



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN

**GENERALIDADES
SOBRE EL
SISTEMA TRIBUTARIO
EN MÉXICO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO
PRESENTA
MA. LUISA ALVAREZ MALDONADO

MÉXICO
1966



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

H. JURADO REVISOR:

C.P. Juan Bordes Vértiz.

C.P. Guillermo Flores Meyer.

116897

A MIS PADRES:

Sr. Emilio Alvarez Morfin y
Sra. Ma. Luisa Maldonado de Alvarez.
Con todo mi amor, por su sacrificio
y abnegación.

A MIS HERMANOS:

Jesús, José, Ricardo, Elsa,
Carmen, Olga y Fernando.
Con todo cariño.

A MIS TIOS Y PRIMOS.

A MIS MAESTROS:

Con profundo agradecimiento.

A MI INOLVIDABLE ESCUELA.

A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS.

I N D I C E .

Página

Prólogo 10

CAPITULO PRIMERO:

LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y EL SERVICIO PUBLICO.

I.- Concepto de Derecho Fiscal	13
II.- La Actividad Financiera del Estado	
1.- Origen	14
2.- Justificación.....	14
III.- El Servicio Público.....	15
1.- Concepto de Servicio Público ..	15
2.- Características del Servicio - Público	16
Regularidad	16
Continuidad	16
Uniformidad	17

CAPITULO SEGUNDO:

LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS, LAS BASES CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO - MEXICANO Y LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

I.- Los Principios de los Impuestos ...	19
1.- Adam Smith	19
2.- Adolfo Wagner	20
3.- El Principio de Justicia en el Derecho Tributario Mexicano ...	24

	Página
A) Antecedentes Históricos	24
En el Extranjero	25
En México	26
B) Preceptos Constitucionales - que garantizan el Principio de Justicia en las Leyes Im- positivas Mexicanas	31
Artículo 13 de la Constitu- ción	32
Artículo 28 de la Constitu- ción	32
Artículo 31 Fracción IV de - la Constitución	33
C) La función que desempeñan las características de Proporcio- nalidad y Equidad en el Dere- cho Tributario Mexicano.....	34
II.- Las Bases Constitucionales en el - Derecho Tributario Mexicano.....	36
1.- Artículo 31 Fracción IV de la Constitución.....	36
2.- Artículo 65 Fracción II de la Constitución.....	44
3.- Artículo 73 Fracción VII de la Constitución.....	45

III.- Las Garantías Individuales en el - Derecho Tributario Mexicano.....	46
1.- Artículo 13 de la Constitución	47
2.- Artículo 14 de la Constitución	47
3.- Artículo 16 de la Constitución	48
4.- Artículo 28 de la Constitución	49

CAPITULO TERCERO:

DE LOS IMPUESTOS (GENERALIDADES)

I.- El Presupuesto de Ingresos y Egre- sos de la Federación.....	51
II.- Clasificación de los Ingresos del Estado.....	52
III.- Los Impuestos (Generalidades)....	53
1.- Antecedentes de los Impuestos.	53
2.- Conceptos de Impuesto.....	53
A) De diferentes Tratadistas..	54
B) Concepto Legal de Impuesto.- Artículo 2º. del Código Fis- cal de la Federación.....	56
3.- Fundamento de los Impuestos... Diversas Teorías-Comentarios..	60

CAPITULO CUARTO:

LA DEFRAUDACION FISCAL.

I.- Concepto de Fisco.....	64
II.- El Delito Fiscal de Defraudación - Impositiva.....	64

	Página
1.- Concepto	64
2.- Antecedentes de la Defraudación Fiscal	65
3.- Análisis Comparativo de los Con- ceptos de "Fraude" y "Defrauda- ción Fiscal"	67
4.- Causas de la Defraudación Fis- cal	71
A) Técnicas	71
B) Psicológicas	71
C) Administrativas	72
5.- Consecuencias de la Defrauda- ción Fiscal	72
6.- Medidas Preventivas tomadas por el Estado contra la Defrauda- ción Fiscal	73
7.- Soluciones al Problema de la De- fraudación Fiscal.....	76
CONCLUSIONES	78
BIBLIOGRAFIA	82

P R O L O G O .

Desde que surge la vida en colectividad, se presenta el fenómeno financiero en el Estado, pues nace el imperativo de que para poder cumplir con sus atribuciones, el mismo requiere contar con el ingreso suficiente para la realización de éstas y de su existencia misma.

A través de los impuestos, considerados como un ingreso ordinario, el Estado satisface una atribución no sólo política, social, sino fundamentalmente económica, sin la cual no podría llevar a cabo la mayor parte de sus fines.

Por ello, los fraudes que los causantes cometen en contra del patrimonio del Estado, afectan en forma tan trascendental la economía del país, al restarle al gobierno los recursos económicos necesarios para efectuar su cometido, lo que significa retardar el avance del progreso nacional, además de lesionar los intereses de los contribuyentes cumplidos.

El progreso del del país, ha hecho necesaria la presencia del Contador Público en múltiples actividades para las que está capacitado, no sólo por su preparación técnica, sino además por su alto sentido de ética profesional.

El presente estudio lo he dirigido hacia el tema fiscal, por considerar que en la práctica esta actividad ocupa relevante interés, dentro de las muy variadas funciones que desarrolla el Contador Público.

C A P I T U L O P R I M E R O .
LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO Y
EL SERVICIO PUBLICO.

I.- CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

Como introducción al problema que se expondrá, es importante mencionar en primer lugar el concepto de Derecho Fiscal. El Lic. Flores Zavala en su libro "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", proporciona la siguiente definición: "El Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado".

II.- LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Se entrará en materia refiriéndose a la actividad financiera del Estado y al problema relativo a su justificación.

La actividad financiera del Estado abarca la observancia de un conjunto de normas legales que le proporcionan al mismo los ingresos necesarios (Ley de Ingresos de la Federación) y por otra parte, la forma de aplicar estas percepciones en realizar sus fines (Presupuesto de Egresos de la Federación.)

Esta actividad financiera del Estado abarca dos grandes ramas: primera, los ingresos públicos y segunda, los egresos públicos, las que aparecen limitadas a un período o ejercicio financiero de un año, de acuerdo con el artículo 65, --- fracción II de la Constitución.

ARTICULO 65.- El Congreso se reunirá el 1º. de septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias, en las --
cuales se ocupará de los asuntos siguientes:

FRACCION II.- Examinar, discutir y aprobar el presu-
po del año fiscal siguiente y decretar los impuestos neces-
arios para cubrirlo.

1.- Origen de la Actividad Financiera del Estado.

El origen de la actividad financiera del Estado se localiza en los albores de la humanidad, al presentarse la asociación humana, pues surgen necesidades de tipo colectivo para cuya satisfacción no es suficiente el esfuerzo individual, - sino que es necesaria la colaboración de todos sus miembros.

2.- Justificación de la Actividad Financiera del Estado.

Con justa razón se dice, que el problema de la justificación de la actividad financiera del Estado, se encuentra estrechamente vinculado al propio fin que tiene encomendado esta persona jurídica, porque siendo como es, el grupo sociológico de mayor complejidad, lógicamente necesita de recursos, de bienes para estar en condiciones de llevar a cabo su objetivo.

La actividad financiera del Estado, es tan importante - como la que desarrolla cualquier otra persona moral de Derecho Privado, pues necesita de elementos económicos para subsistir, para cumplir el objetivo para el cual se creó. En la escritura constitutiva de toda sociedad de naturaleza privada, se encuentran localizados entre otros elementos fundamentales los referentes a su capital y objeto, luego entonces, con mayor razón se justifica la actividad financiera del Estado, que constituye a su vez éste una sociedad, pero de Derecho Público, y que por lo mismo sus funciones en beneficio de la colectividad tienen una jerarquía más elevada en relación con los intereses individuales, sobre éstos están los - intereses colectivos, los sociales y por lo mismo el Estado no puede estar sujeto a la voluntad de los particulares para la obtención de los recursos necesarios para su subsistencia, viéndose obligado a obtenerlos ejerciendo su soberanía a través de un acto unilateral de voluntad que se exterioriza por medio de una LEY IMPOSITIVA. Indudablemente que ésta manifiesta

tación de soberanía por parte del Estado no es arbitraria, - sino por el contrario, se encuentra limitada por:

- a) Las necesidades financieras derivadas de sus atribuciones y
- b) Por la capacidad económico-contributiva de los causantes.

III.- EL SERVICIO PUBLICO.

Las necesidades de tipo colectivo, que nacen como consecuencia de la convivencia humana, son satisfechas por medio del Servicio Público, que si bien no constituye la única actividad del Estado, sí puede considerarse como la más importante.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, dá el concepto siguiente de servicio público: "Es un servicio técnico, prestado al público de una manera regular y continua, para la satisfacción del orden público y por una organización pública".

El Lic. Gabino Fraga, en su obra "Derecho Administrativo", dice: "El servicio público, es una actividad para satisfacer concretamente una necesidad colectiva de carácter económico, mediante prestaciones que por regulación especial -- del poder público, deben ser: regulares, continuas y uniformes".

De la definición que proporciona la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprende la idea de que ésta considera como requisito indispensable para que exista el servicio público, que sea prestado por el Estado, sin embargo, en sentencias posteriores, rectificando lo anterior, dispone: - "La sociedad y el Estado tienen especial interés en que no se suspendan los servicios públicos que prestan los particu-

lares, por lo que, contra la orden de que dichos servicios - se continúen prestando, es improcedente conceder la suspensión, aún cuando con ello se vulneren intereses privados".

En la mayoría de los casos es el mismo Estado el que se encarga de la satisfacción de estas necesidades por las razones siguientes:

- a) En ocasiones no le interesa a la iniciativa privada la satisfacción de ciertas necesidades colectivas.
- b) Interesándole no le resulta costeable.
- c) Es más conveniente para la colectividad que determinada necesidad, no sea satisfecha por los particulares, encomendándose entonces su satisfacción a organismos públicos.

La actividad del Estado encaminada directamente, o bien por medio de organismos descentralizados, o a través de particulares concesionarios a la satisfacción de una necesidad colectiva, constituye el Servicio Público, siempre y cuando esta actividad contenga las características de:

- a) Continuidad.
- b) Regularidad.
- c) Uniformidad.

2.- Características del Servicio Público.

REGULARIDAD:- La característica de regularidad en el Servicio Público, está en relación con la permanencia del servicio. El servicio público no debe desaparecer, pues perdería su carácter de regular, esto se debe precisamente a la presencia constante de la necesidad colectiva.

CONTINUIDAD:- La continuidad en el servicio público, im

plica que el interés del Estado en la satisfacción de las - exigencias colectivas, no debe manifestarse en actos aislados, sino en aquéllos de tal naturaleza, que tengan íntima relación con la satisfacción de las necesidades públicas, - esto es, no debe realizarse el servicio público por etapas, sino una vez presentada la necesidad, ésta debe ser satisfecha en forma absoluta y completa.

UNIFORMIDAD:- Por último, la uniformidad en el servicio público se entiende en el sentido de que éste, beneficia a la mayoría de los grupos sociales, ya que no puede aceptarse que el Estado preste el servicio público en situación -- ventajosa a determinadas personas, toda vez que se perdería la naturaleza de esta actividad del Estado.

C A P I T U L O S E G U N D O .

LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS,

LAS BASES CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

Y

LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

I.- LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

1.- Adam Smith.

Adam Smith economista inglés, en su obra "La Riqueza de las Naciones, estableció ciertas reglas o principios fundamentales de los impuestos:

- a) El Principio de Justicia.
- b) El Principio de Certidumbre.
- c) El Principio de Comodidad.
- d) El Principio de Economía.

El Principio de Justicia:

El principio de justicia de los impuestos, es el más importante de todos y se desarrolla a través de dos reglas:

- a) La generalidad de los impuestos.
- b) La uniformidad de los impuestos.

Generalidad de los Impuestos:

La característica de generalidad en los impuestos, significa como su nombre lo indica, que todos deben pagar los impuestos, o bien, en términos negativos, nadie debe estar exento en el pago de los impuestos. No obstante, esta obligación no se debe tomar en términos absolutos, sino ésta se encuentra limitada por la capacidad contributiva de los causantes.

Tampoco se deberá entender la característica de generalidad de los impuestos, en el sentido de que todos deben pagar los impuestos, pues mientras algunos impuestos son pagados por unos causantes, otros en cambio están a cargo de otros.

En conclusión, la regla de generalidad significa que -- el sistema tributario debe afectar a todos los individuos en tal forma, que nadie, con capacidad contributiva deje de pagar los impuestos que le corresponden.

Uniformidad de los Impuestos:

Este principio de los impuestos señala, que todos sean iguales frente al impuesto, para lo cual es necesario acudir a dos elementos:

- a) La capacidad contributiva de los causantes.
- b) La igualdad en el sacrificio.

La capacidad contributiva del causante, expresa la capacidad económica de pagar un impuesto. Sin embargo, el punto anterior no es suficiente para hacer una repartición equitativa de los impuestos, sino que es necesario además un criterio complementario, éste es, el principio que John Stuart -- Mill llamó "Igualdad en el sacrificio", para explicar el motivo por el cual dos rentas iguales en importe deben ser gravadas en forma diferente, cuando la fuente de origen de ese ingreso no es la misma.

Si existen dos rentas iguales en importe, pero una originada en el trabajo y otra en el capital, por ser rentas -- iguales, aparentemente la capacidad contributiva es la misma, no obstante, no es justo gravar a las dos rentas con igual -- tarifa, porque el sacrificio para cada uno de los casos es -- diferente; es superior al de aquél, para quien la renta -- representa el fruto de su trabajo, al de aquél para el que dicha renta sólo significa la reeducción de un capital sin es -- fuerzo alguno de su parte; en este caso, el principio de jus -- ticia indica que debe gravarse con una cuota más baja a la -- primera renta que a la segunda.

En conclusión, hay dos criterios para lograr la unifor-

midad del impuesto, uno objetivo y uno subjetivo. La capacidad contributiva como elemento objetivo y la igualdad de sacrificio como elemento subjetivo, el cual exigirá una distinción de las rentas por su origen.

El principio de igualdad en el sacrificio de los impuestos todavía debe complementarse como lo dice John Stuart Mill con "El Principio del Mínimo Sacrificio", es decir, cada miembro del Estado tiene la obligación de contribuir a los gastos públicos, pero su sacrificio debe ser el menor posible, en virtud de que el Estado únicamente debe exigir el ingreso que le sea necesario para cubrir su presupuesto. Este principio pone un límite a las prestaciones excesivas que el Estado pudiera imponer a los particulares.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución, al exigir que los impuestos sean "proporcionales y equitativos", indica en términos generales que los impuestos sean justos, este principio se realiza a través de las reglas de generalidad y uniformidad en los impuestos.

Principio de Certidumbre de los Impuestos.

Consiste este principio, en que la Ley debe ser clara, comprensible para el común de las personas, evitando los términos técnicos; debe además publicarse no sólo por los medios obligatorios, sino también por aquéllos que faciliten su divulgación para que la misma sea conocida por los individuos a quienes afecta.

Principio de Comodidad de los Impuestos.

Se entiende que el impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga su pago al contribuyente.

Ejemplo: La retención que hacen las personas físicas o morales del "Impuesto sobre Productos del Trabajo", que establece

la Ley del Impuesto sobre la Renta, por los sueldos que pagan a quienes trabajan bajo su dirección y dependencia.

Principio de Economía de los Impuestos.

El principio de economía de los impuestos representa el hecho de que todo impuesto debe planearse de tal modo que la diferencia entre lo que se recaude y lo que ingrese al Estado sea lo más pequeña posible, o en otras palabras, que el costo de la recaudación sea mínimo.

2.- Principios de los Impuestos de Adolfo Wagner.

Adolfo Wagner, también economista como Adam Smith, formuló ciertos principios de los impuestos en su libro "Finanzas Públicas", que tienen cierta analogía con los de este autor.

PRIMER GRUPO: PRINCIPIOS DE POLITICA FINANCIERA.
1º.- Suficiencia de la Imposición.
2º.- Elasticidad del Impuesto.

SEGUNDO GRUPO: PRINCIPIOS DE ECONOMIA PUBLICA.
1º.- Elección de buenas fuentes de impuestos.
2º.- Elección de buena clase de impuestos.

TERCER GRUPO: PRINCIPIOS DE EQUIDAD.
1º.- Generalidad.
2º.- Uniformidad.

CUARTO GRUPO: PRINCIPIOS DE ADMINISTRACION PUBLICA.
1º.- Fijeza de la Imposición.
2º.- Comodidad de la Imposición.
3º.- Tendencia a reducir lo más posible los gastos de recaudación de los impuestos.

Principios de Política Financiera.

Los principios a que se refieren el primer grupo, determinan que el impuesto debe ser de acuerdo con las necesidades a satisfacer por el Estado.

Suficiencia de la Imposición:

El Estado debe fijar los impuestos en relación al monto de los gastos públicos, pues el presupuesto de ingresos de la Federación se elaborará tomando en cuenta el propio presupuesto de egresos de la Federación.

Elasticidad de los Impuestos:

Los impuestos se deben adaptar a las variaciones de las necesidades financieras del Estado, y si en un momento dado un impuesto disminuye por razón de que su fuente está en crisis, y por ello el ingreso que el Estado percibe a través de este impuesto no es el suficiente para cubrir proporcionalmente el gasto público, éste no debe gravar la fuente de dicho ingreso con un porcentaje mayor, sino por el contrario, creará otros impuestos a fin de no poner en peligro la economía de esa fuente de ingresos y principalmente la economía nacional.

Principios de Economía Pública.

Los principios de economía pública comprenden buenas fuentes y buena clase de impuestos. El Estado en todo momento debe decidirse por gravar las mejores fuentes de impuestos, como son:

- a) La Renta.
- b) El Capital.
- c) El Trabajo.

El Estado debe además preocuparse por crear buena clase de impuestos, esto es, que éstos no vayan a repercutir sobre personas de difícil control, pues el principio de buena clase de impuestos se apoya en la más rápida y mejor realización en el pa-

go de los impuestos.

Principios de Equidad y Administración Pública de los Impuestos.

En realidad se puede decir que los principios de equidad y de administración pública de los impuestos, que señala Adolfo - Wagner, son los relativos a los principios de justicia, economía y comodidad enunciados con anterioridad, por Adam Smith.

PIETRO VERRI expone los siguientes principios de los Impuestos:

- a) Los Impuestos no deben jamás pesar fuerte e inmediatamente sobre las clases pobres.
- b) La producción no debe ser nunca dificultada por los impuestos.
- c) Los impuestos deben ser reducidos o abolidos cuando amenacen disminuir el consumo.
- d) Se debe evitar en lo posible el contacto entre los agentes del fisco y los contribuyentes.

Como ya se dijo anteriormente, el Principio de Justicia es el más importante de los Principios de los Impuestos, por lo cual es conveniente hacer un estudio más profundo sobre éste, - en el Derecho Tributario Mexicano.

3.- "El Principio de Justicia" en el Derecho Tributario Mexicano

Los impuestos requeridos por el Estado carentes del Principio de Justicia, configuran el despotismo tributario que a través de la historia ha determinado las transformaciones más importantes en la evolución de los pueblos. Este factor participó como un elemento de gran importancia en la caída del Imperio Romano, en la Revolución Francesa, etc.

1) Antecedentes Históricos del "Principio de Justicia" en el Derecho Fiscal Mexicano.

En el Extranjero:

Constitución Francesa de 1791:- El Principio de Justicia - que marca el Art. 31, fracción IV de la Constitución Política - de los Estados Unidos Mexicanos, tiene como antecedente histórico principal en el extranjero a la Constitución Francesa de --- 1791, en donde en el capítulo "La Declaración de los Derechos - del Hombre y del Ciudadano" se indicaba:

ARTICULO 13.- Para el sostenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, la cual debe ser repartida igualmente entre to dos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.

Constitución de Cádiz:- En la Constitución Francesa se inspiró también la Constitución de Cádiz, y dentro del capítulo -- "De los Españoles", se encuentran las siguientes disposiciones:

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

ARTICULO 339.- Las contribuciones se repartirán entre to-- dos los españoles en proporción a sus facultades sin excepción de persona alguna.

ARTICULO 340.- Las contribuciones serán proporcionales a - los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio pú-- blico en todas sus ramas.

Los Artículos 8 y 339, consignan las características de -- "Proporcionalidad" y "Equidad", que forman parte del Principio de Justicia que señala Adam Smith.

El Artículo 340 habla del equilibrio que debe existir en-- tre el Presupuesto de Ingresos y el Presupuesto de Egresos del

Estado. Menciona además, pero en forma equivocada que los ingresos son para cubrir los servicios públicos, no siendo éste el único camino que tienen los ingresos del Estado, pues existen otros gastos del mismo que no están relacionados con dichos servicios públicos.

En México:

Es conveniente que se efectúe un análisis del Derecho Constitucional Mexicano desde el nacimiento de la Independencia de México, hasta la Constitución vigente, porque se encontrarán términos semejantes al Principio de Justicia de los impuestos.

Abolición de las Gabelas.- Don Miguel Hidalgo y Costilla:

Don Miguel Hidalgo y Costilla promulga un bando en el que a falta de un programa especial organizado, trata de la abolición de las gabelas y en su punto segundo ordena:

PUNTO SEGUNDO.- Que cese la contribución de los tributos a las castas que lo pagan, así como las exacciones que se les hacen a los indios.

Este documento es importante por las siguientes razones:

- 1º.- Trata del despotismo tributario.
- 2º.- Es en realidad el primer esfuerzo que se hizo en México para generalizar las cargas tributarias para todo el pueblo.

"Sentimientos de la Nación".- Don José Ma. Morelos y Pavón:

Don José Ma. Morelos y Pavón también trata el aspecto del despotismo tributario. El 14 de septiembre de 1813, convocando a un Congreso en Chilpancingo, da lectura en la sesión inaugural a 23 puntos, que con el nombre de "Sentimientos de la Nación", prepara para la Constitución de 1814.

PUNTO 22.- Que se supriman la infinidad de tributos que -- agobian al pueblo y a cambio se establezca una carga ligera, pa ra cubrir los gastos públicos necesarios.

Constitución de Apatzingán:

El Decreto Constitucional del 22 de octubre de 1814, san-- cionado en Apatzingán, es ya un documento constitucional en for ma, porque se ocupa de casi todas las materias del Derecho. En el capítulo denominado "De igualdad, seguridad, propiedad y li bertad de los ciudadanos", el Artículo 36 dice:

ARTICULO 36.- Las contribuciones públicas no son extorsio nes de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para su - seguridad y defensa.

Este Artículo en su primer parte, señala con justa razón - que los impuestos no son extorsiones, pues no se trata de que - el Estado obtenga más del ingreso que sea necesario para cubrir sus gastos públicos. En su parte final, menciona equivocadamen te que los impuestos son donaciones; no es posible establecer - medida de comparación entre los impuestos y las donaciones, en virtud de que éstas tienen el carácter de voluntarias, en tanto que los impuestos, por el contrario, son prestaciones de natura leza obligatoria.

El mismo decreto constitucional del 22 de octubre de 1814, en su capítulo "De las obligaciones de los ciudadanos", estable ce:

ARTICULO 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la Patria son:

- 1.- Una entera sumisión a las leyes.
- 2.- Un obediencia absoluto a las autoridades cons tituidas.

3.- Una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos.

4.- Un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan.

Reglamento Provisional Político.- Agustín de Iturbide:

Durante su Imperio, Agustín de Iturbide promulga un reglamento provisional político.

ARTICULO 15.- Todos los habitantes del Imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las exigencias -- del Estado.

En realidad, este artículo no dá ningún paso en mejoramiento de los mencionados con anterioridad.

Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de -- 1824.

La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos del 4 de octubre de 1824, toma como modelo a la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica y no obstante, no hace mucho en relación con el Principio de Justicia que se ha venido tratando.

ARTICULO 50.- El Congreso de la Unión tiene facultad:

FRACCION VIII.- Para fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno.

Este artículo se adelanta al relacionar las contribuciones con los gastos generales del Estado y no con los servicios públicos como el Artículo 340 de la Constitución de Cádiz.

Leyes Constitucionales de 1836.

El 29 de diciembre de 1836, se promulgan las "Leyes Constitucionales" y en la sección primera de "Los Derechos y Obligaciones de los Mexicanos y Habitantes de la República", el Artículo 3º. dispone:

ARTICULO 3º.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y les comprendan.

Este artículo guarda semejanza con el vigente al mencionar que las contribuciones se establecerán en leyes.

Primer Proyecto de Constitución de 1842.

El primer proyecto de constitución de 1842, toca un punto que antes no había sido tratado por la Legislación Mexicana, este es "La Obligación Tributaria para los Extranjeros".

ARTICULO 1º.- Son obligaciones de los extranjeros:

FRACCION III.- Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que se impongan a los mexicanos y de que no estén exceptuados.

Segundo Proyecto de Constitución de 1842.

El segundo proyecto de constitución de 1842, no habla ya de la obligación impositiva para los extranjeros, sin embargo, en el Artículo 128 se establece:

ARTICULO 128.- Las contribuciones deben decretarse con generalidad y sin otras excepciones que las que designe la Ley o estatuto que las imponga, y para su exacción no se reconoce ni fuero o privilegio personal.

Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana.

El 23 de mayo de 1856, siendo presidente de México Don Ig-

nacio Comonfort, se expide el "Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana".

ARTICULO 42.- Es obligación de todos los habitantes de la República:

"Observar el Estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de toda clase sobre bienes raíces de su propiedad y los establecidos al comercio o industria que ejercen con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.

ARTICULO 67.- Quedan prohibidas las contribuciones concedidas con el nombre de préstamos forzosos y todas las que como ella se impongan sobre personas determinadas. Todo impuesto a las personas o a las propiedades, deben establecerse sobre principios de generalidad.

Salta a la vista la importancia del último párrafo al mencionar la aplicación del Principio de Generalidad en los impuestos, siendo fácil comprender que se trata del antecedente inmediato del Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política vigente.

Plan de Ayutla.- Proyecto de Constitución de 1856.

El Congreso extraordinario constituyente precedido por Don Ponciano Arriaga y los representantes de los Estados de la República, llamados por el "Plan de Ayutla", decreta el 16 de junio de 1856, un proyecto de Constitución y que con poca diferencia es la Constitución de 1857.

ARTICULO 31.- Es obligación de todo mexicano:

FRACCION I.- Defender la Independencia, el Territorio, los derechos y justos intereses de su Patria y contribuir para los

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

Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de -- 1857.

En la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos, del 5 de Febrero de 1857, en el título I, Sección II "De los Mexicanos", el Artículo 31 mencionado anteriormente en el Proyecto de Constitución de 1856, únicamente tiene la modificación de suprimir la palabra "justos" anterior a "intereses" y se desglosa además en dos fracciones.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de -- 1917.

Siendo Presidente de México Don Venustiano Carranza, el -- Congreso Constituyente de Querétaro, expide la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el 5 de Febrero de 1917. Se localiza en el capítulo II "De los Mexicanos" el Artículo -- 31.

ARTICULO 31.- Son obligaciones de los Mexicanos:

FRACCION 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.

B) Preceptos Constitucionales que garantizan el "Principio de -- Justicia en las Leyes impositivas Mexicanas.

En el Derecho Fiscal Mexicano, es tan importante la existencia del Principio de Justicia que se garantiza por tres preceptos de la Constitución:

- a) Artículo 13
- b) Artículo 28 y
- c) Artículo 31, fracción IV.

Artículo 13 de la Constitución.

El Artículo 13 Constitucional afirma el Principio de Justicia por medio de la "Igualdad ante la Ley".

La redacción de la garantía individual estaba orientada en un principio a la materia penal y posteriormente, se aplicó paulatinamente al terreno civil, a la administración y finalmente al aspecto fiscal.

ARTICULO 13.-"Nadie puede ser juzgado por leyes privativas....."

El artículo anterior, es realmente una prohibición al Poder Legislativo en el sentido de que no debe expedir leyes que carezcan de "generalidad" y de "abstracción", que son los caracteres propios de las mismas.

La interpretación tradicional ve en la ley privativa una contradicción, porque si es privativa no es ley, por no contar con los caracteres necesarios de "generalidad" y "abstracción". En los antecedentes doctrinales, sin embargo, se advierte una tendencia a precisar los conceptos; la distinción es correcta, pues es difícil encontrar preceptos de aplicación universal, excepto las garantías individuales.

En conclusión, el verdadero sentido del Principio de la Igualdad ante la Ley, no es el relativo al de que la disposición jurídica afecte simultáneamente a todas las personas, sino que ésta precisamente por ser general y abstracta sólo es aplicable cuando la situación de hecho en que se encuentra dicha persona, coincide con la hipótesis que señala la Ley.

Artículo 28 de la Constitución.

El Artículo 28 Constitucional, marca el Principio de Justicia, pero de un modo negativo, prohibiendo las exenciones y pri

vilegios en materia impositiva.

ARTICULO 28.- "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos....."

Los mínimos de exención establecidos en las tarifas de impuestos y que en este caso no violan el precepto constitucional indicado, por no ser en realidad exenciones de impuestos, sino ciertas cantidades de ingresos que no constituyen base gravable. Ejemplo: El salario mínimo, el cual está exento del pago del -- "Impuesto sobre Productos del Trabajo", que establece la Ley -- del Impuesto sobre la Renta.

ARTICULO 50.- Quedan exceptuados del impuesto sobre productos del trabajo:

II.- Los ingresos por concepto de:

- a) Salario mínimo general para una o varias zonas económicas y las indemnizaciones por cese o separación sobre la base de dicho salario.

Artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Este artículo señala que la manera de contribuir a los gastos públicos del Estado, es a través de leyes, las cuales deben poseer las características de "Proporcionalidad" y "Equidad".

ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

FRACCION 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.

Concepto de Equidad y Proporcionalidad:

De acuerdo con su origen etimológico, la palabra "Equidad"

viene del latín "Aequitas", que significa: Igualdad de ánimo, - bondadosa templanza habitual, propensión a dejarse guiar o fallar por el sentimiento del deber, de la conciencia o de la justicia.

"La característica de Proporcionalidad", viene del latín - "Proportionalitas", que equivale a proporción, significando disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre cosas relacionadas entre si.

C) La Función que desempeñan las Características de "Proporcionalidad" y "Equidad" en el Derecho Tributario Mexicano.

La característica de Proporcionalidad en las Leyes Impositivas, sólo puede comprenderse en un sentido matemático, y así por ejemplo, en los impuestos indirectos como el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles o cualquiera de los especiales sobre la -- producción, una intuición de justicia indica que la cuota debe ser fija (Proporcional), en relación con el importe del objeto gravado.

El criterio de justicia expresado en la proporcionalidad - de los impuestos indirectos, no puede ser aplicable para un impuesto directo, como lo es el Impuesto sobre la Renta, porque - si éste gravara con una cuota fija (Proporcional) y única la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad contributiva, se estaría en presencia de una injusticia legal. La explicación se encuentra en el movimiento doctrinal que justifica la tarifa progresiva para igualar en el sacrificio subjetivo a los causantes con distinta capacidad contributiva. En la actualidad, este movimiento doctrinal no encuentra ya resistencia y así, la proporcionalidad de los impuestos indirectos se - transforma de una fórmula matemática, de la cuota fija sobre el importe del objeto gravado, en proporcionalidad subjetiva, para nivelar el sacrificio por medio de la tarifa progresiva (Impuestos directos).

En la materia tributaria, el Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, se refiere tácitamente a la Equidad en las Leyes Impositivas, haciendo de ella un recurso del cual el juez - puede valerse cuando no haya ley aplicable al caso concreto, e inútilmente se hubiere recurrido a los procedimientos que ofrece la interpretación jurídica.

ARTICULO 11.- "..... Las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, serán de aplicación restrictiva. Para las restantes se estará a los Principios Generales de Derecho".

La Equidad en el Derecho Mexicano desempeña dos funciones principales:

- a) Inspirar al legislador, quien debe expedir las normas jurídicas, tratando siempre que se apeguen al - criterio más justo y en esta forma procurar el mayor beneficio colectivo y el menor sacrificio para éstos.
- b) La segunda función de la Equidad consiste, en que - el juez al aplicar la ley debe evitar el menor perjuicio posible, y en su caso, suplir las lagunas de ésta cuando no exista disposición aplicable al caso planteado.

En conclusión, la característica de Equidad en las Leyes - Tributarias, de acuerdo con su significado etimológico y la función que desempeña en el Derecho Fiscal Mexicano, se identifica con el Principio de Justicia, conjuntamente con el elemento de Proporcionalidad que establece el Artículo 31, fracción IV de - la Constitución.

La anterior conclusión es lógica, porque si ambas características: "Proporcionalidad" y "Equidad", fueran contradictorias, ninguna Ley Impositiva podría ajustarse simultáneamente a

éstas, pues el sólo cumplimiento de una, implicaría el desajuste a la otra.

II.- LAS BASES CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.

Las bases constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, quedan establecidas en los artículos siguientes:

- 1.- Artículo 31, fracción IV.
- 2.- Artículo 65, fracción II.
- 3.- Artículo 73, fracción VII.

1.- Artículo 31, fracción IV de la Constitución:

ARTICULO 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

FRACCION 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.

Del artículo constitucional anterior se derivan los siguientes elementos:

- a) Es obligación de todos los mexicanos, contribuir a los gastos públicos.
- b) Es un derecho no sólo de la Federación, sino también de los Estados y de los Municipios, el de percibir los ingresos necesarios para cubrir sus gastos públicos.
- c) El fin principal de los impuestos es cubrir los gastos públicos.
- d) La manera de contribuir a los gastos públicos, debe ser con "Proporcionalidad" y "Equidad".
- e) Los impuestos se deben establecer en leyes.

Primer Elemento del Art. 31, Fracción IV de la Constitución.

El Artículo 31, fracción IV de la Constitución, menciona - la obligación de todos los mexicanos para contribuir a los gastos públicos. Planteándose en consecuencia la interrogante, de si los extranjeros no deben cumplir también con esta obligación fiscal, a lo que se dice:

- 1º.- En principio la Constitución no prohíbe gravar a los extranjeros.
- 2º.- Esta idea desaparece ante la consideración de -- que los extranjeros disfrutaran al igual que los -- mexicanos, entre otras cosas, de los servicios -- que el estado presta con los impuestos que recauda.
- 3º.- El Artículo Constitucional deja a las leyes la -- manera de procurarse los ingresos en forma equitativa y proporcional y es claro que estos ordenamientos legales en forma expresa y categórica señalan también como sujetos pasivos a los extranjeros. Ejemplo:

Código Fiscal de la Federación.- Art. 21:

ARTICULO 21.- La calidad de sujeto o deudor de un crédito -- fiscal, puede recaer:

- I.- Sobre los mexicanos residentes en el país o en el extranjero.
- II.- SOBRE LOS EXTRANJEROS RESIDENTES EN LA REPUBLICA O EN EL EXTRANJERO; en este último caso, por actos efectuados en la República o que deban -- producir en ella efectos jurídicos o económicos, por capitales que posean dentro de la República o por ingresos que obtengan, por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en territo--

rio nacional.

III.- Sobre las personas morales, NACIONALES O EXTRANJERAS, cuando se encuentren comprendidas - en los casos de las fracciones I y II respectivamente.

Ley del Impuesto sobre la Renta.- Artículo 3º.

ARTICULO 3º.- Son sujetos del impuesto, cuando se coloquen en alguna de las situaciones previstas en esta ley:

I.- Respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de donde procedan:

- a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.
- b) LOS EXTRANJEROS RESIDENTES EN MEXICO Y LAS PERSONAS MORALES DE NACIONALIDAD EXTRANJERA, establecidas en el país.
- c) Las agencias o sucursales de EMPRESAS EXTRANJERAS, establecidas en la República.

II.- LOS EXTRANJEROS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO y - las personas morales de nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza en el territorio nacional.

Las disposiciones legales anteriores encuentran su apoyo - en lo dispuesto por el Artículo 28 y el Artículo 73, fracción - VII de la Constitución.

ARTICULO 28.- En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios, ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos.

ARTICULO 73.- El Congreso tiene facultad:

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

Como se observa, la fracción VII del Artículo 73 de la --- Constitución, no hace distinciones de personas sobre las cuales -- puedan recaer los impuestos, comprendiendo por lo tanto, no sólo a los mexicanos, sino también a los extranjeros, ya que de otra manera no sería justo, porque se establecería un privilegio a favor de los extranjeros que competirían en situación ventajosa en relación con los mexicanos, en cualquier rama de la industria o el comercio y que por lo demás, la misma Constitución lo prohíbe en su Artículo 28, al no aceptar los monopolios ni cualquier acto que tienda a evitar la libre competencia.

Segundo Elemento del Art. 31, Fracción IV de la Constitución.

El Artículo 31, fracción IV de la Constitución, en su segundo elemento se refiere a las entidades que forman la parte activa de la administración pública encargada de recaudar los ingresos necesarios para cubrir los gastos públicos y éstas son: La Federación, los Estados y el Municipio. Las dos primeras son jurisdicciones tributarias directas y la última actúa en forma indirecta. Son jurisdicciones tributarias directas los Estados y la Federación, porque de acuerdo con el Artículo 71 de la --- Constitución, tienen el derecho de iniciar las leyes o decretos que finquen impuestos a cargo de los particulares a través de los órganos correspondientes. La Federación por medio del Congreso de la Unión y los Estados, a través de las Legislaturas Locales. Los Municipios por su parte, sólo tienen la facultad de recaudar los ingresos que le correspondan para la satisfacción de los servicios municipales; los que previamente le hayan sido señalados por el Congreso Local (Artículo 115, fracción II de la Constitución).

Es un derecho no sólo de la Federación, sino también de los Estados y de los Municipios, el de percibir los ingresos necesarios para cubrir los gastos públicos, con la única limitación - relativa a su jurisdicción correspondiente.

Tercer Elemento del Art. 31, Fracción IV de la Constitución.

De este elemento del Art. 31, Fracción IV de la Constitución, se desprende la idea de que la principal finalidad de todo impuesto es la de cubrir los gastos públicos, finalidad que se ha llamado en teoría "El Fin Fiscal de los Impuestos".

Existen autores en Derecho Fiscal que niegan a los impuestos otros fines que no sean los fiscales, claro está, que los impuestos por naturaleza propia así deben ser estimados, pero no debe olvidarse que éstos muchas veces participan en otros fines, encontrándose la siguiente clasificación:

- a) Impuestos con fines puramente fiscales.
- b) Impuestos con fines fiscales y extrafiscales.
- c) Impuestos con fines únicamente extrafiscales.
- d) Impuestos con fines especiales.

Impuestos con fines puramente fiscales.

Son aquéllos que desde el momento en que son creados, su única finalidad es cubrir los gastos públicos del Estado y no se extrae de ellos sino lo estrictamente necesario para su recaudación. Ejemplo: Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, etc.

Impuestos con fines fiscales y extrafiscales.

Estos impuestos son los que tienen a su vez una doble finalidad, es decir, la de cubrir el gasto público y además cumplir con otro objetivo.

Ejemplo:

Ley de Alcoholes:- La Ley de Alcoholes, al mismo tiempo -- que grava fuertemente el producto, combate el alcoholismo, por gravar con una cuota excesiva el producto, poniendo en esta forma una serie de trabas a los productores, a fin de restringir el fomento y desarrollo de esta industria.

El Código Aduanal:- Si bien es cierto, que esta Ley desde su iniciación reporta un ingreso al fisco, también es cierto -- que tiene fines proteccionistas tanto para el comercio como para la industria nacional, pues en ocasiones grava fuertemente la entrada o salida de determinados efectos y aún más, prohíbe en algunos casos la entrada o salida de algunos efectos del --- país.

Impuestos con Fines únicamente extrafiscales.

Los fines de esta clase de impuestos son únicamente proteccionistas. En este caso, el legislador sabe de antemano que los particulares no van a pagar estos impuestos, sencillamente porque la tarifa es demasiado elevada, pero esta exageración en dicha tarifa se justifica porque evita la entrada o salida de --- efectos que de algún modo afectarían la economía nacional.

Impuestos con fines especiales.

Por último, existen los impuestos con fines especiales. Impuestos que tienen propiamente fines fiscales por cuanto a las leyes que los crean, pero su misión es especial y para ella va destinado su monto; como ejemplo están las situaciones previstas expresamente en el Artículo 62. del Código Fiscal de la Federación.

ARTICULO 62.- Sólo podrá afectarse un ingreso federal a un fin especial, en los casos siguientes.

- I.- Cuando la afectación corresponda a participaciones concedidas a Estados, Territorios Federales, Municipios o al Distrito Federal, en Ingresos Fe

derales.

- II.- Cuando la afectación constituya una garantía de empréstitos concertados sobre el crédito de la nación.
- III.- Cuando la afectación tenga por objeto la constitución del patrimonio propio de organismos públicos, o corresponda a subsidios que se otorguen a empresas privadas, con directa intervención oficial, que se organicen de acuerdo con el Ejecutivo Federal, para regular o desarrollar actividades comerciales, industriales o agrícolas que a juicio del mismo Ejecutivo afecten la economía del país.
- IV.- Cuando la afectación tenga por objeto combatir plagas o enfermedades que amenacen propagarse en el país; así como cuando se trate de remediar la situación de poblaciones o regiones en caso de calamidad pública.
- V.- En los demás casos que establezcan las leyes.

Gastos Públicos:- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversas ejecutorias lo siguiente: "Por gasto público no debe entenderse todo el que pueda hacer el Estado, sino aquél destinado a satisfacer las funciones y servicios públicos".

El Licenciado Flores Zavala en su libro "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", menciona al respecto: "El gasto público, es el que es necesario para que las entidades públicas realicen las atribuciones, ésto es, para el desarrollo de su actividad legal".

Cuarto Elemento del Art. 31, Fracción IV de la Constitución.

El penúltimo elemento del Art. 31, fracción IV de la Cons-

titudin, dispone que la manera de contribuir a los gastos p^ublicos debe ser en forma "Equitativa" y "Proporcional". En t^erminos generales, estas caracteristicas significan que los impuestos deben ser justos, es decir, con base en la capacidad economica contributiva de los causantes, adem^as de que el monto de los ingresos que recaude el Estado no debe ser superior al importe de sus gastos.

Quinto Elemento del Art. 31, Fracci3n IV de la Constituci3n.

Por ^ultimo, el Art. 31, fracci3n IV de la Constituci3n indica que las obligaciones fiscales tienen su fuente inmediata en la Ley, pero ^esta no existe real y especificamente para individuos determinados, sino hasta el momento en que ocurre la hip3tesis prevista en la Ley.

La obligaci3n fiscal se establece en una ley, que es un acto unilateral del Estado en donde se se^uala un estatuto juridico general para una determinada clase de situaciones previas y se hace efectiva o nace la obligaci3n de una persona de pagar un impuesto, cuando ^esta se encuentra dentro del supuesto que la Ley se^uala para que se encuentre obligada al pago de una prestaci3n fiscal.

Lo anterior se confirma por el Art. 31 del C3digo Fiscal de la Federaci3n:

ARTICULO 31.- El cr3dito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones juridicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligaci3n tributaria para con el Fisco Federal.

Como consecuencia del nacimiento del cr3dito fiscal, surge la necesidad de cubrirlo, no siendo necesario para su cobro, -- mandamiento judicial en los t^erminos de las garantias individuales consagradas en los artculos 14 y 16 de la Constituci3n, -- mencionados con anterioridad, porque las leyes derivan de la fa

se oficiosa del procedimiento tributario que termina con su expedición y por lo tanto, queda reservada la discusión de su validez para la fase contenciosa del procedimiento tributario.

2.- Artículo 65, Fracción II de la Constitución.

ARTICULO 65.- El congreso se reunirá el día 1º. de Septiembre de cada año para celebrar sesiones ordinarias, en las cuales se ocupará de los asuntos siguientes:

FRACCION II.- Examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año Fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo.

De este Artículo de la Constitución se desprende la característica peculiar de las leyes tributarias relativa a su vigencia limitada al período anual.

La realización que en la práctica el Poder Legislativo dá a lo dispuesto en el artículo 65, fracción II de la Constitución es aparentemente incompleto, pues el Congreso de la Unión, anualmente tan sólo discute y expide la "Ley de Ingresos de la Federación" y no vuelve a expedir las leyes tributarias que ya hayan sido publicadas en años anteriores, suscitándose entonces el problema de determinar si el Congreso cumple o no fielmente con el mandato contenido en el Artículo antes indicado.

La Ley de Ingresos de la Federación contiene tan sólo el catálogo de las leyes tributarias que van a estar vigentes durante el ejercicio para el cual se expide ésta, lo que constituye la renovación de su vigencia, en ausencia de la cual la ley tributaria particular deja de ser obligatoria. En el fondo es únicamente una economía de procedimiento y de esfuerzo, que en el fondo se justifica porque las leyes impositivas ya han sido publicadas y se presume del conocimiento de los particulares.

El problema de la anualidad en las leyes tributarias ha sido expuesto en la doctrina mexicana por los maestros Gabino Fra ga y Antonio Martínez Baez, de la manera siguiente:

"Debe tenerse en cuenta que de acuerdo con el sistema legal del país, anualmente debe el Congreso en su período ordinario de sesiones, decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente. Ahora bien, la forma en que se decretan tales impuestos, es haciendo en la Ley de Ingresos de la Federación respectiva, una simple enumeración de las diversas contribuciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas ni forma de constituir el crédito fiscal y sólo estableciendo que los impuestos enumerados se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor"

La tesis expuesta se confirma al contemplar los caracteres propios de la actividad financiera del Estado, pues es un principio universalmente aceptado que los fines que tiene a su cargo éste, determinan el "Presupuesto de Egresos de la Federación" y que el "Presupuesto de Ingresos", constituido principalmente por los impuestos que se recaudan, debiendo estar en relación con aquél, es decir, deben estar nivelados ambos presupuestos, en virtud de que no debe haber, salvo casos extraordinarios, deuda que gravite sobre generaciones futuras ni excedente en los ingresos que constituya un sacrificio injustificado para las generaciones presentes.

3.- Artículo 73, Fracción VII de la Constitución.

ARTICULO 73.- El Congreso tiene facultades:

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

En el capítulo anterior, en la parte relativa a la "Justificación de la actividad Financiera del Estado", se vió que la facultad impositiva que desarrolla éste para cubrir los gastos públicos no es arbitraria, sino se encuentra limitada por el ingreso suficiente para realizar sus funciones y por la capacidad económico-contributiva de los causantes.

En seguida se hará un estudio en relación con la defensa - que tienen los particulares frente a la administración (Garantías Individuales).

III.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO DE MEXICO.

Toda Constitución Política escrita refleja una conquista de los pueblos, en su esfuerzo por imponer limitaciones al poder de los gobernantes por medio de las "Garantías Individuales", - en cuyo proceso de creación se advierte su proyección original a la protección de la vida y de la libertad del individuo y su ampliación posterior a los derechos patrimoniales, muy tardíamente llegan a comprender la protección del particular en sus relaciones administrativas con el Estado.

En las Constituciones Políticas de México de 1857 y 1917 - se elevan al rango de garantías individuales, los principios -- rectores de la legislación tributaria, a través de los Artículos: 13, 14, 16 y 28 como sigue:

Artículo 13.- La igualdad ante la Ley.

Artículo 14.- La irretroactividad legal, El principio de audiencia y el de Legalidad.

Artículo 16.- Los actos de autoridad fiscal deben expresarse en forma escrita, estar debidamente fundados y emanar de autoridad -- competente.

Artículo 28.- Prohíbe la exención de Impuestos.

ARTICULO 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.....

Esta garantía individual se debe entender en el sentido, - de que la actividad financiera del Estado no debe desarrollarse por medio de leyes impositivas que únicamente graven a cierto - número de personas o a varias personas en particular, sino que estas leyes deben ser de carácter general y aplicarse en estos términos a todos los miembros del Estado, naturalmente siempre y cuando la conducta particular de las personas coincida con la que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal.

Lo mismo cabe decir en cuanto a los tribunales especiales, ya que el Estado para dirimir sobre la legalidad o ilegalidad - de los actos que son consecuencia de su actividad financiera, - no debe someter a los causantes a esta clase de tribunales espe- ciales. Podría decirse en contrario de lo anterior, que en el - sistema legal positivo del país, existen tribunales cuya compe- tencia se refiere a determinada materia de Derecho.

Ejemplo: El Tribunal de Conciliación y Arbitraje, el Tribu- nal Fiscal de la Federación, etc.. Es pertinente aclarar al res- pecto, que dichos tribunales han sido creados con base en la -- propia Constitución y en donde se juzga a la generalidad de los nacionales que tienen problema en cualquiera de estas materias de Derecho y que por razones técnicas y de una conveniente divi- sión del trabajo, se traducen en garantía para los particulares de una buena administración de justicia.

ARTICULO 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

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 con-

forme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.....

Este precepto constitucional establece tres garantías individuales:

- a) La no retroactividad de las leyes en perjuicio de persona alguna.
- b) El principio de la legalidad.
- c) La garantía de audiencia.

La no Retroactividad de las Leyes.- La retroactividad de las leyes consiste en aplicar éstas a hechos acontecidos fuera de su vigencia. La norma constitucional señalada prohíbe esta aplicación retroactiva y consecuentemente debe observarse el principio de que la ley debe aplicarse a hechos o actos realizados en su vigencia; pero cuando se dé efecto retroactivo a una ley cuya aplicación no cause perjuicio a la persona, debe aceptarse este efecto, porque no rompe la garantía individual que expresamente se condiciona a que se cause un perjuicio.

La Garantía de Legalidad.- El Artículo 14 en su parte final expone, que en el proceso o juicio deben cumplirse las formalidades esenciales de acuerdo con las leyes expedidas con anterioridad al hecho, es decir, viene a ser la ley la norma fundamental que debe servir de fuente de derecho y a través de su interpretación y su aplicación deben resolverse los problemas entre las autoridades fiscales en este caso y los causantes.

El Principio de Audiencia.- Significa para los particulares la protección de sus derechos legítimos, pues ya no sucede como en la antigüedad, de hacerse justicia por sí mismo, en otras palabras, el proceso o juicio viene a ser una garantía de la buena administración de justicia.

ARTICULO 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de manda

miento escrito de la autoridad competente, que funde y motive - la causa legal del procedimiento.....

Esta garantía individual enfocada frente a la actividad financiera del Estado, se traduce en que todos los actos procedentes de las autoridades fiscales, deben reunir los requisitos siguientes:

- a) Expresarse en forma escrita.
- b) Estar debidamente fundados.
- c) Emanar de una autoridad competente.

Las causales de nulidad de una resolución administrativa, están comprendidas en el Artículo 202 del Código Fiscal de la - Federación y no vienen a ser otra cosa que una réplica del Artículo 16 de la Constitución.

ARTICULO 202.- Serán causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo:

- a) Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o que haya tramitado el procedimiento impugnado.
- b) Omisión o incumplimiento de las formalidades que - legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado.
- c) Violación de la disposición aplicada o no haberse aplicado la disposición debida.
- d) Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracción a las leyes fiscales.

ARTICULO 28.- En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos..

CAPITULO TERCERO

LOS IMPUESTOS

(GENERALIDADES)

I.- EL PRESUPUESTO DE INGRESOS Y EGRESOS DE LA FEDERACION.

Muchos autores sostienen que dicho presupuesto de la Federación no es más que una simple lista o enumeración de los ingresos que el Estado percibirá para estar en posibilidad de satisfacer su objetivo.

Otros autores por el contrario, consideran al Presupuesto de la Federación como una ley, un acto legislativo porque cuenta con las características de generalidad abstracción y obligatoriedad.

Su formulación ha estado tradicionalmente en manos del Poder Ejecutivo, por disponer éste de determinadas ventajas sobre los otros poderes del Estado, pues cuenta con los elementos personales y técnicos para la satisfacción del contenido presupuestal. No obstante el hecho, de que el Poder Ejecutivo suscriba la iniciativa del Presupuesto de la Federación, no quiere decir que el mismo tenga ya el carácter de obligatorio, pues es necesario que éste se discuta y apruebe por el Poder Legislativo, convirtiéndose a partir de este momento en una ley.

La tesis que afirma que el Presupuesto de la Federación es una ley, confirma su teoría al exponer, que si los impuestos y demás ingresos que percibe el Estado se establecen en leyes, -- forzosamente el presupuesto de la federación que contiene todas las aportaciones de ingresos para dicho Estado, debe tener también el carácter de ley, ya que de otra manera se violarían las garantías que consagra la Constitución.

El Presupuesto de la Federación se divide en:

- a) Presupuesto de Ingresos de la Federación.
- b) Presupuesto de Egresos de la Federación.

El Presupuesto de Ingresos de la Federación contiene todas

las leyes impositivas además de incluir otras leyes que consigⁿan ingresos al Estado, como los derechos, productos y aprove^{ch}amientos.

El Presupuesto de Egresos de la Federación, contiene preci^samente la materia referente a los gastos públicos, y cuya medi^da aparece satisfecha por el Presupuesto de Ingresos.

En México la vigencia del Presupuesto de la Federación es de un año y se clasifica en:

- a) Presupuesto ordinario de ingresos y egresos de la federación, si el país atraviesa por un período - normal.
- b) Presupuesto extraordinario de ingresos y egresos de la federación, cuando el país por el contrario se encuentra en un período de emergencia.

II.- LOS INGRESOS DEL ESTADO.

De acuerdo con el Presupuesto de la Federación, los ingresos del Estado se analizan en la siguiente forma:

- a) Ingresos ordinarios.
- b) Ingresos extraordinarios.

Los ingresos ordinarios son aquéllos que el Estado recauda regularmente en cada ejercicio fiscal y cuya finalidad, en un - presupuesto bien establecido es la de cubrir los gastos públi^cos ordinarios.

Los ingresos extraordinarios son los que percibe el Estado cuando las circunstancias anormales lo colocan frente a necesidades imprevistas que requieren de erogaciones extraordinarias. Ejemplo: La guerra, una epidemia, una catástrofe, etc.

El Artículo 10. del Código Fiscal de la Federación, hace -

referencia a los ingresos ordinarios como sigue:

- a) Los impuestos.
- b) Los derechos.
- c) Los productos.
- d) Los aprovechamientos.

Entre los ingresos extraordinarios del Estado están:

- a) Los impuestos extraordinarios.
- b) Los derechos extraordinarios.
- c) Los empréstitos.
- d) La emisión de moneda.
- e) La expropiación, etc.

Siendo los impuestos el renglón más importante de los ingresos del Estado, se hará un estudio más profundo sobre éstos.

III.- LOS IMPUESTOS.- (GENERALIDADES)

La recaudación de los impuestos constituye una de las fases principales de la actividad financiera del Estado que le reporta un ingreso de gran importancia para la satisfacción de su objetivo.

1.- Antecedentes de los Impuestos:

La teoría general de la imposición ha evolucionado, encontrándose los antecedentes más remotos, en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días, con las modificaciones que la Ciencia de las Finanzas y las necesidades económicas de los Estados han impuesto; pero indudablemente un gran número de gravámenes actualmente existentes se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales.

2.- Concepto de Impuesto:

Frecuentemente se emplean las palabras "contribución, "tributo" y "subsidio" como sinónimo de impuestos, no obstante que

entre ellas existen diferencias.

Contribución.- Es un término genérico que designa toda aportación a una obra o a la consecución de un fin, sea ésta voluntaria o forzosa; en tanto que el impuesto, es una prestación -- obligatoria que el Poder Público exige basado en la Constitución.

Tributo.- La palabra tributo es de origen latino y se usó durante la época feudal, para indicar las prestaciones pecuniaras de los vasallos en reconocimiento del señorío. Sinónimo de tributo era en Roma la voz "gabella", que significaba toda imposición pública; procede dicha palabra acaso del hebreo "Gab" -- (Impuesto); existe todavía en sajón "Gabel" y en castellano "Gabela".

Subsidio.- Aunque comprende también un concurso económico, significa algo transitorio, especie de subvención o socorro que puede ser voluntaria.

A) Concepto de Impuesto-Diferentes Tratadistas.

De las definiciones posteriores se obtiene una idea general de los impuestos como sigue:

Leroy:

"El impuesto es pura y exclusivamente una contribución, sea directa o disimulada que el Poder Público exige para subvenir a los gastos del gobierno".

Eheberg:

"Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás Entidades de Derecho Público que las -- mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas".

Nitti:

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

José Alvarez de Cienfuegos:

"El impuesto es la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alicuotas de aquella renta propiedad de la economía privada y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de sus partes".

Luigi Cossa:

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

Gastón Jeze:

"Este autor no dá una definición de impuesto, pero a cambio señala una serie de características de éste:

- a) El impuesto es una prestación de valores pecuniaros, normalmente una suma de dinero y no servicios personales.
- b) La prestación que hace el individuo no es seguida por una contraprestación del Estado.
- c) El constreñimiento jurídico. El impuesto es esencialmente un pago forzoso.
- d) Se establece sobre reglas fijas.
- e) Se destina a gastos de interés general.

f) Su establecimiento se debe exclusivamente al hecho de que los individuos forman parte de una comunidad política organizada.

Seligman:

"El impuesto es una contribución forzosa de una persona al gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes, sin referencia a los beneficios especiales prestados."

Morselli:

"El Impuesto es una deducción obligatoria de riqueza privada, requerida por el Estado y por las Entidades menores para -- ser destinada a la consecución de fines generales de la vida pública".

CONCLUSION:

La idea común de impuesto es la siguiente:

El impuesto es en esencia una aportación que deben dar los miembros del Estado por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que éste tenga la posibilidad de realizar su objetivo (Lic. Flores Zavala).

B) Concepto de Impuesto-Código Fiscal de la Federación.

El régimen fiscal positivo mexicano ha establecido en el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 2o. el concepto de Impuesto:

ARTICULO 2o.- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter -- obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Esta definición se puede analizar en los siguientes puntos:

- a) Los impuestos son prestaciones en dinero o en especie.
- b) Que el Estado fija.
- c) Unilateralmente.
- d) Con carácter de obligatoria.
- e) A todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de un crédito fiscal.

El Impuesto es una Prestación en Dinero o en Especie.

El impuesto es una "Prestación", concepto que se establece para diferenciarlo del término "Derecho", que de acuerdo con el Artículo 30. del Código Fiscal de la Federación es una "contra-prestación".

Se dice que el impuesto es una prestación, porque la persona obligada a pagarlo no recibe a cambio ninguna compensación, no existe por este pago una reciprocidad por parte del Estado - en forma directa para el sujeto del impuesto. Es cierto que los ingresos que percibe el Estado por este concepto, tienen como principal finalidad cubrir los gastos públicos, pero esto no quiere decir, que lo enterado por los causantes les sea compensado concretamente a través de un servicio público, pues una de las características principales de dicho servicio, es la de que beneficie a todos, sean o no causantes del impuesto.

Los Impuestos son en Dinero o en Especie.

De esto se deduce que no se puede efectuar el pago de los impuestos por medio de servicios personales, de acuerdo con el Artículo 50. de la Constitución.

ARTICULO 50.- Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento.....

En la Edad Media era frecuente la aportación en especie, - se pagaba por ejemplo: con jornadas de trabajo, o bién con una determinada cantidad de productos fabricados por él, etc.

En la Nueva España, durante la época colonial, por la falta de moneda se pagaba el tributo en especie. Actualmente, la - mayor parte de los impuestos se pagan en efectivo, sin embargo, todavía subsisten algunos impuestos que se cubren en especie, - ejemplo: el impuesto que comprende la "Ley Minera de México".

Los Impuestos se fijan por el Estado.

Significa que el Estado es la única persona moral de Derecho Público que tiene facultad para crear las leyes impositivas y llevar a cabo su aplicación a través de los órganos competentes.

La Federación, los Estados y los Municipios forman la parte activa de la administración pública encargada de recaudar -- los ingresos necesarios para cubrir los gastos del Estado.

La característica de unilateralidad de los Impuestos.

Esta característica de los impuestos significa, que siendo el Estado el único que tiene facultad para fijarlos, basta con la expresión de su voluntad (la cual no es arbitraria, sino se manifiesta a través de la Ley impositiva) para que éstos deban -- pagarse por las personas cuya situación coincida con el hecho -- generador del crédito fiscal.

Los impuestos constituyen un acto unilateral, porque si -- bien es cierto, que intervienen el sujeto activo, que es el Estado y el sujeto pasivo que viene a ser el causante, sólo co--- rresponde a aquél manifestar su decisión para exigir a éste el pago de los mismos.

El Estado ejerce su soberanía para fijar las prestaciones fiscales, por medio de un acto unilateral de voluntad, y éste -

es la Ley Impositiva.

El Impuesto es de carácter obligatorio.

Esta característica de los impuestos se encuentra en la --
esencia misma de la Ley, por ser una norma imperativa, general
y abstracta a cuyo cumplimiento están obligadas todas las perso
nas que se encuentren dentro de la hipótesis legal.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido
en diversas ejecutorias lo siguiente:

"El pago de los impuestos constituye un adeudo que es el re
sultado de una necesidad política y no el de un contrato sancio
nado por la Ley Civil". Es decir, no queda a la voluntad del --
particular cooperar o no a los gastos públicos del Estado, es --
éste el que fija la obligación a través de una ley y puede ejer
cer la coacción necesaria para constreñirlo a cumplir con su --
obligación.

El Impuesto será obligatorio para todos aquellos indivi
duos cuya situación coincida con la que la ley señala co
mo hecho generador de un crédito fiscal.

Esta última parte de la definición de impuesto, es de suma
importancia porque independientemente de que éste se establezca
en una ley y sea obligatorio, las autoridades fiscales faculta
das para hacerlo exigible, deberán tener en cuenta esta condi--
ción para que su pretensión sea justa, en otras palabras, es im
prescindible para que el particular esté obligado al pago de un
impuesto, que su conducta o situación coincida con la estableci
da por la ley, pues de lo contrario se viola uno de los principi
os fundamentales de los impuestos: el "Principio de Justicia".

El Código Fiscal de la Federación al respecto dispone:

ARTICULO 31.- El crédito fiscal nace en el momento en que

se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal.

Conclusión del concepto de Impuesto-Código Fiscal de la Federación.

La definición de Impuesto que establece el Artículo 2o. -- del Código Fiscal de la Federación, no incurre en el error de señalar que estas prestaciones tengan como objetivo la satisfacción de necesidades colectivas o bien, cubrir los gastos generales del Estado. La primera aseveración no hubiera sido correcta, porque el producto de los impuestos, como todo ingreso público es para liquidar los gastos que exige la actividad financiera del Estado, pero no toda su función se reduce a la satisfacción de necesidades colectivas, aún cuando sea ésta la más importante.

Tampoco hubiera sido correcta la afirmación de que los impuestos se destinan a solventar los gastos generales del Estado, pues no obstante, que ésta es la regla común, no es requisito indispensable, en virtud de que algunos impuestos se destinan a fines especiales.

3.- Teorías sobre el Impuesto-Comentarios.

Alrededor del concepto Impuesto, se han elaborado diversas teorías tendientes a criticar esta prestación fiscal, o simplemente a tratar de justificarla y son:

- a) Teoría de la equivalencia.
- b) Teoría del seguro.
- c) Teoría del capital nacional.
- d) Teoría del sacrificio.
- e) Teoría de Eheberg.

Teoría de la equivalencia.

Esta teoría afirma que los impuestos constituyen el precio

que los particulares pagan por los servicios que el Estado les presta.

Esta teoría es falsa por las siguientes razones:

- 1a.- No toda la actividad del Estado se reduce a la prestación de servicios públicos.
- 2a.- Asimismo, de acuerdo con esta teoría, sólo los causantes de los impuestos disfrutarían de los servicios públicos y esto no es así, porque a través de la "Asistencia Pública" se beneficia a un gran número de personas cuya situación económica no es buena y que por lo mismo, no tienen el carácter de sujetos pasivos de los impuestos.

Teoría del Seguro.

Sostiene que el Impuesto viene a ser la cantidad correspondiente al valor de una prima de seguro que el particular paga como garantía de su seguridad personal y que en cambio el Estado, se encuentra obligado a proporcionarle dicha seguridad.

Esta teoría es también errónea por lo siguiente:

- 1a.- La actividad del Estado no puede circunscribirse a garantizar la seguridad individual, sino al contrario, tiene como meta la seguridad social, la protección de la colectividad, que no se encuentra condicionada al previo pago de los impuestos.

Teoría del Capital Nacional.

Indica que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del Capital Nacional.

La teoría es incorrecta porque:

1a.- El Estado no es titular de ningún capital nacional.

2a.- La actividad financiera del Estado no puede limitarse a la formulación de un capital nacional, pues sus fines son múltiples y se encuentran regidos por el "Presupuesto de Ingresos y Egresos de la Federación".

Teoría del Sacrificio.

Expuesta por el economista inglés John Stuart Mill.

No obstante que no proporciona una definición de este concepto, dá un elemento fundamental que tiene íntima armonía con el principio de justicia consagrado en la Constitución Política de México.

Este autor dice: "Es ineludible el pago de los impuestos y ante esta obligación, el sacrificio debe ser el menor posible, lo que se logra sobre la base de una mayor igualdad en la repartición del impuesto y de un menor obstáculo en el aumento de la producción".

Teoría de Eneberg.

Se refiere a que el impuesto es un deber, una obligación, que por el hecho de descansar en la Ley, no necesita justificación alguna. Expone además, que no es necesario tomar en cuenta el elemento sacrificio, porque el Estado en cualquier momento puede exigir el pago de los impuestos.

La teoría de Eneberg, no encaja dentro del régimen fiscal en México, pues éste, en forma previa, menciona el Principio de Justicia a través de los Artículos 13, 28 y 31, Fracción IV de la Constitución.

C A P I T U L O G U A R T O

LA DEFRAUDACION FISCAL.

I.- CONCEPTO DE FISCO.

El Lic. Flores Zavala en su libro "Elementos de Finanzas - Públicas Mexicanas", proporciona el siguiente concepto: "Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública, con derecho a exigir de los causantes el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que estén a su cargo".

El mismo autor dice: "Por Hacienda Pública se debe entender el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación - Estado o Municipio) posee para la realización de sus atribuciones".

Para el Dr. Manuel Colmeneiro, la "Hacienda Pública la --- constituyen todas las contribuciones físicas, valores y dere--- chos pertenecientes al Estado, cuyos rendimientos forman el haber del tesoro público y se aplican al pago de las obligaciones del Estado". ("La Administración de la Hacienda Pública")

El tesoro público ha de estimarse como un organismo vivo, activo, con funciones directivas e impulsoras de la recaudación de todos los créditos reconocidos y liquidados a favor de la Hacienda Pública para el pago de las obligaciones y gastos del Estado (Enciclopedia Universal Ilustrada, Europea-Americana. Ortiz Arce, Tomo 61, Pág. 63).

De acuerdo con la legislación mexicana, el patrimonio federal es: "El conjunto de bienes que de modo directo o indirecto, sirven al Estado para realizar sus atribuciones.

II.- LA DEFRAUDACION FISCAL.

1.- Concepto de Defraudación Fiscal.

Etimológicamente la palabra defraudación viene del latín -- "Defraudatio", derivado de "Defraudare" que significa: "Usurpar

a otro lo que le pertenece a través del dolo o engaño, causándole un daño material".

2.- Antecedentes de la Defraudación Fiscal.

Se puede afirmar, que el delito de defraudación fiscal, desde un principio estuvo comprendido en el "Fraude" genérico previsto en los Códigos Penales, por considerarse a la conducta -- que eludía el pago de los impuestos por medio del engaño o el error, como un verdadero fraude.

Posteriormente el tiempo demostró que en ocasiones no era posible sancionar penalmente actos que eran auténticos fraudes al fisco, por no estar precisados con perfección en la Ley, de acuerdo con lo que establece la garantía individual consagrada en el Artículo 14 de la Constitución.

ARTICULO 14.- Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, si no 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

Con el fin de evitar estas anomalías el legislador se vió precisado a expedir la "Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal", estableciéndose en élla en forma específica, los actos y hechos ilícitos que se consideran incluidos dentro del delito de defraudación impositiva en materia federal.

Después se determinó el concepto genérico del delito de -- defraudación fiscal (Artículo 270 del Código Fiscal de la Federación.)

En resumen, los antecedentes del delito de defraudación -- fiscal pueden agruparse en tres etapas, como sigue:

- a) Cuando el delito de defraudación fiscal era sancionado conforme al Código Penal.
- b) Con la expedición de la Ley Penal de Defraudación Impositiva en materia Federal, el delito de defraudación fiscal se tipifica en la siguiente forma:

ARTICULO 1o.- Para los efectos de esta Ley, se reputa delito de defraudación impositiva en materia federal:

- I.- Simular un acto jurídico que implique omisión total o parcial del pago de los impuestos.
- II.- Declarar ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o hacer deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
- III.- No entregar a las autoridades fiscales dentro -- del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas a los causantes -- por concepto de impuestos.
- IV.- Omitir la expedición de los documentos en que -- conforme a las leyes fiscales, deba cubrirse un impuesto.
- V.- Ocultar bienes o consignar pasivo total o par-- cialmente falso en los inventarios de un juicio sucesorio.
- VI.- Resistirse a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la producción gravable o proporcionarlos con falsedad.
- VII.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o -- parcialmente la producción sujeta a los impues-- tos.
- VIII.- Negarse a proporcionar a las autoridades fisca--

les los datos necesarios para la determinación de los impuestos al comercio o proporcionarlos con falsedad.

IX.- Ocultar ante las autoridades fiscales total o parcialmente el monto de las ventas o ingresos gravables.

c) El concepto genérico de defraudación fiscal (Artículo 270 del Código Fiscal de la Federación) generaliza a todos aquellos delitos que afectan el patrimonio del Estado a través de la omisión total o parcial del pago de los impuestos, haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error.

3.- Análisis comparativo de los conceptos "Fraude" y "Defraudación Fiscal".

El Código Penal vigente en su Artículo 386 define el delito de fraude como sigue:

ARTICULO 386.- Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que se halla se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 270, establece el concepto de defraudación fiscal.

ARTICULO 270.- Comete el delito de defraudación fiscal el que haciendo uso del engaño o aprovechándose de un error, omite total o parcialmente el pago de los impuestos.

Del análisis del contenido de los conceptos antes mencionados, se desprenden los siguientes elementos:

Delito de fraude.

a) Comete el delito de fraude, el que engañando a uno

o aprovechándose del error en que se halla.

- b) Se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido.

Delito de Defraudación Fiscal.

- a) Comete el delito de defraudación fiscal, el que - haciendo uso del engaño o aprovechándose de un -- error.
- b) Omite total o parcialmente el pago de los impuestos.

Es importante aclarar antes de hacer una comparación entre los conceptos de los delitos de fraude y defraudación fiscal, - que en la obligación impositiva existen principalmente dos sujetos:

- a) Sujeto activo o acreedor, representado por el Estado.
- b) Sujeto pasivo o deudor representado por el causante.

Desde el punto de vista del delito fiscal de defraudación, los sujetos antes mencionados se invierten, es decir:

- a) El sujeto activo viene a ser en este caso el causante.
- b) El sujeto pasivo lo constituye el propio Estado.

Primer elemento de los Delitos de Fraude y Defraudación Fiscal.

El primer elemento de los conceptos relativos a los delitos de fraude y defraudación fiscal, mencionan: Cometan el delito de fraude o el de defraudación fiscal, quienes empleando el engaño o bien aprovechándose del error en que alguien se encuentra.....

Este elemento de ambos conceptos de delito señala, que el sujeto activo, en el caso de la relación tributaria el causante, valiéndose de la situación favorable en que se encuentra -- por su conocimiento de la realidad mejor que la que tiene el sujeto pasivo, inteligentemente altera la verdad de los hechos para que éste caiga en el engaño o bien puede suceder lo contrario, ésto es, que el sujeto pasivo tenga conocimiento del hecho pero con una falsa realidad y en este caso, se está frente al error del cual se vale el sujeto activo para consumir el delito de defraudación fiscal.

Segundo elemento del delito de Fraude.

El segundo elemento del delito de fraude: "....Se hace ilícitamente de una cosa o alcanza un lucro indebido".

La palabra "cosa" de que habla este concepto, es un término general, quedando comprendido dentro de éste, tanto los bienes corporales como los incorporales, éstos últimos cuando sean susceptibles de apreciación pecuniaria, ya que también forman parte del patrimonio de una persona.

El concepto de fraude menciona también, "que se alcance un lucro indebido", lo que significa, percibir indebidamente cierta ganancia o utilidad a través del engaño o el error.

Segundo elemento del delito de Defraudación Fiscal.

El segundo elemento del delito de defraudación fiscal, establece: "....Se omite total o parcialmente el pago de los impuestos".

Como se observa, en realidad, entre este elemento y la parte final del concepto del delito de fraude, no existe diferencia alguna, pues el causante al no pagar los impuestos correspondientes, está obteniendo en realidad un lucro indebido.

CONCLUSION:

"Del análisis comparativo de estas definiciones se llega a la conclusión, de que en realidad la diferencia entre ambos conceptos de delito, es meramente de forma y no de fondo, en el sentido de que en el delito de fraude casi siempre el sujeto pasivo tiene en su poder inicialmente el objeto material del delito, en cambio, en la defraudación fiscal, el sujeto pasivo del delito, que es el Estado, no tiene en su poder la cosa material del delito, sino que posee un derecho de crédito, es decir, un bien incorporal apreciable en dinero, el cual nace cuando la situación del individuo coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal y es este derecho que tiene el Estado el que puede ser objeto de defraudación" (Tesis que para obtener el título de Licenciado, presentó Emigdio Pérez Santes, "El Fraude al Fisco").

Delito Fiscal de Defraudación Impositiva.

ARTICULO 237.- Los delitos fiscales sólo pueden ser de comisión intencional.

Como se observa, este Artículo del Código Fiscal de la Federación, establece que sólo habrá "Delito Fiscal" cuando éste sea intencional, es decir, cuando el sujeto obre con dolo o mala fé, ya que puede suceder por ejemplo que un causante omita total o parcialmente el pago de impuestos por error involuntario en el cálculo de las bases gravables para el pago de los impuestos que le corresponden, o bien, por mala interpretación de la Ley, (Por la ignorancia de las leyes fiscales y de la técnica contable, -- tanto del causante, como de aquéllos que sin formar parte de la profesión, se dedican a "llevarles su contabilidad") en cuyo caso el causante no habrá cometido el delito de defraudación fiscal, sino infracciones a las leyes impositivas.

Cuando la infracción a la disposición fiscal se aprovecha voluntariamente para no pagar los impuestos, se incurre en un de

lito fiscal y no en una simple infracción.

4.- Causas de la Defraudación Fiscal.

El delito de Defraudación Fiscal, tiene gran trascendencia en la vida económica de un país, sin embargo, la opinión pública no ve todavía con excesiva severidad al defraudador fiscal y todavía más, aún considera al fraude como un signo de habilidad y ésto se explica por las razones siguientes:

- a) Causas técnicas.
- b) Causas psicológicas.
- c) Causas administrativas.

Causas Técnicas.- Se refieren al impuesto en sí y por lo mismo afectan directamente a los causantes. Ejemplo:

Las altas tarifas que en ocasiones el Estado impone con fines proteccionistas. Con ello trata el Estado de evitar la entrada o salida de determinados productos del país, para proteger la industria nacional; el causante muchas veces ante tal actitud -- por parte del Estado comete el "Delito de Contrabando".

Causas Psicológicas.- Son las que se originan por el desconocimiento de un deber fiscal en la conciencia del mexicano. Dentro de estas causas se pueden considerar principalmente las siguientes:

- a) La ignorancia sobre el destino de los impuestos: La mayoría de los causantes, por su falta de conciencia fiscal no comprenden la obligación que tienen para con la sociedad, de contribuir con los gastos públicos y por lo tanto, consideran al Estado como un adversario implacable que los despoja de sus ganancias, rehuendo así a esta contribución.
- b) La falta de una contraprestación directa a cambio de las cantidades que el contribuyente paga por concepto de impuestos, apareciendo este gasto ante los ojos del causante como un verdadero donativo a título gratuito.

c) Los prejuicios que aún existen sobre la administración pública: El causante considera, que pagar los impuestos no es - sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de algunos funcionarios públicos sin escrúpulos.

d) Deseo de obtener y disponer de más utilidades.

e) Creencia de no ser descubierto por existir un gran número de causantes.

f) No considerar que constituya un acto deshonesto por no estar materializado el fisco en una persona concreta.

g) Que existen otros causantes defraudadores.

Causas Administrativas.- La prestación de servicios públicos que no siempre satisfacen los deseos de los contribuyentes.

5.- Consecuencias de la Defraudación Fiscal.

Los fraudes que los causantes cometen en contra del patrimonio del Estado, traen como consecuencias principales las siguientes:

a) Perjudiciales al país: Los fraudes que los causantes cometen en contra del patrimonio del Estado, afectan en forma trascendental la economía del país, al restarle al gobierno los recursos económicos necesarios para la realización de sus atribuciones, lo que significa retardar el avance en el progreso nacional.

b) Perjudiciales a los causantes cumplidos: El causante cumplido ha cubierto los impuestos correctamente, no así el defraudador, lo que coloca al primero en una situación de desventaja con respecto al segundo.

c) Perjudiciales al propio causante: Queda en manos de sus empleados, quienes pueden aprovechar en perjuicio del causante y en múltiples formas, esa situación.

Puede ser además, sancionado con multas hasta de tres tantos del impuesto que dejó de pagar y hacerse acreedor a otras sanciones, inclusive penales (corporales), en el caso de los defraudadores.

6.- Medidas Preventivas tomadas por el Estado contra la Defraudación Fiscal.

Por el perjuicio que causa la comisión del delito de defraudación fiscal, tanto a la administración pública, al lesionar en forma directa el patrimonio del Estado, como a la economía de la iniciativa privada (los contribuyentes honestos) el Estado ha tomado diversas medidas preventivas para evitar dentro de lo posible este delito, entre las que se encuentran las siguientes:

- a) Medidas para el control de los impuestos.
- b) Sanciones contra los defraudadores.
- c) La creación de la D.A.F.F.

Medidas para el Control de los Impuestos:

Las medidas para el control de los impuestos que el Estado ha tomado para prevenir el delito de defraudación fiscal, son las que engendran obligaciones secundarias a los sujetos activo, pasivo y terceros de la relación tributaria.

Obligaciones Secundarias del Sujeto Activo:- Entre las obligaciones secundarias que tiene el sujeto activo, para el control de los impuestos, se encuentra principalmente:

Llevar a cabo la práctica de visitas de auditoría a los causantes.

Obligaciones Secundarias del Sujeto Pasivo:- Las obligaciones secundarias que tienen los sujetos pasivos, para contribuir al control de los impuestos, son las siguientes:

- a) Presentar los avisos de apertura, clausura, cambio de domicilio, cambio de giro, etc.
- b) Llevar el asiento de sus operaciones para fines -- fiscales en los libros de contabilidad autorizados.
- c) Tener la documentación legal necesaria y debidamente requisitada conforme a las leyes fiscales respectivas, para la comprobación de la "base gravable" sujeta al pago de los impuestos.
- d) Permitir la práctica de visitas de auditoría de tipo fiscal, facilitando los elementos necesarios para llevarla a cabo.

Obligaciones Secundarias de los Terceros:- Las obligaciones secundarias de los terceros en la relación tributaria, que contribuyen también al control de los impuestos, son las siguientes:

- a) Retener y enterar el impuesto de determinados causantes, de acuerdo con las leyes fiscales correspondientes.
- b) Permitir las visitas de auditoría de carácter fiscal.
- c) Los que tienen fe pública como los notarios, tienen la obligación de comprobar que los actos y contratos que ante ellos se presenten, cubran o hayan cubierto debidamente el impuesto, etc.

Sancciones contra los Defraudadores:

La pena corporal en contra de los que cometen el delito de defraudación fiscal, es una de las medidas que mejores resultados le ha dado al Estado para prevenir los delitos en contra de su patrimonio.

Para imponer las sanciones en el Derecho Penal, se han seguido dos tendencias: La de la Escuela Clásica y la de la Escuela Moderna. La primera Escuela, considera en forma primordial -

el factor objetivo, ésto es, el grado de daño material independientemente del sujeto infractor; la Escuela Moderna por el contrario, estima necesario el elemento subjetivo o conocimiento del sujeto infractor, para poder aplicar la pena.

En el Derecho Mexicano y en relación al delito de defraudación fiscal, se sigue un sistema mixto, pero con inclinación al sistema objetivo, según se desprende del Artículo 272 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece como base para fijar la pena, el importe del impuesto omitido o que se intentó omitir.

ARTICULO 272.- El delito de defraudación se sancionará con prisión de 3 meses a 2 años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a \$50,000.00; y prisión de 2 a 9 años, si aquél es superior a \$50,000.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de 3 meses a 9 años de prisión.

La Creación de la D.A.F.F.

Objetivos del Decreto del 21 de Abril de 1959, que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal:

- a) Lograr que todos los causantes observen las leyes - fiscales: Paguen los impuestos, lleven los libros - de contabilidad autorizados, den los avisos, etc.
- b) Evitar molestias a los causantes cumplidos, reduciendo al mínimo razonable las revisiones de las declaraciones de impuestos federales, presentadas con base en estados financieros dictaminados por Contadores Públicos, que los mismos causantes hayan nombrado.
- c) Reunir en un organismo técnico contable todo el sistema de revisión del cumplimiento de las obligacio-

nes fiscales de los causantes.

- d) Enfocar las revisiones sobre los causantes defraudadores.
- e) Orientación técnica a los causantes, sobre aspectos contables y fiscales.

Ventajas de las medidas preventivas.

Las ventajas de las medidas preventivas que el Estado ha establecido en contra del delito de defraudación fiscal, son precisamente las relativas a que tratan de proteger el patrimonio de éste, sin el cual no podría cumplir con sus fines.

El Licenciado Flores Zavala establece, que el delito de Defraudación Fiscal debe ser combatido severamente por las razones siguientes:

- a) Porque constituye la violación a una Ley.
- b) Porque coloca a los defraudadores en una situación de privilegio frente a los causantes honestos.
- c) Porque si la finalidad de los impuestos, es la de cubrir los gastos públicos y como consecuencia, - la realización de las atribuciones del Estado, --- quien defrauda al Fisco está obstaculizando que se realicen tales atribuciones y por lo tanto, es un enemigo de la sociedad.

7.- Soluciones al problema que implica la defraudación fiscal.

Siendo la defraudación fiscal un delito de tanta trascendencia para la vida económica de un país, por el perjuicio que causa a la administración pública, a los causantes cumplidos y en general a toda la sociedad, es necesario que su solución sea definitiva.

El Estado, a través de todos los medios de difusión, hace -

ya del conocimiento de todos los causantes:

- a) De cual es el fin de los impuestos, para ir disminuyendo los prejuicios que hay en contra de la administración pública.
- b) De la responsabilidad que tienen para con la sociedad, de cooperar con la carga pública, creándoles así una conciencia fiscal.

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

1.- La Actividad Financiera del Estado, abarca la observancia de un conjunto de normas legales que le procuran al mismo los ingresos necesarios (Ley de Ingresos de la Federación) y la forma de aplicar estas percepciones en la realización de su objetivo (Presupuesto de Egresos de la Federación).

2.- La actividad del Estado encaminada directamente, por medio de organismos descentralizados, o a través de particulares concesionarios a la satisfacción de una necesidad colectiva, constituye el Servicio Público, siempre y cuando esta actividad posea las características de continuidad, regularidad y uniformidad.

3.- Toda Constitución Política escrita, refleja una conquista de los pueblos en su esfuerzo por imponer limitaciones al poder de los gobernantes mediante las Garantías Individuales.

En las Constituciones Políticas de México de 1857 y 1917, se elevan al rango de garantías individuales los principios rectores de la legislación tributaria, a través de los Artículos 13, 14, 16 y 28 como sigue:

Artículo 13.- La igualdad ante la Ley.

Artículo 14.- La irretroactividad legal, el Principio de Audiencia y el de Legalidad.

Artículo 16.- Los actos de las autoridades fiscales deben expresarse en forma escrita, estar debidamente fundados y emanar de autoridad competente.

Artículo 28.- Prohíbe la exención de impuestos.

4.- Las bases constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano: La obligación de los particulares para contribuir a --

los gastos públicos y la facultad del Estado para fijar los impuestos, encuentran como fundamento legal los siguientes artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

- a) Artículo 31, fracción IV.
- b) Artículo 65, fracción II.
- c) Artículo 73, fracción VII.

5.- Adam Smith economista inglés, en su obra "La Riqueza de las Naciones", señala los Principios fundamentales de los Impuestos:

- a) El Principio de Justicia: Que se desarrolla por medio de dos características:

La generalidad de los impuestos

La uniformidad en los impuestos

- b) El Principio de Certidumbre.
- c) El Principio de Comodidad.
- d) El Principio de Economía.

6.- El Principio de Justicia en el Derecho Tributario Mexicano, se garantiza por tres preceptos jurídicos, Artículo 13, Artículo 28 y Artículo 31, fracción IV de la Constitución.

- a) El Artículo 13 dispone: "La igualdad ante la Ley"
- b) El Artículo 28 prohíbe: "Las exenciones y privilegios en materia impositiva".
- c) El Artículo 31, fracción IV establece: "Las características de equidad y proporcionalidad que deben tener todas las leyes impositivas".

7.- La característica de "equidad" en las leyes impositivas, de acuerdo con su significado etimológico y con la función que desempeña en el Derecho Tributario Mexicano, se identi-

fica con el "Principio de Justicia", conjuntamente con la característica de "Proporcionalidad" que señala el Artículo 31, Frac. IV de la Constitución.

La conclusión anterior es lógica, porque si ambas - características fueran contradictorias, ninguna Ley podría ajustarse simultáneamente a ellas, pues el sólo cumplimiento de una, implicaría el desajuste a la otra.

8.- La recaudación de los impuestos constituye una de las fases principales de la actividad financiera del Estado, que le reporta un ingreso de gran importancia para la satisfacción - de su objetivo.

A través de los impuestos, considerados como un ingreso ordinario, el Estado satisface una atribución no sólo política, social, sino fundamentalmente económica, sin la cual no podría realizar la mayor parte de sus fines.

9.- El Derecho Tributario Mexicano, considera un "Delito Fiscal", la evasión total o parcial de impuestos por parte de los contribuyentes a través del engaño o el error (Artículo 270 del Código Fiscal de la Federación).

10.- Los fraudes que los causantes cometen en contra del patrimonio del Estado, afectan en forma trascendental la economía del país, al restarle al gobierno los recursos económicos necesarios para realizar sus atribuciones, lo que significa retardar el avance en el progreso nacional, además de lesionar los intereses de los contribuyentes cumplidos.

B I B L I O G R A F I A

- 1.- "CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION".
- 2.- "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".
- 3.- "LEY DEL IMPUESTO SOBRE INGRESOS MERCANTILES".
- 4.- "LAS CONSTITUCIONES DE MEXICO".- Lic. José Ignacio Morales.
- 5.- "LEYES FUNDAMENTALES DE MEXICO, 1808 - 1957".- Felipe Tena Martínez.
- 6.- "LAS GARANTIAS CONSTITUCIONALES EN EL DERECHO TRIBUTARIO - MEXICANO".- Lic. Servando J. Garza.
- 7.- "ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS".- Lic. Flores - Zavala.
- 8.- "LA DEFENSA JURIDICA DE LOS PARTICULARES FRENTE A LA ADMINISTRACION EN MEXICO".- Lic. Antonio Carrillo Flores.
- 9.- "EL CONTADOR PUBLICO COMO TECNICO EN MATERIA FISCAL" (Tesis Profesional).- José P. Becerril Buitrón, C.P.
- 10.- "EXENCIONES DE IMPUESTOS EN RELACION A LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS MISMOS" (Tesis Profesional).- Lic. Gustavo Acuña Morales.
- 11.- "FRAUDE AL FISCO" (Tesis Profesional).- Lic. Emigdio Pérez Santes.
- 12.- "LA EQUIDAD COMO FUENTE DEL DERECHO MEXICANO" (Tesis Profesional).- Lic. Héctor Sámano Vidales.
- 13.- "EL CONTADOR PUBLICO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA" (Tesis Profesional).- Eduardo Straffon Osorno, C.P.

- 14.- "PRONTUARIO DE DERECHO FISCAL FEDERAL".- Luis Martínez López.
- 15.- "EQUIDAD EN LAS CONTRIBUCIONES" (Tesis Profesional).- Lic. Mario Medinilla Valencia.
- 16.- "DERECHO ADMINISTRATIVO".- Lic. Gabino Fraga.
- 17.- "APUNTES DE DERECHO FISCAL".- Lic. Juan Pelayo.
- 18.- "ANUARIO DE COMERCIO EXTERIOR", De la Dirección General de Estadística (1964).- Secretaría de Industria y Comercio.