constitucionalidad, ya que en el texto de la Carta Magna no existe una disposición expresa que faculte al Ejecutivo a realizar el procedimiento económico coactivo. El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación a la letra dice:

⁸².- Johnson Okhuysen, Eduardo.- *Op. cit.* p. 40.

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales.

Si dentro del plazo la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de

dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que este artículo se refiere y al previsto por el artículo 41, fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos".

Por su parte Okhuysen afirma que el precepto antes transcrito es violatorio del artículo 14 constitucional en su segundo párrafo que establece: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho."⁸³

Si este precepto constitucional señala que el Poder Judicial, en forma exclusiva, es el indicado para determinar si un particular puede ser privado de los bienes que este mismo artículo establece, entonces la facultad económico coactiva de que goza el Poder Ejecutivo transgrede lo considerado por esta norma; por lo tanto, la garantía de seguridad jurídica que debe poseer todo individuo queda lesionada, lo cual es inconcebible en

⁸³.- Johnson Okhuysen. Eduardo.- *Op. cit.* p. 41.

un Estado de Derecho. Aún cuando existen opiniones, como la de Ignacio L. Vallarta que intentan justificar la facultad económico coactiva del Poder Ejecutivo, lo cierto es que no existe un sustento legal en el texto de la Carta Magna que lo justifique.

Otra facultad del Poder Ejecutivo que ha provocado polémica acerca de su constitucionalidad, es la imposición de multas por parte de la autoridad hacendaria: el artículo 21 constitucional faculta a la autoridad administrativa a la aplicación de sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía; en opinión de Margain Manautou el constituyente "olvidó hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter administrativos o tributarios, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, se repite. la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos o de policía."⁸⁴

Margarita Lomeli Cerezo, opina en este sentido, "debe tenerse presente que el artículo 21 de la Constitución Política vigente debe interpretarse en concordancia con los demás preceptos de la misma Ley fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89, que confiere al Presidente de la República la facultad de "promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en su esfera administrativa a su exacta observancia". Este precepto otorga al Poder

⁸⁴.- Margain Manautou, Emilio.- *Op. cit.* p. 223.

Ejecutivo, entre otras, la facultad de ejecución de las leyes que consiste "en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva en casos concretos, la ley del Congreso. Esos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación, se desarrollan a través de la tramitación encomendada a las oficinas del ejecutivo y culminan en la ejecución material del remiso a cumplir la ley."⁸⁵

Sin embargo, la licenciada Lomeli Cerezo, coincide con el licenciado Margain Manautou en la irregularidad de la imposición de multas por la autoridad administrativa al no contemplarse expresamente en el citado precepto.

El conflicto se presenta entonces en el hecho de que ninguna norma constitucional contempla esta facultad en forma expresa, dando lugar a interpretaciones un tanto forzadas de otros preceptos constitucionales; por lo tanto, se presenta la conveniencia de adicionar al texto constitucional la autorización al Fisco de imponer sanciones sobre leyes fiscales.

La tercera cuestión es lo que se refiere a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación como órgano administrativo, cuya función es la de dirimir conflictos entre la administración y los contribuyentes, cuyo fundamento constitucional se encuentra en el artículo 104 fracción IB. Con la creación de este organismo se otorga al Poder Ejecutivo, del cual depende, la facultad de juzgar aún cuando sus resoluciones sólo tengan efectos declarativos.

⁸⁵.- Lomeli Cerezo, Margarita.- **Derecho Fiscal Represivo**. Editorial Porrúa, 1ª edición. México. D.F., 1979, p. 40.

Resalta la importancia que ha tenido el Tribunal Fiscal de la Federación en cuanto a la resolución de controversias, por lo tanto, sería apropiado se incorpore tal y como está el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial, el que se amplíe la competencia en los juzgados, siendo que actualmente existen juzgados en materia civil, mercantil y penal; la propuesta es que también haya uno similar en materia fiscal.

Es importante señalar que la división de poderes ha sido característica distintiva del sistema jurídico mexicano, por lo tanto la incorporación del Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial significaría otorgar a aquél la fuerza necesaria en sus resoluciones, y hacer una realidad jurídica y política de la tercera división del ejercicio del poder soberano.

El Poder Judicial Federal es el organismo encargado de vigilar que las normas fiscales emitidas por el Poder Legislativo sean ejecutadas de manera justa por el Poder ejecutivo en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, además de determinar que dichas normas se ajusten a la legalidad que debe revestirlas a través del respeto de las garantías individuales del contribuyente.

La importancia de su tarea estriba en que tiene a su cargo el control constitucional del sistema jurídico ya que, facultado por el artículo 103 constitucional, los tribunales de la Federación dirimen controversias provocadas:

I.- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;

II.- Por leyes o actos de la autoridad federal que violen las garantías individuales de los Estados;

III.- Por leyes o actos de las autoridades de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.

La labor desempeñada por el Poder Judicial pone de manifiesto la supremacía que debe tener la Constitución a través del respeto de los bienes que la misma consagra y constituye una limitante para el Poder Ejecutivo y Legislativo. El doctor Johnson Okhuysen afirma: "El Poder Judicial en nuestro país es en quien recae la verdadera responsabilidad del sistema fiscal, es el contrapeso que limita los excesos de poder del Ejecutivo y la falta de soporte jurídico que tienen algunas leyes emitidas por el legislativo."⁸⁶

2 COMENTARIO AL ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCIONAL

El fundamento constitucional por el cual los mexicanos tienen la obligación de contribuir para los gastos públicos, se encuentra en el artículo 31 fracción IV de nuestra Ley Fundamental. Antes de iniciar el comentario

⁸⁶. - Johnson Okhuysen, Eduardo. - *Op. cit.* p. 45.

respecto al contenido de este artículo es conveniente establecer la importancia de que esta obligación, a cargo de los mexicanos, esté contenida dentro del texto constitucional.

En todo Estado de Derecho existe un orden jurídico cuya función es regular las interrelaciones que dentro de él se llevan a cabo. Este orden, establecido a través de normas jurídicas, permite reconocer la esfera de obligaciones y derechos de cada persona física o moral sujeta al cuerpo normativo preexistente de un Estado, de esta manera, las normas jurídicas señalan las atribuciones de dichas personas en sus relaciones que pueden ser entre particulares, o bien entre particulares y el Estado, como es el caso en materia fiscal. Por otra parte, el establecimiento de este orden significa también una limitante ya que los particulares deben cumplir con lo previsto en la normatividad y la autoridad no debe rebasar los lineamientos que la ley le señala. Un espacio muy importante, dentro del orden jurídico, es el ocupado por los derechos de los individuos ya que es esencial que el Estado los reconozca formalmente en favor de éstos.

La finalidad de este reconocimiento por parte del Estado, es otorgarle a los individuos los elementos indispensables que les signifique una seguridad jurídica y les permita alcanzar los objetivos que se fijen, la importancia de lo anterior se constituye en la repercusión que tiene de manera general en el desarrollo de un Estado.

"El orden y el interés social exigen que los derechos humanos sean respetados, a fin de no obstaculizar el bienestar y el progreso de los

individuos, de que se forman el progreso y el bienestar sociales, y para satisfacer adecuadamente esa exigencia, la declaración o el otorgamiento institucional de tales derechos obliga a todos los órganos de la autoridad a respetarlos y a reconocer su efectividad práctica, porque sólo así se mantiene y preserva el orden jurídico instituido para la existencia y el desarrollo del Estado."⁸⁷

De esta manera, el artículo 31 constitucional en su fracción IV, establece la obligación de contribuir de la siguiente manera:

"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

El maestro Flores Zavala desglosa el contenido de este artículo en los siguientes términos :

"1. Establece la obligación por parte de los mexicanos, de contribuir a los gastos públicos.

2. Reconoce como entidades con derecho a percibir impuestos a la Federación, el Estado y el Municipio.

⁸⁷.- Bazdresch, Luis.- **Garantías Constitucionales**. Editorial Trillas. 4ª edición. México, D.F.. 1990. p. 28.

3. Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

4. Que los impuestos deben estar establecidos en leyes.

5. Que el destino de los impuestos es cubrir el gasto público.

6. Que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos."⁸⁸

En primer término se establece la obligación, por parte de los mexicanos, a contribuir con el gasto público. Sin embargo, a pesar de que el texto constitucional, como se señaló en la presente investigación al tratar el origen de la obligación contributiva, no contempla la contribución por parte de los extranjeros, tampoco se opone a que éstos tengan la obligación de tributar. Como se ha mencionado, el Tratado de la Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero de 1928, suscrito por México y aprobado por el Senado, teniendo por tanto la característica de Ley Suprema de acuerdo con el artículo 133 constitucional, determina que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales de igual manera que los nacionales. Por otra parte, Flores Zavala comenta que al no prohibir la Constitución que se imponga a los extranjeros la obligación de contribuir para el gasto público el legislador ordinario puede prever tal situación, de esta manera el artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización establece: "Los extranjeros y las personas morales extranjeras están obligadas a pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre

⁸⁸.- Flores Zavala Ernesto. *Op. cit.* p. 190 y 191.

que sean ordenadas por las autoridades y alcancen a la generalidad de la población donde residen. También están obligados a obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los que las leyes conceden a los mexicanos. Sólo pueden apelar a la vía diplomática en los casos de denegación de justicia o retardo voluntario o notoriamente malicioso en su administración."⁸⁹

El texto constitucional señala como sujetos activos de la relación tributaria al Estado, la Federación y el Municipio, teniendo los dos primeros la libertad de fijar las contribuciones que recaudan y disponer libremente de ellas. Los municipios, por su parte, únicamente pueden administrar libremente su hacienda según lo establecido por el artículo 115 fracción IV de la Constitución Federal, teniendo la facultad de determinar sus contribuciones las legislaturas del Estado a que pertenezcan.

Como tercer aspecto, la Constitución señala que la contribución es para cubrir los gastos públicos del municipio en el que el sujeto pasivo resida, por lo que Flores Zavala concluye que tiene derecho a gravar la entidad o municipio donde tenga su domicilio el contribuyente, estando prohibido para los Estados o Municipios establecer gravámenes a aquéllos que no residan en su territorio, por lo que lo anterior se relaciona con el artículo 117 de la Constitución.

⁸⁹. - Flores Zavala. Ernesto.- *Op. cit.* p. 191.

El cuarto elemento consiste en que los impuestos deben estar establecidos en leyes; la importancia de esto radica en el principio de legalidad que consagra, ya que al establecer esta condición, el contribuyente conoce las características del impuesto que va a enterar, así como la forma en que va a cumplir con su obligación contributiva, evitando con esto la incertidumbre por parte del contribuyente en relación con los impuestos que tiene que cubrir; estableciendo, asimismo, las directrices con las que van a regirse las leyes específicas, proveyéndolas de la legalidad necesaria que impida actos arbitrarios por parte de la autoridad.

Otra característica del precepto constitucional citado es la que establece que los impuestos deben cubrir los gastos públicos; se ha discutido qué es lo que debe entenderse por gasto público, siendo la opinión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que por gasto público no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.⁹⁰

La Constitución Política Mexicana establece en el artículo 74, fracción IV, que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

⁹⁰. - Rodríguez Lobato, Raúl. - *Op. cit.* p. 105.

Rodríguez Lobato señala las siguientes consecuencias derivadas del precepto antes transcrito:

"a).- El Senado aprueba la ley de Ingresos de la Federación, sin saber en qué se va a invertir lo que se recaude, ni si se invirtió en lo previsto, toda vez que no interviene en la discusión y aprobación del Presupuesto de Egresos ni en la revisión de la Cuenta Pública.

b).- Si bien la Cámara de Senadores no interviene en la aprobación del presupuesto de gasto general de la administración de la Federación, si lo hace cuando haya que autorizar un nuevo gasto, ya que el Artículo 126 señala que los gastos sólo pueden estar previstos en el Presupuesto de Egresos o en ley posterior y las leyes si son aprobadas por las dos Cámaras del Congreso de la Unión.

c).- En nuestro sistema jurídico no está permitido establecer tributos con fines extrafiscales exclusivamente, en virtud de que por mandato constitucional, el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que basten para satisfacer el Presupuesto de Egresos y ya hemos visto que en los tributos con fines extrafiscales no interesa la recaudación y si ésta se produce, la ley no estará produciendo el efecto deseado y al no esperar recaudación resulta que no se puede prever el monto del ingreso y su aplicación al gasto."⁹¹

⁹¹.- Rodríguez Lobato, Raúl.- *Op. cit.*, pp. 105-106.

De las consecuencias anotadas, se puede sostener lo siguiente: dada las características de la aprobación del Presupuesto de Egresos y su vigencia anual, las contribuciones deben, a través de la aprobación de la Ley de Ingresos, establecerse de tal manera que los ingresos que se recauden sean los necesarios para cubrir dicho Presupuesto, el cual sería conveniente fuera discutido y aprobado por ambas Cámaras. En relación con los impuestos extrafiscales, se encuentra prohibido su establecimiento en nuestro sistema jurídico, porque únicamente deben ser los suficientes para cubrir el Presupuesto de Egresos sin que el Congreso de la Unión pueda extralimitarse en su establecimiento.

Como último punto, se establece que el impuesto debe ser proporcional y equitativo; lo anterior no debe entenderse en su sentido literal, sino que al hablar de proporcionalidad y equidad se pretendió consagrar en la Constitución el principio de justicia que debe regir el establecimiento de todo impuesto, el cual entraña la realización de los principios de generalidad y uniformidad que significan que aquéllos que tengan capacidad contributiva paguen algún impuesto que represente para todos el mínimo sacrificio posible, de tal manera que el Estado tenga los recursos indispensables para cubrir el presupuesto, sin que la imposición de tributos signifique un atesoramiento por parte de éste en perjuicio del contribuyente.

CAPITULO QUINTO

EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1. POLITICA FISCAL

En la planeación del sentido económico que un país debe tomar, la política fiscal que adopta es de importancia trascendental ya que de la planeación del destino de sus recursos depende su desarrollo o decrecimiento económico, porque por su buen funcionamiento será más efectiva la utilización de sus recursos en la satisfacción de las necesidades públicas, provocando también el fortalecimiento del Estado.

Para Benjamin Retchkiman, la política fiscal es el acomodamiento previo de los programas de gasto, ingreso y deuda del Estado, para conseguir estabilidad y desarrollo económico y que el Estado a través de las finanzas públicas plasmadas en su política de ingresos, erogaciones y empréstitos complementa, corrige y ajusta aspectos de la economía de mercado que no satisfaga los requerimientos del bienestar social.⁹²

Maurice Laure, señala que son tres las disciplinas que deben conjugarse para contemplar la creación de un impuesto: política presupuestaria, política fiscal y técnica fiscal.

⁹².- Retchkiman, Benjamin.- *Política Fiscal Mexicana*. Textos Universitarios, 2ª edición, México, D.F., 1979, p. 24.

Define a la política presupuestaria como: “el arte de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos y de escoger si deben ser cubiertos por el impuesto, por el empréstito o por anticipos de tesorería.”⁹³

La resolución del gasto, su monto y la forma en que se satisfaga, están sujetos a la importancia y urgencia de las necesidades sociales debido a la imposibilidad de resolverlas todas simultáneamente por la insuficiencia de recursos. A través de la política presupuestaria se decide quiénes van a financiar determinado gasto con base en los que serán los beneficiarios del mismo; de esta manera se define si la generación presente o futura será la beneficiada, dependiendo de esto se establecerá la forma en que el Estado va a recuperar dicha erogación; si se precisa quiénes serán los beneficiados se dará la forma especial más recomendable para financiar el gasto, con lo cual podrá establecerse el derecho o la contribución especial. Pero si el precio fuera considerado por el Estado como inoperante por ser un obstáculo para los fines que se persiguen con la prestación del servicio o ejecución de la obra, el financiamiento del gasto puede hacerse a través del impuesto; o bien, del empréstito, o ambos. El empréstito a largo plazo es el más viable para solventar un gasto, si la generación beneficiada con la erogación es la futura y no la presente que carece de suficientes recursos; pero si la generación presente es la que resulta beneficiada, la recaudación puede hacerse a través del impuesto.

⁹³.- Margain Manautou Emilio.- **Nociones de Política Fiscal**, Edit. Universitaria Potosina, 1ª edición, San Luis Potosí, México.

"Cabe señalar que las tantas veces mencionadas deficiencias y limitaciones del sector privado, posibles de enmendarse por la economía pública, en lo principal están constituidas por la imposibilidad de realizar inversiones de gran cuantía y con recuperación a largo plazo, como la construcción de carreteras y demás medios de transporte, y en el aprovechamiento de gran envergadura de los recursos naturales; presas, puertos, plantas hidroeléctricas y otros tipos de producción de energía; por la incapacidad de aumentar el capital humano por medio de la educación, investigación, salud pública y seguridad social, y por último, por la imposibilidad de hacer que coincidan el ahorro y la inversión con su caudal de fluctuaciones en los negocios e inseguridad económica, y también por sus corolarios de tendencias monopolísticas y de concentración de la propiedad y el ingreso.⁹⁴

Además de este tipo específico de intervenciones gubernamentales, en el resto de las actividades económicas la ciencia ortodoxa básicamente ha considerado que el mecanismo de los precios resuelve el problema de unificar el interés privado con el público. La discusión de si esta afirmación es o no cierta, sale de los límites del presente trabajo, pero nos lleva de la mano a considerar si dicha afirmación, aún en un sentido sumamente restringido, puede hacerse para todos los países, es decir, para los altamente desarrollados y para los que se encuentran en proceso de desenvolvimiento.

⁹⁴.- *Op. cit.*, pp. 24-25.

De esta manera, se concluye que determinar si el empréstito o el impuesto son los que van a solventar un gasto, depende no sólo de determinar quién va a resultar beneficiado, sino también deben atenderse a las características económicas de la población o del sector que tiene que solventar la erogación, quien es en última instancia en el que va a recaer el gasto.

La segunda de las disciplinas, dice Margain Manautou, citando lo afirmado por Maurice Lauré, "es la política fiscal que consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función con los datos económicos y psicológicos."⁹⁵

Por su parte tratadistas norteamericanos e ingleses asignan también a esta disciplina lo que corresponde a política presupuestaria, pues expresan lo siguiente: "Los cambios de los impuestos y los gastos que persiguen objetivos de corto plazo como la ocupación plena y estabilidad de precios, recibe la denominación de política fiscal. La teoría de la política fiscal se deriva del esquema general del análisis del ingreso nacional -Otto Eckestein-" "la política fiscal es el término usado para describir los cambios en las tasas efectivas de los impuestos y de los gastos de gobierno con el propósito de modificar la demanda agregada con el fin de mantener la ocupación plena y los precios estables, es decir, con el propósito de estabilización -Comisión Carter-"; Política fiscal... comprende el uso

⁹⁵.- Margain Manautou, Emilio.- *Nociones de Política Fiscal*, Editorial Universitaria Potosina, 1ª edición. San Luis Potosí, México. 1980, p. 9.

deliberado de impuestos, gastos gubernamentales y operaciones de la deuda pública para influir sobre la actividad económica, en la forma deseada - Richard Good-. Conceptos estos que buena parte de nuestros economistas han hecho suyos al sostener que el ámbito de la política fiscal es el conjunto de medidas relativas al régimen tributario, al gasto público, el endeudamiento gasto público, el endeudamiento interno y externo del Estado, y las operaciones y la situación financiera de las entidades y de los organismos autónomos -Victor Urquidi-" (Visibles en la publicación "Trimestre Fiscal" del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas. Año 1 núm. 4, pp. 77 y 79, 1979)."⁹⁶

De las definiciones antes transcritas, se puede observar que la política fiscal no se circunscribe a determinar las características del impuesto, como afirma Maurice Lauré; sino que su concepto conlleva también a una planeación detallada de los recursos fiscales del Estado, la manera de utilizarlos y la forma de solventar las erogaciones que haga, con vistas a lograr el desarrollo económico del país.

En consecuencia el Estado contemporáneo debe establecer para su sostenimiento, todo un sistema fiscal, no sólo para que produzca recursos para satisfacer su presupuesto, sino también para lograr, a través de medidas fiscales, la orientación económica que más convenga al país, aún cuando ello le signifique sacrificios recaudatorios.

⁹⁶.- *Idem.* p. 9.

La finalidad de la política fiscal es fundamentalmente recaudatoria y busca indirectamente facilitar o acelerar el logro de metas económicas en el tiempo debido; desviar capitales de actividades no muy benéficas para la colectividad, hacia actividades que contribuirán a un mejor desarrollo económico; evitar la fuga de capitales que sangran al país, etc. Otros objetivos de la política fiscal que coadyuvan al desarrollo económico de un país, pueden ser:

A.- La captación de recursos: Este es el principal objetivo de la política fiscal puesto que a través de la recaudación obtiene los recursos económicos necesarios para la satisfacción del gasto público. Una política sana es aquella en que el gasto se satisface con los recursos fiscales y en mínima parte con recursos crediticios; por otra parte, si el Estado abusa del crédito interno esto repercutirá en el sector privado, puesto que estaría restringido para éste el crédito por falta de recursos, lo que provocaría una disminución en sus inversiones perjudicando a la tributación.

Lo ideal sería que cuando se creara un impuesto o se decretara el aumento de uno ya existente se realizaran estudios económicos, políticos, sociales y psicológicos, que prevean los obstáculos, efectos, consecuencias, reacciones de los afectados o de la actividad gravada, con el fin de obtener los recursos con los menores efectos perjudiciales posibles para que no se originen efectos no buscados.

Cuando un país sufre un proceso inflacionario, lo más viable es el alza de tasas de los impuestos directos, como el de la renta, para retirar

moneda y provocar en el afectado una austeridad en el control de lo que el impuesto le deja.

En general se ha estimado que la inflación se manifiesta en una excesiva alteración de precios y entre muchas causas se señala como factor que la provoca es el sector monetario a causa de un aumento desproporcionado de la cantidad de dinero, resultado para algunos de consumir más de lo que se produce y desafortunadamente emitir más dinero.

Benjamin Retchkiman comenta que el desarrollo económico de un país puede lograrse a través de la formación de capitales que constituyan un incremento en la acumulación de capital en la industria, la agricultura, el comercio y en el Estado. Afirma que en los países de escaso desarrollo, a diferencia de los países desarrollados en los que la labor de financiamiento correspondió en gran medida a los grupos privados, las soluciones de largo alcance pueden obtenerse mediante acciones colectivas en las que el Estado tenga la dirección en la formación de capital por medio de un mayor grado de financiamiento público que conlleva un mayor grado de intervencionismo estatal. La solución debe ser interna, creando y canalizando el ahorro nacional; sin embargo se ha optado por recurrir a recursos extranjeros, argumentando la escasez de capitales en el país, lo que trae como consecuencia la dependencia económica hacia el país inversionista, beneficiándolo en forma exclusiva y tener, además la incertidumbre de las fluctuaciones económicas de los países desarrollados; estas inversiones realizadas en forma indiscriminada se dirigen a conceptos

como la compra venta de bienes raíces con fines de lucro, los préstamos a corto plazo con altos intereses con vistas a servir al consumo o a incrementar el aparato distributivo. La solución interna se encuentra en el ahorro de la población pudiendo ser éste voluntario o forzoso. El primero de ellos, limitado por el consumismo exagerado que consecuentemente origina el bajo monto del ahorro privado en relación con el ingreso nacional. El segundo de ellos se logra a través de la acción estatal por medio de la expansión monetaria y el traspaso de recursos o poder de compra del sector privado al Estado por conducto de la tributación.

La expansión monetaria provoca, además de sus graves efectos en la distribución del ingreso, un mal uso de los recursos productivos; los precios en aumento, asciende la actividad especulativa, moviliza a los empresarios a actividades de enriquecimiento acelerado en contraposición con las inversiones socialmente productivas; destruyendo la inflación cualquier intento de formar un mercado de capitales y mantener un aumento en las tasas de interés en el mercado de dinero.

En muchos países, los impuestos indirectos son los que más deben contribuir al gasto público, siendo su principal ejemplo el impuesto sobre la renta; sin embargo el maestro Benjamin Retchkiman arguye:

"El hecho de que los impuestos sobre la renta sean difíciles de administrar cuando existen porciones importantes de la economía fuera del mercado, grandes masas analfabetas y donde personas y empresas

mantiene registros contables inadecuados, proyectan al sistema tributario al empleo masivo de gravámenes al consumo, cuyo uso debiera ser bastante limitado, puesto que las grandes masas miserables ya no pueden sufrir mermas en sus ingresos, sin que ello represente un ataque directo a su salud y eficiencia y un grave quebranto para el mercado interno."⁹⁷

La anterior consideración permite observar, de acuerdo a lo desarrollado en el presente trabajo, la necesidad de lograr un saneamiento en el sistema tributario para que contribuciones como el impuesto sobre la renta logren la consecución de los objetivos por los cuales fue impuesto sin que signifique un gran sacrificio para la mayoría de la población, o bien, que sectores de ésta, debido a sus características socioeconómicas, constituyan una fuga de recursos en detrimento de la economía del país. La política de un país debe encaminarse, fundamentalmente, a lograr la distribución equitativa de la riqueza para beneficio de las grandes masas, principal fuente de ingresos del Estado.

B.- Para no captar recursos, alentando la adquisición de divisas. Esto opera cuando la balanza de pagos es perjudicial a un país.

C.- Para promover el desarrollo económico de un país.

D.- Para dirigir el gasto de los particulares. Cuando se grava fuertemente el gasto sobre productos de lujo, se busca dar un saneamiento a

⁹⁷.- Reichkiman K. Benjamin. *Op. cit.* p. 28.

las tasas de interés legal y se incentiva al ahorro para captar recursos ociosos.

E.- Para combatir la recesión. Esto sucede en periodos de grave desempleo o reducción de las actividades económicas; se combate dejando al contribuyente mayores recursos a través de la disminución del impuesto sobre la renta, o acreditando al impuesto determinado porcentaje de la mano de obra contratada en exceso o alentando al turismo extranjero por medio de la desgravación de su gasto o un gran porcentaje de él.

Benjamin Retchkiman sostiene en relación a la formación de capital y al desarrollo económico, que es fundamental la existencia de un mercado interno por medio del cual se absorban bienes y servicios producidos para crear una tendencia a la inversión productiva, incluso en el comercio exterior, a través del aumento de los salarios reales a cargo de los grupos de altos ingresos porque son estos los únicos con capacidad de saldos superavitarios, permitiendo que la demanda de productos manufacturados se incremente, asegurando un mercado suficiente, promoviéndose con esto el ahorro y beneficiando a la inversión.⁹⁸

La técnica fiscal, refiere el licenciado Margain Manautou, "consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación"⁹⁹. Por otra parte, el legislador para fijar las modalidades de la

⁹⁸- *Op. cit.*, p. 28.

⁹⁹- *Op. cit.*, p. 29.

base del impuesto, su control y su recaudación debe contemplar; a).- Que la técnica que emplee respete los principios jurídicos que rigen al país y que se encuentren plasmados en la Constitución, pues una política fiscal que no encuentra apoyo en la Constitución por muy necesaria y noble que sea no debe llevarse adelante en tanto no se introduzcan en este alto Ordenamiento las reformas que la respalden; y b).- Que la técnica fiscal que se emplee no produzca consecuencias nocivas que vengan a nulificar las que en bien de la economía se buscan.

2. CARACTERISTICAS DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

La Constitución Mexicana contempla la existencia (debido a sus características de federalismo) de tres entes con facultad impositiva, siendo estos: la Federación, los Estados y los municipios.

Al existir tres entidades con potestad tributaria, es factible la concurrencia de impuestos sobre el mismo objeto por parte de estos sujetos, situación que se ha tornado un problema económico para el país el cual ha tratado de combatirlo, procurando no provocar un debilitamiento a la federación.

Aún cuando la Constitución Federal no determina expresamente las fuentes tributarias que competen a cada organismo, se ha sostenido, incluso por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que la facultad de estos entes es una facultad concurrente que encuentra su fundamento en el artículo 124 constitucional el cual contempla que las facultades que no están

expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados. En opinión del maestro De la Garza, citado por el licenciado Rodríguez Lobato, es indiscutible el sistema de concurrencia establecido por la Constitución, entre la Federación y los Estados, salvo las fuentes tributarias reservadas exclusivamente a la Federación, según el artículo 117 fracción III a VII, ambos de la Constitución Federal. En opinión de De la Garza, el fundamento de las facultades concurrentes radica en el artículo 40 de la Ley Fundamental Mexicana cuando dispone 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"; ya que en la autonomía y soberanía de los Estados se encuentra el poder tributario como una manifestación de dicha soberanía, por lo que la falta de este poder implicaría una ausencia de soberanía.

Coincidimos con las ideas anteriores, pues consideramos que constituyen una adecuada interpretación del texto constitucional y son la base para comprender al Sistema Tributario Mexicano, el que ha sido definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

IMPUESTO, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE.-
La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia

federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

a) concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículo 73, fracción VII y 124);

b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y

c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI Y VII Y 118).

310/953/2o. Construcciones Alpha, S.A. y coags. Junio 3 de 1954.

346/954/2o. Sindicato de Trabajadores de la Concepción Excavación, etc. de la República mexicana y coags. Julio 1o. de 1954.

428/953/2o. Fernando Rangel y coags. Julio 5 de 1954.

5883/950/2o. Guzín René y coags. Julio 5 de 1954.

2736/953/2o. Reynaldo Schega y coags. (acumulados), Agosto 27 de 1954.

JURISPRUDENCIA. Quinta Epoca, Apéndice al tomo CXVIII, pag. 1026.

A pesar de que los Estados delegaron en la Federación facultades para gravar determinadas fuentes en forma exclusiva, la Federación se toma atribuciones que no le corresponden, gravando otras fuentes económicas no delegadas por los Estados, con lo que se viola el pacto federal, de acuerdo a algunos tratadistas, pero otros opinan que no existe tal violación puesto que la Federación, con base en la fracción VII del artículo 73, puede establecer las contribuciones que basten para cubrir el presupuesto.

Desde los años treinta la Federación invitó a los Estados para que establecieran una coordinación entre los impuestos federales similares a los vigentes de los Estados, a condición de que se erogara los tributos que de una u otra forma graven lo mismo. De esta manera la Federación fomentó la reforma constitucional correspondiente, apoyada por las entidades coordinadas, apropiándose de importantes fuentes económicas. Así, los Estados con el surgimiento de nuevos impuestos federales a través de la coordinación y participación en el rendimiento del impuesto, optaron por no coordinarse. La Federación, en 1969, al crearse la tasa especial del 10 % en el impuesto sobre ingresos mercantiles, contemplado en la ley de la materia, tendría derecho a participar el 40% del rendimiento de esta tasa, así como los Estados que se coordinasen a ella. aún cuando no lo estuvieran con la tasa general, y los Estados que no lo hicieran perderían su participación que se destinaría al erario nacional, lo que obligaría a los contribuyentes a tres impuestos en lugar de uno; la tasa especial del 10 %, la estatal del 1 % más el 15 % adicional y la municipal del 0.20 %. De esta manera se les

proporcionó a los Estados coordinados la oportunidad de derogar el 1.2 % y adicional a cambio obtener un 4 %.

Así, los contribuyentes de las Entidades no coordinadas presionaron a sus Estados a que se coordinaran siguiéndose el mismo tratamiento para otros impuestos federales, gravando fuentes concurrentes y desapareciendo impuestos estatales y municipales; sin embargo, a la par del desarrollo de este sistema de coordinación, se consideró que siendo la nación propietaria originaria de los bienes y recursos naturales, de acuerdo al artículo 27 constitucional, correspondía a la Federación gravarlos, lo cual tuvo la aceptación de los Estados, provocándose que entidades ricas en recursos naturales tuvieran un detrimento grave en sus recursos por carecer de otras fuentes económicas y haber delegado esta fuente económica a la Federación.

Tratando de evitar la doble o múltiple tributación y solucionar el problema de la falta de facultades expresadas y señaladas por la Constitución para determinar las fuentes gravables que correspondan a la Federación, al Estado y al Municipio, se creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal establecido en la Ley de 22 de Diciembre de 1978. El licenciado Rodríguez Lobato, comenta al respecto de este sistema:

"Las raíces del actual Sistema de Coordinación Fiscal, se encuentra en la doctrina, legislación y jurisprudencia argentina, ya que en este país surgió la tesis de que para un solo territorio debe existir un solo impuesto y de que, para este efecto, el único ente que debe crear impuestos es la Federación y ésta otorga participación a los Estados y Municipios.

La finalidad del sistema de coordinación Fiscal es la de coordinar el régimen fiscal de la federación con los Estados, Municipio y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. La ley, además, establece cuáles son y cómo se constituyen los organismos relativos a la materia de la Coordinación Fiscal y de las bases para su organización y funcionamiento.

A este sistema pueden adherirse las entidades federativas, el Distrito Federal está coordinado por disposición de la ley mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en tal virtud, a cambio de no mantener en vigor tributos análogos a los previstos en el sistema, obtienen un porcentaje de participación en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter federal, siempre que el origen de tales gravámenes por entidades, sea plenamente identificable, excluyendo únicamente a los impuestos al comercio exterior.

La participación de las entidades federativas en el rendimiento de la recaudación federal, se lleva a cabo a través de un fondo general de participación, formado por el 13.5 % de la recaudación federal total y que se otorga en relación directa al volumen de recaudación en la entidad, y un fondo financiero complementario de participación, formado por el 0.50 % de la recaudación total federal cuya distribución favorece principalmente a

las entidades federativas pocos desarrolladas económicamente y por ende con escaso volumen de recaudación de los gravámenes federales.

La coordinación de la entidad federativa debe ser integral y no solo por algún gravamen federal aislado y se prevé la posibilidad de que la federación y la entidad federativa celebren convenios para que ésta administre gravámenes federales.

Finalmente, se prevé que los estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal únicamente participarán en los impuestos especiales a los que se refiere el inciso 5o. de la Fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política del país en los términos que establezcan las leyes respectivas.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Al Ejecutivo Federal le corresponde ejecutar las leyes por mandato constitucional, por lo que, para exigir su exacto cumplimiento, debe contar con las facultades necesarias para hacer factible dicha tarea, surgiendo así la necesidad de contemplar dentro del régimen constitucional la facultad económico-coactiva del Poder Ejecutivo para darle sustento legal dentro del Estado de derecho.

SEGUNDA.- En razón a lo anterior, es necesario adicionar el texto del artículo 21 de nuestro código político en lo que respecta a la facultad de la autoridad administrativa para la imposición de multas en materia fiscal, la que viene ejerciendo en contravención a la propia Constitución, ya que esta no la contempla; pues sólo se refiere a la facultad de imponer multas y arrestos hasta por 36 horas, cuando la infracción recae sobre reglamentos gubernativos y de policía, no así a las infracciones hechas a las leyes fiscales, por lo que se sugiere se hagan adiciones al referido precepto para que esta facultad quede expresamente contemplada dentro del marco constitucional para ser posible el principio de legalidad.

TERCERA.- La facultad reglamentaria que le otorga nuestra constitución al Presidente de la República en el artículo 89, se ha extralimitado en su ejercicio, a tal grado que en uso de ésta se llega a crear situaciones jurídicas no previstas en la Ley, por lo que debe controlarse dicha facultad, modificando los actos por los conductos previstos por la

propia Constitución, frenando de esta manera el abuso que se ha hecho de esta facultad.

CUARTA.- Se considera necesario incorporar el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial, ya que actualmente depende del Poder Ejecutivo, lo anterior con el objeto de darle mayor competencia a los juzgados, creándose uno en materia Fiscal. Actualmente las sentencias que emite este tribunal, sólo tienen el carácter de declarativas, reconociendo un acto o declarándolo nulo, por lo que al incorporar el Tribunal Fiscal de la Federación, éste se convertiría en una importante fuente de control de la Legalidad Constitucional en la aplicación de las Leyes Fiscales.

QUINTA.- Es necesario que el presupuesto de egresos sea revisado y aprobado por el Congreso de la Unión, como sucede con la Ley de Ingresos y no exclusivamente por la Cámara de Diputados como lo determina el artículo 74 fracción IV de nuestra Carta Magna, ya que al estar a cargo de ambas Cámaras, el análisis tanto de la Ley de Ingresos como de el Presupuesto de Egresos, puede establecerse mayor congruencia entre lo que se prevé gastar en un ejercicio fiscal con lo que se intenta recaudar en el mismo.

SEXTA.- Se sugiere que, para efecto de lograr un verdadero estado de Derecho, se busque reorientar y adecuar el Sistema Tributario Mexicano, por medio de una política fiscal adecuada a las características tanto sociales como económicas de México, que busque el equilibrio en la repartición de

la carga tributaria, respetando siempre las garantías individuales del contribuyente como un ámbito de acción que se constituye en un derecho inherente a él.

SEPTIMA.- La dinámica social que experimentan las sociedades modernas ocasiona un anquilosamiento en los regímenes jurídicos, lo que provoca que el Estado de Derecho se vea amenazado, por lo que podemos afirmar categóricamente que nuestro sistema jurídico, principalmente en materia fiscal, se encuentra anquilosado, pues en nuestra Constitución como máxima ley de nuestro régimen jurídico, existen serias lagunas, lo que deja sin contemplar, en algunos casos, las soluciones que el país requiere, por lo que se sugiere se haga una verdadera reforma a nuestra Constitución en lo que respecta a materia tributaria, para que se subsanen las irregularidades que el sistema tributario presenta actualmente, de tal manera que las relaciones que se originen por las situaciones jurídicas que crea la Ley Fiscal, entre el contribuyente y el Estado, se desarrollen en un estricto apego al marco de legalidad.

RELACION DE FUENTES CONSULTADAS

Acosta Romero, Miguel.- **Teoría General del Derecho Administrativo**, Editorial Porrúa, 9a. edición, México, D.F., 1990.

Andrade Sánchez Eduardo.- **Teoría General del Estado**, Editorial Harla, 6a. edición, México, D.F., 1987.

Bazdresch, Luis.- **Garantías Constitucionales**, Editorial Trillas, 4a. edición, México, D.F., 1990.

Boeta Vega, Alejandro.- **Derecho Fiscal**, Editorial Ecasa, 2a. edición, México, D.F., 1993.

Burgoa Orihuela, Ignacio.- **Las Garantías Individuales**, Editorial Porrúa, 19a. Edición. México, D.F., 1990.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dabín, Jean.- **Teoría General del Derecho**, Editorial Revista de Derecho Privado, 1a. edición, Madrid. 1985.

De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael.- **Diccionario de Derecho**, Editorial Porrúa, edición, México, D.F., 1993.

Estatuto Legal de los Extranjeros.

Flores Zavala, Ernesto.- **Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas**, Editorial Porrúa, S.A., 10a. edición, México, D.F., 1984.

Galindo Camacho, Miguel.- **Teoría del Estado**, Editores Mexicanos Unidos, 10a. edición, México, D.F., 1969.

Gómez Jara, Francisco A.- **Sociología**, Editorial Porrúa, 18a. edición, México, D.F., 1988.

Gomez Valle, Sara.- **Legislación Fiscal**, Editorial Banca y Comercio, 7a. edición, México, D.F., 1990.

Jhonson Okhuysen, Eduardo Andrés.- **Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal**, editorial Pac, 1a. edición, México, D.F.

Kant, Emmanuel.- **Crítica de la razón pura**, Editorial Colofón, 1a. edición, México, D.F., 1989.

Kelsen, Hans.- **La Teoría Pura del Derecho**, Editorial Colofón, 3a. edición, México, D.F., 1990.

Lewis. John.- **Antropología Simplificada**, Compañía General de Ediciones, 21a. edición México, D.F., 1985.

Lomelí Cerezo, Margarita.- **Derecho Fiscal Represivo**, Editorial Porrúa, 1a. edición, México, D.F., 1979.

Margain Manautou, Emilio.- **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Editorial Porrúa. 10a. edición, México, D.F., 1989.

Margain Manautou, Emilio.- **Nociones de Política Fiscal**, Editorial Universitaria Potosina, 1a. edición, San Luis Potosí, México, 1980.

Montes de Oca, Francisco.- **La Filosofía en sus fuentes**, Editorial Porrúa, 3a. edición, México, D.F., 1986.

Montesquieu.- **Del Espíritu de las Leyes**, Editorial Porrúa, 7a. edición, México, D.F., 1987.

N.G. Alexandrov y otros.- **Teoría del Estado y del Derecho**, Editorial Grijalbo, 1a. edición, México, D.F., 1986.

Porrúa Perez, Francisco.- **Teoría del Estado**, Editorial Porrúa, 23a. edición, México, D.F., 1990.

Retchkiman k., Benjamin.- **Política Fiscal Mexicana**, Textos Universitarios, 2a. edición México, D.F., 1979.

Rodríguez Lobato, Raúl.- **Derecho Fiscal**, Editorial Harla 2a. edición, México, D.F. 1983.

Sánchez Piña. José de Jesús.- **Nociones de Derecho Fiscal**. Editorial Pac, 5a. edición, México, D.F., 1991.

Senior, Alberto F.- **Sociología**, Editor Francisco Méndez Oteo, 9a. edición, México, D.F., 1990.

Tena Ramírez, Felipe.- **Derecho Constitucional Mexicano**, Editorial Porrúa, 24a. edición, México, D.F., 1990

Valdés Villareal, Miguel.- **La Justicia en las Contribuciones**. Conferencia sustentada durante el desarrollo del Curso Intensivo sobre Principios Tributarios Constitucionales. organizado por la Universidad de Salamanca. los días 25 al 29 de Septiembre de 1989, en la ciudad de Salamanca, España.

Vallarta, Ignacio Luis.- **Estudio sobre la Constitucionalidad Económico Coactiva**, Imprenta del Hospicio, Puebla, México, 1885.

Villoro Toranzo, Miguel.- **Introducción al Estudio del Derecho**, Editorial Porrúa, 2a. edición, México, D.F., 1974.