



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA

RODRIGO LOPEZ GÓMEZ

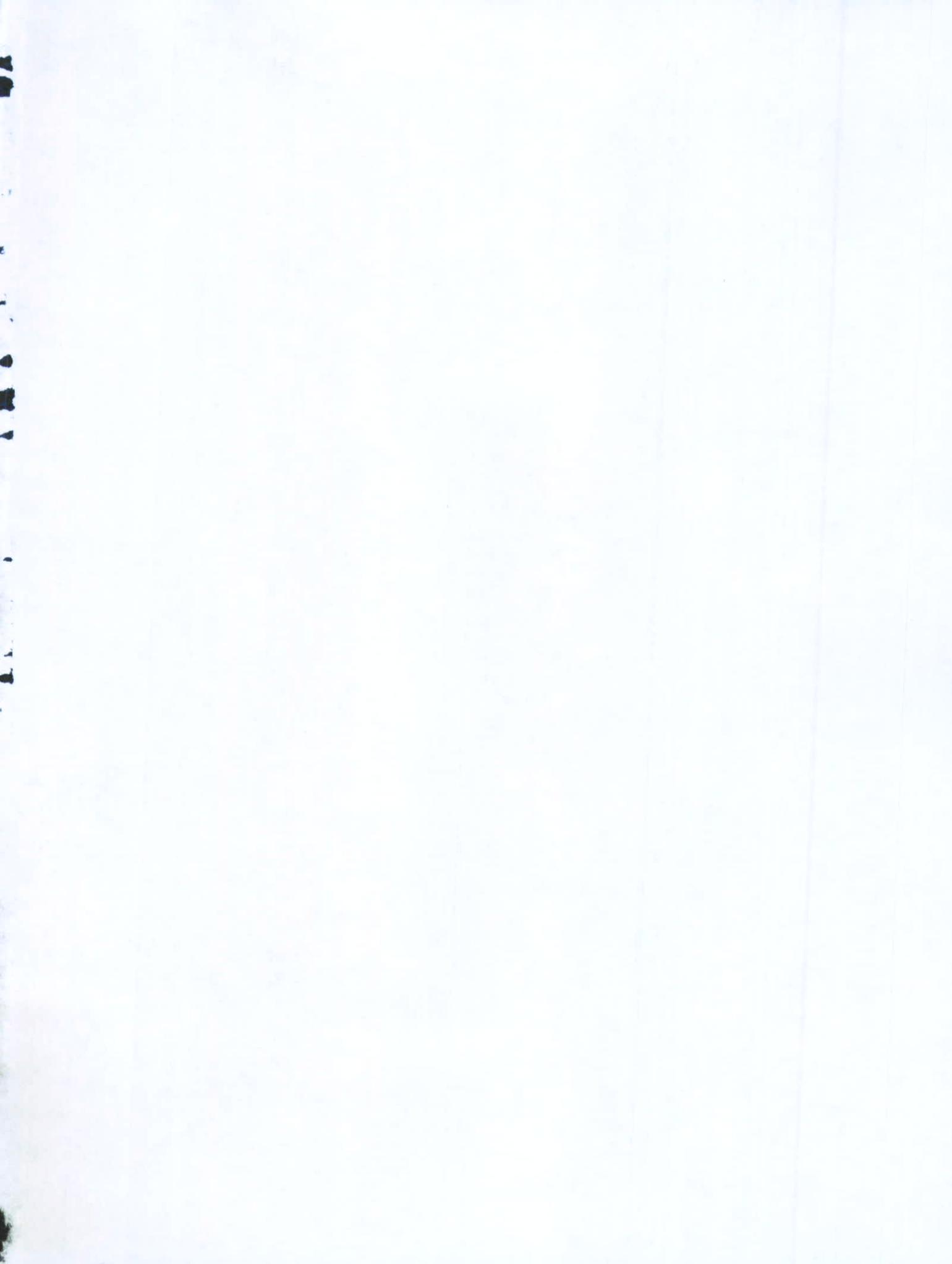
LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y
EQUIDAD FISCAL EN EL SISTEMA JURÍDICO
MEXICANO: UN ANÁLISIS SOBRE SU
INEFICACIA E INAPLICABILIDAD

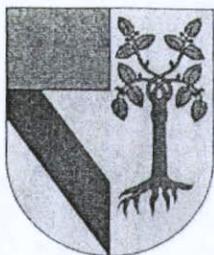
Tesis presentada para optar por el título de Licenciado
en Derecho con Reconocimiento de Validez Oficial de
Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN
PÚBLICA, según acuerdo número 86309
con fecha 13-VIII-86

Zapopan, Jalisco, Enero de 2009.



70925





UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

RODRIGO LÓPEZ GÓMEZ

LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD FISCAL EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO: UN ANÁLISIS SOBRE SU INEFICACIA E INAPLICABILIDAD



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
CAMPUS GUADALAJARA
BIBLIOTECA

**Tesis presentada para optar por el título de Licenciado en
Derecho con Reconocimiento de Validez
Oficial de Estudios de la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN PÚBLICA,
según acuerdo número 86809 con fecha 13-VIII-86.**

Zapopan, Jalisco, Enero de 2009.

CLASIF: TE DER 2009 LOP

ADQUIS: 70925 340.115 LOP 2009

FECHA: 17/06/09

DONATIVO DE SERVICIOS EJ 1

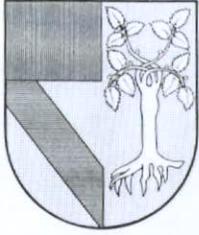
\$ Escogales

127 h., 27 cm,

Bibliografía: h. 121-123

Tesis (Licenciatura) - Universidad Panamericana (campus Gdl., 2009

- Derecho - Tesis y disertaciones académicas
- Justicia distributiva - Tesis o.o.



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

CAMPUS GUADALAJARA

ESCUELA DE DERECHO

DICTAMEN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

C. RODRIGO LÓPEZ GÓMEZ

Presente.

En mi calidad de Presidente de la Comisión de Exámenes Profesionales y después de haber analizado el trabajo de titulación en la opción TESIS titulado: **“LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD FISCAL EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO: UN ANÁLISIS SOBRE SU INEFICACIA E INAPLICABILIDAD”**, presentado por Usted, le manifiesto que reúne los requisitos a que obligan los reglamentos para ser presentado ante el H. Jurado del Examen Profesional, por lo que deberá entregar ocho ejemplares como parte de su expediente al solicitar el examen.

Atentamente

EL PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized initial 'E' followed by a series of loops and a long, sweeping diagonal stroke that extends upwards and to the right.

DR. EDUARDO ISAIÁS RIVERA RODRÍGUEZ



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

POSGRADO EN DERECHO

Augusto Rodín 507 Tel. 54 82 16 00 / 17 00
Col Insurgentes Mixcoac Ext. 5171, 5173, 5176 y 5183
México, D. F.
C.P. 03920

10 de noviembre de 2008

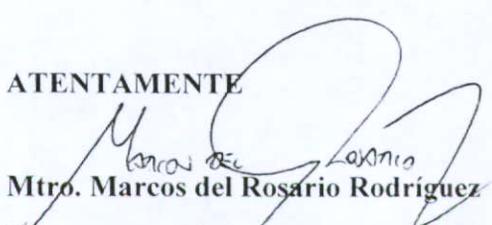
DR. ISAÍAS RIVERA RODRÍGUEZ
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE DERECHO
PRESENTE

Por medio de la presente le mando un cordial y afectuoso saludo esperando se encuentre muy bien.

Además de lo anterior, me permito comunicarle, que en mi carácter de asesor, he dado mi visto bueno a la tesis intitulada *Los principios de proporcionalidad y equidad fiscal en el sistema jurídico mexicano: un análisis sobre su ineficacia e inaplicabilidad*, realizado por el Sr. Rodrigo López Gómez, para optar por el grado de Licenciado en Derecho.

Sin más por el momento, quedo a sus apreciables órdenes.

ATENTAMENTE


Mtro. Marcos del Rosario Rodríguez

Director Académico de programas de Posgrado en Derecho.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	Página
CAPÍTULO I	
I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS	10
1. Roma y los impuestos.....	11
2. Impuestos en otras culturas.....	12
3. Los Impuestos en la Edad Media.....	13
4. Finanzas Públicas.....	18
4.1. Actividad financiera del Estado.....	21
5. México	27
5.1. Época prehispánica	27
5.2. Época virreinal.....	31
5.3. México independiente.....	37
5.3.1. Constitución de Cádiz.....	37
5.3.2. Constitución de Apatzingan	41
5.3.3. Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos 1824	43
5.3.4. Constitución de 1835-1836.....	45
5.3.5. Constitución de 1843.....	46
5.3.6. Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos 1857	48
5.3.7. Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos 1917	50
Resumen	51
CAPÍTULO II	
II. PRINCIPIOS QUE RIGEN A LOS TRIBUTOS	54
1. Concepto del impuesto.....	54
2. Principios teóricos de los impuestos de Adam Smith.....	57
2.1. Principio de justicia.....	57
2.2. Principio de certidumbre.....	59
2.3. Principio de comodidad	60
2.3. Principio de economía	61
3. Aplicación de los principios teóricos en México.....	62
4. Principios teóricos de los impuestos de Adolfo Wagner.....	63
5. La Constitución como fuente de derecho	64
6. Estructura constitucional en materia tributaria.....	65
6.1. El Presupuesto de Egresos	71
6.2. Ley de Ingresos	72
7. Principios constitucionales en materia tributaria.....	74
7.1. Principio de reserva material de ley.....	74
7.2. Principio de generalidad	77
7.3. Principio de capacidad contributiva	78

7.4.Principio de Igualdad	83
7.5.Principio de destino para financiar el gasto público	85
Resumen	86

CAPÍTULO III

III. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS....	89
1. Concepto de obligatoriedad	90
2. Aparente restricción a los mexicanos de la obligación.....	92
3. Concepto de contribución, no de tributo ni de impuesto	94
4. Su afectación para el gasto público	96
5. La pre-existencia de los sujetos activos.....	96
6. La condición de residencia del contribuyente	97
7. Manera proporcional y equitativa que deben revestir las leyes.....	98
8. Reserva de ley en relación a la imposición de tributos	102
Resumen	102

CAPÍTULO IV

IV. ANÁLISIS DE LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO	105
Resumen	113

CONCLUSIONES	114
--------------------	-----

PROPUESTAS	117
------------------	-----

GLOSARIO	119
----------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.....	120
-------------------	-----

INTRODUCCIÓN

La existencia de los impuestos es tan antigua como el mismo hombre y no siempre se han recaudado de la misma manera, ésta ha ido evolucionando a lo largo de la historia, en un principio eran imposiciones que se realizaban a las personas en base a la fuerza, en donde no existían lineamientos que protegieran al contribuyente, y en donde las contribuciones no eran para financiar un gasto público, es decir, no se aplicaban en beneficio del bien común, eran para satisfacer intereses personales. Posteriormente surge la figura del Estado, quien es el responsable de manejar esta materia tan delicada, que, como se a podido observar a lo largo de la historia, no siempre se ha tenido un manejo óptimo de la recaudación y aplicación de los impuestos, muy por el contrario, en ocasiones se ha dejado mucho que desear en los sistemas fiscales, lo cual tiene efectos muy negativos en el Estado, porque lo debilita y todo esto repercute en un nivel de vida más bajo para los integrantes del Estado.

El cobro de impuestos es una de las potestades con las que cuenta el Estado, la finalidad primordial de los impuestos es la de financiar el Gasto Público, el principio fundamental en el cobro de impuestos es el de Capacidad Contributiva, éste nos indica que quienes más tienen, deben de aportar en mayor medida al financiamiento del Estado, lo cual es imposible si no se respetan los principios fundamentales y constitucionales de equidad y proporcionalidad. Es por ello que en el presente trabajo de investigación se da una vital importancia a estos principios, ya que la falta de aplicación de los mismos se ha convertido en un problema para el Estado, situación que se ve reflejada en la realidad del país.

En teoría, México cuenta con una carga fiscal baja en relación a lo que las recaudaciones representan del Producto Interno Bruto, esto en un sistema fiscal sano representaría, contribuciones bajas, situación que no es la realidad del país debido a que no existe una correcta distribución de los impuestos, es decir, no son proporcionales, porque la realidad nos dice que existe una porción importante de la

población que no paga impuestos o no pagan lo que deberían pagar, es decir, hay una falta de equidad. Esto aunado a la percepción con la que cuenta la sociedad civil de que los recursos están siendo mal administrados y mal gastados, debido a diversas causas como son la corrupción, los excesos en la administración pública y en general un uso no eficiente de los recursos, lo cual es igual a desperdicio, se crea un círculo vicioso, porque el ciudadano al ver un uso ineficiente de los recursos cree que el contribuir al gasto público no tiene sentido, por lo cual es desincentivada la participación de la población. La falta de proporcionalidad y equidad de un sistema fiscal ocasiona al Estado situaciones contraproducentes como es la evasión fiscal, o peor aún, imponer cargas confiscatorias o ruinosas a los sectores más débiles de la sociedad que a la larga resultará más oneroso, porque convierte a contribuyentes en dependientes de los recursos del Estado.

En este trabajo, se evidencia como el Estado puede tener una mayor recaudación fiscal, un sistema fiscal más sano y mejores Finanzas Públicas si respeta los principios de proporcionalidad y equidad los cuales debieran estar en pleno funcionamiento ya que son establecidos como obligatorios por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Para lo anterior, realizaremos un recorrido por la historia de los impuestos y así observar la evolución de los mismos e identificar los aciertos y errores que se han cometido a lo largo de la historia. Estudiaremos desde la Época Romana, diversas culturas, pasando por la Edad Media, para hacer una descripción y resumen del desarrollo que han tenido, rescatando las valiosas aportaciones que nos puedan hacer. Se analizará en México su aparición y desarrollo, cómo se han plasmado en las diferentes Constituciones y su evolución hasta la actualidad.

De igual forma, estudiaremos los elementos que integran un tributo, los principios que deben regirlos, explicando cada uno de ellos y la importancia de la aplicación de los mismos. Con la finalidad de tener un panorama más amplio analizaremos diferentes doctrinistas, su concepción sobre los impuestos, y su opinión respecto de los principios que deben regir a los mismos.

Analizaremos detalladamente el conjunto de elementos que integran a las Finanzas Públicas, en donde esta incluida la potestad del Estado de cobrar impuestos, así como los diferentes instrumentos en los que éste se apoya para la consecución de sus fines: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Presupuesto de Egresos y Ley de Ingresos, los principios consagrados dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Estudiaremos el artículo 31 primer párrafo y fracción IV constitucional debido a su gran trascendencia en el sistema fiscal, pues es el origen del mismo. Para terminar con un análisis del sistema fiscal mexicano, señalando sus deficiencias y la trascendencia que tienen los principios de proporcionalidad y equidad en él, haciendo énfasis en las injusticias de hecho que se ocasionan por la falta de perfección en el sistema.

La metodología para realizar el siguiente trabajo fue adquirir diversa información, organizarla cronológicamente, por regiones, materias y diferentes áreas de estudio, en base a lo anterior se formuló una hipótesis, para la cual utilizamos el método deductivo ya que partimos de datos aceptados como válidos para llegar a una conclusión particular, también se uso un método analítico, con el cual estudiamos a los tributos, desglosando sus elementos y diversos principios que deben de revestirlos.

Así, en la presente investigación se pretende evidenciar que existe ineficacia e inaplicabilidad de los principios de proporcionalidad y equidad en el sistema jurídico mexicano, lo cual hace que el sistema fiscal sea ineficiente e injusto. Se propondrán y señalarán errores actuales en la legislación así como los cambios necesarios en el sistema fiscal mexicano, para que éste obtenga un funcionamiento eficiente, justo y natural, que sea socialmente aceptado y pueda cumplir con su finalidad: lograr el bien común. Conceptos que parecieran ser simples pero son de una gran trascendencia.

CAPÍTULO I

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LOS IMPUESTOS

A lo largo de la historia se ha podido apreciar como se han ligado los tributos a la existencia de una entidad superior, situación que permite, para que en caso de que alguien no cumpliera, éste sería castigado inclusive por los mismos dioses, razón que obligaba a las personas a pagar por temor.

Esta relación existente entre la religión y los tributos fue aprovechada a tal grado que en tiempos remotos la gente consideraba prácticamente imposible la defraudación fiscal, ya que si alguien incumplía con su deber de pagar tributos, pesarían sobre él calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte¹.

Podemos observar que los tributos son tan antiguos como las mismas civilizaciones. La cultura egipcia es el claro ejemplo de cómo desde aquellas épocas ya existían los tributos para el faraón. “En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar “el trabajo personal”; tal es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops, que según la historia data de 2,500 años antes de Cristo, y para la cual se requirieron más de 200,000 brazos humanos para transportar los pesados bloques ya que algunos llegan a rebasar las 300 toneladas”².

El pueblo egipcio una civilización muy avanzada para su época, nos dejó un legado vigente inclusive hasta nuestros días; esta civilización ya contaba con un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales, situación que la arqueología y la historia nos ha dado a conocer a través de los trabajos realizados en las muy conocidas construcciones egipcias. Los egipcios desde aquella época ingeniaron un control fiscal, en el que se otorgaban recibos al cobrar los tributos, los cuales consistían en piezas de cerámica que hacían las veces de comprobante de pago de los tributos.

¹SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, México, PAC, 1997, p. 5.

² *Ibidem*, p. 7.

En tiempos remotos la guerra también fue utilizada como medio para que los pueblos más poderosos dominaran a los más débiles, aquellos que resultaban victoriosos procuraban realizar construcciones o monumentos en donde se contaba la historia o mencionaban los tributos que los perdedores debían de pagar a los vencedores. "Se conoce que los pagadores de los impuestos o tributos al pagar en algunas culturas debían incluso arrodillarse y pedir gracia."³

1. ROMA Y LOS IMPUESTOS

Una gran parte de la cultura jurídica moderna es de origen romano, sea por sus raíces históricas, en el occidente, sea también por la occidentalización que experimentan algunos derechos en el oriente.

La aportación de la cultura jurídica Romana al mundo no ha sido solo en materia de derecho privado, la experiencia que ese pueblo entregó a la posteridad, es también importante tratándose de la técnica jurídica, que interesa por igual a cualquier sector del derecho. Por esta razón, disciplinas jurídicas aparentemente distantes a la ciencia del derecho que Roma nos transmitió, especialmente a través de Justiniano, como el derecho agrario, laboral o fiscal vigentes, tienen bases en ese Derecho Romano. Por lo anterior, es indudable que su influencia ha aportado notables elementos al Derecho Actual, pues sus efectos jurídicos tienen vigencia aun en nuestros días, y son los mismos que operaban en aquellas épocas.

"Dentro del campo tributario, el pueblo romano, como experiencia de las nuevas civilizaciones, nos deja las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del Imperio estableció el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales. Tito como emperador del Imperio Romano también decretó el cobro de impuestos por el uso de los urinarios públicos. Existía pues en el imperio romano desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de urinarios públicos."⁴

³ *Ibidem*, p. 8

⁴ *Idem*.

“Desde la época republicana el tesoro público del Estado, en cuanto caía bajo la órbita del derecho privado por cuanto realizaba actos jurídicos que se traducían en ingresos y gastos de las arcas públicas, recibían el nombre de erario (*aerarium*). Con el advenimiento del imperio, el término se circunscribió para designar al tesoro del senado, en tanto que surgió al lado de éste al fisco (*fiscus*), el patrimonio del emperador, finalmente, ya en épocas del bajo imperio, el fisco absorbe al erario, el tesoro imperial al estatal, y queda solamente el *fiscus* como un ente con personalidad propia que representa al patrimonio civil, y es un sujeto de derecho privado susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones.”⁵

“Si el Estado no es persona jurídica, otro tanto cabe decir del fisco. A comienzos del principado, el *fiscus* es el patrimonio destinado a la administración imperial y se distingue del *aerarium populi romani*, del propio y verdadero patrimonio del Estado. Después, en la monarquía absoluta, cuando el emperador se sobrepone a los órganos republicanos, se confunde con el *aerarium*, para convertirse en la caja central del Estado. En este momento, el fisco no es más que el patrimonio del Estado, tal como lo fuera el *aerarium* de la época republicana. Ciertas expresiones que encontramos en los textos de la jurisprudencia y en las constituciones imperiales, tales como las de *ius fisci*, *debitures fisci*, *statives fisci*, pueden inducir a una consideración del fisco como ente en sí, esto es, destacando del *populus*, y semejante a las actuales fundaciones. Sin embargo semejante lenguaje solo debe tener valor aproximado y de comodidad, y, por otra parte, no cabe desconocer la serie de importantes privilegios que colocan al fisco, así en el derecho material como en lo formal, por encima del terreno privado.”⁶

2. IMPUESTOS EN OTRAS CULTURAS

Se puede observar la evolución tributaria en diferentes culturas, como una de las más antiguas, la China se hace notar cuando varios de sus personajes históricos más notables de la filosofía oriental, como es el caso de Confucio, participa como inspector de la Hacienda del príncipe Dschau en el año de 531 a.C.; por su parte también Lao-Tse tiene injerencia en la cuestión tributaria cuando afirmaba “un pueblo no se puede dirigir bien, cuando es agobiado por las excesivas cargas”. En América al situarnos en la región de los incas donde tuvieron origen los que se conocen como los primeros asesores fiscales, los “QUIPO-CAMAYOS”, cuyo nombre proviene del “QUIPO”, que significa nudo; estos asesores orientaban a los contribuyentes y para

⁵ GHIRARDI, Juan Carlos, ALBA CRESPO, Juan José, *Manual de Derecho Romano*, Argentina, Ediciones Eudecor, 1999, p. 180.

⁶ IGLESIAS, Juan, *Derecho Romano*, Barcelona, Editorial Ariel, 1992, pp.162-163.

ello se auxiliaban por varas en las cuales pendían cuerdas con nudos de varios colores que representaban los tributos que se pagaban⁷.

3. LOS IMPUESTOS EN LA EDAD MEDIA

Tras la desintegración del imperio romano el continente europeo sufría diversos cambios los cuales dieron origen a una nueva forma de organización de la vida en general.

“Los señores de señores fueron víctimas no sólo de carácter local de la economía, sino también de la dispersión de los asentamientos en Europa desde el siglo VI hasta comienzos del XI, lo cual se acentuó por una población por lo común estacionaria o menguante a lo largo de ese periodo. Las ciudades romanas habían desaparecido virtualmente; sólo existía un pequeño número de ciudades importantes, y pocas de ellas tenían más unos cuantos miles de habitantes. Viajar era difícil; de 30 a 40 kilómetros diarios era la velocidad normal para un noble con su séquito trasladándose del feudo de un vasallo a otro. Tales visitas eran necesarias para el noble, no sólo para supervisar la administración de sus bienes, sino también para mantenerse a sí mismo y a su familia. El imperio, al igual que aquellos reinos (como el anglosajón) que estaban fuera de él, virtualmente no tenía una administración central, un sistema fiscal administrado desde un centro, una judicatura central ni representantes en las diversas localidades; emperadores y reyes solían llevar su gobierno consigo, en sus casas imperiales o reales, conforme “hacían el circuito” por sus dominios.”⁸

En la era de las cruzadas, a mediados de la Edad Media, predominaba la “Ley del más fuerte”, el señor feudal era aquel que sustentaba el poder, y su riqueza consistía en grandes cantidades de propiedades que tenía, sin embargo, requería de personas que trabajaran sus tierras para que estas fueran productivas además de gente que las protegiera de los posibles ataques vandálicos que se daban en aquellas épocas. El señor feudal, como titular del poder, era quien imponía sus condiciones a aquellos que eran sus siervos, que ante todo le debían respeto y agradecimiento, lo cual hizo que las prácticas anárquicas, arbitrarias e injustas aparecieran de nuevo, los siervos deberían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

⁷ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Op. Cit.*, pp. 6-7.

⁸ BERMAN, Harold, *La formación de la tradición jurídica de Occidente*, México, Fondo de Cultura Económica, 2001, p. 316.

La estructura política y económica predominante en la Edad Media fue el feudalismo. Este sistema se desarrolló como respuesta a la desintegración de la autoridad central y al caos social que surgió tras el fin del imperio romano. Una jerarquía de hombres poderosos, regidos por el nuevo sistema de vasallaje y la división territorial en feudos, sustituyó al antiguo sistema romano.

En los primeros siglos medievales, muchos de los antiguos tributos que se pagaban en Roma desaparecieron, dando lugar a una gran variedad de servicios obligatorios. Al no existir verdaderos Estados ni una hacienda pública propiamente dicha, los señores feudales cobraban a sus vasallos prestaciones personales en trabajo o arrendamientos.

"En el mismo periodo, sobre todo entre 1050 y 1150, varias formas de sujeción personal de los vasallos a los señores se transformaron en obligaciones de propiedad, y al mismo tiempo varias formas de dominación económica directa de los señores se convirtieron en impuestos, lo que dejó a los vasallos considerablemente mayor libertad personal y autonomía económica.

La sujeción personal de los vasallos en los siglos IX y X habría tomado la forma del derecho del señor de exigir que el vasallo prestara servicio militar; su derecho, en ciertos casos, de casar (o de no casar) a la hija del vasallo; su derecho a la ayuda personal del vasallo en caso de necesidad, y varios otros derechos. En los siglos XI y XII, el deber de prestar servicio militar se cambió, por lo general, por pagos en dinero (en Inglaterra y en Normandía, *scutage*), el derecho de matrimonio se cambió, por lo general, por un sólo impuesto al casarse la hija de un vasallo, y el derecho a la ayuda personal se cambió, por lo general, por varios impuestos ("ayudas")"⁹

A esta renta feudal, denominada capitación o censo, se añadían los impuestos extraordinarios indirectos que los poderosos recaudaban en los territorios bajo su jurisdicción, tanto por actividades comerciales (tránsito de mercancías, derechos de mercados y ferias) como por la circulación de personas y cosas (peajes, pontazgos, portazgos y barcajes). También la Iglesia imponía cargas sobre los frutos de la tierra (el diezmo, que obligaba a los campesinos a entregar una décima parte de sus cosechas), así como sobre el ganado y otros productos de la actividad económica. En la Baja Edad Media muchas ciudades germanas e italianas

⁹ *Ibidem*, p. 319.

introdujeron diversos impuestos directos sobre el capital o la fortuna, además de algunos indirectos que afectaban al comercio de la sal, las transmisiones y las aduanas.

“Antes, la dominación económica había adoptado en muchos lugares la forma de capacidad del señor de entrar en el feudo, de vigilar su administración y llevarse sus productos; la ausencia de todo derecho del vasallo para enajenar el feudo, y el poder del señor para recuperarlo a la muerte del vasallo. En los siglos XI y XII estos poderes del señor fueron sometidos a severas limitaciones legales. El concepto de *seisin* se desarrolló en el siglo XI para caracterizar los derechos de posesión de las personas que “ocupaban” tierras o bienes sin poseerlos; alguien que había sido *seised* no podía ser expulsado por la fuerza por nadie, ni sus bienes podían ser legalmente confiscados contra su voluntad ni siquiera por su señor. Asimismo, el desarrollo de la heredabilidad del feudo por los herederos del vasallo fue acompañado por el desarrollo de su enajenabilidad por el vasallo. Esa enajenación tomó, a veces, la forma de una subinfeudación, es decir, el enfeudamiento de un subvasallo. En caso de transferencia de un feudo a un heredero o de transferencia por subordinación u otra forma de enajenación, se pagaría un impuesto al señor.

Estos avances jurídicos tendientes a la rectificación de los derechos engendraron, obviamente, una creciente autonomía económica del vasallo. Cada vez más, sus obligaciones para con el señor se expresaban en forma de pagos, fuese en especie o en dinero, y no como antes en servicios personales. Cada vez más a menudo administraba el feudo sin la estricta supervisión personal de su señor.”¹⁰

El contrato feudal (*Fideli Regis*)

El feudalismo consistía en un acuerdo entre dos personas, uno el señor y otro el vasallo. El vasallo prometía obediencia y fidelidad a su señor y se comprometía a cumplir una serie de obligaciones en su nombre. Los deberes más importantes eran comúnmente: el servicio militar (normalmente limitado a 40 días al año), reclutamiento de soldados para el ejército de su señor y proveerlo de ingresos. Por su parte, el señor se comprometía a dar protección militar a su vasallo y a proporcionarle los medios de subsistencia. Con ese fin, el vasallo recibía el control de un feudo que consistía en una gran extensión de tierra, aunque también podía tratarse de funciones lucrativas y de responsabilidad, como recaudador de impuestos, acuñador de moneda o agente de aduanas. De ese modo, un señor con muchos vasallos disponía de fuentes seguras de ingresos además de un ejército. El contrato feudal era de por vida.

¹⁰ *Ibidem*, pp. 319-320.

“Los juramentos formaban parte de un rito solemne. El vasallo, descubierto y desarmado, se arrodillaba, unía las manos y las colocaba (señalando hacia arriba) entre las manos del señor, y se reconocía como “hombre” (*homme, homo*) del señor. En el siglo X ya era práctica difundida que luego los dos se besaran en la boca. Mediante este ritual de homenaje, el vasallo pasaba a ser “hombre de boca y manos” del señor. Pero al unirse la encomienda y la tenencia de la tierra se añadió a la ceremonia una segunda parte, un juramento religioso de fidelidad por parte del vasallo. Poniendo la mano sobre la Biblia o sobre reliquias, el vasallo juraba fe (*fides, fidelitas*) a su señor. A menudo, el señor efectuaba la investidura simbólica del vasallo, entregándole algún objeto, como una bandera, una cruz o una llave para simbolizar la infeudación, es decir, la concesión de un feudo. Cada vasallo juraba fidelidad en su momento.

La vinculación del vasallaje con los feudos por medio del juramento de fidelidad llegó a ser característica de la costumbre feudal franca, aunque hubiese grandes variaciones en esa costumbre, tanto en el tiempo como en el espacio. Los reyes francos llevaron esta costumbre “feudo-vasállica” (como la llaman los historiadores modernos) a todas partes de sus dominios, incluso a la Italia septentrional (descendiendo hasta Roma), España, Hungría y Polonia. Solo quedaron inmunes Escandinavia, Frisia y una parte de los Países Bajos que colinda con el mar del norte. En Inglaterra la costumbre feudal se desarrolló a lo largo de líneas diferentes pero paralelas: se conocía allí la institución del vasallaje y del feudo, pero en forma menos sistematizada y sin la misma vinculación entre ambas. Sin embargo, los normandos, que se habían asentado en la parte occidental del Imperio franco a comienzos del siglo X y habían absorbido la costumbre feudal franca, la llevaron consigo a Inglaterra en 1066 y a Sicilia y a la Italia meridional en los decenios de 1070 y de 1080. Los cruzados la llevaron a Palestina en 1099, hasta fundar allí el reino normando de Jerusalén, cuyos decretos crearon un sistema modelo de servidumbre, caballería, señorío y feudos.”¹¹

Según José de Jesús Sánchez Piña las obligaciones de los siervos eran:

“Obligaciones personales

Estas consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, al acompañarlo a la guerra, siendo esto, obligación totalmente libre para el criterio del señor feudal, pero finalmente se restringió a 40 días de servicios y el siervo solo tenía deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia, así como de alojar a los visitantes del señor feudal, fueron otras de las modalidades de este tipo de prestaciones que tenían que cumplir los siervos.

Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas “tasas de rescate”.

“Obligaciones económicas”

En este género de prestaciones aparecieron por ejemplo: pagar las “banalidades” por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos,

¹¹ J. BERMAN, Harold, *La formación de la tradición jurídica de Occidente*, México, Fondo de Cultura Económica, 2001, pp. 314-315.

cabezas de ganado, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, el diezmo, etc.¹²

Además en la edad media surgieron diferentes tipos de impuestos, entre otros, los más comunes eran los siguientes:

a) Impuesto de talla

Este impuesto recibe su nombre en virtud, de que, cuando era pagado, en un pedazo de madera se le hacía una marca o una talla. Diversas situaciones originaban el pago de este impuesto entre los cuales estaban:

- El casamiento de una de las hijas;
- Armar de caballero a un hijo;
- La adquisición de equipo para las cruzadas y
- La propiedad inmueble, la cual se estimaba de acuerdo con su fertilidad¹³.

b) Impuesto de mano muerta

Cuando uno de los siervos del señor feudal fallecía y este contaba con bienes, el señor feudal tenía el derecho de adjudicárselos. Los parientes colaterales del fallecido no tenían derechos de herencia, motivo por el cual si el señor feudal les permitía heredar, esto ocasionaría un impuesto conocido como impuesto de relieve. Este impuesto le otorga el derecho al señor feudal de adjudicarse los bienes de los extranjeros que fallecían dentro de sus propiedades o territorios¹⁴.

c) Diezmo

¹² SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Op. Cit.*, p. 9.

¹³ *Ibidem*, p. 8.

¹⁴ *Idem*.

Obligación cargo del siervo de pagar el diez por ciento de la totalidad de sus productos al señor feudal¹⁵.

d) Otros impuestos en diversas partes

"Otros tributos conocidos en esta época son:

Impuesto por la barba. En Rusia, en época de Pedro I, mejor conocido como Pedro el Grande, se decretó el impuesto a la barba.

Impuesto por títulos de nobleza. En España con Felipe III se gravó el uso de títulos de nobleza.

Impuesto de justicia. Cuando los siervos solicitaban justicia tenían que pagar por tal servicio.

Impuesto de peaje. Que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos.

Impuesto de pontazgo. Que se pagaba por pasar por los pocos puentes que existían entonces.

A manera de proyección puede decirse que el impuesto de peaje y el impuesto de las alcabalas en nuestros días son los impuestos de importación y exportación, así como también el impuesto de talla significó el primer momento del impuesto predial vigente en nuestros días."¹⁶

4. FINANZAS PÚBLICAS

Para alcanzar los objetivos del Estado se necesita realizar ciertos gastos y así obtener los medios (humanos y materiales) necesarios para lograr tales fines. Ahora bien, para solventar los gastos es necesario disponer de recursos. La secuencia ingresos-gastos está relacionada con el cumplimiento de los fines por parte del Estado (defensa, justicia, etc.) y esto se ve claramente reflejado en la economía. Las finanzas públicas se ocupan del proceso mencionado.

La palabra "finanzas" significa fin. En un principio se aplicó como fin de los negocios públicos; pero luego evolucionó el término finanzas lo cual implicaba otros elementos esenciales como los recursos o ingresos.

¹⁵ *Idem.*

¹⁶ *Idem.*

Las finanzas públicas, tiene como sinónimo habitual la expresión hacienda pública. Desde un punto estrictamente económico, las finanzas públicas se ocupan de las corrientes de recursos públicos, la corriente de gastos públicos y la incidencia que ambas producen en la economía. De esta manera el gobierno estima los recursos o ingresos públicos y prevé los gastos o egresos públicos que serán especificados en la ley de presupuesto anual.

Las finanzas públicas se ocupan de lo relacionado con la cobertura de los gastos públicos y asimismo de la composición y distribución de las cargas públicas impuestas a la comunidad para financiar los mismos. La hacienda pública opera sobre los principios de equidad en la distribución de las cargas, y la neutralidad, o sea no afectar las decisiones económicas de los particulares.

El fenómeno financiero se ha desarrollado en el tiempo desde diferentes puntos de vista, en ocasiones incluido en otras ciencias y en ocasiones relacionado con otras ciencias, sin embargo, en la actualidad sabemos que es una ciencia independiente.

"Durante el medioevo y en los primeros siglos de la Edad Moderna, el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con la que hacía frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio y de toda una gama de contribuciones de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano (regalías).

No existía, por tanto, un sistema de impuestos permanentes y sólo con ocasión de necesidades extraordinaria, el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero. Por el contrario, en la actual economía de los Estados, los ingresos patrimoniales representan, proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

Como ya señalamos, el derecho financiero ha evolucionado de suerte tal que la interrelación de las finanzas con la economía, así como el diferente enfoque de los problemas que preocupan a tales disciplinas, explican la oscilación que, a lo largo del devenir histórico, se han venido dando en los estudios sobre finanzas públicas.

Al destacar los meritos de la interpretación integral y funcional de las finanzas por parte de la escuela de *Pavía*, se ha señalado su entronque con las más puras tradiciones italianas que, arrancando de observaciones fragmentarias contenidas en la obra de los teólogos y de los políticos de la Edad Media, luego resultaron influidas por nuevas corrientes filosóficas y políticas originales en Francia y Gran Bretaña, y derivaron más tarde hacia el predominio de lo económico para retornar, finalmente, a la concepción unitaria.

Hasta el siglo XVII el aspecto político predomina en los estudios financieros (Maquiavelo, Bodin), aun bajo los cameralistas alemanes que, si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado. El siglo XVII marca una transformación a este respecto, bajo la influencia de los fisiócratas, primero, y de la escuela inglesa, después, quienes desarrollaron preferentemente estudios económicos, en los cuales comienzan a intercalarse las finanzas, provistas de una visión unilateral, separada de la política.

En el paso al siglo XIX se produce una decadencia transitoria de los estudios financieros, en razón de la influencia preponderante de Adam Smith, quien, en 1776, en su obra *La riqueza de las naciones*, dedica un estudio especial a la materia impositiva en el que formula sus cuatro celebres principios sobre los impuestos. Asimismo, con *Principios de Economía Política y Tributación*, en 1817 David Ricardo hizo prevalecer el aspecto económico con olvido del político, antes predominante. Luego se desarrollaron estudios propiamente financieros en Alemania, Austria, Estados Unidos y Francia.

A fines del siglo XIX y comienzos del XX aparecen estudios puramente jurídicos. Por su lado, Jeze y Allix, en Francia, orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, Laufenburger y Marchal reaccionan contra tal consideración y vuelven a la economía financiera. Por su parte, los autores estadounidenses e ingleses prosiguieron la tradición local que apunta hacia lo económico.

Es en este siglo cuando de forma perfectamente definida la ciencia de las finanzas públicas se separa de la economía política y constituye una rama autónoma al seguir el camino trazado por Justi.¹⁷

La concepción moderna de las finanzas públicas se basa en conceptos clásicos, ampliados y modificados. Implican, por un lado, una idea semejante en cuanto a que la actividad financiera se refiere a la obtención de medios financieros para cubrir los gastos públicos. No obstante, este enfoque se refiere a la utilización de los recursos y gastos públicos para lograr determinados efectos sobre la economía.

De lo anterior se desprende que se habla de una concepción de tipo intervencionista (el Estado debe corregir las fallas del mercado con su intervención), a diferencia de la clásica que sostiene el principio de la no intervención o neutralidad, ya que el Estado solo actuaría para cumplir funciones indispensables, como la seguridad; y debe evitar producir efectos distorsivos en la economía. De todos modos al haber ingreso y gasto público algún efecto habrá, pero lo importante, para los clásicos, sería no buscarlos como objetivo.

¹⁷ QUINTANA, Jesús, *Derecho Tributario Mexicano*, México, Trillas, 1990, pp. 23-25.

En fin, las finanzas públicas tienen como función contribuir al desarrollo económico de un país, el Estado debe velar que exista una distribución equitativa de las riquezas, incentivar a los inversionistas y a la producción, crear un clima de confianza política, establecer una estabilidad legal y disminuir la tasa de inflación, entre otras; ya que estas variables generan empleo e incentivan el crecimiento del aparato productivo.

Mayolo Sánchez Hernández dice que es "(...) aquella que se ocupa de la actividad que realiza el poder público, tendiente a la obtención, administración, y fomento y aplicación de los recursos públicos, para cuyo efecto deben considerarse los fenómenos económicos, políticos, jurídicos y sociológicos existentes que guarden relación con tal actividad".¹⁸

El desarrollo económico de un país depende del buen manejo y administración que de las finanzas realicen los representantes del Estado.

4.1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Para que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas requiere de medios (recursos). Según Delgadillo Gutiérrez para obtenerlo puede utilizar dos procedimientos:

Directo:

Se apropia directamente de bienes económicos o factores productivos. Ej. Servicio militar obligatorio.

Indirecto:

¹⁸ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario*. 2ª ed., Cárdenas Editores y distribuidora, México, 1988, p.7.

Es el más utilizado y consiste en la obtención de medidas financieras para financiar gastos y obtener medios reales (humanos y materiales) para desarrollar su actividad.

El conjunto de fenómenos financieros originados en el procedimiento indirecto para satisfacer necesidades públicas, constituye la actividad financiera del Estado que es el objeto de estudio de las finanzas públicas. La actividad financiera del Estado está constituida por aquel proceso de obtención de ingresos y realización de gastos cuyo objetivo es cumplir con los fines del mismo.

Se encuentra realizada por el Estado, que opera sobre la base de un poder especial llamado "fiscal" o "financiero" que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, los que realizará de conformidad al presupuesto legalmente aprobado esto de acuerdo con lo establecido en la legislación mexicana.

Hay que distinguir en las distintas etapas de la historia la evolución de la actividad tributaria, que pasa de ser una simple práctica común a toda una ciencia, es decir, de aplicar la "Ley del más Fuerte" se transforma en un sistema en el que todos aportan y a la vez todos se benefician de forma proporcional y equitativa.

"La actividad financiera del Estado, con autonomía respecto de la economía política, es de reciente creación; su historia independiente no se remonta más allá de la revolución francesa.

Sin embargo, esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes: como muestra, bastaría destacar que la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado del Estado – que se refieren a los patrimoniales- e ingresos de derecho público del mismo –concernientes a los tributos-, en su relación cuantitativa resulta muy diferente de lo que fuera en el pasado.

Como ya señalamos, el derecho financiero ha evolucionado de suerte tal que la interrelación de las finanzas con la economía, así como el diferente enfoque de los problemas que preocupan a tales disciplinas, explican la oscilación que a lo largo del devenir histórico, se han venido dando en los estudios sobre finanzas públicas.

Al destacar los meritos de la interpretación integral y funcional de las finanzas por parte de la escuela de Pavía, se han señalado su entronque con las más puras tradiciones italianas que, arrancando de observaciones fragmentarias contenida en la obra de los teólogos y de los políticos de la edad media, luego resultaron influidas por nuevas corrientes filosóficas y políticas originales en Francia y Gran Bretaña, y derivaron más

tarde hacia el predominio de lo económico para retornar, finalmente a la concepción unitaria.”¹⁹

El Estado para la consecución de sus fines requiere de recursos económicos, para así cumplir satisfactoriamente con su función. El principal fin del Estado es el “bien común” de sus integrantes, el cual sería imposible de lograr si no se contaran con los recursos necesarios para ello, en este caso, de recursos económicos. Todo esto implica un sistema que se encargue de obtener recursos, su manejo que se traduce en la realización de actividades tendientes al bien común. A esto se le conoce como Finanzas Públicas.

“La palabra *finanzas* se deriva de la voz latina *finer*, que significa “terminar, pagar”. Así el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no solo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de pagar. Es así que por finanzas debemos entender la materia relativa a los recursos económicos.”²⁰

Todo el aspecto económico del Estado es comprendido por las finanzas públicas, que consiste, en resumen, en la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la consecución de sus fines y realización de sus actividades.

Existen diversas formas en las que el Estado se puede financiar, es decir, allegarse de recursos, entre estas formas en que el Estado obtiene sus recursos encontramos que puede ser por:

- Explotación de sus propios bienes;
- Manejo de sus empresas;
- Ejercicio de su poder de imperio.

¹⁹ QUINTANA, Jesús. *Op. Cit.*, pp. 23-25.

²⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, LIMUSA Noriega Editores, 1983, p. 21.

A esto José de Jesús Sánchez Piña nos dice:

"La actividad financiera del Estado conoce, pues, tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes, etc.), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo los diversos tipos de tributos o, por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy variadas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado a costas."²¹

A su vez Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez opinan:

"Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el Estado requiere de recursos.

En la actual economía de los Estados tales medios provienen de una doble fuente: se obtienen de las rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio, o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad de imperio del Estado. (Es ahí donde se encuentra la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado – patrimoniales- e ingresos de derecho público (tributos)."²²

Estos medios son los principales sin embargo pueden ser complementados con otros medios, que a manera de créditos los cuales pueden ser internos y externos. El Estado en su área financiera es controlado y regulado por la Administración Pública, misma que cuenta con diversos órganos para ello, todo esto siempre atendiendo a lo establecido por la legislación existente que es la que los faculta para actuar.

"Por lo que se refiere al crédito público, es de señalarse que en las finanzas modernas es normal la utilización de los ingresos derivados de tal función estatal y de la emisión de moneda. En efecto, las finanzas tradicionales solo concebían al empréstito como un recurso extraordinario, al cual debía recurrirse en circunstancias excepcionales tales como la defensa nacional o la construcción de obras públicas de gran magnitud."²³

²¹ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Op. Cit.*, p. 11.

²² QUINTANA VALTIERRA, Jesús. ROJAS YÁÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas. México. 1997. p. 25.

²³ *Ibidem*, p. 38.

La concepción clásica de la actividad financiera, considera que el único objetivo de ésta, es la obtención de recursos para la realización de sus fines, situación que no es del todo acertada, ya que si bien esto es parte de la actividad financiera del Estado, es evidente que dicha actividad es algo más complejo y abarca más cuestiones que la simple obtención de recursos. Sin embargo en la actualidad la concepción que se tiene de las finanzas públicas ha superado ya a la concepción clásica, entendiéndose a la actividad financiera más allá de la simple obtención de recursos, entendiéndose que no es "...solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, si no también, y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la nación. Las medidas financieras constituyen así una forma de intervencionismo especial".²⁴ Antonio Jiménez González nos dice que la actividad financiera también está formada por "todo el cúmulo de conductas estatales encaminadas a ofrecer a la sociedad el paquete de bienes y servicios que satisfacen las necesidades sentidas por ésta y cuya satisfacción ha asumido el Estado como compromiso."²⁵

La actividad financiera se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, es decir, que el establecimiento de tal política no se encamina directamente a la satisfacción de una necesidad sino al cumplimiento de una función instrumental, de capital importancia, cuyo eficaz desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las demás actividades estatales.

En general vemos que las finanzas públicas no existen por sí solas, no todo el ámbito de la actividad estatal puede clasificarse como financiera, por lo cual existen otras materias en las que se apoya la actividad financiera, podemos mencionar tres principales, que son la economía, la política y con una gran relevancia el derecho en virtud, de que todo el funcionamiento del ente público está sujeto a un conjunto de normas que regulan su actuación.

²⁴ DUVERGER, Maurice. *Hacienda Pública*. Bosch; Barcelona, 1980, p. 32.

²⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. Thomson. México. 2004, p.9.

Numerosos son los tratadistas que han elaborado principios teóricos que deben contenerse en toda ley impositiva, siendo los más conocidos los que formuló Adam Smith en el libro V de su obra ***La Riqueza de las Naciones***, que aun cuando datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues de no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía

“En el paso al siglo XIX se produce una decadencia transitoria de los estudios financieros, en razón de la influencia preponderante de Adam Smith, quien, en 1776, en su obra ***La Riqueza de las Naciones***, dedica un estudio especial a la materia impositiva en el que formula sus cuatro celebres principios sobre los impuestos. Asimismo, con ***Principios de Economía Política y Tributación***, en 1817 David Ricardo hizo prevalecer el aspecto económico con olvido del político, antes predominante.

Luego se desarrollaron estudios propiamente financieros en Alemania con Rau, Von Stein, Schaffle, Schmoller y Wagner; en Austria con Sox, que tanta repercusión tuvo; en los Estados Unidos de América con Seligman, y en Francia con Leroy Beauliev.

En la actualidad, la evolución de la ciencia de las finanzas públicas ha llegado a tal grado que se requeriría un libro especialmente destinado a las citas bibliográficas para poder recoger los nombres de todos aquellos que se dedican a su estudio y han publicado alguna obra.

En esta rama, en México han destacado importantísimos investigadores y autores de los cuales, como ejemplo, bastaría con citar a Alberto J. Pani, Gabino Fraga, Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez, Emilio Guzmán Lozano, Luis J. Creel Luján, Raúl Ortiz Mena y otros más que han publicado valiosísimas monografías sobre diversos temas.

Creemos conveniente señalar que la ubicación que se le ha adjudicado a la ciencia de las finanzas públicas desde el transcurso de su maduración a la actualidad, es distinta: si bien en sus albores se le trato de colocar en el campo económico, en otro momento se ubicó en el orden político y sociológico y, por último, solo en el ámbito jurídico.

Actualmente, y en virtud del reconocimiento de la mayoría de los autores en lo tocante a la autonomía de dicho quehacer intelectual, podemos concluir, al igual que lo hace el tratadista italiano Mario Pugliese, que la ciencia de las finanzas públicas estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, ya que económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera; políticas (política estadual) son las finalidades y los procedimientos de esa actividad y jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.²⁶

Una vez expuesto lo anterior, es indudable que las finanzas públicas, es decir, la actividad financiera del Estado, constituye una rama totalmente independiente y relativamente nueva respecto de todas las demás ciencias con las cuales se interrelaciona como lo son el derecho, la política y la economía. Esta ciencia es tan

²⁶ *Idem.*

amplia que ha sido estudiada y desarrollada por un gran número de estudiosos los cuales como anteriormente se mencionó llegan a la misma conclusión de que es una rama por sí misma.

5. MÉXICO

5.1 ÉPOCA PREHISPÁNICA

Es importante el estudio de los antecedentes tributarios en el territorio que actualmente se conoce como México, y es necesario remontarnos a la época precolombina de los pueblos mesoamericanos, como los aztecas entre otros. Resulta sorprendente lo avanzado de estas culturas en materia tributaria, pese a que no habían recibido influencia de occidente. Pueblos con una gran riqueza cultural.

La grandeza de los pueblos del Anáhuac, cuya hegemonía se fincó en la triple alianza (México-Texcoco y Tacuba), hicieron operar un sencillo y claro sistema tributario. Fue a través de las cargas tributarias impuestas a los pueblos subyugados como se canalizó en su provecho el esfuerzo, la capacidad y el talento artístico de los pobladores de los diversos señoríos, así como la rica variedad de productos que de los confines del extenso territorio bajo su dominio, llevaban los *Calpixques* y *Tecuhtlis*, encargados de su recaudación.

En cuanto a los habitantes de Tenochtitlán, Tacuba y Texcoco, el tributo gravitaba según reglas del derecho consuetudinario, solamente sobre una parte de la población, al existir diversos grupos sociales y categorías de personas exentas de pago.

La exención era aplicable a los nobles, sacerdotes, guerreros, valientes, ancianos, viudas, huérfanos, menores, inválidos, escritores, músicos y pobres mendicantes, esto se desprende del servicio que prestaban y otros dado su situación económica y de salud tan precaria, eran improductivos.

Los antiguos pueblos pre-hispánicos hicieron de la guerra su ocupación primordial, tal es el caso de los aztecas. Ello se debía a las utilidades que les reportaban, tanto en el aspecto religioso como en el económico. En cuanto a lo primero, era el medio adecuado para tener contento a sus dioses al ofrendarles la vida de sus prisioneros; y en cuanto a lo económico, era el medio fundamental de abastecimiento con que contaba el Estado para su subsistencia.

La recia organización fiscal de los aztecas, sus severas sanciones en caso de evasión fiscal o resistencia al pago del gravamen tributario y la distribución de la carga fiscal, según los cánones preestablecidos, eran estrictamente rígidos. Hernán Cortes, señaló en sus cartas de relación, que en la ciudad de Tenochtitlán, existía un sistema preciso y efectivo para fijar y recaudar los tributos, en virtud de que cada habitante era inscrito en un padrón desde de la edad de seis o siete años y suprimidos a su muerte, para lo cual se llevaban pictogramas. Una administración organizada de forma correcta cuidaba con exactitud el cumplimiento de las funciones y responsabilidades de cada una de las personas.

Esta organización atendía a los señoríos conquistados, y a la actividad que asumían cuando se pretendía imponer el vasallaje (los pueblos rebeldes tributaban como esclavos "*Tequitin Tlacotl*", la falta de pago del tributo o el retardo en el mismo, ocasionaba fuertes represalias por parte de los Aztecas, las que llegaban hasta la destrucción de las poblaciones). Afirma el estudioso Romerovargas Yturbide²⁷ que por su naturaleza misma, ninguna rama del Derecho lleva tan profundamente impresos los caracteres particulares de un pueblo y la personalidad de un estado, como el Derecho Fiscal, y este pensamiento cobra su más definitiva expresión de verdad en el Derecho Tributario de la Confederación Nahuatlaca.

²⁷ ROMEROVARGAS YTURBIDE I., *Derecho Constitucional Mexicano*, Romerovargas y Blasco Editores. México, 1957, p. 82

Hernán Cortés se impresionó con los métodos adoptados para recabar las gabelas. En su segunda carta de relación, dice al emperador Carlos V:

" (...) en todas las entradas de la ciudad, y en las partes donde descargan las canoas, que es donde viene la mayor cantidad de los mantenimientos que entran en la ciudad, hay chozas hechas donde están personas por guardas y que reciben *Certum Quid* de cada caso que entra. Esto no sé si lo llevan al señor o si es propio para la ciudad, por lo que hasta ahora no lo he alcanzado; pero creo que para el señor, por que en otros mercados de otras partes y provincias se ha visto coger aquel derecho para el señor de ellas. Hay todos los días, muchas personas, trabajadores y maestros de todos oficios, esperando quien los alquile por sus jornales".²⁸

Al frente de la Hacienda Pública se encontraba el *Cihuacoatl* como ministro universal, le seguía el *Hueycalpique* o supremo recaudador, bajo cuyas órdenes estaban todos los *Calpixques*, diseminados en todos los *Calpullis* de Tenochtitlan y en todos los señoríos que formaban la Triple Alianza.

El *Petlalcalcatl*, señor de la casa de los tercios, era el encargado de almacenar los objetos y frutos naturales e industriales recolectados por los *Calpixques*. El mismo *Petlalcalcatl* anotaba los tributos almacenados, en el libro de papel denominado *Amatl*. Llamabase *Petlalcalli* el lugar donde almacenaban los tributos y *Calpixccalli* la sala donde se reunían los recaudadores o *Calpixques*. El *Calpixque* era dentro de la organización financiera y económica de la Triple alianza, el funcionario de más destacada importancia.²⁹

Eran estos funcionarios los encargados de hacer llegar mediante el cobro de los tributos, los medios necesarios para cubrir los elevados gastos públicos, que comprendían según Friedrich Katz, el sostenimiento del soberano, su familia y su corte, el financiamiento de las guerras, la celebración de las fiestas, las donaciones, los regalos y los sacrificios con fines religiosos, los regalos de cortesía a mensajeros y huéspedes, las construcciones públicas, los sueldos de funcionarios y empleados,

²⁸ CORTÉS Hernán, *Cartas de Relación de la Nueva España*. España, Porrúa Hermanos, S.A., p. 103

²⁹ DOUGNAC RODRÍGUEZ, Antonio. *Manual de historia del derecho indiano*. Mc. Graw Hill. México, 1998, p. 40.

el sostenimiento de artesanos, cantores y otros artistas, así como diversas prestaciones asistenciales³⁰.

El Códice Mendocino señalaba que a los soberanos Aztecas del antiguo Tenochtitlan, no solo se les debían entregar cigarros, bolas de caucho para el juego sagrado de la pelota, águilas, serpientes de las reales pajareras, sino anualmente, cierto número de mancebos, a los que, naturalmente por motivos religiosos, se les arrancaba solemnemente el corazón.

Era tal la organización de los aztecas, y la importancia que en su vida económica representaban los tributos, que para reconocer y ofrecerle un grado de jerarquía, dotaron al *Calpixque* de una formalidad única, reconocida en el reino, en virtud de que llevaba como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra.

La actividad de los *Calpixques* estaba perfectamente reglamentada, pues de su preciso cumplimiento dependía la vida misma de los estados confederados. Esto nos lo demuestra Fray Bernardino de Sahagún, al citar lo siguiente:

" Y si el señor sabía y tenía averiguado de alguno de los mayordomos, que había tomado y aplicado para sí alguna parte del tributo que era a su cargo, mandaba a prenderle y echarle en una jaula hecha de viguetas gruesas, y también mandaba y proveía el señor que todas las mujeres amancebadas con tal mayordomo, e hijos o hijas, o deudores, les echasen fuera de su casa, y les despojasen de la casa con toda la hacienda que antes tenía el mayordomo delincuente y así, la casa con toda la hacienda, se aplicaba al señor y luego mandaba cerrarla y condenable a muerte".

Así también Fernando de Alva Ixtlixochitl se refiere de manera precisa a la severidad de la sanción que se le aplicaba a quienes se excedían en el cobro del tributo; " Tenían pena de muerte los cobradores que cobraban más de lo que debían pagar los súbditos o vasallos"³¹.

³⁰ KATZ, Friedrich, *Revolución, Rebelión y Revolución; La lucha Rural en México del siglo XVI al siglo XX*, México, Ediciones Era, p. 72.

³¹ DE ALVA IXTLIXOCHITL, Fernando, *Obras Históricas*, México, Editorial Nacional, 1965, Tomo I, p- 156.

Se ha llegado a conocer que la tasa del tributo alcanzaba una tercera parte de los productos obtenidos por el sujeto, de ahí se desprende que el nombre del jefe de los grandes almacenes del Estado, *Petlacatl* (Señor de la casa de los tercios).

De acuerdo a lo anterior, podemos establecer que en la organización de los pueblos del Anáhuac, destacaban por su importancia los principios de legalidad rudimentaria y de equidad y proporcionalidad³².

5.2 ÉPOCA VIRREINAL.

Una vez impuesto el régimen virreinal en nuestro país, los sistemas anteriormente establecidos para recaudar impuestos, es decir, los sistemas tributarios prehispánicos, quedaron totalmente suprimidos, esto debido a la llegada de los españoles, lo cual como consecuencia trajo que los tributos ahora fueran pagados en beneficio de la Corona y de los conquistadores. "Todo quien fuese rey de Castilla y León lo sería también de las Indias y los habitantes de éstas, cualquiera que fuese su origen, raza o situación social, eran súbditos del rey y debían ser protegidos por éste."³³

Hernán Cortés, valiéndose de sus habilidades de guerrero y de político, logró reunir a los caciques y señores de Coyoacan con la finalidad de establecer la obligación del pago de tributos en favor del Rey de España, sustituyendo en este orden, como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria a los reyes de México, Texcoco y Tacuba. Esto naturalmente provocó un rompimiento en la unidad que existía, y debido a la falta de control sobre el nuevo territorio y a medida que se integraban los virreinos a través de las ordenanzas reales, existía una deficiente recaudación.

³² ARENAS WAGNER, Javier, *Impuestos su Constitucionalidad*, México, Editorial Porrúa, 2005, p.12.

³³ DOUGNAC RODRÍGUEZ, Antonio. *Op. Cit.*, p. 45.

“Hay que dejar constancia desde un comienzo, de que el sistema político indiano difiere mucho del que hoy conocemos. Estamos acostumbrados a una separación más o menos tajante de los poderes: ciertas facultades corresponden al ejecutivo, otras al legislativo y otras al judicial. Ello se produjo fundamentalmente por la influencia que ejerció Montesquieu en Europa y en las emergentes naciones hispanoamericanas. Durante el periodo indiano, en cambio- salvo algunas partes de América en que alcanzó a regir por algún tiempo la Constitución de Cádiz de 1812- no había tal separación de poderes.

La justicia legal implicaba las obligaciones del súbdito para con la Corona: lo que este debía de dar en pro del bien común. A este tipo de justicia corresponde la que ponían en ejercicio los oficiales reales para el cobro de tributos.

Las funciones de la Real Hacienda se refieren a recepción de impuestos, conservación de fondos reales y su adecuada inversión. Alrededor de ellos se teje una importante estructura administrativa, uno de cuyos principales rubros era la rendición de cuentas.

La Casa de Contratación de Sevilla desempeñó en sus primeros momentos un importante rol en la recepción de cuentas de los oficiales de la Real Hacienda de Indias. En 1510 se dispuso que todas las cuentas debían ser enviadas a Sevilla donde se asentarían en un libro especial para su revisión por los oficiales. Estas funciones quedaron mediatizadas al crearse el Consejo de Indias.

Era el Consejo de Indias Real, Universal y Supremo. Real por cuanto asesoraba al monarca y actuaba con éste. Universal, porque conocía todo tipo de materias, tanto temporales como espirituales y, además, le estaban sujetos todos los estados y reinos de indias. Supremo, porque encima suyo no había otro. El fiscal debía velar por los intereses de la Corona, tanto jurisdiccionales como hacendísticos.

El tema hacendístico está entregado a sendos empleados como el tesorero y los contadores de cuentas. Al tesorero general le correspondía “cobrar y recaudar todas y cualesquier condenaciones que en el Consejo se hicieren y aplicaren para nuestra cámara y estrados del Consejo y para el gasto y pasaje de los religiosos y ministros de doctrinas y otras obras pías” (Rec. Ind. 2,7,2). A los contadores se refiere el título 10º del libro 2º de la Rec. Ind. Existían desde 1567 y les correspondía revisar las cuentas del propio Consejo, las de la Casa de Contratación y las de los oficiales reales enviadas desde las Indias. Intervenían también en el envío de contadores a las Indias para la revisión de cuentas y llevaban razón de los gastos extraordinarios que el rey permitía hacer en América.”³⁴

Existieron en este periodo diversos organismos, tanto en España como en las Indias, unos con mayor importancia que otros, y algunos con mayor permanencia, dentro de los más importantes y relevantes para la cuestión hacendaria tenemos a los siguientes:

JUNTA DE HACIENDA

“El Consejo de Indias había recibido amplias atribuciones por parte del monarca en asuntos de hacienda, lo que es bastante particular, pues ningún otro consejo de los que existían en España tenía tales características. Las funciones del de Indias eran: a) velar por el desarrollo y fomento de la Real Hacienda y b) asegurar la corrección en las actuaciones de los oficiales reales. Lo último se logra mediante visitas a los distritos fiscales y también por medio de la revisión de las cuentas respectivas, lo que hace el contador del consejo. Los días miércoles debían de preocuparse particularmente de esas materias y los viernes debían de conocer de los pleitos fiscales.

³⁴*Ibidem*, pp. 43-118.

REAL AUDIENCIA EN LAS INDIAS

Se disponía para las audiencias que todos los jueves, y si fuese fiesta, el día anterior, se hiciera junta de hacienda, que se integraba con el presidente, el oidor decano, el fiscal y otros oficiales reales y uno de los escribanos (Rec. Ind. 2, 15, 159). Eran estas juntas de dos clases: ordinarias, en que se analizaba la marcha normal del fisco (salarios, ventas a crédito, estado de las finanzas, etcétera), y extraordinarias, para tratar asuntos graves como un gasto inesperado. Eventualmente podían asistir otras altas autoridades como el obispo, regidores, alcaldes, etcétera. Había que mandar copia de los acuerdos al consejo de indias, lo que competía hacer al fiscal. (Rec. Ind. 2, 18, 20).³⁵

Existía un evidente abuso, la desproporcionalidad y la falta de equidad en los tributos por parte de aquellos que ostentan el poder, durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de 84 gravámenes. “En esta etapa de la vida nacional, época de la Conquista, la Primera Real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos”³⁶.

Esta época tuvo un periodo de duración de aproximadamente 300 años, durante los mismos el sistema tributario no fue nada eficiente, propiciando un desorden y el caos en el sistema tributario, lo cual ocasionaba solamente pobreza en la Nueva España y dificultaron el desarrollo de la misma, esto debido a que el principio de legalidad en esta época era observado tan sólo parcialmente, es decir, existía falta de certeza jurídica, además de que siempre existía una tendencia notoria para favorecer a la Corona.

“De los pleitos de Real Hacienda estaban particularmente encargados: “los virreyes, presidentes y audiencias tengan muy particular y continuo cuidado que los pleitos fiscales y donde interviene hacienda nuestra se sentencien, fenezcan y acaben sin permitir ni dar lugar a dilaciones procurando que en todo lo que fuere justo y lícito se beneficie y acreciente a nuestro real patrimonio” (Rec. Ind. 2, 15, 77.)”

³⁵ *Ibidem*, pp. 110-118.

³⁶ ARENAS WAGNER, Javier. *Op. Cit.*, p.16.

Es de destacar, los abusos que eran cometidos por los conquistadores hacia los indígenas, ya que estos exigían a aquellos en periodos de 80 días el pago de sus contribuciones, lo cual producía en los indígenas un gran temor ya que al verse imposibilitados a pagar, tenían que vender sus tierras a precios muy bajos, así como vender a sus hijos en calidad de esclavos. Los indígenas daban cuanto tenían a su alcance para evitar estas situaciones y aun haciendo esto en ocasiones terminaban siendo encarcelados y perdiendo su vida a causa de ello. Esto sólo refleja el gran abuso que se daba en virtud de los impuestos excesivos y el trato inhumano que daban los conquistadores a los indígenas que en ocasiones inclusive los torturaban en su afán de conseguir más riquezas.

Los ingresos del erario se clasificaban en tres grupos.

El primer grupo, estaba constituido por los ingresos comunes de la real hacienda, que comprendían entre otros:

De alcabala.

Este impuesto se generaba por la venta o permuta de mercancías

De almofarifazgo.

Este puerto era cobrado en los puertos, tanto en los de España como en los de las colonias y se generaba cada que un barco entraba y salía del mismo.

Derecho de quinto.

Gravamen que se le impuso a la extracción y tratamiento de los metales, surgiendo así el llamado Quinto Real. En un principio se dio a este la connotación de "Quinta Parte" de los metales preciosos que adquiriesen los conquistadores, y posteriormente los encomendadores, entregados a la Corona, y al paso del tiempo

surge la llamada "Amonedación", denominada también "Derecho de Valija", consistente en la obligación a cargo de los particulares de llevar la plata ante los oficiales reales para que fuera "Quintada", es decir; separar de dicho metal la quinta parte (Quinto Real) para que posteriormente, el remanente pudiera ser labrado fabricándose así vajillas. En el mencionado procedimiento de recaudación fiscal, puso el Reino especial cuidado y estrecha vigilancia, sancionándose a incumplidos, con una peña que significaba entregar totalmente su plata a la Real Hacienda.³⁷

Impuestos de lanzas

Cuando alguna persona obtenía un título de nobleza debía pagar este impuesto.

De media anata.

Ciertos funcionarios públicos como el Virrey, Oidor y Gobernador, debían pagar un impuesto que consistía en media anualidad de su sueldo.

Derecho de caldos.

La fabricación de vinos y licores estaba gravada con este impuesto llamado de caldos.

Juegos de gallos.

Causado por las apuestas realizadas en este tipo de juegos.

Oficios vendibles y renunciables.

³⁷ KATZ, Friedrich. *Situación Social y Económica de los Aztecas durante los siglos XV y XVI*. UNAM, México, 1966, pp. 22-29.

Causado cuando se efectuaba la venta de un oficio y se renunciaba a él para ser entregado por medio de la venta a otra persona.

Papel sellado.

Impuesto que se asignaba por medio de un sello; sello que era impreso en la correspondencia o en cualquier documento de tipo oficial, se puede decir que era el equivalente al correo en nuestros tiempos, este sello tenía la misma función de un timbre o sello postal.

Tributos

Otra fuente de ingresos para la real Hacienda la constituyeron los tributos que pagaban los indios, de que quedaban exentos los caciques, los enfermos y las mujeres.

Almirantazgo

Pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos; dicho impuesto era a favor del almirante de Castilla.

Pesca y buceo

Por concepto de la extracción de perlas.

En fin, treinta y cinco clases distintas de impuestos, derechos y aprovechamientos.

El segundo grupo, era los que tenían un destino especial tales como: Penas de Cámara, Bulas de la Santa Cruzada, Diezmos Eclesiásticos, Vacantes Menores y Mayores y Mesadas Eclesiásticas.

Por último, el tercer género o grupo, cuyo ramo se consideraba ajeno a la Real Hacienda, los cuales eran entre otros, Fondo Piadoso de Californias, Hospital Real

de Indios, Desagüe de Huehuetoca, Peaje, Impuestos del Pulque para el Crimen y Acordada, y Banco Nacional.

Esta heterogénea y diversificada tributación, tiene un relativo perfeccionamiento con la introducción de la Constitución Gaditana de 1812. Este ordenamiento jurídico, trató de sistematizar la tributación introduciendo en las normas, el principio de proporcionalidad de los impuestos, estableciendo en uno de sus artículos, que todo español estaba obligado a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado. Así mismo, surge con claridad el principio de legalidad de los impuestos, determinando que deberían de ser las Cortes, órgano legislativo, quienes deberían decretarlos, despojando al Rey de esta facultad.³⁸

5.3 MÉXICO INDEPENDIENTE.

Pasaron más de 300 años de la primera llegada de Hernán Cortes a suelo mexicano, con su llegada también vino a traer la opresión y el vasallaje, durante los cuales, del choque y fusión de dos culturas muy diferentes, nace no tan solo una nueva raza, sino también una nueva estructura económica, política y social.

Diversos factores influenciaron al pueblo mexicano necesitado de libertad, como fue la independencia de las Colonias Inglesas de América, y la convulsión que causó la Revolución Francesa. Don Miguel Hidalgo y Costilla, en la noche del 15 de septiembre de 1810, es quien inicia este proceso de liberación del pueblo mexicano, mismo que concluye con el acta de Independencia del 28 de Septiembre de 1821.

Once años transcurrieron en ese lapso, dentro del cual se combinaban tanto los gobiernos insurgentes como los del virreinato.

³⁸ KHOLER, José. *El Derecho De Los Aztecas*. México, Revista Jurídica De La Escuela Libre De Derecho. Editorial. Latinoamericana. 1924, p. 35.

5.3.1 CONSTITUCIÓN DE CÁDIZ

La Constitución Política de la Monarquía Española, o de Cádiz, que rigió en España y sus colonias, tuvo vigencia en lo que era Nueva España durante dos breves periodos: a partir de septiembre de 1812 por un año, y de mayo de 1820 a febrero de 1822. En su elaboración participaron 15 diputados novohispanos, entre ellos José Miguel Ramos Arizpe y José Miguel Guridi y Alcocer, quienes después serían constituyentes en 1824, en el ya México independiente. Este ordenamiento establecía que la soberanía reside esencialmente en la nación y que a ella pertenece el derecho de establecer sus leyes, así como la igualdad de todos los habitantes del imperio.

Se establece que “la nación española es la unión de todos los españoles de ambos hemisferios; que la nación española es libre e independiente y no puede ser patrimonio de ninguna familia, ni persona aparte”. Como forma de gobierno se establece la monarquía moderada hereditaria “La potestad de crear las leyes quedaba en las cortes del rey; la potestad de hacerla ejecutar residía en la persona del rey”, el cual no estaba sujeto a responsabilidad. Los ayudantes del rey eran siete secretarios de despacho, para el gobierno interior de los pueblos se establecieron los ayuntamientos.

Tiene gran importancia esta Constitución por que rige en dos periodos distintos las vidas de los gobernados de nuestra nación y por que sirvió como antecedente y como elemento decisivo que influiría vigorosamente en la subsistencia, estructura y forma de buena parte de ulteriores códigos políticos mexicanos.

El contenido de esta Constitución se ocupa de manera principal de las Cortes (es decir el poder legislativo); del nombramiento de sus integrantes, de sus facultades de este cuerpo colegiado y de un procedimiento para formar leyes; de la intocabilidad del rey. De su autoridad, de la sucesión de la Corona, de la

remuneración que percibiría la familia real por los servicios al Estado español, regulando lo que concierne a los Secretarios de Estado, los despachos de éstos en funciones y sus facultades, así como su responsabilidad como servidores del Estado español y por último sobre el consejo real, o consejo de Estad. En este título establece las normas fundamentales para la administración de justicia y de los tribunales encargados de impartirla. Explica en este apartado como debe ser el gobierno de las provincias y de los pueblos.

Esta Constitución de 1812, sancionaba diversos derechos en favor de los gobernados del Estado español, que estaba formado por la España y por la nueva España, hoy México, independiente.

La Constitución en su capítulo VII nos habla lo referente a las contribuciones que el pueblo español debía pagar.

"TÍTULO VII

DE LAS CONTRIBUCIONES

CAPÍTULO ÚNICO

Art. 338. Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, basta que se publique su derogación o la imposición de otras.

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

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

Art. 341. Para que las Cortes puedan fijar los gastos en todos los ramos del servicio público, y las contribuciones que deban cubrirlos, el secretario del Despacho de Hacienda las presentará, luego que estén reunidas, el presupuesto general de los que se estimen precisos, recogiendo de cada uno de los demás secretarios del Despacho el respectivo a su ramo.

Art. 342. El mismo secretario del Despacho de Hacienda presentará con el presupuesto de gastos el plan de las contribuciones que deban imponerse para llenarlos.

Art. 343. Si al Rey pareciere gravosa o perjudicial alguna contribución, lo manifestará a las Cortes por el secretario del Despacho de Hacienda, presentando al mismo tiempo la que crea más conveniente sustituir.

Art. 344. Fijada la cuota de la contribución directa, las Cortes aprobarán el repartimiento de ella entre las provincias, a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza, para lo que el secretario del Despacho de Hacienda presentará también los presupuestos necesarios.

Art. 345. Habrá una tesorería general para toda la Nación, a la que tocará disponer de todos los productos de cualquiera renta destinada al servicio del Estado.

Art. 346. Habrá en cada provincia una tesorería, en la que entrarán todos los caudales que en ella se recauden para el erario público. Estas tesorerías estarán en correspondencia con la general, a cuya disposición tendrán todos sus fondos.

Art. 347. Ningún pago se admitirá en cuenta al tesorero general, si no se hiciere en virtud de decreto del Rey, refrendado por el secretario del Despacho de Hacienda, en el que se expresen el gasto a que se destina su importe, y el decreto de las Cortes con que éste se autoriza.

Art. 348. Para que la tesorería general lleve su cuenta con la pureza que corresponde, el cargo y la data deberán ser intervenidos respectivamente por las contadurías de valores y de distribución de la renta pública.

Art. 349. Una instrucción particular arreglará estas oficinas de manera que sirvan para los fines de su instituto.

Art. 350. Para el examen de todas las cuentas de caudales públicos habrá una contaduría mayor de cuentas, que se organizará por una ley especial.

Art. 351. La cuenta de la tesorería general, que comprenderá el rendimiento anual de todas las contribuciones y rentas, y su inversión, luego que reciba la aprobación final de las Cortes, se imprimirá, publicará y circulará a las diputaciones de provincia y a los ayuntamientos

Art. 352. Del mismo modo se imprimirán, publicarán y circularán las cuentas que rindan los secretarios del Despacho de los gastos hechos en sus respectivos ramos.

Art. 353. El manejo de la hacienda pública estará siempre independiente de toda otra autoridad que aquella a la que está encomendado.

Art. 354. No habrá aduanas sino en los puertos de mar y en las fronteras; bien que esta disposición no tendrá efecto hasta que las Cortes lo determinen.

Art. 355. La deuda pública reconocida será una de las primeras atenciones de las Cortes, y éstas pondrán el mayor cuidado en que se vaya verificando su progresiva extinción, y siempre el pago de los réditos en la parte que los devengue, arreglando todo lo concerniente a la dirección de este importante ramo, tanto respecto a los arbitrios que se establecieren, los cuales se manejarán con absoluta separación de la tesorería general, como respecto a las oficinas de cuenta y razón."³⁹

³⁹ TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes Fundamentales de México 1808-1999*. Editorial Porrúa, México, 1999, pp. 100-101.

Como se puede observar en los artículos anteriores, desde esta Constitución ya se manejan conceptos, mismos que son contenidos en constituciones más actuales, se establece un órgano encargado de realizar los tributos, siendo éste la Corte, se busca una igualdad real manifestando que los tributos deben de ser proporcionales, la recaudación solo se hacía en función de las necesidades del gobierno por lo que sólo se recaudaría lo indispensable, se establece un procedimiento específico para el establecimiento de nuevas contribuciones, se propone un sistema de recaudación y custodia de los impuestos, además se puede observar la búsqueda de una proporcionalidad y equidad, existe un presupuesto de gastos que dará lugar a un plan de contribuciones a manera de un presupuesto de egresos y una ley de ingresos, a demás se busca el evitar los impuestos gravosos o perjudiciales, así mismo se ve consagrado el principio de reserva de ley y se maneja las cuestiones fiscales por anualidades.

5.3.2 CONSTITUCIÓN DE APATZINGÁN

DECRETO CONSTITUCIONAL PARA LA LIBERTAD DE LA AMÉRICA MEXICANA

El 22 de octubre de 1814, el Congreso, reunido en la ciudad de Apatzingán a causa de la persecución de las tropas de Calleja, promulgó la primera Constitución de México. Un documento con importantes principios políticos que reflejaban la necesidad de lograr una organización propia y autónoma; fue el concebido por Morelos en 1813, los "Sentimientos de la Nación", donde exponía, entre otros puntos, que "América es libre e independiente de España y de cualquier otra nación, gobierno o monarquía", y que la soberanía dimana esencialmente del pueblo.

Morelos conjuntó esfuerzos de diversos grupos que desde 1810 habían emprendido la guerra por la independencia y , así, en un Congreso Constituyente itinerante, se expidió en octubre de 1814 el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, mejor conocido como Constitución de Apatzingán.

El instrumento liberador de la opresión fiscal a que eran sometidos los nacionales fue la Constitución de Apatzingan, por parte del gobierno español, caracterizado por la profusión de diferentes tipos de impuestos, gabelas, alcabalas, tributos, diezmos y otros. “Es digno de reconocer que se le atribuye a dicha Carta Magna, el que la Hacienda Pública estuviera constituida por una intendencia general, que se integraba por un fiscal, un asesor letrado, un secretario, dos ministros y el jefe principal, quien recibía el nombre de Intendente General. Se establecieron intendencias de provincias subordinadas a la Intendencia General.”⁴⁰

Dentro de las disposiciones contenidas en la Constitución de Apatzingan las relativas a la cuestión tributaria fueron pocas y tan solo podemos encontrar los siguientes artículos:

“Artículo 113.- Arreglar los gastos del gobierno. Establecer contribuciones e impuestos, y el modo de recaudarlos: como también el método conveniente para la administración, conservación y enajenación de los bienes propios del Estado: y en los casos de necesidad tomar caudales a préstamo sobre los fondos y crédito de la nación.

Artículo 114.- Examinar y aprobar las cuentas de recaudación e inversión de la hacienda pública.

Artículo 115.- Declarar si ha de haber aduanas y en qué lugares.”

Como se puede observar la regulación era insuficiente, y no se habla en ningún momento de los elementos y características que debían revestir a los tributos, simplemente se plasma la preocupación de que el gobierno cuente con los recursos necesarios para cumplir con sus fines, dando esto lugar a la posibilidad de que existan tributos que no sean equitativos y proporcionales. No se establece una estructura definida del sistema fiscal que debería operar en esos tiempos.

La Constitución de Apatzingan es la que establece los primeros lineamientos de materia fiscal. Se empieza a considerar a los tributos como un presupuesto indispensable para la subsistencia del Estado y no como una carga abusiva por parte

⁴⁰ ARENAS WAGNER, Javier. *Op. Cit.*, p. 15.

del mismo, se dejan de considerar como extorsiones a la sociedad las contribuciones públicas y se comienzan a ver como una donación por parte de la ciudadanía para garantizar seguridad y defensa, especificando en su artículo 41 la obligación ciudadana de contribuir a los gastos públicos. En aquella época los individuos pagaban el 5% de sus ganancias o remuneraciones.

“Capítulo VI. De las obligaciones de los ciudadanos

Artículo 41.- Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos; un sacrificio voluntario de los bienes, y de la vida, cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

Por primera vez en mucho tiempo se empieza a observar el principio de legalidad mismo que está contenido en este documento constitucional, en su artículo 113, mismo que establecía que los impuestos deberían de fijarse por la ley, teniendo para ello el Supremo Congreso. Este principio de legalidad tributaria, es conservado y su vuelve a observar en la Constitución de 1824, posteriormente sigue apareciendo en las legislaciones como es el caso de las Siete Leyes de 1836 en las bases orgánicas de 1843 y en las Constituciones de 1857 y 1917.

5.3.3 CONSTITUCIÓN FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 1824

ACTA CONSTITUTIVA DE LA FEDERACIÓN

Como preámbulo, el 13 de enero de 1824 se había publicado el Acta Constitutiva en la que se señalan los lineamientos generales. La Constitución de 1824 fue redactada por diputados de origen criollo y jurada el 4 de octubre de 1824.

Fue el resultado de una lucha entre centralistas y federalistas. Esta primera Constitución tiene ideas del sistema norteamericano y de la Constitución de Cádiz recoge la forma en la cual se apegaron los constituyentes al pensamiento de

Montesquieu, relativo a la división de poderes. Se establece entre otras cosas la independencia de México, la religión católica. Se dividen para su ejercicio en el Supremo Poder de la Federación en Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El Poder Legislativo se deposita en un Congreso General compuesto de dos cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

El Poder Ejecutivo se deposita en un sólo ciudadano que es denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, había un Vicepresidente, ambos durarían en su cargo cuatro años. El Poder Judicial residía en los Tribunales de Circuito y en los Juzgados de Distrito; los gobiernos interiores de los estados se dividían en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, pero no se podían oponer a lo establecido en la Constitución.

Establece un sistema federal en cuestiones hacendarias, las facultades hacendarias estaban repartidas entre la Cámara de diputados, la Cámara de Senadores o a el Congreso de la Unión. El origen de las leyes que contuvieran impuestos o contribuciones solo podía provenir exclusivamente de la Cámara de Diputados. Dentro de la escasa legislación en esta Constitución podemos encontrar los siguientes artículos:

"Artículo 50. Las facultades exclusivas del Congreso General son las siguientes:

8. Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, y tomar anualmente cuentas al gobierno.

Artículo 51. La formación de las leyes y decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, a excepción de las que versaren sobre contribuciones o impuestos, las cuales no pueden tener su origen sino en la Cámara de Diputados.

Artículo 110. Las atribuciones del Presidente son las que siguen:

5. Cuidar de la recaudación y decretar la inversión de las contribuciones generales con arreglo a las leyes.

Artículo 162. Ninguno de los Estados podrá:

2. Imponer sin consentimiento del Congreso General contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, mientras la ley no regule cómo deban hacerlo."⁴¹

⁴¹ TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes Fundamentales de México 1808-1999*. Editorial Porrúa, México, 1999, pp. 153-167.

Como se puede observar dentro de la Constitución de 1824 no se abunda en el tema de las contribuciones limitándose esto sólo a facultar al Congreso en lo relativo a gastos, contribuciones y destino de éstas, las propuestas relativas a las contribuciones debían emanar de la Cámara de Diputados, el Presidente estaría encargado de velar por una buena recaudación, y los Estados estaban limitados por lo que no podían establecer contribuciones si no mediante autorización de la federación. Existía todavía una falta de definición de las características y elementos esenciales de los tributos.

5.3.4 CONSTITUCIÓN DE 1835-1836

LAS SIETE LEYES CONSTITUCIONALES

En enero de 1835, con Santa Anna en la presidencia por segunda ocasión, el Congreso, de mayoría conservadora centralista, inició la elaboración de las Bases para una nueva Constitución, conocida como Las Siete Leyes, que pondría fin al sistema federal. La primera ley se promulgó el diciembre de 1835, la segunda en abril de 1836 y las restantes en diciembre de ese año.

Con este ordenamiento se dividía al país en departamentos, éstos en distritos y los distritos en partidos. Entre otras disposiciones, fijó el periodo presidencial en ocho años y estableció un Supremo Poder Conservador, sólo responsable ante Dios, con atribuciones para declarar nulidad de una ley o decreto, la incapacidad física o moral del Presidente de la República, y la clausura del Congreso.

Los principios fundamentales que integraban los derechos del hombre y del ciudadano de tendencia liberal, los encontramos en la Constitución Quinta, de las siete leyes Constitucionales de 1836, en sus prevenciones generales sobre la administración de la justicia en lo civil y en lo criminal. Destacan en esta Carta fundamental el reconocimiento y existencia de los fueros eclesiástico y militar; la

jurisdicción por grado es otra de las garantías que en esta Constitución se establecía, ya que en cada causa, sea cual fuere la cuantía y naturaleza no podía haber más de tres instancias, complementadas esta garantía con la de legalidad, pues la falta de observancia en los trámites esenciales que arreglaran un proceso produciría su nulidad en los civil. Con lo que se refiere a este último precepto debemos hacer notar que la falta de observancia en los trámites esenciales traía como sanción para la autoridad la nulidad de los actos, pero sólo en la materia civil, dejando a un lado la materia criminal.

En lo relativo a lo fiscal podemos observar las siguientes disposiciones:

“Artículo 3º.- Son obligaciones del mexicano:
 ... II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.
 Artículo 44.- Corresponde al congreso general exclusivamente:
 ... III. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse.
 Toda contribución cesa con el año, en el hecho de no haber sido prorrogada para el siguiente.”⁴²

5.3.5 CONSTITUCIÓN DE 1843

BASES DE ORGANIZACIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA MEXICANA

Las revueltas internas entre federalistas del Partido Liberal y centralistas del Partido Conservador no cesaron. Además sacudió al país la separación de Texas, el intento que en 1840 se hizo para proclamar la independencia de Yucatán, la amenaza de invasión extranjera, el descontento popular por las arbitrariedades de Santa Anna y la posibilidad de que éste intentara establecer una monarquía constitucional.

En abril de 1842 el Congreso formuló un proyecto para una nueva Constitución, en el cual el diputado Mariano Otero propuso un gobierno republicano,

⁴² MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio R. *Evolución Constitucional Mexicana*. Editorial Porrúa. México, pp. 209-223.

representativo, popular y federal, así como un sistema de representación de las minorías, lo que ocasionó gran descontento de la fracción conservadora que derivó en diversos enfrentamientos, por lo que el Congreso fue disuelto. Sólo hasta junio de 1843 se sancionó una nueva Carta Magna, llamada Bases Orgánicas de la República Mexicana.

Estas Bases, que sólo estuvieron en vigor tres años, reiteraron la independencia del país, la organización política en República Centralista, y suprimieron al Supremo Poder Conservador que encabezaba el propio Santa Anna.

En lo relativo a lo fiscal podemos observar las siguientes disposiciones:

"Artículo 9. Derechos de los habitantes de la República.

XII. A ninguno podrá gravarse con otras contribuciones que las establecidas o autorizadas por el Poder Legislativo, o por las Asambleas departamentales en uso de las facultades que les conceden estas bases.

Artículo 14. Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.

Artículo 49. El segundo periodo de sesiones se destinará exclusivamente al examen y aprobación de los presupuestos del año siguiente, a decretar las contribuciones para cubrirlos, y al examen de la cuenta del año anterior que presente el Ministerio.

Artículo 66. Son facultades del Congreso:

II. Decretar anualmente los gastos que se han de hacer en el siguiente año, y las contribuciones con que deben cubrirse.

Artículo 95. Son obligaciones de cada uno de los Ministros:

El Ministro de Hacienda la presentará el 8 de Julio, y con ella la cuenta general de gastos del año último, el presupuesto general de los gastos del siguiente, y la iniciativa de las contribuciones con que deben cubrirse.

Artículo 199. La Hacienda pública se dividirá en general y departamental. En el primer periodo de sesiones del primer congreso se dará la ley, distribuyendo las rentas en las dos partes expresadas, de modo que las asignadas a los departamentos sean proporcionadas a sus gastos, incluyendo en estos el pago de las dietas de sus respectivos diputados.

Artículo 200. Una ley, que iniciara el Gobierno en el primer periodo de sesiones del primer Congreso, arreglara la Hacienda general, y establecerá como base señalar los medios de amortizar la deuda pública, y los fondos con que debe hacerse."⁴³

⁴³ *Ibidem*, pp. 256-290.

En esta Constitución podemos observar el principio de reserva de ley, se establece como obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público, se establece un procedimiento formal para la creación de tributos, siendo esto facultad del Congreso, hay un capítulo relativo a la Hacienda pública. Es evidente la falta de los principios de equidad y proporcionalidad ya que no son mencionados dentro de la Constitución en ninguno de sus apartados. La preocupación es recaudar sin importar la forma de hacerlo y sin importar el bienestar social.

5.3.6 CONSTITUCIÓN FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 1857

El 5 de febrero de 1857, fue aprobada y jurada la nueva Constitución por el Congreso Constituyente y el Presidente Ignacio Comonfort. "Los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales", señala la Constitución, y entre sus preceptos resaltan el mantenimiento del federalismo, la abolición de la esclavitud, las libertades de trabajo, de propiedad, de expresión de ideas, de imprenta, de asociación, de petición y de comercio. Igualmente, se establece que son ciudadanos con derecho a voto todos los mexicanos varones que hayan cumplido 18 años si son casados y 21 si no lo son.⁴⁴

La nueva Carta Magna no logró estabilizar al país. El propio Comonfort la desconoció unos meses después de su promulgación, al sumarse a la rebelión de Ignacio Zuloaga, dar un golpe de Estado y encarcelar a varios ciudadanos, entre ellos a Benito Juárez, entonces presidente de la Suprema Corte de Justicia y a quien legalmente le correspondía la Presidencia en un caso como éste. La rebelión derivó en la llamada Guerra de Tres años o Guerra de Reforma, entre los conservadores que desconocían la Constitución y los liberales que la defendían. A la postre, los

⁴⁴ TENA RAMÍREZ, Felipe. *Op. Cit.*, pp. 595-606.

liberales, encabezados por Benito Juárez, triunfaron. En el curso mismo de la guerra, se emitieron una serie de ordenamientos conocidos como Leyes de Reforma.⁴⁵

En lo relativo a lo fiscal podemos observar las siguientes disposiciones:

“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 33. Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías otorgadas en la sección 1ª, título 1º, de la presente Constitución, salva en todo caso la facultad que el gobierno tiene para expeler al extranjero pernicioso. Tienen obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera que dispongan las leyes, y de obedecer y respetar las instituciones, leyes y autoridades del país, sujetándose a los fallos y sentencias de los tribunales, sin poder intentar otros recursos que los que las leyes conceden a los mexicanos.

Artículo 68. El segundo período de sesiones se destinará, de toda preferencia, al examen y votación de los presupuestos del año fiscal siguiente, a decretar las contribuciones para cubrirlos y a la revisión de la cuenta del año anterior, que presente el ejecutivo.

Artículo 72. El Congreso tiene facultad:

VII. Para aprobar el presupuesto de los gastos de la federación que anualmente debe presentarle el Ejecutivo, e imponer las contribuciones necesarias para cubrirlo.

Artículo 112. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión (los estados):

I. Establecer derechos de tonelaje ni otro alguno de puerto, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones”.⁴⁶

Nos encontramos con una Constitución de gran importancia porque es el antecedente directo de la Constitución actual, en materia fiscal empezamos a observar de una manera más clara los principios que deben revestir a los tributos, vemos que se establece como obligación de los mexicanos el contribuir al gasto público, además se establece esta obligación también para los extranjeros, se establece que el Congreso es el que está facultado para la creación mediante leyes de los tributos en lo cual observamos el principio de

⁴⁵ *Idem.*

⁴⁶ MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio R. *Op. Cit.*, pp. 338-360.

reserva de ley, se puede observar que la facultad de crear tributos es sólo a nivel federal. Es evidente la influencia que ésta tiene en la Constitución posterior y es importante el cambio establecido en esta Constitución en donde ya se empieza a tomar en cuenta el bienestar social y no sólo se tiene en mente la recaudación indiscriminada.

5.3.7 CONSTITUCIÓN FEDERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 1917

En 1910 se inicia el movimiento armado de la Revolución Mexicana, a causa de las condiciones sociales, económicas y políticas generadas por la permanencia de Porfirio Díaz en el poder por más de 30 años. Este movimiento es justamente el contexto en el que se promulga la Constitución que se rige en México hasta la fecha. A la muerte de Madero, Venustiano Carranza, desconoció a Victoriano Huerta, con la actitud de Carranza empezó en la revolución la etapa llamada Constitucionalista, ya que se pretendía imponer el orden constitucional.

Con el Plan de Guadalupe (1913) se pretendía sostener el orden constitucional, acatar la Constitución vigente de 1857. Carranza convocó a elecciones para un Congreso Constituyente. El 21 de noviembre de 1916, se iniciaron en Querétaro las juntas preparatorias del Congreso, el que no podría ocuparse de otro asunto que del proyecto de Constitución reformada. El 31 de enero de 1917, fue firmada la nueva Constitución. La Constitución fue promulgada el 5 de Febrero de 1917, entró en vigor el 1º de mayo del mismo año.⁴⁷

Es la primera en el mundo en incorporar derechos con un alto contenido social, como complemento de los derechos individuales. En esta Constitución fueron plasmados los derechos que siempre se han buscado en nuestro país para mejorar y elevar la vida de los mexicanos: justicia, igualdad, seguridad y bienestar social.

⁴⁷ TENA RAMÍREZ, Felipe. *Op. Cit.*, pp. 804-816

Contiene la novedad de no seguir los moldes clásicos; además de los capítulos de garantías individuales y de organización y funcionamiento de poderes, incluyó en su articulado dos secciones novedosas: los derechos agrarios y de los trabajadores, que establecen derechos colectivos y no individuales.⁴⁸

Los aspectos impositivos de esta Constitución serán analizados más a fondo en los siguientes capítulos.

En general es la situación por la cual pasaba el país y se intentaba hacer leyes impositivas de alguna manera justas y equitativas, sin embargo encontramos casos aislados de la falta de equidad en la promulgación de una norma y los afanes recaudatorios de la autoridad, como en el año de 1853, bajo la deficiente administración del General Antonio López de Santa Anna, donde se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, que ocasionaron, por una parte, el que la Ciudad México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de canes, con los mismos fines de elusión tributaria.⁴⁹

Como se puede observar la Constitución de Apatzingán es un gran paso en la historia tributaria del país porque es aquí donde se empieza a dar un cambio importante en esta cuestión, estableciendo principios y brindando al pueblo un beneficio de mayor certeza jurídica, logrando con esto que las leyes tributarias fueran vistas con más confianza no tanto como un acto abusivo por parte de la autoridad.

⁴⁸ *Idem.*

⁴⁹ MÁRQUEZ RABAGO, Sergio R. *Op. Cit.*, pp. 338-360.

RESUMEN

Desde la cultura egipcia se tienen registros de sistemas fiscales, el pueblo egipcio estaba más adelantado en el cobro de impuestos que sistemas posteriores a él. El Derecho Romano es la base de nuestro sistema jurídico actual por lo que es claro que establece las bases del sistema fiscal mexicano. El pueblo chino mediante su ideología transmite importantes ideas muy antiguas que están vigentes hasta nuestros días, es un pueblo que se preocupaba por no agobiar a sus integrantes. En la Edad Media se retrocede en cuanto a orden y seguridad hacia los contribuyentes, aplicándose la “ley del mas fuerte” para satisfacer intereses personales, el desorden que propicio esta época ocasionó grandes abusos.

Las Finanzas Públicas son el sistema mediante el cual el Estado organiza la captación y aplicación de recursos para la consecución de sus fines, para lograr un desarrollo económico del país, esto lo logra realizando la Actividad Financiera que le corresponde.

En el territorio actual mexicano los tributos existen desde que aparecen sus primeros pobladores, como es el caso de los Aztecas, los cuales tenían un sistema fiscal funcional, ordenado y efectivo. En la época virreinal se suprimen los sistemas fiscales anteriores, lo cual ocasionó una deficiente recaudación, fue una época de abusos, desproporcionalidad y falta de equidad. En el México Independiente a través de la Constitución de Cádiz empiezan a aparecer conceptos tributarios como la proporcionalidad, destino al gasto publico, además, se impide que se establezcan contribuciones arbitrarias, se intenta establecer un orden. Mediante la Constitución de Apatzingan se sigue desarrollando la materia fiscal y se considera a los impuestos como indispensables para la subsistencia del Estado por lo cual se le da valor a la participación ciudadana, se empieza a observar el principio de legalidad. Con la Constitución de 1824 sólo se avanza un poco en cuanto a la distribución de facultades respecto de la Hacienda Pública. Las Siete Leyes Constitucionales empiezan a establecer una organización territorial. La Constitución de 1857 analiza

de una forma mas directa los principios constitucionales que deben revestir a los tributos, extendiendo la obligación de tributar a los extranjeros. La Constitución de 1917 establece formalmente los principios fundamentales de los tributos y brinda mayor certeza jurídica a los contribuyentes. Podemos observar como existe una evolución del sistema fiscal a lo largo de la historia, sin embargo también observamos que el sistema fiscal mexicano esta muy lejos de llegar a una perfección.

CAPÍTULO II

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS QUE RIGEN A LOS TRIBUTOS

Una vez que hemos analizado el desarrollo de los impuestos a través de la historia tanto mundial como mexicana, pudimos observar que estos han contado con diferentes características a lo largo del tiempo, siendo en ocasiones más justos y en otras injustos, por lo anterior se realizará un análisis respecto de cuáles son los principios que deben regir a los tributos para obtener la mayor justicia posible.

1. CONCEPTO DEL IMPUESTO

Para comenzar con el análisis comenzaremos con una definición propia de lo que considero un impuesto para posteriormente profundizarla y ampliarla.

Impuesto es la prestación en dinero, aunque excepcionalmente podría ser en especie, que establece el Estado conforme a la ley, en virtud de su poder coactivo, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales, con la finalidad de cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato.

Un prestigiado administrativista y jurista francés nos da una definición de impuesto de la cual partiremos para analizar este concepto, su nombre es Gastón Jesé y su definición es la siguiente: "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas".⁵⁰

Desglosaremos esta definición como punto de partida que considero que es sencilla debido a que en ella comenzamos a ver elementos esenciales de los tributos como son:

⁵⁰ JESÉ, Gastón. *Los Principios Generales del Derecho Administrativo*. Editorial Reus. España. 1928, p. 15.

Su carácter obligatorio. Esta obligatoriedad es siempre originada a partir de que el tributo debe de estar contenido en una ley, ya que ésta debe ser siempre su fuente y no la voluntad de la autoridad lo cual ocasionaría un alto grado de incertidumbre para el contribuyente, y en virtud de que está en ley es por lo cual la autoridad está facultada y tiene la obligación de exigir su pago, prestación que el particular podrá cubrir libremente o coaccionado por la autoridad competente.⁵¹

Falta de contraprestación específica frente al obligado a cumplir con el pago de un impuesto. El contribuyente al pagar sus impuestos no recibe algo específico a cambio, esto sucede ante cualquier tipo de contribución. Esto significa que, siempre que se impone un tributo al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación, en virtud de que lo anterior se deriva del principio de que los impuestos se destinan a cubrir los gastos generales del Estado.⁵²

Exigibilidad de su pago, sin promesa de reembolso. Una vez pagado un impuesto ya generado, no existe la posibilidad de recuperarlo, ni la posibilidad de recibir una contraprestación a cambio, sin embargo es importante señalar que existe la figura de la devolución de impuestos pero no es la regla general y esta es otra cuestión que no es propiamente el reembolso de un tributo debido y pagado, que no tiene ninguna relación con este concepto. En términos reales, el obligado al pago de un impuesto en ningún momento tiene derecho a la devolución del impuesto si este no es aplicado para un fin específico o bajo ninguna otra circunstancia.⁵³

Para ser exacto, el impuesto se paga sin posibilidad alguna de que el Estado se lo reintegre al contribuyente o le dé a cambio una concreta contraprestación. Se

⁵¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. ROJAS YÁNEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Trillas. México. 1997, p. 50.

⁵² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, LIMUSA Noriega Editores, 1983, p. 69.

⁵³ *Idem*.

paga a título definitivo y sin poder exigir contraprestación alguna. En esencia ese sería el espíritu de todo impuesto.

Concepción del impuesto por diversos tratadistas:

Diversos tratadistas de la materia nos han brindado sus conceptos de lo que consideran un impuesto, mismos que a continuación son transcritos:

Dino Jarach: Aquellos (recursos) que el Estado obtiene mediante el ejercicio del poder de imperio, o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos - individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan.⁵⁴

Alain Barrere: Conjunto de operaciones utilizadas por el poder público para obtener por medio de detracción y por la vía de coacción sobre las rentas de los particulares, los ingresos necesarios para su funcionamiento.⁵⁵

Augusto Fantozzi: Una prestación patrimonial impuesta que evidencia la capacidad de contribuir a los gastos públicos.⁵⁶

Héctor Villegas: Prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.⁵⁷

Sergio de la Garza: Prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.⁵⁸

⁵⁴ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, Argentina, 1983, p. 232.

⁵⁵ BARRERE, Alain. *Economía Financiera*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1996, Tomo I, p. 26.

⁵⁶ FANTOZZI, Augusto. *Distrito Tributario*. UTET, Torino. 1991, p. 44.

⁵⁷ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario*. Depalma, Tomo I, p.67.

⁵⁸ DE LA GARZA, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa. México, 1992, p. 320.

Antes de analizar los elementos constitucionales fiscales en México, es prudente comentar los principios elementales de los impuestos, considerando en principio los conceptos de dos prestigiosos estudios realizados por Adam Smith y Adolfo Wagner.

2. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH

La evolución histórica de los principios aquí mencionados fue analizada en el capítulo I.

Las leyes impositivas deben regirse por ciertos principios y gran cantidad de tratadistas han intentado enumerar cuales son los adecuados, dentro de estos tratadistas el más conocido es Adam Smith⁵⁹, cuyos principios son los más observados y respetados a lo largo de la historia ya que han estado vigentes por más de dos siglos, los legisladores actualmente al crear las leyes tributarias los incluyen, y esto es porque de no hacerlo se estaría creando una ley tributaria arbitraria o inequitativa. Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía.

2.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA

Este principio nos dice que las contribuciones realizadas por los nacionales de un país deben de hacerse tomando en cuenta su capacidad económica, para con esto lograr el sostenimiento de su gobierno. El tomar o no en cuenta en esta situación dará lugar a la igualdad o desigualdad de una imposición.

“Este principio consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una forma proporcional y equitativa lo más cerca de

⁵⁹ En el libro V de su obra *Riqueza de las Naciones*.

su capacidad económica. De la observancia o inobservancia de este principio se desprende la equidad o inequidad en los impuestos.”⁶⁰

El principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros principios: generalidad y uniformidad.

De acuerdo a este principio, la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

“Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que como excepción sólo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva.”⁶¹

Hay que entender que poseen capacidad contributiva aquellas personas que tienen ingresos o rendimientos más allá del mínimo de subsistencia, lo que quiere decir que sus ingresos sean suficientes para que una persona o en el caso específico una familia subsista dignamente.

Según algunos doctrinistas ninguna persona debería de estar exento del pago de los tributos, sin importar el monto de sus ingresos, ya que se considera que con esto se viola el principio de generalidad, tampoco es posible precisar qué cantidad es la mínima para subsistir ya que esto cae en un plano subjetivo. Bielsa agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa pública, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos.⁶²

El hecho de que toda persona deba pagar impuestos, esto sin atender a la capacidad contributiva, sería violar el principio de justicia y sería contraproducente

⁶⁰ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op. Cit.*, p.23.

⁶¹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción Al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano*, México. Editorial Porrúa, 1999, p. 21.

⁶² BIELSA, R., *Compendio de Derecho Público*, Tomo III. *Apud, Ibidem*, p. 22.

para el mismo Estado ya que al no respetar el mínimo para vivir los ciudadanos se verían empobrecidos y obligados a solicitar ayuda del gobierno, lo cual podría ser un gasto mayor para el Estado, que el beneficio que le podría proporcionar aquella contribución realizada por la persona que sólo obtenía ingresos suficientes para subsistir. Para determinar el mínimo de subsistencia es preferible señalar una cantidad mínima a no señalar nada.

Que el impuesto sea uniforme, quiere decir que todos sean considerados iguales ante el tributo.

"John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio, nos dice sobre esta cuestión que si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta"⁶³.

2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Este principio hace referencia a que todo tributo debe tener estabilidad en sus principales elementos o características, para que la administración pública no esté posibilitada para realizar actos arbitrarios, imponiendo tributos cuando y en la forma en que lo deseé.

Los elementos o características principales que el legislador debe de tomar en cuenta y precisarlos con claridad son el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables. Para brindar cierta seguridad jurídica al contribuyente y evitar la fácil reforma de estos elementos mediante reglamentos, esto en perjuicio del contribuyente, provocando incertidumbre.⁶⁴

⁶³ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.*, p. 23.

⁶⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. Cit.*, pp. 161-162.

"Este principio consiste en que toda ley de impuestos deben señalarse con precisión los elementos esenciales de estos para evitar que existan actos arbitrarios por parte de la autoridad. Dichos elementos esenciales de los impuestos son: objeto, sujeto, tasa, tarifa y cuota.

La ley de Ingresos de la Federación, que año con año expide el Congreso de la Unión, pasa por alto este principio al establecer que queda facultado el Ejecutivo Federal para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones relativas a la administración, control, forma de pago y procedimientos, sin variar las relativas al sujeto, objeto, cuota, tasa o tarifa del gravamen, infracciones o sanciones; ello contribuye a introducir la certidumbre de la que puede aprovecharse la Hacienda Pública para establecer, a cargo del contribuyente, nuevas obligaciones."⁶⁵

2.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD

"Este principio consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convenga al contribuyente para realizar su pago. Esto es, escoger las fechas o periodos que, de acuerdo con la naturaleza del gravamen, sean más ventajosas para el causante."⁶⁶

En virtud de que el pago de impuestos es un sacrificio por parte del particular, además de una carga para el mismo, el legislador debe hacer que su pago sea lo más cómodo posible para el particular, y además buscar las fechas y periodos más adecuados, de acuerdo a la naturaleza de la manifestación de riqueza, para que el contribuyente este en las circunstancias más propicias y ventajosas para el pago de la contribución.

El tomar en cuenta este principio tiene como consecuencia el tener una mejor y mayor recaudación, lo cual evita la malas prácticas por parte del contribuyente como puede ser la evasión.

"Además lo anterior no basta, porque en México este principio se actualiza no nada más con el pago de los impuestos, sino con el cumplimiento de una serie de obligaciones fiscales, el cual se ha facilitado con la desconcentración de la Secretaría

⁶⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op. Cit.*, p.24.

⁶⁶ *Idem.*

de Hacienda y Crédito Público, en las diversas regiones que para efectos fiscales se divide la República y con la simplificación administrativa”⁶⁷.

2.4 PRINCIPIO DE ECONOMÍA

“En primer lugar se debe precisar qué se entiende etimológicamente por economía. Esta palabra proviene del griego *oikos*-casa y *logos*-tratado, que significa “el tratado de la casa” o el “cuidado de la casa”.

Una vez que se ha determinado lo anterior, hay que decir que el principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible; para ello, su recaudación no debe ser onerosa, es decir, el Estado debe preocuparse por contar con una buena administración, a fin de que resulten menos costosas las erogaciones inherentes a la administración y recaudación de los impuestos que las cantidades recaudadas.”⁶⁸

La finalidad de los impuestos es meramente económica y para que se pueda justificar su existencia además de esta característica deberá ser productivo, es decir, de gran rendimiento. Deberá contar con un sistema eficiente de recaudación, para que todo aquello que sea recaudado realmente llegue al patrimonio de la nación y no se pierda en gastos de recaudación, ya que según Luigi Einaudi considera que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.⁶⁹

Según Adam Smith las razones por las cuales no se cumple con este principio son:

- Un gran número de funcionarios públicos cuyos salarios absorben una gran cantidad de lo recaudado. Lo cual provoca que gran parte de lo recaudado se pierda en el pago de los salarios
- Impuestos que generen opresión a la industria y por lo tanto desanimen la inversión. Cuando los impuestos son excesivos estos desaniman cualquier tipo de inversión ya que minimizan sus rendimientos.

⁶⁷ *Idem.*

⁶⁸ *Idem.*

⁶⁹ EINAUDI, Luigi. *Lecciones de la Ciencia Financiera*. Torino, Bono. 1919, p. 170.

- Sanciones excesivas o ruinosas hacia el particular, lo que ocasiona que deje de pagar impuestos en un futuro. El castigo excesivo en relación a los impuestos puede cerrar fuentes de ingresos para el Estado.
- Visitas y fiscalizaciones molestas para el particular. Esto provoca incomodidad por lo cual los particulares ven al fisco como un enemigo.

3. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TEÓRICOS EN MÉXICO

El principio de justicia, de Adam Smith, es acogido por la legislación mexicana impositiva y tiene su apoyo en la fracción IV del artículo 31 constitucional, conforme a la cual las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, ya que ambas palabras significan justicia; por tanto, se entiende que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de los causantes.

El principio de certidumbre es acogido por la legislación mexicana impositiva, ya que en cada una de las leyes fiscales se señalan los elementos esenciales de los gravámenes que regulan.

El principio de comodidad también aparece en la legislación, porque, como se ha dicho, consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y la forma que más convenga al contribuyente, por ejemplo, en la Ley del Impuesto Sobre La Renta observamos cómo se establecen anualidades para el pago de este impuesto e inclusive vemos como existe la figura de los pagos provisionales, que en teoría, son en beneficio del contribuyente para facilitar sus pagos.

El principio de economía no se observa con plenitud en México, pues, tomando en cuenta lo dicho por Adam Smith, respecto de las causas que provocan que un impuesto resulte antieconómico, éstas no se observan ya que existe un gran número de funcionarios en el fisco lo cual resulta demasiado oneroso, la industria en ocasiones resulta afectada con impuestos muy altos o en ocasiones con demasiados

impuestos, vemos que en ocasiones los impuestos son los causantes de que empresas y personas se vayan a la quiebra y podemos observar que los procesos de hacienda son molestos para los particulares.

4. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADOLFO WAGNER

El economista alemán Adolfo Wagner, realizó serios estudios sobre las necesidades del Estado, de las otras personas públicas y de la población a gravar, estableciendo una serie de principios prácticos aplicables a la política y técnica fiscal. Considera que estos principios no deben de considerarse como absolutos, sino como relativos, según el tiempo y el lugar. Además, no deben de aplicarse aisladamente, sino en su conjunto de una manera armoniosa. Los cuales enunciamos a continuación:

- Principios de Política Fiscal (suficiencia y Elasticidad de la imposición).

Vemos que en México la legislación no es suficiente ni elástica ya que se considera que no cumple con su finalidad en un porcentaje adecuado.

- Principios de la Economía Pública. (Elección de buenas fuentes y clases de impuestos).

El presente estudio pretende demostrar que no existe una adecuada clase de impuestos ya que parten de fuentes erróneas.

- Principios de equidad o de repartición equitativa de los impuestos (generalidad y uniformidad).

Considero que existe una falta de proporcionalidad y equidad en el sistema impositivo mexicano situación que se explicará más adelante.

- Principios de Administración Fiscal o Principios de Lógica en materia impositiva (Fijeza de la imposición, Comodidad de la imposición y Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos).

Es sabido que la recaudación de impuestos en México es excesivamente onerosa y poco eficiente.

Tan importantes son los principios emitidos por Adam Smith, como lo establecidos por Adolfo Wagner, sin duda reflejan la esencia que deben contener los impuestos. Los principios de Adolfo Wagner se enfocan más en la forma mientras que los principios de Adam Smith se enfocan más en el fondo.

5. LA CONSTITUCIÓN COMO FUENTE DEL DERECHO

Es importante considerar como punto de partida a la Constitución para el estudio del sistema tributario mexicano, ya que es aquí donde tiene su sustento. Para analizar los principios constitucionales del derecho en primer lugar, y en virtud de que la Constitución es una fuente del derecho, definiremos lo que es una fuente del derecho, por tal concepto entenderemos “hechos y formas mediante los que una sociedad constituida establece y exterioriza la norma jurídica como derecho positivo obligatorio”⁷⁰. En sentido estricto no debemos considerar a la ley como una fuente del derecho, si no como un producto de la legislación, siendo esta última la verdadera fuente.

Atendiendo a la teoría general del derecho son fuentes de un sistema jurídico la Constitución, la Ley, la Legislación, los Reglamentos, los Tratados Internacionales, la Costumbre, la Jurisprudencia y los Principios Generales del Derecho. Debido a la estructura del sistema jurídico mexicano, la Constitución no es solo una fuente, si no que es la fuente más importante con la que se cuenta, la que se encuentra en primer término y establece los lineamientos a seguir. “La realidad tributaria, es decir el mundo de los tributos en cuanto realidad jurídica, se construye a partir de los datos contenidos en la *Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos*”.⁷¹

Todo estudio jurídico tributario en el sistema mexicano debe partir de la Constitución, ya que un tributo solo puede ser aquello que la Constitución señale.

⁷⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, México, IEF, p. 143, *Apud* JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. Cit.*, p. 140.

⁷¹ *Ibidem*, p.192.

Primero tenemos que entender, que es para la Constitución un tributo, para así saber cuáles son los requisitos que esta impone a los tributos. Es precisamente en el artículo 31, fracción IV, en donde se encuentran los elementos necesarios para que algo sea considerado tributo, lo cual se resume en tres conceptos:

- Prestación patrimonial;
- Impuesta por el poder de imperio del Estado;
- Para financiar el gasto público.

Por lo que cuando encontremos estas características estaremos ante la presencia de un tributo independientemente del nombre con el que lo hayan denominado.

6. ESTRUCTURA CONSTITUCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA

a. Constitución y el sistema federal

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos representa la ley suprema dentro de nuestro sistema federal mexicano. Las disposiciones que de ella emanen constituyen las bases sobre las cuales se ejecuta el sistema jurídico de nuestro país.

La República Mexicana está conformada por 31 Estados y un Distrito Federal libres y soberanos en lo que respecta a su régimen interior, pero integrados en una federación de acuerdo con los principios de la Constitución política que delimita los ámbitos de las jurisdicciones entre la federación y los estados específicamente, señala al aspecto que "las facultades no están expresamente concebidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservados a los estados".

Los estados a su vez están constituidos por municipios considerados como la base del sistema político del país los cuales tiene potestad para participar en asuntos

relativos a la cuestión ambiental y establecimiento de normas jurídicas de carácter general y abstracto sobre la materia.

b. Fundamento legal de los impuestos y el sistema federal mexicano.

La Constitución establece en su artículo 31, fracción IV, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado o municipios en que decidan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

c. La Constitución y las leyes reglamentarias, jerarquización de las leyes mexicanas.

El artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión y los tratados celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión, sin embargo, en la interpretación de este precepto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aclarado que tanto las leyes como los tratados están por debajo de la Constitución, puesto que se requiere que las primeras “emanen de ella” y los segundos “estén de acuerdo con la misma”. La Constitución está por encima de cualquier ley o tratado. Se considera la Ley Suprema de toda la Unión al conjunto constituido por la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la Constitución.

Los tratados, por interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales pero en un segundo plano respecto de la Constitución Federal.⁷²

⁷² Amparo en revisión 1475/98, 11 de mayo de 1999, 9ª Época, Pleno, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X (Noviembre de 1999), Tesis P. LXXVII/99, página: 46.

Por debajo de los tratados están ubicadas las leyes federales, así mismo las leyes de los estados están debajo de las federales las cuales deberán de estar de acuerdo con la Constitución, tratados y leyes federales. En base a lo anterior la jerarquía de las leyes en México es la siguiente:

1. La Constitución
2. Tratados Internacionales
3. Leyes Federales
4. Leyes Locales
5. Reglamentos
6. Tratados, acuerdos, circulares.

A continuación se observan la tesis en lo cual se fundamenta lo anteriormente mencionado:

LEYES, PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA (DE LAS), ESTABLECIDO POR EL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. No es correcta la apreciación de que una ley reglamentaria de algún precepto constitucional, como lo es la Ley del Seguro Social, sea, por naturaleza propia, jerárquicamente superior a otros ordenamientos generales, como también lo son las leyes orgánicas, las leyes ordinarias o códigos de materias específicas, y para demostrar lo ineficaz de tales argumentaciones, es conveniente precisar que la relación de subordinación que puede existir entre dos cuerpos normativos generales resulta, como consecuencia lógica, de la posibilidad de creación con que cuente cada uno de ellos, así, la norma que prevé y determina en sus disposiciones la creación de otra, es superior a esta última; la creada de acuerdo con tal regulación, inferior a la primera. El orden jurídico, especialmente aquél cuya personificación constituye el estado, no es, por tanto, una dispersión de ordenamientos anárquicamente subordinados entre sí, y a gusto de los gobernantes, sino que es indudablemente, una verdadera jerarquía que se integra con base en diversos niveles. La unidad de esas normas hallase constituida por el hecho de que la creación de las de grado más bajo, se encuentra determinada por otras de nivel superior, cuya creación es prevista a su vez, por otra todavía más alta, hasta llegar a la norma primaria o fundamental que representa, siempre, la suprema razón de validez de todo orden jurídico. Las normas generales creadas por órganos legislativos constituidos, representan un nivel inmediatamente inferior al de la Constitución de la República en el orden jerárquico del derecho. Esa es precisamente la intención del constituyente manifiestamente expresada en el texto del artículo 133 constitucional, al señalar específicamente la frase "...las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella..." así, tales ordenamientos guardan, frente a la misma, una distancia de subordinación natural, lo cual no acontece como regla general, entre las distintas especies de leyes creadas por el Congreso de la Unión pues para que eso existiera sería menester, como sucede en el caso de la norma fundamental, que una ley secundaria determinara en su articulado, la creación de otro ordenamiento, cualquiera

que sea su denominación (ley orgánica, ley ordinaria, ley reglamentaria o código), para estar entonces en la posibilidad de hablar de una verdadera relación jerárquica de superior a inferior entre dos distintos tipos de cuerpos normativos generales, situación que no acontece en el caso de la ley del Seguro Social que no contiene, en sus disposiciones, previsión expresa respecto de la creación de la Ley Aduanera, razón por la cual, sin importar que una sea ley reglamentaria y otra ley ordinaria no existe condición alguna de subordinación que las relacione, guardando entera independencia entre sí, y compartiendo su mismo nivel jerárquico, respecto del orden normativo del que han emanado. En otras palabras, en observancia del principio instituido por el constituyente en el texto del artículo 133 de la Carta Magna, y toda vez que no ha sido la Ley del Seguro Social la razón de creación, ni tampoco dispuso el origen de la Ley Aduanera, su igualdad jerárquica es evidente, sin ser posible, válidamente hablando, pretender subordinar una a la otra por el solo acontecimiento de que la primera, Ley del Seguro Social, reglamente específicamente una fracción del apartado A del artículo 123 constitucional, y la otra sólo regula una determinada materia, como lo es en el caso, la Ley Aduanera.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 233/88. Instituto Mexicano del Seguro Social. lo. de marzo de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.⁷³

Es de gran importancia la aportación que nos hace esta tesis, en la cual se establece la jerarquía de las leyes sustentando lo anteriormente señalado y la independencia de las mismas, ya que existe una separación de funciones, atribuciones y obligaciones en la administración pública por lo cual deben existir diversas regulaciones independientes entre si para que puedan funcionar con independencia.

d. Bases constitucionales en materia fiscal.

Ya que una de las funciones financieras más importantes de la federación, estados y municipios, es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus funciones, existen disposiciones que reglamentan la obtención de éstos, dando en primer lugar la normatividad que emana de la Constitución en materia fiscal, surgen las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

e. El artículo primero de la Código Fiscal de la Federación

⁷³ Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, I, Segunda Parte-1, Enero a Junio de 1988, Página: 394, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este código, se aplicarán en su efecto y sin perjuicio de lo dispuesto, por los tratados internacionales de que México sea parte, solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público.

La federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

f. La triple categoría de los impuestos.

Entendemos por límites especiales de una ley el territorio en el cual tiene vigencia esto.

Por lo que respecta a México podemos clasificar las leyes como:

Leyes federales: Que son las que tienen aplicación en toda la república mexicana. Por lo tanto el impuesto federal, es aquel que tiene aplicación en toda la república mexicana de conformidad con las leyes fiscales.

Leyes estatales: Son aquellas que tiene vigencia en territorio de un estado o entidad federativa por lo tanto un impuesto estatal, es aquel que tiene vigencia en el territorio de un estado o entidad federativa.

Leyes para el Distrito Federal: Son aquellas expedidas por el Congreso de la Unión cuando actúa como órgano legislativo local.

Leyes municipales: Son todas aquellas expedidas por los congresos locales para que tenga aplicación a los municipios pertinentes pertenecientes a cada estado.

Por lo que un impuesto municipal es el que se aplica en los distintos municipios pertenecientes a cada estado.

g. Recaudación de los impuestos federales y soberanía financiera de la nación.

En materia fiscal existen tres entidades que tienen la capacidad para cobrar impuestos, es decir, tres sujetos activos que son: la federación, los estados, los municipios.

Los dos primeros tienen capacidad legislativa para establecer los impuestos que estimen necesarios para cubrir los gastos públicos, los municipios dependen de las legislaturas locales que son las instancias facultadas para establecer los impuestos, por lo tanto la federación y los estados, tienen capacidad para establecer contribuciones y son la única instancia para tal efecto que la propia Constitución federal faculta. Existen impuestos que pertenecen exclusivamente a la federación.

En materia constitucional vemos que las facultades tributarias son otorgadas a las cámaras, es decir, Cámara de Senadores y Cámara de Diputados, y consisten principalmente en:

- Expedición de la ley de ingresos;
- La expedición del presupuesto de egresos y
- La aprobación de la cuenta anual.

En el entendido que la administración pública para el cumplimiento de sus funciones tiene que realizar una serie de erogaciones para así poder cumplir con sus funciones y brindar los servicios necesarios para la sociedad, la autorización de estas erogaciones se hace a través del presupuesto de egresos, mismo que es elaborado por la Cámara de Diputados, por periodos anuales, esto con fundamento en el artículo 74 fracción IV, párrafo primero constitucional.

Evidentemente el Estado al tener que realizar esa serie de gastos de los que nos habla el presupuesto de egresos, debe de tener una fuente de financiamiento, que normalmente son las contribuciones hechas por los habitantes del país, mismas que son recaudadas en base a la ley de ingresos (facultad del Ejecutivo), iniciada ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión. El fundamento del presupuesto de egresos es el artículo 73 fracción VII y 74, fracción IV párrafo primero constitucional.⁷⁴

Finalmente a la cuenta anual, que es presentada por el presidente a la Cámara de Diputados, anualmente, consiste en la comprobación que se hace de que el Ejecutivo se ajustó, en el año anterior, estrictamente a los gastos autorizados por el presupuesto. Lo anterior lo encontramos fundamentado en el artículo 74, fracción IV constitucional.

6.1 EL PRESUPUESTO DE EGRESOS

El presupuesto de egresos se define como un cálculo anticipado y aproximado de gastos a realizar en un ejercicio fiscal determinado.

Capitant lo define como: “acto mediante el cual se prevé y autorizan respectivamente los recursos y gastos anuales del Estado o de otros servicios sometidos por las leyes a las mismas normas”.⁷⁵

“En México, por una tradición se inició en la Constitución de 1824 y que reiteraron las constituciones posteriores, se ha distinguido entre los gastos, a los que se engloban con el término presupuesto, y los ingresos o contribuciones, que se concretan en lo que se denomina Ley de Ingresos.

En este contexto, cuando menos en la tradición constitucional mexicana, con el vocablo presupuesto siempre se alude a gastos a realizar conforme a un programa presentado por la autoridad ejecutiva y aprobado por los órganos legislativos facultados para ello.”⁷⁶

⁷⁴ DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, Porrúa, México, 1992, pp.132-133.

⁷⁵ CAPITANT, Henri. *De la Causa de las Obligaciones*, Analecta, Pamplona. 2005, p. 253

⁷⁶ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Derecho Constitucional*, Oxford. México. 1999, p. 627.

La duración del presupuesto de egresos normalmente es anual, esto en virtud de que la Constitución así lo señala, por lo cual hay que entenderlo como un documento temporal, podría durar menos pero solo bajo circunstancias excepcionales, sin embargo en teoría no es posible que exceda el término de un año. No puede disponerse de ningún recurso monetario si no es por disposición expresa de una ley.

6.2 LEY DE INGRESOS

El Estado de alguna manera tiene que conseguir una forma de cubrir sus gastos, mismos que previamente fueron autorizados en el presupuesto de egresos, para esto cuenta con diversos ingresos; los cuales se dividen normalmente en: impuestos, productos, aprovechamientos y empréstitos, aunque el principal ingreso y materia del presente estudio son los impuestos.

La ley de ingresos se define como el documento de naturaleza legislativa, de vigencia anual, en el que se señalan los ingresos provenientes de los conceptos que el mismo identifica y por las cantidades que determina; en virtud de la Ley de Ingresos, el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos viene a definir los conceptos y a fijar los montos, de los cuales por la vía contribuciones se obtendrán ingresos necesarios para cumplir con el presupuesto.

El artículo 73, fracción VII nos dice que se trata de un acto que aunque autónomo es complementario; en el sistema constitucional mexicano siempre debe referirse a otro que lo antecede: al presupuesto; se faculta al Congreso de la Unión para “imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto” (Art. 73, fracc. VII).

“La Ley de Ingresos tiene como plazo de vigencia un año. Los impuestos se decretan a fin de cubrir gastos de un presupuesto anual (art. 74, fracc. IV). Pasado el lapso fijado automáticamente deja de estar en vigor.”⁷⁷

El Congreso es el encargado de imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto; con respecto a los principios de legalidad y anualidad, en virtud de que la Constitución lo faculta para ello. Los impuestos que decreten el Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados se rigen por el principio de legalidad.

Los encargados de realizar esta ley de ingresos en un principio son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Presidente. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe de considerar el aproximado de los ingresos que recibe el Estado teniendo en cuenta siempre los gastos públicos. El Presidente una vez escuchando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, procede a la elaboración de la Ley, evidentemente el Presidente no está facultado para realizar legislación por lo cual, el pasa su proyecto a la Cámara de Diputados.

“Constitucionalmente es el Presidente de la República el responsable tanto de su elaboración como de su presentación ante el Congreso de la Unión por la vía de la Cámara de Diputados (artículo 74, fracción IV, párrafo 2). Debido a que el estudio, la discusión y aprobación de la Ley de Ingresos es competencia del Congreso de la Unión, en teoría, es necesario que el Secretario de Hacienda concurra ante las dos cámaras que lo integran a dar cuenta de las razones que llevaron al Presidente de la República a formular el proyecto en los términos que se presentó.”⁷⁸

El Presidente tiene la facultad de vetar a la Ley de Ingresos. El proyecto de la Ley de Ingresos de la federación deberá presentarse a más tardar el 15 de noviembre de cada año.

La Ley de Ingresos es susceptible de ser derogada, sin embargo por su corto periodo de vigencia rara vez o nunca se deroga, esto porque una vez transcurrido el

⁷⁷ *Ibidem*, p.640.

⁷⁸ *Idem*.

año para el cual fue aprobada deja de tener vigencia. A demás hay que considerar que el trámite para su derogación o abrogación lleva su tiempo por lo cual es mejor esperar a que pierda su vigencia.⁷⁹

A través de esta ley el Congreso de la Unión viene a determinar las fuentes gravables; impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones, derechos, contribuciones pendientes, aprovechamientos, ingresos derivados de financiamientos, otros ingresos, monto a recaudar, autorizaciones para contratar, ejercer y montos de endeudamiento.

El fundamento legal para la creación de impuestos, que a su vez es el fundamento legal para la ley de ingresos es principalmente el artículo 31 fracción IV, 73 fracción VII, 74 fracción IV y 131 constitucional.

7. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia, se deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las Leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad por el hecho de ser autoridad, pueda actuar a su libre albedrío.

El Presupuesto de Egresos, la Ley de Ingresos, la revisión de la Cuenta Pública y los requisitos constitucionales de los impuestos, son reglas creadas en nuestro país para protección de los contribuyentes y para la organización de la función administrativa pública de crear y cobrar impuestos.

Dentro del artículo 31, fracción IV podemos encontrar los principios constitucionales siguientes:

⁷⁹ DE LA GARZA, Sergio F. *Op. Cit.*, p.109.

7.1 PRINCIPIO DE RESERVA MATERIAL DE LEY

Este principio hace referencia a que determinadas materias solo podrán ser reguladas mediante normas que cuenten con el rango de ley, lo cual quiere decir que existen ciertas materias que si no son reguladas mediante una ley, la regulación se convertiría en inconstitucional, todo esto con el afán de proteger a los particulares para que cuenten con un mínimo de certeza jurídica. Dentro del sistema jurídico mexicano se entiende que esta reserva está hecha a favor del legislador ya que es él, el encargado de realizar las leyes mediante las cuales se imponen los tributos.

Los rubros a los que se contrae la reserva en el caso de los tributos son:

- Establecimiento del Tributo: los tributos solo podrán ser impuestos mediante actos legislativos emanados del Congreso de la Unión o de las legislaturas de las entidades federativas. También cualquier beneficio fiscal tendrá que cumplir con este requisito.
- Definición de sus elementos estructurales: Sujeto, Objeto, Base, Tasa o alícuota y Época de pago.

Del principio de reserva de ley que se desprende del artículo 31 fracción IV constitucional, entendemos que al que se le impone esta obligación de respetar este principio es al legislador.

A continuación se presentan resoluciones en las cuales se puede observar los criterios que ha adoptado la Suprema Corte respecto de este principio, los cuales son el fundamento de lo mencionado:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional

de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.⁸⁰

El contenido de esta tesis es una aportación valiosa ya que nos habla de la trascendencia real del Principio de Reserva Material de Ley, la cual es que el sujeto pasivo de la relación tributaria conozca de forma cierta como ha de contribuir al gasto público con lo cual se evitan abusos hacia el contribuyente.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva

⁸⁰ Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 91-96 Primera Parte, Página: 172, Jurisprudencia.

relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.⁸¹

Es importante el señalamiento mencionado anteriormente por la tesis, ya que se establece que la reserva material de ley en el sistema fiscal mexicano es relativa, debido a que hay ciertos elementos que deben de ser únicamente regulados por una ley formalmente expedida sin embargo una vez establecidos los lineamientos esenciales en la ley se puede ampliar mediante documentos secundarios siempre y cuando éstos respeten y vayan de acuerdo a lo establecido en la ley.

⁸¹ Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Página: 78, Tesis: P. CXLVIII/97, Tesis Aislada.

7.2 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio es creado por que se busca que los tributos sean iguales para todos, evitando que se hagan distinciones a ciertas personas o grupos, ya sea en su beneficio o perjuicio, práctica que fue muy común en el sistema jurídico mexicano en épocas anteriores.

Consiste en un lineamiento establecido al legislador con la finalidad de que cuando cree los supuestos en los cuales serán aplicados los tributos, mismos que serán hechos reveladores de capacidad contributiva, todos los que se encuentren en el mismo supuesto tengan la misma obligación tributaria.

El hecho de que un tributo sea general no quiere decir, que tiene que afectar a todos para poder existir, la generalidad se refiere a que todas aquellas personas que caigan en el mismo supuesto que revele su capacidad contributiva, contribuyan en la misma manera. Este principio aplica tanto para las cargas como para los beneficios fiscales. El principio de generalidad se encuentra totalmente ligado al principio de igualdad, ya que cuando un tributo no cumpla con este último violará necesariamente el primero.

“Si el impuesto es general significa que éste comprende a todas las personas cuya situación jurídica coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa. Si el impuesto es uniforme significa que todas las personas son iguales frente al tributo.”⁸²

⁸² SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op. Cit.*, p.35.

7.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Un tributo para ser considerado como proporcional tiene que atender al principio de capacidad contributiva, ya que solo en base a esto se puede llamar a alguien a contribuir, por lo que por mandato constitucional solo podrán soportar una carga de este tipo aquellas personas que cuenten con capacidad económica suficiente para contribuir. Otra obligación que trae este principio es el hecho de que la contribución impuesta a aquella persona que contaba con capacidad contributiva debe de ser de acuerdo a ésta. Por lo tanto está exento de contribuir al gasto público toda aquella persona que no cuente con capacidad contributiva. Este principio nos impone tres aspectos para tomar en cuenta:

- Que se cuente con capacidad contributiva;
- Que el tributo esté de acuerdo a la capacidad contributiva y;
- Excluir a aquellos que no cuenten con la misma.

La proporcionalidad de los tributos radica principalmente en función de la potencialidad real de pago de un contribuyente, el que tenga mayor potencialidad pagará más, mientras que aquellos que carezcan o no tengan tantas aptitudes contribuirán en dicha medida; por otro lado, para poder determinar esa potencialidad económica se debe atender al principio de capacidad contributiva; sin embargo, antes de poder determinar la potencialidad real se deben tomar en cuenta las necesidades primordiales para el desarrollo integro del contribuyente en el aspecto social, cultural, educativo, etcétera.

Las necesidades primordiales que deben satisfacerse con anterioridad a la determinación de la capacidad contributiva son reconocidas dentro del principio de capacidad contributiva, como el "mínimo exento".

"La capacidad contributiva surge una vez que el contrayente ha satisfecho, sus necesidades primarias personales y familiares. El sujeto esta en aptitud de contribuir a los gastos del Estado, cuando su riqueza es susceptible de imposición. Solo después de

satisfacer sus necesidades primarias: alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, por señalar a las más indispensables, el contribuyente será contributivamente apto.⁸³

Por lo que en este principio encontramos que la posibilidad del legislador de llamar a alguien a contribuir, se ve reducida solamente a que cuente con capacidad contributiva, y cuenta con la prohibición de imponer un tributo por cualquier otra razón o circunstancias personales, como puede ser la religión, el color de piel o cualquier otro factor diferente a la capacidad contributiva. También tenemos que entender que los tributos son proporcionales en relación a la capacidad contributiva, por lo que a mayor capacidad contributiva, mayores serán las cargas.

A continuación se presentan resoluciones en las cuales se puede observar los criterios que ha adoptado la suprema corte respecto de este principio:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.

Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

⁸³ GARCÍA BUENO, Marco César, "El Principio de Capacidad Contributiva" *Criterio esencial para una reforma fiscal integral*, 2004, pp.7-8

Amparo en revisión 69/98. Hotelera Inmobiliaria de Monclova, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C. y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.⁸⁴

De acuerdo a lo mencionado por la tesis es de vital importancia que para el establecimiento de un tributo se debe de partir de la capacidad contributiva del sujeto pasivo por que de lo contrario se estaría violando el principio de proporcionalidad establecido en la Constitución. De no observarse esto se estarían cobrando impuestos injustos.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

⁸⁴ Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: X, Noviembre de 1999, Página: 22, Tesis: P./J. 109/99, Jurisprudencia.

Amparo en revisión 262/2002. Quallyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

De acuerdo con la tesis anterior podemos señalar que un tributo sólo puede ser establecido siempre que tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir la contribución nunca deberá ser mayor a la que pueda soportar su manifestación de riqueza, tendrá que ser forzosamente proporcional el tributo con la capacidad contributiva por que la falta de esto en cualquier sentido es violatorio de los principios constitucionales.

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diecinueve de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a diecinueve de noviembre de mil novecientos noventa y ocho.⁸⁵

⁸⁵ Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, Diciembre de 1998, Página: 241, Tesis: P. LXXIX/98, Tesis Aislada.⁸⁵

La aportación que nos da la tesis anterior es que los tributos en teoría son generales es decir para todos, sin embargo esto queda sujeto totalmente a que los contribuyentes cuenten con capacidad contributiva por que de no ser así, no tienen la obligación de pagar el impuesto establecido ya que no son sujetos pasivos.

7.4 PRINCIPIO DE IGUALDAD

También conocido como principio de equidad, y consiste en que a los iguales hay que darles un trato igual, y a los desiguales un trato desigual. Esto debido a que tratar igualmente a los desiguales sería violar el principio de igualdad, de la misma manera que si se tratara diferente a los iguales. Hay tres situaciones que debemos tomar en cuenta para conservar el principio de igualdad.

- No toda desigualdad es una violación a este principio, solo lo será si esta procede de una situación jurídica igual;
- A iguales supuestos debemos tener iguales consecuencias;
- La ley puede contener desigualdades siempre que estas sean necesarias, por lo que no deberán ser artificiales o injustificadas;
- Para poder hacer una distinción hay que ir de acuerdo a los requisitos constitucionales.

Para fundamentar lo anteriormente mencionado se expone un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE. El principio de igualdad tiene un carácter complejo en tanto subyace a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los artículos 1o., primer y tercer párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los preceptos constitucionales referidos constituyen normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo,

tales poderes, en particular el legislador, están vinculados al principio general de igualdad, establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por el otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a establecer diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Amparo en revisión 1834/2004. El Florido California, S.A. de C.V. 7 de mayo de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Martha Elba Hurtado Ferrer, Fabiana Estrada Tena e Israel Flores Rodríguez.

Amparo en revisión 1207/2006. Inmuebles Gómez, S.A. de C.V. 7 de mayo de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretarios: Martha Elba Hurtado Ferrer, Fabiana Estrada Tena e Israel Flores Rodríguez.

Amparo en revisión 1260/2006. Eduser Inmobiliaria, S.A. de C.V. 7 de mayo de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretarios: Martha Elba Hurtado Ferrer, Fabiana Estrada Tena e Israel Flores Rodríguez.

Amparo en revisión 1351/2006. Metalmec, S.A. de C.V. y otras. 7 de mayo de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretarios: Martha Elba Hurtado Ferrer, Fabiana Estrada Tena e Israel Flores Rodríguez.

Amparo en revisión 1700/2006. Integración de Servicios en Salud, S.A. de C.V. 7 de mayo de 2008. Mayoría de tres votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretarios: Martha Elba Hurtado Ferrer, Fabiana Estrada Tena e Israel Flores Rodríguez.⁸⁶

Esta tesis nos señala que en general se debe buscar dar un trato igual a los contribuyentes sin embargo las circunstancias de cada uno en la medida que sean diferentes obligarán a la autoridad a dar un trato de acuerdo a su situación, lo cual deberá ser previsto por la ley para poder tener equidad en la aplicación de los preceptos contenidos en la misma. Es decir lo que busca la autoridad es dar un trato justo a cada contribuyente de acuerdo a las posibilidades del mismo.

⁸⁶ Registro No. 169439, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVII, Junio de 2008, Página: 448, Tesis: 2a. LXXXII/2008, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional.

Algo que hay que tomar en cuenta es que pueden existir normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situación dispares.

7.5 PRINCIPIO DE DESTINO PARA FINANCIAR EL GASTO PÚBLICO

La Constitución impone el requisito de que toda contribución solicitada a los particulares se debe de encontrar destinada a financiar el gasto público, es decir que el dinero recaudado mediante impuestos únicamente puede ser destinado al financiamiento del gasto público, ya que de no ser así el tributo podría convertirse en inconstitucional. Lo que se busca con este principio es que los tributos vayan de acuerdo a los fines que busca y establece la Constitución. Lo anterior ha sido fortalecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE.

El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere.

Amparo en revisión 1031/2005. Luis Ramón Rincón Ramírez. 3 de agosto de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.⁸⁷

El gasto público siempre debe buscar el bien común y como lo vemos en la tesis anterior esto sin importar el nivel en que se aplique, es decir, si su destino es federal,

⁸⁷ Registro No. 177017, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXII, Octubre de 2005, Página: 696.

estatal o municipal esto siempre y cuando sea para financiar un gasto publico que busque el bien común del Estado.

Se puede observar que tanto los principios establecidos en la Constitución para regir a los impuestos como los presentados en épocas pasadas por Adam Smith y Adolfo Wagner, buscan la misma finalidad, que es:

- Eficiencia en la recaudación;
- Seguridad jurídica al particular;
- Igualdad en la tributación;
- Proporcionalidad en la tributación de acuerdo a la capacidad contributiva.

Con lo que podemos decir que cualquiera que sean los principios que se apliquen, los de Adam Smith, Adolfo Wagner o los contenidos en la Constitución Artículo 31 fracción IV, lo que se busca es contar con un tributo justo y eficiente.

RESUMEN

En general debemos entender a los impuestos como una prestación económica que los sujetos pasivos dan al Estado de manera obligatoria en virtud que el Estado está facultado para su cobro, éste con la finalidad de financiar el gasto público y buscar el bien común.

Estudiosos de la materia fiscal como Adam Smith y Adolfo Wagner han establecido principios teóricos para los impuestos los cuales vemos que han trascendido hasta nuestra legislación, siendo estos principios; de Certidumbre, de Comodidad, de Economía de Política Fiscal, de Economía Pública, de Equidad y de Administración Fiscal. Algunos no bajo el mismo nombre pero si con el mismo contenido.

Es importante resaltar que el fundamento y base de nuestro sistema jurídico es la Constitución, la cual establece la base organizacional de la materia tributaria, organizando al Estado como una federación y creando el sistema fiscal a través del artículo 31 fracción IV, a su vez, para que exista mayor certeza jurídica en el funcionamiento del sistema establece una jerarquía en las leyes y ordenamientos jurídicos mexicanos.

Las finanzas públicas son manejadas a través de diversos documentos, como son las leyes fiscales, Ley de Ingresos, Presupuesto de Egresos y la Cuenta Anual, documentos básicos para una claridad en el manejo de los recursos del Estado.

La Constitución actual consagra los siguientes principios: Reserva Material de Ley, Generalidad, Capacidad Contributiva, Igualdad y Destino para Financiar el Gasto Público, de los cuales se desprenden una serie de derechos y obligaciones para los actores que intervienen en el pago y recaudación de impuestos.

CAPÍTULO III

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31, PRIMER PÁRRAFO Y FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El artículo 31, en su párrafo primero y fracción IV, constitucional, es el de mayor importancia para efectos tributarios, ya que a partir de éste se desarrolla todo el sistema tributario, sin embargo su redacción no es perfecta, por lo cual ha sido objeto de múltiples discusiones. Esto debido a que en un número limitado de palabras se funda todo el sistema tributario. Transcribiremos a continuación la parte de este artículo que será objeto de estudio.

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

A partir de este conjunto reducido de palabras se desprenden diversos elementos que desglosaremos a continuación, mismos que son conforme a la Constitución los requisitos y características de los tributos.

- El primer elemento que podemos advertir en este artículo es que es una obligación.
- Existe una aparente restricción de esta obligación a *“los mexicanos”*, se entiende que se está excluyendo a los extranjeros de ser sujetos pasivos de la relación tributaria.
- Se utiliza el término de contribución, no se utiliza ni la palabra tributo ni la de impuesto.
- Su afectación para *“los gastos públicos”*, de los tres niveles de gobierno mismos que se mencionan en el artículo.

- Se entiende que debe haber una pre-existencia de los elementos activos de la relación tributaria, es decir, la Federación, el Distrito Federal o el Estado y el Municipio.
- Se establece la condición de residencia del contribuyente a manera de criterio de vinculación.
- Se establece que la forma en la que se debe contribuir es de una manera “proporcional y equitativa”.
- Con frase “que dispongan las leyes”, se establece un reserva de ley en relación a la imposición de tributos.

Todos los elementos mencionados anteriormente son las características que deberá cumplir cualquier tributo para que pueda ser considerado como constitucional, y de cada uno de los elementos se desprende una serie de implicaciones que vayan más allá del simple significado de esas palabras, por lo que explicaremos con más detalle en qué consiste cada uno de los elementos.

1. CONCEPTO DE OBLIGATORIEDAD.

La constitución al imponer una obligación a los ciudadanos nos hace analizar tres principales preguntas:

1.- ¿Qué se entiende por obligación?

Para Manuel Bejarano Sánchez una obligación es la necesidad jurídica que tiene la persona llamada deudor, de conceder a otra, llamada acreedor, una prestación de dar, de hacer, o de no hacer.⁸⁸

2.- ¿De qué clase de obligación se trata?

⁸⁸ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones Civiles*, México, Editorial Oxford, p. 5.

En el caso de este precepto constitucional lo que se busca únicamente es la configuración de una obligación de dar, ya que es la forma en que se debe contribuir al gasto público, y además esta obligación de dar tendrá que perfeccionarse mediante la entrega de dinero.

3.- ¿A dónde conducen su cumplimiento o su incumplimiento?

En virtud de ser mexicano (e inclusive extranjero como lo analizaremos más tarde) se asume automáticamente un compromiso legal de cumplir con la obligación de dar, de tal suerte que, el no hacerlo, inmediatamente revierte la conducta omisiva en ilicitud.

"Esta última conclusión no puede tomarse *a priori* como incontrovertible o inevitable, pues solo se evidenciará con toda claridad y contundencia cuando las leyes tributarias determinen al detalle los casos en los que exista la obligación y las excepciones a ellos, además de que manifestada así, en bruto, se puede inducir al error de suponer que todo ciudadano está obligado a contribuir sin más, es decir, sin atender a la casuística legal concreta que le determine realmente como contribuyente y señale cómo y cuándo deba satisfacer tal "obligación", pues no debe olvidarse que ésta proviene de una "imposición" sobre el gobernado y no así de una "relación", tal como ocurre jurídica y ordinariamente con todas las obligaciones típicas – o propiamente tales- que proceden de la libre voluntad de los ciudadanos.

Se trata, pues, de una obligación cuyo origen real deriva del poder, aun cuando se maneje o no como necesidad económica o de subsistencia del aparato estatal."⁸⁹

Hay que también tomar en cuenta que existen diversos tipos de obligaciones respecto de su fuente, por lo que hay que entender la diferencia entre las puramente legales, las contractuales o voluntarias y las *ex lege*.

Por obligación puramente legal, que aquella que es incontrovertible y plena: "*El varón y la mujer son iguales ante la ley*", - dice el artículo 4 constitucional- son disposiciones legales, las cuales obligan a las personas, sin que estas puedan ser eludibles en cuanto a sus alcances, ya que nadie puede sustraerse a tal prevención.

Por obligación contractual o voluntaria entendemos aquellas obligaciones que han sido contraídas en base a la libre elección de las partes, aunque esta no encuentre sustento en la ley, y su única limitación son los derechos de terceros.

⁸⁹ DIEP DIEP, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC, 2000, p. 30.

Por obligación *ex lege* entendemos aquellas que son de mera incidencia, es decir son obligatorias en virtud de la ley, sin embargo solo tendrán aplicación cuando se encuentre en el supuesto específico, por lo que ya no estamos en una situación de inevitabilidad como es el caso de las obligaciones puramente legales, ni de voluntariedad como en las obligaciones contractuales, sino de mera incidencia en la prevención legal por razón de identificación entre los actos que se realizan y las normas que los contemplen y graven.

“En consecuencia, la omisión o incumplimiento de una obligación contributiva no tiene el rango de trasgresión constitucional, si no solo legal, dado que el propio precepto constitucional a estudio delega en las leyes de la materia su establecimiento, condicionado a una “*manera*” que debe caracterizarse por satisfacer la conjunción de los dos elementos de un mismo requisito: el de que sea proporcional y el de que sea equitativo.”⁹⁰

2. APARENTE RESTRICCIÓN A LOS MEXICANOS DE LA OBLIGACIÓN.

La redacción de el artículo 31 fracción IV, al no ser la mejor, parecería que otorga un exención fiscal tácita a los extranjeros, situación que dejaría en desventaja a los mexicanos precisamente en su país, y es una situación que en alguna época trato de ser aprovechada en la vía litigiosa por los mismos, sin embargo, es claro que los extranjeros al contar con la protección de las garantías individuales al grado de que se les equipara con los mexicanos, esta exención sería inexplicable e inmerecida.

Existen más razones por las cuales, no existe esa aparente exclusión de los extranjeros en el sistema tributario, entre ellas están los tratados celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado y las tesis jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación. Respecto de los tratados existen algunos que hablan de la situación jurídica del extranjero (*Tratado de la Habana sobre las condiciones de los Extranjeros*) mismo que obliga a tributar en las mismas condiciones de los nacionales a todos los extranjeros. El artículo 4 de este tratado nos dice lo siguiente: “Los extranjeros están obligados a las contribuciones ordinarias

⁹⁰ *Idem.*

o extraordinarias, así como a los empréstitos forzosos, siempre que en tales medidas alcance a la generalidad de la población”.

Respecto de las tesis jurisprudenciales del Poder Judicial de la Federación, se han pronunciado reiteradamente en relación a que la nacionalidad no es el único criterio de vinculación de los extranjeros, que también se toma el criterio de residencia mismo que obliga a tributar en los tres niveles de gobierno, razón por la cual tanto los extranjeros como los nacionales tributarán de la misma forma, ya que por el simple hecho de residir en el país se les dará trato de nacionales.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS EXTRANJEROS PUEDEN SER CAUSANTES DEL. Conforme a la fracción II del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, la **calidad de deudor o de sujeto de un crédito fiscal, puede recaer sobre los extranjeros residentes en la República o en el extranjero, por actos efectuados o que deban producir en ella efectos jurídicos y económicos, o por ingresos que obtengan por cualquier título, de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.**

Amparo administrativo en revisión 4085/41. Paper Corverting Machine Company Inc. 16 de febrero de 1942. Unanimidad de cuatro votos. El Ministro Manuel Bartlett Bautista no intervino en este asunto por las razones que constan en el acta del día. La publicación no menciona el nombre del ponente.⁹¹

De acuerdo con la tesis anterior vemos que es obligación de los extranjeros tributar, y que la condición de extranjero de ninguna manera excluye responsabilidad alguna, ya que el criterio de vinculación con el tributo no radica en su nacionalidad.

Otra razón que debe ser tomada en cuenta es que si el artículo 4 constitucional nos señala que “*el varón y la mujer con iguales ante la ley*”, con lo cual nos está diciendo que todos somos iguales ante la ley, y si bien el ser humano por naturaleza recibe una distinción sexual, ésta pasa a segundo plano y la ley los considera iguales ya que todos tendremos la misma protección y en consecuencia las mismas obligaciones, con lo cual entendemos que al hacer toda distinción a un lado, también se está haciendo a un lado cualquier otra distinción, incluyendo la

⁹¹ Registro No. 327153, Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, LXXI, Página: 2492, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

distinción de ser extranjero o de ser mexicano, misma que es una creación jurídica que no puede superar el principio de igualdad.

Al hacer mención el artículo 31 fracción IV de las palabras “*de la manera proporcional y equitativa*”, con esto se establecen dos principios que ya han sido analizados anteriormente que no pueden dejar de ser tomados en cuenta si se quisiera imponer una obligación tributaria constitucional.⁹² Respecto de la obligación de los extranjeros de tributar lo que nos interesa es el principio de equidad, ya que ellos al encontrarse en la misma situación jurídica, es decir, en el mismo supuesto legal, tienen la misma obligación, en este caso la misma obligación tributaria, de lo contrario el precepto carecería de constitucionalidad y no sería equitativo y nadie tendría la obligación real de cumplirlo. Es por eso que tanto un nacional como un extranjero al estar en una misma situación jurídica deberán tener una misma consecuencia legal, por lo menos en lo que a obligaciones tributarias se refiere.

3. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN, NO DE TRIBUTO NI DE IMPUESTO.

“Tributo viene del latín: *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que deben entregar al vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito del Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

Impuesto, que es la expresión equivalente del término anterior, deriva de *impositus*, y también significa tributo o carga. Pero desde hace un par de siglos se emplea en mucho mayor grado que la anterior, -aun cuando previamente se usara como equivalente de aquella-, con ánimos de distinguirlas entre sí, toda vez que se pretende que, bajo esta denominación, quede revestido el viejo tributo de alguna clase de juricidad o legalidad, es decir, que se le estime derivado de las leyes y, por ende, consentido por los gobernados, asumiendo la tesis de que lo hacen mediante una participación más o menos consciente de su parte para que les parezca admisible y necesario establecerlo legislativamente con el fin de asegurar la subsistencia del aparato del Estado, de tal forma que con ellos se den las condiciones de gobernabilidad indispensables para que cualquier comunidad humana pueda sobrevivir como tal.”⁹³

⁹² Tema tratado en el Capítulo segundo de esta tesis, bajo los principios de Igualdad y de Generalidad.

⁹³ DIEP DIEP, Daniel. *Op. Cit.*, pp. 34-40.

Por lo anterior podemos deducir que en realidad la palabra tributo e impuesto son sinónimos, sin embargo, al impuesto solo se le trato de dar un toque de legalidad para justificar su cobro.

"Finalmente se pretende imponer, en las últimas décadas y solo en algunos países, el termino contribución, *contribuere*, que no es sinónimo de las otras dos expresiones, dado que entraña una noción de voluntariedad, colaboración, aportación, etc., de tal forma que viene a ser un tanto eufemístico, pues la naturaleza de todo gravamen es necesariamente coercitiva o impositiva a plenitud y en ningún momento se puede considerar sujeta a voluntarismos. Pero opera en descargo del tal eufemismo el suponer que el consenso legislativo, derivado de la voluntad electoral que eligió a los representantes del pueblo, entraña un consentimiento tácito en el sentido de que las cargas tributarias gocen de la anuencia de los gobernados y, por ende, que si participan de esa noción de voluntariedad previa, independientemente de que después sobrevengan problemas individuales o colectivos en la forma de simple descontento con su pago."⁹⁴

Con lo anterior podemos darnos cuenta que la palabra contribución no es sinónimo de las palabras tributo e impuesto, además notamos que contribución no es el término más apropiado para utilizar en el artículo 31 fracción IV, ya que este implica cierta voluntariedad por parte del particular, situación que se ha visto reflejada en la realidad, ya que si bien la Constitución nos llama a contribuir, las expresiones más comunes para la materia son "*derecho tributario*" o "*derecho impositivo*", que finalmente para evitar confusiones e incertidumbre derivó a "*derecho fiscal*", también vemos esta situación en el nombre de las leyes, que por citar un ejemplo tenemos a la Ley del **Impuesto** Sobre la Renta, y no tenemos una Ley de la **Contribución**. Otro ejemplo es el nombre del órgano fiscalizador, que se llama Servicio de Administración **Tributaria** y no Servicio de Administración **Contributiva**, con lo cual los sujetos pasivos de esta obligación están obligados a tributar, contribuir y soportar las cargas impositivas del Estado, situación que podría estar en conflicto con lo que nos plantea el artículo 5 del *Código Fiscal de la Federación*, que es el principio de interpretación estricta, con lo cual solo estaríamos obligados a contribuir mas no a tributar ni a ser sujetos de imposiciones. Aun que esto pareciera un distinción un tanto superficial, esto ha provocado ya problemas en la práctica como es el ejemplo del por qué el *Registro Federal de Causantes* cambio su nombre a

⁹⁴ *Idem.*

Registro Federal de Contribuyentes, esto en virtud de que los ciudadanos no somos causantes si no contribuyentes como la propia Constitución lo señala.

4. SU AFECTACIÓN PARA EL GASTO PÚBLICO.

“La causa determinante desde la perspectiva constitucional de la existencia de los tributos son los gastos públicos, de lo que se sigue en principio de que de no existir estos no habría necesidad de que aquellos se exigieran”⁹⁵.

Si se quiere justificar la acción tributaria habrá que destinar al gasto público los recursos obtenidos, ya que si se incumpliera con esto no se estaría atendiendo a esa exigencia constitucional que condiciona la existencia de las contribuciones que es el que se destine al gasto público, con lo cual estaríamos ante una mera confiscación de bienes por parte del Estado cayendo en abuso de poder por parte del mismo. En general hay que entender que este destino al gasto público tiene como finalidad buscar el bien común lo cual debe ser la meta del cualquier gobierno para así estar legitimado al cobro de las contribuciones.

5. LA PRE-EXISTENCIA DE LOS SUJETOS ACTIVOS.

Es evidente que los sujetos que fijan la tributación deben ser anteriores a la norma, tanto en el aspecto temporal como en el aspecto legal, y no es suficiente que éstos sean creados por la Constitución, sino que también cuenten con las atribuciones necesarias para ejercer esa facultad que se les está otorgando para afectar el patrimonio de los gobernados.

Por lo cual estos órganos necesitan:

- Legitimidad en su creación;

⁹⁵ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. Cit.*, p. 198.

- Potestad jurídica de ejercer el acto.

Es necesario entender que “por una parte, que hay tres entidades de gobierno a las que el ciudadano queda supeditado con la obligación de tributar; y, por la otra, que ese compromiso se subordina a la perceptiva que contengan las leyes, una vez que se les haya identificado como sujetos activos a cuyo favor debe obligarse la actividad contributiva de sus gobernados”⁹⁶.

6. LA CONDICIÓN DE RESIDENCIA DEL CONTRIBUYENTE.

Por residencia podemos entender: “lugar en que una persona tiene su morada habitual”⁹⁷, sin embargo para la materia fiscal este concepto es un poco reducido y limitativo. Como residencia habremos de considerar la ubicación determinada dentro de un entorno territorial, que para efectos fiscales puede ser el municipio, el estado o la federación. Este término está ligado al término domicilio que por éste debemos entender: que es un atributo de la persona, mas para efectos fiscales se entiende como el lugar en donde se tiene el principal asiento de los negocios o actividades y para personas morales es el lugar donde se tenga la administración principal del negocio. Y es importante conocer este término porque en base a éste es que se determina la residencia.

Al ser la residencia el principal criterio de vinculación para efectos de obligaciones tributarias se subsana la deficiencia del artículo 31 fracción IV en donde se limita a hablar de los mexicanos. Otro error es que la nacionalidad de una persona no es un criterio suficiente de vinculación para atribuirle al gobernado cualquier clase de obligación contributiva, ya que sólo pueden gravarse las manifestaciones de riqueza y el hecho de ser nacional de un país no es una manifestación de riqueza motivo por el cual no podría llamársele a una persona a contribuir bajo este argumento.

⁹⁶DIEP DIEP, Daniel. *Op. Cit.*, pp. 42-43.

⁹⁷ DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, México, Editorial Porrúa, 2000, p. 442.

70925

Si el criterio de vinculación fuera el de la nacionalidad el fisco se vería en graves problemas ya que sería evadido constantemente ya que actualmente las personas con relativa facilidad pueden cambiar de nacionalidad, y no todas las personas tienen una misma nacionalidad a diferencia de que todas las personas cuentan con un domicilio y este será el que determine en menor o mayor grado sus obligaciones fiscales, ya que inclusive las personas que no cuentan con domicilio en el país estarán obligadas a contribuir bajo circunstancias especiales como es el que aquí se haya generado su riqueza.

7. MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DEBEN REVESTIR LAS LEYES

Si observamos cualquier diccionario, nos daremos cuenta que la palabra “manera” se refiere a el modo como se ejecuta u ocurre algo, y el mismo texto constitucional nos indica la manera en que deben ser los tributos, es decir, deberán ser proporcionales y equitativos. Con esto vemos dos requisitos de validez, ya que de no ser de esta manera prevista, serán incumplidos esos requisitos de validez y por lo tanto inconstitucionales.

Es importante saber que este requisito de proporcionalidad y equidad debe ser analizado en lo particular y en lo general, es decir, analizar los contenidos específicos de la ley, así como, analizar la ley en su conjunto, ya que podría contener normas que aisladas cumplieran con estos requisitos pero al ser aplicadas en conjunto falten a estos principios.

Ramón Reyes Vera afirma:

“La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla como el requisito previo que fija la Constitución federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica las referentes a:

- La calidad, cantidad, destino y rendimiento del gasto público
- La relación entre la contribución y el gasto público
- Los elementos determinantes de la contribución y el gasto público
- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción.⁹⁸

En otras palabras podemos entender a la proporcionalidad como aquella obligación de comprender por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia.

Ernesto Flores Zavala puntualiza que el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto.⁹⁹ Por proporcionalidad puede comprenderse que la norma fiscal debe ser general, sin excepciones; además, atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes. Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual a aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación, en tanto que la equidad es comprender la cuantificación del impuesto, el aspecto económico del tributo.¹⁰⁰

Algo que no aclara el precepto constitucional es: ¿a quién corresponde la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, la justicia de los impuestos, exclusivamente al Poder Legislativo o también al Poder Judicial? En principio podemos pensar que es una actividad exclusiva del poder legislativo ya que es él, el encargado de la creación de las leyes que contendrán los tributos, sin embargo el Poder Judicial en uso de su facultad revisora podrá intervenir: “se justifica la intervención firme y enérgica del Poder Judicial cuando el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales.” “En ese sentido modificó su jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener que el Poder Judicial está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en

⁹⁸ REYES VERA, Ramón, *La Fracción IV del artículo 131 en la Constitución Federal Mexicana, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982, p. 231.

⁹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1977, p. 158.

¹⁰⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Op. Cit.*, p.54.

cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o cuando el Legislativo ha rebasado sus facultades constitucionales, excediéndose de éstas."¹⁰¹

Para fundamentar lo anteriormente mencionado se expone los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, **este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa**, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Novena Época: Amparo directo en revisión 682/91.-Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V.-14 de agosto de 1995.-Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis.-Ausente: Juventino V. Castro y Castro.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98.-Universal Lumber, S.A. de C.V.-10 de mayo de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Mariano Azuela Güitrón.-Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98.-Universal Lumber, S.A. de C.V.-10 de mayo de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Ponente: Juan N. Silva Meza.-Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99.-Universal Lumber, S.A. de C.V.-1o. de junio de 1999.-Unanimidad de diez votos.-Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo.-Ponente: Juan Díaz Romero.-Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98.-WMC y Asociados, S.A. de C.V.-4 de noviembre de 1999.-Unanimidad de ocho votos.-Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza.-Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán.-Secretario: Miguel Moreno Camacho.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, marzo de 2000, página 35, Pleno, tesis P./J. 24/2000. véase la ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 209.

Nota: La ejecutoria relativa al amparo directo en revisión 682/91, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 209.¹⁰²

¹⁰¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Editorial Oxford, México, 2000, p. 189.

Vemos como en la anterior tesis se señala que con tal de conservar el principio de equidad el legislador esta facultado para crear distintas clases de contribuyentes siempre y cuando la situación económica así lo justifique por que de no hacerlo habría una falta de equidad lo cual convertiría a tributos en inconstitucionales.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.

No debe confundirse el principio de proporcionalidad entendido como herramienta de interpretación para establecer los límites en la relación de los principios constitucionales contendientes en caso de colisión, ya entre ellos o con algún bien jurídico constitucionalmente legítimo, con el concepto fiscal contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Efectivamente, el principio de proporcionalidad como instrumento de interpretación, sirve para hacer una ponderación sobre la idoneidad, fin legítimo y debida adecuación de la intervención estatal en los derechos fundamentales del gobernado. También supone una característica de necesidad e indispensabilidad de la intervención por una parte, al tiempo que de moderación por otra. En suma, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y el fin judicial o legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención en aquél; y 3) formular una regla de precedencia entre dichas posiciones, que disponga cuál de dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin judicial o legislativo; en cambio, **el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas.**

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 265/2006. Javier Quijano Baz. 7 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco J. Sandoval López. Secretario: Martín Contreras García.¹⁰³

De esta tesis podemos entender que la proporcionalidad en un tributo es entendida como una formalidad que consiste en adecuar las contribuciones a la capacidad contributiva con la que cuente el sujeto pasivo, lo cual quiere decir que a mayor capacidad contributiva, mayores deberán de hacer las contribuciones que se hagan al Estado.

¹⁰² Registro No. 900251, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice 2000.Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN, Página: 296, Tesis: 251, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional.

¹⁰³ Registro No. 168824, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVIII, Septiembre de 2008, Página: 1392, Tesis: I.4o.C.26 K, Tesis Aislada, Materia(s): Común.

8. RESERVA DE LEY EN RELACIÓN A LA IMPOSICIÓN DE TRIBUTOS.

Después de haber analizado todos los elementos de los tributos nos queda claro que para que alguien pueda ser llamado a contribuir, ya sea nacional o extranjero, tendrá que ser residente en el país, además deberá estar precisada la manera concreta en que tiene que hacerlo, y además las contribuciones tendrán que ser forzosamente proporcionales y equitativas, pero aunque todos estos requisitos fueran cumplidos de nada serviría si no estuvieran plasmados en una ley esto debido a la reserva de ley que establece la Constitución en relación a la imposición de tributos.

Esta delegación a leyes de menor jerarquía atiende a que la Constitución ya ha delimitado las características y requisitos de los tributos y las leyes sólo serán válidas cuando cumplan con todos aquellos requisitos constitucionales y nunca podrán excederse de lo que la Constitución señale.

La reserva de ley entonces ha de ser entendida como la exigencia de que sólo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa pueda exigirse al gobernado el pago de contribuciones. "Mediante tal previsión constitucional se establece una reserva expresa a favor del legislador ordinario para erigir entorno a el monopolio del llamado a contribuir para los gastos públicos."¹⁰⁴

RESUMEN

El artículo 31, fracción IV constitucional es el fundamento del cual se parte para desarrollar el sistema fiscal mexicano, por lo cual cuenta con una serie de implicaciones y debido a que su redacción no es perfecta hay que analizarlo en sus diferentes elementos:

¹⁰⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. Cit.*, p. 151.

- Es una obligación de dar, en donde será deudor todo aquel que cuente con manifestaciones reales de riqueza.
- Es una obligación de los mexicanos y en virtud de que los extranjeros son equiparados a los mexicanos por la Constitución, cualquier persona nacional o extranjera podrá ser sujeto pasivo del fisco mexicano, esto también sustentado por tratados internacionales suscritos por México.
- Se llama contribuciones a las aportaciones de los sujetos pasivos, lo cual, tomando en cuenta el concepto constitucional, viene a ser sinónimo de la palabra impuesto o tributo.
- Las contribuciones no pueden tener otro destino diferente al gasto público, el cual siempre deberá buscar el bien común.
- Necesariamente tendrá que haber una pre-existencia de los sujetos activos y estos tendrán que contar con las atribuciones suficientes para el cobro de las contribuciones, así como legitimidad en su creación.
- El criterio de vinculación se establece en base a la residencia del contribuyente que para efectos fiscales, se entiende como el lugar donde se tiene el principal asiento de los negocios o actividades, esto en el caso de las personas físicas y en el caso de las personas morales, es el lugar donde se tenga la administración principal del negocio.
- Los tributos deberán forzosamente cumplir con el principio de proporcionalidad y equidad, de lo contrario estarían violando la Constitución.
- Todo tributo deberá ser creado mediante un procedimiento formal, es decir, solo mediante una ley votada, aprobada y expedida por los órganos de gobierno facultados para la expedición de leyes de este tipo.

Es base a lo anterior se observa que a pesar que la redacción del artículo es reducida, de ahí se desprenden una serie de implicaciones de vital importancia para un correcto funcionamiento del sistema fiscal.

CAPÍTULO IV

CAPÍTULO IV. ANÁLISIS DE LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

El diseño de un sistema impositivo implica, una definición de cómo queremos vivir como miembros de una misma sociedad, la manera de gobernarla, los montos y formas en que vamos a contribuir, qué esperamos recibir a cambio y quién va a ser el administrador de esos recursos.

La Constitución al consagrar los principios de proporcionalidad y equidad tiene un gran acierto para la materia fiscal mexicana, sin embargo, la realidad es que en la práctica estos principios no son respetados en su totalidad. La realidad en el país es que existe una gran desigualdad entre las clases sociales y podemos decir que existen muchos niveles económicos que van desde la extrema pobreza hasta gente o empresas con grandes capitales económicos. Sin embargo la ley da un trato casi generalizado a toda la población sin tomar en cuenta elementos esenciales como se explica y ejemplifica a continuación.

En el sistema fiscal español ya ha tomado estas consideraciones, dentro de su Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, inclusive existe un capítulo especial para este tema, el cual lleva por nombre “Mínimo Personal y Familiar”, en donde se reduce la base imponible asegurando un mínimo de vida digna y se toman en cuenta circunstancias personales como puede ser la edad avanzada de las personas, discapacidades de las personas en sus distintos grados, si se cuenta con personas que dependen económicamente de ellos tanto mayores como menores, lo cual se considera un verdadero ejemplo a seguir. A continuación transcribimos el capítulo de dicha ley:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

TÍTULO II

DETERMINACIÓN DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA SOMETIDA A GRAVAMEN

CAPÍTULO III

Mínimo personal y familiar

Artículo 40. Mínimo personal y familiar.

1. El mínimo personal y familiar a que se refieren los apartados siguientes se aplicará, en primer lugar, a reducir la parte general de la base imponible, sin que pueda ésta resultar

negativa como consecuencia de tal disminución. El remanente, si lo hubiere, se aplicará a reducir la parte especial de la base imponible, que tampoco podrá resultar negativa.

2. Mínimo personal.

El mínimo personal será con carácter general de 550.000 pesetas anuales.

Este importe será de 650.000 pesetas cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, de 850.000 pesetas cuando sea discapacitado y acredite un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, y de 1.150.000 pesetas cuando el grado de minusvalía sea igual o superior al 65 por 100.

3. Mínimo familiar.

1. El mínimo familiar será:

- a. 100.000 pesetas anuales por cada ascendiente mayor de 65 años que dependa y conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores al Salario Mínimo Interprofesional, incluidas las exentas.
- b. Por cada descendiente soltero menor de 25 años, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales superiores a las que se fijen reglamentariamente, con el límite mínimo de 200.000 pesetas anuales:
 - 200.000 pesetas anuales por el primero y segundo.
 - 300.000 pesetas anuales por el tercero y siguientes.

Estas cuantías se incrementarán:

a' En 25.000 pesetas, en concepto de material escolar, por cada descendiente, desde los 3 hasta los 16 años de edad.

b' En 50.000 pesetas, por cada descendiente a cargo menor de 3 años.

- c. Por cada una de las personas citadas en las letras a) y b) anteriores, cualquiera que sea su edad, que no tengan rentas anuales superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente, con el mínimo de 550.000 pesetas, incluidas las exentas, que sean discapacitadas y acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, además de las anteriores si proceden, 300.000 pesetas anuales. Esta cuantía será de 600.000 pesetas anuales cuando el grado de minusvalía acreditado sea igual o superior al 65 por 100.

A efectos de lo previsto en las letras b) y c) anteriores, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

1. No procederá la aplicación de los mínimos familiares a que se refiere el número 1º anterior cuando las personas que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto o la comunicación prevista en el artículo 81 de esta Ley.
2. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de los mínimos familiares, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo familiar corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas superiores a la cuantía que se fije reglamentariamente en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

3. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los apartados anteriores, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

No obstante, para la aplicación del mínimo familiar por ascendientes será necesario que el ascendiente dependa y conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

4. El mínimo personal y familiar de cada contribuyente estará formado por la suma de las cuantías que resulten aplicables de acuerdo a los apartados anteriores.

La razón de la existencia de este capítulo en la legislación española es que el sujeto pasivo está realizando una serie de gastos para dar un nivel de vida adecuado a personas que no son económicamente autosuficientes, situación que debe de ser reconocida por el Estado, ya que si el sujeto por una excesiva carga fiscal deja de realizar estas acciones, estas personas se convertirán en una carga para el Estado y si el Estado no reconoce esto, violaría los principios de proporcionalidad y equidad. En base a que por la circunstancia mencionada la capacidad contributiva de un sujeto se ve reducida, cuando está apoyando al Estado en la búsqueda de un bien común para miembros de la sociedad, si el Estado le cobra lo mismo que a una persona que no realiza esta labor estaría violando los principios de proporcionalidad y equidad. Realizaría una acción contraproducente para sí mismo.

Sabemos que en la actualidad la base de los tributos es la capacidad económica de las personas, la cual se puede ver afectada por situaciones de hecho, que no están siendo consideradas por la autoridad a la hora de cobrar los impuestos, lo cual puede convertir que una serie de impuestos, que aislados son proporcionales y equitativos, en su aplicación resulten confiscatorios y ruinosos. Situación que pone a la persona, en un alto riesgo, por que de continuar así su capacidad económica y por ende su capacidad contributiva se verían seriamente dañadas, al grado de poder convertirse de un contribuyente a una carga para el Estado. Lo cual frena el desarrollo económico, y por ende el sistema fiscal no estaría cumpliendo con su finalidad, que es el bienestar social.

En base a lo anterior se afirma que dos personas a pesar de tener la misma capacidad económica no cuentan con la misma capacidad contributiva. Y son estas situaciones de hecho que debe considerar la autoridad con la finalidad de tener un sistema, y no sólo contribuciones, justo y equitativo, para así evitar que los impuestos se conviertan en confiscatorios y ruinosos, situación en que no se respeta la proporcionalidad y equidad de los impuestos, lo cual obstaculiza el crecimiento de la economía, situación que es autodestructiva para el sistema fiscal y el Estado. Lo anterior tiene su fundamento en la justicia distributiva que tiene que ver con lo que es

justo o correcto con respecto a la asignación de bienes en una sociedad. Los principios de la justicia distributiva son principios normativos diseñados para guiar la asignación de los beneficios y las cargas de la actividad económica.

La justicia distributiva presupone los siguientes elementos:

- a) Una cantidad determinada de los bienes que deben ser repartidos.
- b) La instancia encargada de realizar la distribución.
- c) Por lo menos dos personas entre las que se requiere distribuir los bienes.
- d) El criterio con el que debe realizarse la distribución.
- e) El merito en el que cada uno sustenta su aspiración en el proceso distributivo.

La justicia distributiva considera la distribución de bienes, servicios y cargas entre los miembros de la sociedad en un momento específico y en base a esto determina la aceptabilidad de las condiciones resultantes. En esta justicia no es la medida la igualdad aritmética, sino la geométrica, es decir la proporcional.¹⁰⁵

En la actualidad vemos que los diferentes tipos de impuestos funcionan de una manera aislada con muy poca interacción entre sí, esto dificulta un verdadero equilibrio entre los diferentes tipos de contribuciones, lo cual termina dañando al contribuyente. Es esencial una constante búsqueda de la justicia tributaria, situación que es elemental para su aceptación por parte de la sociedad, que de no existir se traduce en un alto riesgo de evasión e informalidad, lo cual convierte a los impuestos así como al sistema en ineficiente.

Existen actos que en la actualidad se considera presumen riqueza (enajenaciones, arrendamientos, mandatos, prestamos, etc.) sin que realmente la

¹⁰⁵ DIETERLEN, Paulette, *Ensayos Sobre Justicia Distributiva*, Fontamara, México, 2001, pp. 67-75.

representen, y al contrario tal vez el realizar la enajenación de un inmueble sea totalmente lo contrario, es decir, la manifestación de una carencia económica, de una necesidad primaria de cumplir con una carencia básica para una vida digna.

Es de vital importancia analizar cada situación en particular y no dar por hecho que ciertos actos son manifestaciones de riqueza cuando pudieran no serlo, ya que si por una presunción legal se grava un acto que no es manifestación de riqueza lo cual quiere decir que no es una manifestación de capacidad contributiva, se estaría violando los lineamientos establecidos por la Constitución, es decir, se gravan actos no contemplados por la misma y se violan los principios de proporcionalidad y equidad establecidos por la misma.

La capacidad contributiva debe surgir una vez que los contribuyentes han cubierto y satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares (Alimento, Vestido, Vivienda, Sanidad, Educación, etc.) es decir, una vez que la economía personal supera el estado de necesidad.

La principal causa de que exista una falta de proporcionalidad y equidad en el sistema jurídico fiscal mexicano es debido a una falta de claridad en la legislación, como ya se expuso anteriormente el artículo 31 fracción IV constitucional nos establece la obligación de contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa, de acuerdo a la Suprema Corte de Justicia de la Nación un tributo podrá ser proporcional y equitativo siempre y cuando se tome en cuenta la capacidad contributiva de sujeto pasivo. En el uso indebido de este concepto de Capacidad Contributiva radica uno de los errores, que en la legislación mexicana no permite que exista una proporcionalidad y equidad real, por lo anteriormente mencionado se deben hacer las observaciones siguientes:

1.- El concepto Capacidad Contributiva

La Suprema Corte de Justicia de la Nación la define de la siguiente manera: Potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Esta definición es correcta y hay que conservarla, siempre y cuando se tomen las consideraciones siguientes.

2.-Confusión: ingreso, utilidad, rendimiento = capacidad contributiva

A lo largo de este trabajo se ha observado que mediante tesis jurisprudenciales la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha equiparado a los ingresos, utilidades y rendimientos con la capacidad contributiva, esto es un error, debido a que antes de que un ingreso, utilidad o renta sea considerado como la base de un impuesto este tendría que asegurar los mínimos esenciales de subsistencia en el sujeto pasivo, por lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación esta omitiendo un paso de vital importancia para un pleno desarrollo de la sociedad y funcionamiento del sistema fiscal mexicano que es descontar en base a la situación real de vida de cada sujeto pasivo su mínimo de subsistencia que variara de sujeto en sujeto.

3.-Error: Capacidad contributiva = capacidad económica

Observamos también que la Suprema Corte de Justicia mediante la jurisprudencia ha equiparado la capacidad económica de un sujeto con la capacidad contributiva del mismo, esto es un error debido a que estamos en presencia de conceptos diferentes, esto se explica de la siguiente manera:

La capacidad económica de una persona es la potencialidad real de un sujeto de realizar un gasto o inversión. La capacidad económica de un sujeto es directamente proporcional al ingreso, utilidades y rendimientos que este recibe lo cual se ejemplifica a continuación:

Capacidad Económica = Ingreso, Rendimiento y Utilidad.

La capacidad contributiva es la potencialidad real de contribuir al gasto público, un concepto un poco más complejo debido a que se involucran más factores, implica la capacidad económica del sujeto pasivo así como sus necesidades primarias personales y familiares, es decir, el mínimo para una vida digna, lo cual se ejemplifica de la siguiente manera:

Capacidad Contributiva = Capacidad Económica – Mínimo de Subsistencia

4.- Ejemplo:

Bajo el sistema actual una persona física que gana \$9,000.00 pesos habría que pagar lo siguiente:

CÁLCULO :

Base gravable	\$9,000.00
Límite Inferior	\$8,601.00
Exedente del limite inferior	\$398.49
% aplicable al exedente	17.92%
Impuesto marginal	\$71.41
Cuota fija	\$786.55
Impuesto del art. 113 LISR	\$857.96
Subsidio para el empleo	\$0.00
Impuesto a retener	\$857.96
Neto a recibir	\$8,142.04

Nombre	Ingreso	Capacidad Económica	Situación de Vida	Gasto Mínimo de Alimentos	Capacidad Contributiva	Sistema Actual	28% Sobre Capacidad Contributiva
JUAN	\$9,000.00	\$9,000.00	-Soltero -Vive con sus padres -Sin hijos	\$1,800.00	\$7,200.00	\$857.96	\$2,016.00
MARIA	\$9,000.00	\$9,000.00	-Madres Soltera -2 hijos -Renta Casa -Su Madre enferma vive con ella	\$8,000.00	\$1,000.00	\$857.96	\$280.00

En base a la tabla anterior podemos observar como el sistema fiscal actual da un trato igual a dos situaciones diferentes lo cual se traduce en una falta de equidad, y es claro que los sujetos pasivos no están contribuyendo de acuerdo a sus posibilidades por lo cual genera una falta de proporcionalidad.

Esta situación que actualmente ocurre no permite se cumplan con los lineamientos constitucionales, lo cual provoca un descontento en la sociedad, lo cual lleva a que los ciudadanos busquen evadir sus responsabilidades al recibir un trato injusto por parte del Estado, en donde en ocasiones los contribuyentes ayudan a una labor propia del Estado como es el caso de apoyar a los hijos con una educación o dar una vida digna a personas que no cuentan con la capacidad de generar recursos, así como proporcionar asistencia medica que muchas veces el Estado está incapacitado para dar de una manera adecuada por su deficiente sistema de salud. Por lo tanto, es de vital importancia que el Estado reconozca y apoye a todo contribuyente que esté apoyando en la consecución de los fines de éste, en la consecución del bien común.

Se observa que al considerar la situación personal de cada sujeto pasivo y su mínimo para una vida digna, el sistema es proporcional y equitativo, también se propone una simplificación al mismo, y se observa que existe un incentivo para darle utilidad al dinero, de lo contrario habrá que pagar una cantidad mayor de impuestos.¹⁰⁶

En la vida empresarial también puede verse situaciones violatorias de los principios de proporcionalidad y equidad, en donde se establecen montos fijos de contribuciones sin tomar en cuenta las situaciones reales de cada empresa. Por lo cual se impone una misma tasa a una pequeña empresa en desarrollo y a una empresa económicamente consolidada y lo que la realidad nos dice es que las empresas en desarrollo para ser empresas económicamente consolidadas se ven en

¹⁰⁶ Esta idea está basada en el concepto de Justicia Distributiva anteriormente descrito.

dificultades al tener impuestos iguales a las empresas que ya son económicamente fuertes, gran parte de su capital que pudiera ser enfocado a la creación de empleos, inversión entre otras muchas cosas, es destinado al pago de impuestos y si la empresa no pudo cumplir con sus necesidades básicas antes de tener que pagar un tributo este será ruinoso y confiscatorio, lo cual trae efectos negativos para el Estado y dificulta el conseguir un bien común por lo cual nuevamente falta una proporcionalidad y equidad real en el funcionamiento del sistema fiscal. Todo lo anterior sin tomar en cuenta toda la serie de requisitos y cobros que impone el Estado en muchas ocasiones excesivos (licencias, permisos, etc.), y otra serie de gastos adicionales que se han de generar como sería el caso de pagar una cuota a un sindicato.

RESUMEN

El sistema fiscal de un país determina en gran medida la calidad de vida que tendrán sus habitantes. Observamos como la Constitución protege a los ciudadanos con ciertos principios constitucionales, sin embargo, en la práctica no siempre son respetados lo que ocasiona falta de proporcionalidad y equidad, lo cual tiene como consecuencia la disminución de la calidad de vida de los contribuyentes y por lo tanto afecta al bien común.

Otros países ya cuentan con una serie de recursos legales para proteger el cumplimiento de los principios tributarios, en base a esto y a los ejemplos planteados se consideran necesarios cambios en el sistema fiscal mexicano que aseguren un sistema justo para los contribuyentes.

CONCLUSIONES

1. A través del presente trabajo podemos observar las primeras apariciones de los impuestos y como éstos evolucionaron en la antigüedad en las diversas civilizaciones y pueblos, cómo también se desarrollaron durante los años con las corrientes filosóficas de diferentes personajes. Con lo cual se puede observar el avance y se tiene un conocimiento integral del desarrollo de los impuestos.

2. Hablar de impuestos no es un tema simple y al contrario, vemos como el tema implica muchas otras materias, con las cuales se complementa, desde la creación de los tributos hasta que se hacen efectivos, observamos que el funcionamiento del Estado depende en gran medida de los impuestos mismos que a su vez dependen de éste para existir. El Estado a su vez necesita de la sociedad para la recaudación de impuestos por lo cual deberá evitar toda carga excesiva, ya que corre el riesgo de caer en ingobenanilidad.

3. Es interesante el análisis de la evolución de los tributos en la historia de México, de cómo en ocasiones se evoluciona en el tema y en otras tantas se retrocede para finalmente terminar en su forma actual que aunque no es perfecta si evolucionó de una manera favorable para el país. México pasa por periodos de ajustes políticos los cuales impiden que se ponga especial atención a los temas fiscales lo que ocasiona que la evolución del tema sea lenta.

4. Existen diferentes tipos de principios aplicables a los impuestos, sin embargo vemos que todos son importantes y en la medida en que más se apliquen los mismos a la creación y aplicación de los tributos, más justos serán éstos, existen diferentes pensadores que hablan de diversos principios, pero a fin de cuentas, todo se reduce a la búsqueda de la justicia dentro de un sistema tributario eficiente. Por lo que en la medida que se busque la incorporación de todos los principios tributarios a la legislación esta será mas justa.

5. Podemos observar que la principal fuente de los tributos en México es la Constitución ya que esta es la norma fundante del sistema jurídico mexicano, y es de aquí de donde parte la creación y las bases de los tributos mismos que para que sean válidos deberán estar de acuerdo a lo establecido dentro de la propia Constitución. Por lo cual hay que poner especial atención en el contenido de la misma.

6. Específicamente los tributos tienen su fundamento en el artículo 31 fracción IV Constitucional, en el cual, a pesar de que es reducido su contenido, se desprenden un gran número de principios e implicaciones relativas a éstos que para sean plenamente efectivos es necesario que se lleven a la práctica.

7. En general el contenido de esta obra es importante para conocer la estructura, funcionamiento, requisitos y necesidades de los tributos así como su evolución en el tiempo y el efecto que ha causado en las poblaciones, sus diversas modalidades y la aplicación o falta de aplicación de los diversos principios, para así entender la importancia y necesidad que éstos siempre estén presentes en toda ley de la cual se desprenda un impuesto.

8. Finalmente se considera que existe una falta de proporcionalidad y equidad en el sistema jurídico mexicano ya que se están omitiendo consideraciones esenciales para que un sistema fiscal pueda ser justo, y por lo tanto proporcional y equitativo. Encontramos una falta de equidad y proporcionalidad en la práctica, ya que a la hora de aplicar los tributos resultan situaciones inequitativas para los particulares, debido a que no se toman en cuenta situaciones personales o relativas al contribuyente, mismas que realmente afectan la proporcionalidad o equidad de un impuesto, como puede ser el considerar el hecho de que una persona tenga familia que dependa económicamente de ella. Mediante este trabajo se pretende hacer ver que la capacidad económica de una persona es diferente a la capacidad contributiva de la

misma. Que el sistema fiscal debería considerar como base de sus tributos la capacidad contributiva y no la capacidad económica.

PROPUESTAS

1. Integrar a la legislación fiscal los siguientes conceptos:

A) La definición actual de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la capacidad contributiva:

Potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

B) Establecer en la legislación que los ingresos, rendimientos y utilidades no equivalen a la Capacidad Contributiva y de ninguna manera serán tomados estos como base de un impuesto.

C) Establecer en la legislación los conceptos de Capacidad Contributiva y Capacidad Económica diferenciándolos plenamente.

D) Establecer en la legislación las siguientes fórmulas:

Capacidad Económica = Ingreso, Rendimiento y Utilidad.

Capacidad Contributiva = (Capacidad Económica) – (Mínimo de Subsistencia)

2. Es necesario realizar los cambios en la legislación para que se logre:

A) Considerar una capacidad contributiva subjetiva: Individualizar la carga tributaria tomando en cuenta circunstancias reales, personales, familiares, o cualquier circunstancia que pueda afectar la capacidad contributiva, lo que define la cuantía del gravamen, permitiendo la distribución equitativa de las cargas tributarias.

B) Identificar plenamente el consumo-necesidad para evitar que sea gravado.

C) Contar con leyes sencillas y comprensibles: Con la finalidad de promover la participación ciudadana, haciendo un sistema amigable para el contribuyente.

D) Aumentar la base de contribuyentes y reducir las tasas: mientras exista una base parcial e incompleta, los tributos no podrán ser proporcionales ni equitativos.

E) Estudiar los hechos aislados para identificar si estos realmente representan una riqueza.

3. Elaborar un recurso legal a través del cual se pueda pedir que sean consideradas situaciones personales que afectan la capacidad contributiva del individuo y evitar que los tributos se conviertan en injustos, ya que no cumplirían con el requisito de ser equitativos y proporcionales.

GLOSARIO

CALPIXQUE: Autoridad hacendaría encargada de cobrar los diversos tributos, que los reyes imponían a sus gobernados.

CIHUACOATL: Es el título de Vice-Regente de Tenochtitlan.

HUEYCALPIXQUE: Supremo recaudador, bajo cuyas órdenes estaban los Calpixques.

CALPIXCACALLI: Sala en donde se reunían los Calpixques.

AMATL: Libro donde se anotaban los tributos depositados.

PETLACALCATL: Señor de la Casa de los Tercios, encargado de almacenar los objetos recaudados.

PETLALCALLI: Lugar en donde se Almacenaban los tributos.

TECUHTLIS: Gobernadores de los señoríos cercanos a Tenochtitlán, antes de ser nombrados los Colhuas.

COLHUAS: Miembros de la nobleza, asignados para gobernar a los pueblos conquistados por los aztecas, estos señoríos fueron Atzacozalco, Coyoacan y Xochimilco.

CERTUM QUID: Especie de certificado que se expedía para dejar entrar mercancías al reino.¹⁰⁷

¹⁰⁷ ARENAS WAGNER, Javier, *Impuestos su Constitucionalidad*, México, Editorial Porrúa, 2005, p. 8.

BIBLIOGRAFÍA

ARENAS WAGNER, Javier. *Impuestos su Constitucionalidad*, México, Editorial Porrúa, 2005.

ARTEAGA NAVA, Elisur. *Derecho Constitucional*. Oxford. México. 1999.

BARRERE, Alain. *Economía Financiera*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid. 1996, tomo I.

BEJARANO SÁNCHEZ. Manuel, *Obligaciones Civiles*, México, Editorial Oxford. 2006.

CAPITANT, Henri. *De la Causa de las Obligaciones*, Analecta, Pamplona. 2005.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, Editorial Oxford, México, 2000.

CORTÉS Hernán. *Cartas de Relación de la Nueva España*, España, Porrúa Hermanos, S.A. 1982.

DE ALVA IXTLIXOCHITL. Fernando, *Obras Históricas*, México, Editorial Nacional, 1965, Tomo I.

DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa. México, 1992.

DE PINA VARA, Rafael. *Diccionario de Derecho*, México, Editorial Porrúa, 2000.

DELGADILLO GUTIÉRREZ. Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, LIMUSA Noriega Editores, 1983.

DIEP DIEP, Daniel. *El Tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC, 2000.

DIETERLEN, Paulette. *Ensayos Sobre Justicia Distributiva*, Fontamara, México, 2001.

DOUGNAC Rodríguez, Antonio. *Manual de historia del derecho indiano*. Mc. Graw Hill. México, 1998.

DUVERGER, Maurice. *Hacienda Pública*, Bosch; Barcelona, 1980.

EINAUDI, Luigi. *Lecciones de la Ciencia Financiera*. Torino, Bono. 1919.

FANTOZZI, Augusto. *Distrito Tributario*. UTET, Torino. 1991.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*, México, IEF.1996.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1977.

GARCÍA BUENO, Marco Cesar. "*El Principio de Capacidad Contributiva*"-Criterio esencial para una reforma fiscal integral, Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM, México, 2004.

GHIRARDI, Juan Carlos, ALBA CRESPO, Juan José. *Manual de Derecho Romano*, Argentina, Ediciones Eudecor, 1999.

IGLESIAS, Juan. *Derecho Romano*, Barcelona, Editorial Ariel, 1992.

BERMAN, Harold. *La formación de la tradición jurídica de Occidente*, México, Fondo de Cultura Económica, 2001.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo, Argentina, 1983.

JESÉ, Gastón. *Los Principios Generales del Derecho Administrativo*. Editorial Reus. España. 1928.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, Thomson. México. 2004.

KATZ, Friedrich. *Situación Social y Económica de los Aztecas durante los siglos XV y XVI*, UNAM, México, 1966.

_____. *Revolución, Rebelión y Revolución; La Lucha Rural en México del siglo XVI al siglo XX*, México, Ediciones Era.

KHOLER, José. *El Derecho De Los Aztecas*, México, Revista Jurídica De La Escuela Libre De Derecho. E. Latinoamericana. 1924.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción Al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano*, México. Editorial Porrúa, 1999.

MÁRQUEZ RABAGO, Sergio R. *Evolución Constitucional Mexicana*, Editorial Porrúa. México. 2001.

QUINTANA, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*, México, Trillas, 1990.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. ROJAS YÁNEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*, Trillas. México. 1997.

REYES VERA, Ramón. *La Fracción IV del artículo 131 en la Constitución Federal Mexicana, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, t. I, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1982.

ROMEROVARGAS Yturbide I. *Derecho Constitucional Mexicano*, Romerovargas y Blasco Editores. México, 1957.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Derecho Tributario*, 2ª ed., Cárdenas Editores y distribuidora, México, 1988.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*, México, PAC, 1997.

TENA RAMÍREZ, Felipe. *Leyes Fundamentales de México 1808-1999*, México, Edición 17, Porrúa, 1999.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario*, Depalma, tomo I.

Impretesis
IMPRESIÓN DIGITAL

Impretesis

IMPRESIÓN DIGITAL

Enrique González Martínez No. 30

Tel. 36140395

Guadalajara, Jalisco, Zona Centro