

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE QUERETARO

Escuela de Derecho

- Comentarios Sobre la Constitucionalidad de los Impuestos con fines Extrafiscales.

BIBLIOTECA CENTRAL
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE QUERETARO

T E S I S

Que para obtener el título de :
LICENCIADO EN DERECHO

p r e s e n t a :

ENRIQUE BURGOS GARCIA

BIBLIOTECA CENTRAL, U.A.Q.

Al que es.

BIBLIOTECA CENTRAL, U.A.Q.

A mis padres: los señores
Enrique Burgos Mondragón y
Emilia García de Burgos,
a quienes me debo en todo.

A mis hermanos:

Emilia, Leticia, Ernesto, Luis, Ana, Delia,
Hugo y Adriana.

SECRETARIA DE ECONOMIA

A mis familiares,

entre ellos a Alfredo.

Para tí Yolanda,
con todo mi cariño.

AGUILES CENTRAL, S.A.C.

A los señores licenciados:

Manuel Suárez Muñoz y

Alejandro Esquivel Rodríguez,

con mi reconocimiento.

BIBLIOTECA CENTRAL, U.A.C.

Al señor Licenciado:

Francisco Rodríguez Aguillón, por sus
consejos y orientaciones durante mi ca-
rreira y en el desarrollo de este trabajo.

A los miembros de mi Honorable Jurado.

A mis maestros.

A mis compañeros de generación.

A mis amigos.

C O N T E N I D O

	Pág.
INTRODUCCION.....	1
 <u>CAPITULO I</u> EL IMPUESTO	
a).- Los Ingresos Públicos.	
b).- Los Impuestos en el aspecto histórico.....	3
 <u>CAPITULO II</u> EL IMPUESTO	
a).- Elementos.	
b).- Fuentes.	
c).- Principios Teóricos.....	13
 <u>CAPITULO III</u> CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	
a).- Impuestos Directos.	
b).- Impuestos Indirectos.	
c).- El Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.	
d).- El Impuesto Federal Sobre los Egresos.....	22

CAPITULO IV

Pág.

- a).- El artículo 14 Constitucional.
- b).- El artículo 16 Constitucional.
- c).- El artículo 31 Constitucional fracción IV..... 34

CAPITULO V

EL IMPUESTO CON FINES EXTRAFISCALES
CONSTITUCIONALES

- a).- Impuesto con fines fiscales.
- b).- Impuesto con fines fiscales y destino especial.
- c).- Impuesto con fines fiscales y extrafiscales.
- d).- Impuesto con fines extrafiscales..... 52

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

En todas las épocas el impuesto ha constituido un factor esencial en la existencia del Estado. De el uso que se le dé depende la prosperidad o la ruina de cualesquiera de las esferas o ámbitos que toman parte en el complejo movimiento social; su administración puede fortalecer a los gobiernos, pero también puede provocarles la más violenta caída.

Ojalá que este sencillo estudio pueda alguna vez ayudar a lograr una completa y auténtica armonía entre el Fisco y el causante, para que el impuesto logre su noble y legítimo objeto, que es servir mediante su mecanismo, al pueblo mismo.

Los que aspiramos al conocimiento del Derecho tributario, --pugnamos porque el causante, en el aspecto individual, el que pertenece a las clases más débiles en cuanto ve a la capacidad económica, y soporta los impactos tributarios, pueda hacer frente a toda arbitrariedad o ilegal

lidad del Fisco, valiéndose de todos los medios y recursos que la Ley pone a su alcance, recurriendo al asesoramiento de un graduado en las disciplinas Jurídicas y no como desafortunadamente ocurre, dejándose guiar -- por los consejos de sus contadores, éstos, deben declinar en el conoci --- miento de los trámites fiscales en cuanto surja un problema que tenga ne - xos con el ámbito jurídico; indudablemente la actividad del abogado y del contador se complementan en la actuación jurídico-tributaria, pero por sí - solo un contador es incapaz de lograr una solución al problema del particu lar si tal es de índole legal, sus conocimientos, si bien tienen algo de ju - rídico, nunca podrán compararse con los del abogado. Este es uno de los - primeros problemas a resolver para lograr esa armonía entre fisco y cau -- sante de que antes hablé.

Por último, mi objetivo y mi anhelo, que trato de reflejar en - este modesto trabajo, es la superación de nuestro pueblo y el logro de los fines del Estado, mediante el encausamiento de las actividades contributi vas por los senderos delineados en nuestra Constitución Política.

C A P I T U L O I

LOS INGRESOS PUBLICOS

El Estado, como todo ente organizado, requiere para su sostenimiento de ingresos que le permitan realizar sus objetivos, sus múltiples finalidades, estos ingresos se perciben en forma normal o anormal, es decir, los ingresos estatales son ordinarios o extraordinarios.

Los primeros, los ordinarios, son aquellos que percibe el Estado comúnmente, que con periodicidad anual se establecen en el presupuesto con la finalidad de cubrir los gastos ordinarios, los normales.

Los extraordinarios, son los que el Estado percibe en virtud de acontecimientos inesperados, cuando la necesidad de mayores gastos es inminente y en situaciones en las que el ingreso ordinario no es suficiente para soslayar la situación, este caso de los ingresos es desde luego excepcional.

En el primer grupo o sea dentro de los ingresos ordinarios, en contramos los siguientes :

Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamientos, cabe -- apuntar que en las dos primeras formas de ingreso, el Estado actúa con to do el poder de que está investido, el impuesto será objeto de estudio analí tico por separado.

Los Derechos, son contraprestaciones establecidos legalmente en pago de un servicio público.

Son Productos, los ingresos por actividades que no correspon den al desarrollo de las funciones propias de derecho público del Estado o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

Aprovechamientos, se consideran como tales, las multas, los recargos y demás ingresos de Derecho público no clasificables como im -- puestos, derechos o productos.

Los ingresos extraordinarios son :

- a).- Impuestos extraordinarios.
- b).- Derechos extraordinarios.
- c).- Empréstitos.
- d).- Emisión de moneda.
- e).- Expropiación.
- f).- Servicios personales.

Incuestionablemente de las formas de ingreso mencionadas, - la más importante es el impuesto, no sólo porque es la forma más común de que se vale el Estado para motivar el ingreso, sino porque además actúa el Estado imperativamente exigiendo un tributo, una parte de la riqueza de cada quien, reclama una aportación del particular quien por mandato constitucional debe colaborar para la satisfacción del gasto público.

Desde que el hombre se organizó y se agrupó, desde que dejó de ser nómada y se estableció formando una gran familia, sintió la necesidad de que existiera un ente superior, un ente sobre todo organizador, y - cuando existió, vio que era necesario aportar algo para el sostenimiento - del grupo, existiendo, claro, alguien que regulara o administrara esa aportación-inversión, siendo de esa manera como nació la contribución.

Desde tiempos inmemoriales, la contribución al Estado ha motivado no pocas inconformidades, un hombre singular, Cristo, se encargó de manifestar en una frase llena de contenido y trascendencia, la "obligación" de dar al Estado una parte de las rentas de cada quien. El impuesto como una necesidad y como una realidad social ha sufrido muchas transformaciones más objetivas que subjetivas, ha sido elemental en todas las organizaciones políticas y por desgracia se le ha convertido también en un verdadero azote, provocando auténticos sismas; el Estado que estableció un dominio sobre todo el mundo conocido que jamás nadie realizara. El Imperio Romano, mantuvo siempre su hegemonía fincada en tres pilares:- El absoluto dominio económico, logrado gracias al severo sistema tributa

rio que mantuvo en sus dominios. Al poderío militar que a su vez dependió en gran parte de la causa anterior, y por último por el respeto que siempre guardó para los pueblos dominados, en el aspecto religioso.

Pero no fue sino hasta la época medieval en la que el impuesto sirvió de instrumento para realizar todo género de injusticias y arbitrariedades, sin ninguna reglamentación, sin ninguna legítima finalidad, sirvió sobre todo en los feudos como un elemento que manejaban libremente y sin limitaciones los señores feudales para acrecentar sus vastos caudales.

Todos los habitantes del feudo, los vasallos y los siervos, tenían obligaciones impositivas de carácter económico y de carácter personal.

Entre las obligaciones personales del vasallo tenía gran importancia "La obligación militar", es decir, el deber de ir con el señor a la guerra, por fortuna este tipo de obligación con el tiempo se fue reglamentando el sinnúmero de prestaciones económicas, eran ayudas cuando no en dinero en materias primas que debían al señor, siempre para el beneficio exclusivo de éste y al margen de toda norma.

Entre los siervos también existió ese tipo de obligaciones. Entre las económicas fueron notables, la capitación que era un impuesto en el que se tomaba como base el número de cabezas de ganado, el formariage, que era una cantidad que se debía cuando algún habitante del feudo contraía matrimonio con persona que no era de la localidad, y la mano

muerta, mediante el cual el feudal adquiría todos los bienes de una persona cuando ésta no dejaba descendencia al morir.

Las rentas genéricas de los feudos eran: el censo, la talla y el derecho de rescate, el primero fue una forma de impuesto predial, la talla fue un impuesto que se exigía periódicamente a cada familia, las tassas de rescate eran ciertos pagos que se daban con el objeto de dejar de prestare un servicio generalmente de carácter personal, el diezmo fue otra aportación que generalmente se daba a los preladados eclesiásticos.

Había también una participación en la producción agrícola que se obtenía anualmente, se gravaba también el paso de mercancías por determinado territorio e incluso se establecieron pasos necesarios o únicos con el objeto de evitar la fuga de contribuciones, todos esos seudosistemas impositivos fueron el embrión de muchos de los actuales impuestos.

En nuestro país, igualmente desde épocas anteriores a la Conquista los pueblos imperantes exigían prestaciones a las tribus avasalladas. Después de la conquista los aborígenes de la Nueva España tuvieron que sufrir situaciones discriminatorias, pues ya ni como agricultores se les consideraba, sino como simples sembradores pero esos sí sujetos al tributado siempre bajo un sistema de comercio monopolizante. El impuesto más difícil de la época de la Dominación, fue el impuesto alcabalatorio establecido hacia el año de 1575, que consistía en un porcentaje que se debía con respecto a la venta de mercancías, fue un tipo que guarda cierta se

mejanza con el actual impuesto sobre ingresos mercantiles. Esa situación tributaria fue siempre inherente a toda la etapa del dominio hispano, España, que a diferencia de otros países europeos se mantuvo a la zaga y no re sintió ningún progreso, ni percibió la influencia de la revolución industrial y de la Revolución Francesa.

El México independiente al estar libre del yugo ibérico se tuvo que enfrentar a una realidad económica verdaderamente desastroza. Tras un breve respiro volvió a la misma situación en la etapa del intervencionismo americano y europeo, colocándose en la forzosa situación de tener que recurrir al voraz préstamo de los países en auge, bajo hipoteca general de las rentas del país. En la época del dictador Porfirio Díaz, dos ministros de Hacienda, Don Matías Romero y José Ives Limatour, vislumbraron bases hacendarias y tributarias, abriendo también las puertas al capital extranjero, durante nuestro Movimiento revolucionario la crisis hizo acto de presencia nuevamente siendo hasta el gobierno de tendencia nacionalista del presidente Lázaro Cárdenas cuando se avisó una estabilidad económica más duradera basada en un sistema tributario bien definido, apuntando hacia una ansiada y verdadera Justicia Social.

El concepto de impuesto constituye una auténtica exposición de corrientes y de doctrinas, son numerosos los tratadistas que analíticamente lo han abordado y todos han propuesto alguna definición, todas tan valiosas como sus mismos autores y aunque distintas en cuanto a la terminología empleada, todas guardan cierta analogía en más de algún punto.

Un Ministro del autor de la frase "El Estado soy yo", Colbert, manifestaba que el máximo arte del impuesto consistía en arrancar el mayor número de plumas con el mínimo número de quejidos.

Viti de Marco, considera que el impuesto es una parte de la renta de ciudadano que el estado percibe con el fin de proporcionar los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.

Ehberg dice: Los impuestos son prestaciones hoy por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de derecho público que los mismos reclaman en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinados unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Leroy Beaulieu, sostenía que el impuesto es la parte exigida a los ciudadanos para sufragar los gastos ocasionados por los servicios públicos.

Adam Smith, afirmaba: Los sujetos de cada estado deben contribuir a mantener el gobierno cada cual en la proporción más exacta posible con sus facultades, es decir, según las rentas de que goza bajo la protección del Estado.

El Tratadista Galo Gastón Jéze, más que proporcionar una definición del impuesto hace una relación de sus características:

1o.- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente una suma de dinero y no de servicios personales.

2o.- La prestación del sujeto no va seguida de una contraprestación del Estado.

3o.- El constreñimiento jurídico, el impuesto es esencial --
mente un pago forzoso.

4o.- Se establece según reglas fijas.

5o.- Se destina a gastos de interés general.

6o.- Es debido exclusivamente por el hecho de que los individuos forman parte de una comunidad políticamente organizada.

El derogado código fiscal de la federación en su artículo 2o. -
definía el impuesto como "Las prestaciones en dinero o en especie que el
estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos indi-
viduos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho gene-
rador del crédito fiscal".

El actual Código fiscal de 30 de diciembre de 1966, también
en su artículo 2o., define el impuesto como "Las prestaciones en dinero -
o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio a cargo de -
personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos".

Al decir la definición "prestaciones" quiere decir con esto que
a cambio de su prestación no recibirá nada concreto. El particular da sin-
recibir nada a cambio, al menos no por el momento y en todo caso no ha-
brá ninguna relación directa entre lo que se dé y lo que se reciba.

Al precisar el concepto aludido, "en dinero o en especie" implica desde luego que cualquier otra prestación que sea en otra forma por ningún concepto se podrá considerar como impuesto y mucho menos si se trata de servicios personales, comúnmente el pago de los impuestos se hace en dinero pero en casos como el de minería en lo relativo a la producción de oro, plata y cobre, se cubrirá el impuesto, dice la ley relativa, en especie, es decir el impuesto sobre la producción de oro se pagará en oro, el de plata, en plata.

"Que fija la ley", La Suprema Corte, ha manifestado que el pago de los impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad política y no el de un contrato sancionado por la ley, es decir, el impuesto no surge solamente de la voluntad del estado sino de la necesidad que el mismo estado tiene de que una parte de él mismo realice ciertas aportaciones para su subsistencia, desde luego cristalizado todo lo anterior en la ley, en una ley en el sentido formal, que es la forma en que se expresa el Estado.

Con carácter general y obligatorio, en mi concepto esta parte de la definición legal no era necesaria y resuelta en consecuencia redundante, si anteriormente se dice en el precepto "que fija la ley" basta contener presentes los atributos de la ley que son: generalidad, obligatoriedad, irretroactividad, para darse cuenta que en sí misma, es decir implícita a la misma ley va la generalidad y la obligatoriedad, la ley es y nunca podrá ser de otro modo, una norma general, abstracta e impersonal.

Será a cargo de personas físicas y morales, el código derogado sólo hablaba de personas, era impreciso en su parte relativa no así el actual que detalla que será a cargo de personas físicas y morales, pues es bien sabido que la recepción tributaria en una gran parte proviene de personas morales, sobre todo de sociedades mercantiles, por lo que no está de sobra esa especificación del multialudido precepto.

Para cubrir los gastos, aunque ésta es una innovación en la definición legal, volveré sobre esta parte con más amplitud en otro capítulo.

Por último, yo pienso que la definición adecuada del impuesto sería ésta :

"Los impuestos son las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley a cargo de todo ente que se ubique en el supuesto por ella misma establecido".

C A P I T U L O I I

En nuestro sistema tributario legal como en todos, existen en la relación impositiva dos partes o dos extremos necesarios y fundamentales, el Fisco y el causante, que son los principales protagonistas en el -- campo tributario, el primero, el Fisco, constituye la parte actora, sujeto activo, y el particular o causante es el sujeto pasivo.

Por disposición de nuestra Carta fundamental, el carácter de - sujetos activos lo detentan tres entidades; la Federación, los Estados y - los Municipios, es decir, son sólo esos tres entes los facultados para exigir y allegarse de un modo u otro las aportaciones del causante, repartiéndose desde luego las actividades gravables, o bien disfrutando de ellas -- mediante el sistema de participación, de los tres sujetos activos referidos, sólo dos de ellos tienen lo que algunos llaman "Soberanía Tributaria", -- pues conforme al artículo 115 fracción II, los municipios sólo podrán ad

ministrar libremente su hacienda, misma que se formará con las contribuciones que fijen las legislaturas locales, además como todo impuesto debe establecerse mediante una ley, una ley en el aspecto formal que solamente pueden expedir las legislaturas federal o locales. En consecuencia, cualquier impuesto que por sí mismos establezcan los municipios, no tendrá ninguna validez y será anticonstitucional.

El Lic. Flores Zavala, afirma definitiva y radicalmente que solamente la federación y los estados tienen soberanía tributaria plena, y los municipios, soberanía tributaria limitada o subordinada; yo pienso que el concepto soberanía desde el punto de vista tributario debe emplearse con más cautela, porque el concepto más que jurídico es político, y no se puede considerar a la soberanía fiscal como un término análogo al poder impositivo. Uno de los atributos de la soberanía es que ésta es indivisible, por tanto no puede decirse de ella que es plena o que es subordinada, la soberanía simplemente existe o no. Insisto; en mi concepto el término soberanía es más bien político, relativo sobre todo a las relaciones interestatales, soberanía tributaria, además, significaría "Poder Absoluto", lo cual resulta repugnante a nuestro sistema jurídico fundamental. El poder impositivo, para evitar su desbordamiento, encuentra un dique en la Constitución, así no es tal poder, y es precisamente en la Constitución donde el constituyente plasmó la soberanía popular, y el orden legislativo impositivo se encuentra subordinado a la propia constitución, yo digo que la actividad impositiva de los tres entes antes mencionados es una facultad le-

gal, pero claro, tal facultad nunca podrá exceder los límites fijados en la Constitución.

El otro extremo de la relación tributaria es el sujeto pasivo, - el ente que debe soportar el pago al Fisco, aunque no sólo mediante el pago se reconoce la calidad de sujeto pasivo, el artículo 13 del Código Fiscal de la federación, dice: Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes, es tá obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal. Tam -- bién es sujeto pasivo cualquier agrupación que constituya una unidad eco - nómica diversa de la de sus miembros, para la aplicación de las leyes fis - cales se asimilan estas agrupaciones a las personas morales.

Como es fácil apreciar, la definición legal se refiere al sujeto en relación con el crédito fiscal, pero no es ahí en donde se agota la rela - ción entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, porque existen casos como - el de una persona "exenta" es decir, una persona física o moral que nor -- malmente tiene la situación de causante pero que no se le exige determina - da aportación tributaria porque por alguna razón se encuentra en situación - de privilegio, esto es, no es el pago del tributo en sí mismo, lo que da el carácter de sujeto pasivo, sino más bien la exigibilidad o la posibilidad - de hacer efectivo el pago, ya digo, si el pago no se hace es por alguna dis - posición legal.

En otros casos, el sujeto pasivo es uno y el que aporta los pa - gos es otro, es lo que se llama el pagador del impuesto, quien por fenóme -

nos del impuesto es quien sufre la carga como en el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles, el obligado es el comerciante, pero quien sufre un detrimento en su patrimonio es el comprador, él es el auténtico paga --dor del impuesto, incluso entre el pagador, como el caso del impuesto sobre ingresos mercantiles y el fisco no existe ninguna relación. Serán sujetos pasivos, todos los que se ubiquen en el supuesto legal considerado como motivo que genera el crédito fiscal, a mi juicio existe diferencia entre sujeto pasivo de la relación tributaria, y sujeto pasivo de un crédito fiscal, aún en este último caso los sujetos pasivos pueden ser personas que se --obligaron en forma directa, subsidiaria u objetiva.

Como último elemento del impuesto está el objeto, que es la actividad que provoca el pago del impuesto, es el hecho de colocarse en lo que la ley considera como causa generadora del crédito fiscal, son todas las circunstancias que obligan a alguien a aportar el tributo.

Otro aspecto interesante son las fuentes del derecho tributario, al hablar de fuentes, tratamos de encontrar en el concepto el origen mismo del impuesto, es decir, su punto de partida tratamos de ver con objetividad el punto en que cobra vida.

Dos son las fuentes del impuesto: el capital y la renta, en ambas se opera un desprendimiento que cubre el tributo.

El Capital puede definirse como un conjunto de riquezas destinadas a producir más riquezas. La Renta la constituyen las utilidades producidas por el patrimonio o por la actividad personal.

Nuestro sistema tributario se apoya generalmente en la renta para fijar los impuestos y excepcionalmente en el capital. Los impuestos sobre el capital tienen algunas desventajas, entre otras por el hecho de que la mayoría de nuestra población vive del producto de su esfuerzo, del trabajo personal. También al afectar la industria y el comercio afectan la producción, sobre todo cuando se afecta el capital que origina las rentas se ataca a la fuente misma, y en cierto modo se viola el principio de generalidad. En algunos casos el capital sirve como punto de partida para el cálculo del gravamen, pero no se afecta el capital. Decía antes que excepcionalmente se grava el capital y para hacerlo se requiere conocer su procedencia, que es el ahorro o el azar, en este último conociendo además si la ganancia es fortuita, en juego, por herencia o donación, siendo menos gravado el ahorro porque implica un esfuerzo, el capital no le llegó sino lo creó.

La renta debe constituir la fuente normal de los impuestos, pues así no se toca el capital que genera utilidad, con la ventaja de que ese fenómeno de generar una utilidad es un fenómeno generalmente de repetición, esto es, que al afectar el beneficio queda a salvo la propiedad. Considero que en esto está lo más importante, en el respeto a la propiedad, el derecho a la propiedad es anterior al mismo estado y a la constitución quienes han reconocido ese derecho y acabar con la propiedad es acabar y destruir totalmente la piedra angular de los impuestos; al gravarse la renta hay generalidad en el impuesto ya que todos en una u otra forma obtenemos siempre un beneficio que desde luego se afecta conforme al principio de justicia.

De suma y capital importancia es tener una idea acerca de los principios teóricos del impuesto, los principios son deducciones derivadas de todo un proceso analítico, que se constituyen en verdades orientadoras y son pilares en un sistema.

En materia impositiva existen principios rectores, cuyo objetivo permanente es la normatividad del tributo. Al respecto, el célebre teórico Británico Adam Smith nos ha legado cuatro principios, que incluyó en su trascendente "Riqueza de las naciones", los cuales han servido como un verdadero patrón en todos los sistemas tributarios.

El primer principio, el de Justicia, que cubre además el de generalidad y el de uniformidad, persigue como objetivo esencial, que el pago del impuesto sea lo más proporcional posible desde el punto de vista de los ingresos del causante, tiende a que el impuesto sea realmente justo.

El principio de generalidad de los impuestos, consiste en que toda persona que sea capaz contributivamente hablando, debe dar su aportación, por supuesto ubicándose en el supuesto establecido en la ley, es decir, toda persona debe pagar el impuesto que le corresponda, nadie puede quedar al margen del tributo, no quiere decir esto que todos deben pagar todos los impuestos, pagarán solamente el que legalmente les corresponda y nadie debe estar exento de esa obligación.

En la esfera gravable existe un concepto denominado "mínimo de existencia" cuyo sentido es tener algo o realizar alguna actividad que -

esté al margen de los efectos del impuesto, podemos decir que en cuanto a este "mínimo de existencia", no se trata propiamente de una exención de impuestos, dado que tales situaciones están previstas por la ley, y además por lo mismo no se origina o no existe la capacidad contributiva. Como decía antes el impuesto no tiende a acabar, con sus fuentes, el impuesto siempre tiende a ser justo.

Ya que estamos en el término exención, ha existido una situación que conocemos como exención para las industrias nuevas, esto como atractivo para que se instalen en determinada zona. En realidad tal exención no existe desde el punto de vista legal, la industria sí paga impuestos al fisco, pero luego el estado le otorga un subsidio proporcional al pago que hizo la industria; por lo que se ve a los concesionarios de un servicio público, tampoco existe la exención puesto que el concesionario está prestando un servicio, aunque cierto es que en ciertos casos el servicio no es equiparable a lo que se deja de pagar al fisco, pero para determinarlo, el gobierno debería tener un control sobre cada caso particular. Es necesario distinguir una exención aparente de lo que realmente es una exención, pues ésta a la que se refiere la prohibición constitucional es sólo un favoritismo para determinada persona consistente en no hacerle efectivo el pago fiscal, sin que exista de por medio ninguna situación legalmente prevista que así lo amerite, es decir, se deja de percibir una aportación sin tener razón alguna para hacerlo, esto no debe confundirse con la evasión del impuesto, o más precisamente con la evasión del pago de impuestos, lo que realmente se evade es el pago y no el impuesto, en este último caso es el

causante quien mediante algunas maniobras deja de cubrir su tributo, en la exención aparente se trata sólo de un favoritismo casi personal, y en la verdadera exención hay una situación de privilegio para ciertos casos persiguiendo con esto objetivos de interés general.

La uniformidad del impuesto estriba en que en el cobro del tributo, como en todos los actos que el estado realiza, no debe haber distinguos, todos tienen que estar en situación de igualdad, sólo que parece ser que para que esto ocurra se necesitaría de un impuesto único, lo que parece no ser posible, entonces se tiene que recurrir a un sistema de equilibrio, se tiene que atender a cada caso concreto y someterlo a un estudio y un análisis desde el punto de vista subjetivo y objetivo.

Certidumbre en el impuesto, este principio es como los otros una garantía para el causante, pero para que en verdad tenga realizaciones imprescindible que el sujeto pasivo de la relación tributaria, conozca, lo mejor posible, el desarrollo técnico del impuesto, de lo contrario quedará al arbitrio del funcionario o empleado fiscal precisamente por el desconocimiento de su situación, resultaría muy conveniente que el gobierno instruyera y mostrara al particular un esquema del desarrollo de cada impuesto, que conozca la planificación desde su génesis hasta sus aspectos teleológicos, añadiendo todas las modalidades y variantes que podría sufrir, sólo así podrá cumplirse realmente este principio. Desafortunadamente tampoco el personal de las Oficinas Fiscales está lo suficientemente preparado para el logro de este fin, no basta que conozcan el mecanismo del impues

to, es necesario que se atienda a un sinnúmero de factores, de orden social, moral, político, etc.

Principio de comodidad.- Este principio es esencialmente circunstancial, se trata de hacer menos pesada la carga tributaria haciendo que el sujeto pasivo de acuerdo con el tipo de impuesto, lo pague con mayor facilidad y que en consecuencia resienta un sacrificio menor, siendo definitivos los elementos época y forma de pago, además de que con esos medios no sólo el contribuyente goza de una facilidad, sino que el gobierno también disfrutará de las conveniencias del pago oportuno, de lo contrario en una u otra forma, éste, el Fisco resiente los efectos que produce el pago irregular de los impuestos aunque no más que el causante.

En el principio de economía el gobierno tiene que recurrir a la organización de los distintos tipos de impuesto, con el objeto de lograr que las cantidades que se cobran lleguen al fondo público del Estado con el mínimo de devaluación, pues lógicamente en todo este proceso el Estado tiene que hacer a su vez ciertos gastos principalmente en el mantenimiento de personal administrativo, y los impuestos varían mucho en cuanto a su valor, por eso como dije antes, se hace necesario recurrir al equilibrio y planificación de todo el sistema contributivo.

C A P I T U L O I I I

LA CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Sistemáticamente a través del tiempo se ha hecho una clasificación general de los impuestos en directos e indirectos, y aunque en la actualidad tal división no tiene plena aceptación, continúa aún con vigencia, esto debido a que en la etapa de aplicación algunos impuestos que se han clasificado como indirectos resultan muy directos, y otros que jurídicoadministrativamente se consideran como directos, resultan en la esfera económica como indirectos.

En la dinámica de la doctrina jurídico-financiera, se ha dado cabida a dos corrientes o criterios básicos para determinar la clasificación de los impuestos: Uno que atiende definitivamente al fenómeno de la repercusión, y otro que se ha llamado administrativo.

Según esa primera corriente, estamos ante un impuesto direc -

to cuando el fisco afecta en forma directa, sin ningún medio, al auténtico contribuyente, hay identidad entre el sujeto pasivo y el pagador del impuesto; en cambio por el impuesto indirecto no se grava al auténtico contribuyente, sino que esto se realiza a través de los que llamamos "fenómeno de la repercusión", en este caso sí se puede establecer una diferencia entre el sujeto pasivo y el pagador del impuesto.

Conforme a la segunda tesis, los impuestos directos afectan siempre a las personas o gravan la utilidad de las riquezas en situaciones más o menos definidas y estables.

BIBLIOTECA CENTRAL CAJ

Como decía antes, desde el punto de vista del derecho fiscal, los impuestos interesan en relación a su situación jurídico-financiera, y los efectos y consecuencias son materia más bien de la economía y de las finanzas, aunque lógicamente esos factores son determinantes en la inclusión o exclusión de los impuestos en el sistema jurídico impositivo.

A ambos tipos de impuesto se les ha encontrado con conveniencias e inconveniencias, en cuanto a los impuestos indirectos, vemos en ellos deficiencias notorias, como su inestabilidad y su incertidumbre, su evasión dicen algunos, no es tan difícil como en los impuestos directos, además de que requiere de una administración más costosa.

En efecto, el impuesto indirecto está dotado de un régimen jurídico definido, pero sus dividendos, sus resultados, son inciertos e inseguros, varían de una época a otra en su percepción y en consecuencia el --

cálculo de ingresos es relativo, en este aspecto se está sujeto a la estabilidad "Socio-Política", es decir que si por ejemplo, se atraviesa por períodos de huelgas obreras, o crisis económicas, la fuente de esos ingresos se entrecierra de inmediato.

Desgraciadamente no puede contar la gran masa popular con un factor muy importante en estas situaciones como lo es el ahorro, generalmente el pueblo que es quien soporta la carga tributaria, trabaja exclusivamente para lograr la subsistencia cotidiana y el ahorro resulta ilusorio, sólo un porcentaje muy reducido de la población está en condiciones de ahorrar, y, un sector muy importante no solamente no vive al día, sino que difícilmente vive.

En cuanto a que son de más fácil evasión, no se trata propiamente de una evasión, considero que el término está mal empleado, en los impuestos indirectos el verdadero contribuyente es el pagador quien se afecta por medio de la repercusión, y no tiene que recurrir a ningún artificio para no pagar el impuesto, basta que no compre determinado artículo para no pagar el impuesto, pero insisto, no hay evasión porque el pagador no se situó en el caso previsto por la Ley. Para evitar la auténtica "evasión" se requiere necesariamente de una fiscalización absoluta y estricta, de una eficiencia y moralización impecables, esa es la única forma, no existe otra.

Es verdad que en la administración de los impuestos indirectos el estado tiene que hacer una inversión, necesariamente los gastos pú

blicos resentirán esa situación, en esa administración del impuesto indirecto se requiere de mucho personal que trabaja desde luego bajo un sistema más o menos organizado, cuyo fin es tener un control preciso sobre el causante, mediante visitas, inspecciones, auditorías y aun intervenciones en los establecimientos, y de todas estas operaciones resulta evidentemente un ánimo negativo del causante hacia el fisco.

En el aspecto positivo de estos impuestos, los indirectos, es notable el hecho de que el pagador no resiente mucho el impacto en su patrimonio, al adquirir una cosa o beneficiarse con una prestación, ya implícito en el ánimo de él, el pagar el impuesto y en todo caso si no quiere pagar el impuesto sencillamente no adquiere la cosa. Sucede que aun cuando uno pague el doble de lo que se paga en un impuesto directo, no se resiente tanto como en este último, además el impuesto indirecto es más flexible, esto es, se inclinan siempre hacia la producción en el desarrollo de la economía estatal porque simultáneamente aumentan los movimientos en gastos, transacciones, etc., además muchas personas no son alcanzadas por los impuestos directos y son cubiertas por los indirectos, como en el caso que ya vimos del "mínimo de existencia".

De los impuestos directos podemos afirmar que se le tiene preferencia debido a su certidumbre y fijeza, no requieren en su administración de una erogación tan fuerte como la que requieren los impuestos directos, y su evasión es más difícil, también son mejores desde el punto de vista de la justicia fiscal debido a que se adaptan mejor proporcionalmente a la capacidad contributiva.

Desde otro ángulo, también ha podido observarse que el pueblo ve peor aún a los impuestos directos, esto seguramente por la misma relación directa existente entre el fisco y el causante; su flexibilidad es relativa, con la prosperidad del pueblo aumenta el impuesto directo, pero no en la forma en que lo hace el impuesto indirecto; por estas razones los países mantienen en sus sistemas tributarios estos dos tipos de impuestos, los dos resultan esenciales.

La clasificación general de los impuestos es la siguiente: impuestos directos e indirectos, los directos en reales y personales, a su vez los reales recaen sobre las cosas o sobre las personas; los impuestos indirectos se subdividen en impuestos sobre actos o sobre consumos, los primeros relativos a la introducción o salida de mercancías, y los segundos a las transferencias y a la producción, también los impuestos indirectos sobre el consumo atienden a que los artículos sean de consumo necesario o de primera necesidad, o que se trate de artículos de lujo.

Sobre los impuestos directos reales, se ha dicho que tal clasificación no es necesaria porque se da el caso de que todos los impuestos indirectos son fundamentalmente reales, es decir, atienden al objeto y la situación de la persona no influye en ellos. Los personales en cambio, sí atienden a la situación de la persona considerada en su calidad de sujeto pasivo, un factor positivo en este impuesto es que es más justo debido a que en la determinación del crédito fiscal cuenta con un papel muy importante la personalidad económica del sujeto pasivo, es decir, es moldeable a las circunstancias.

Para el estado contemporáneo es preferible el impuesto personal al real, dado que la aumentabilidad es más fácil, sólo que como dijimos, posee cualidades de adaptabilidad y por ende su determinación es más difícil.

No escapa a la consideración, el hecho de que por su parte el impuesto real constituye una mejor garantía al Estado, pese a lo complicado que resulta determinar la base gravable sin tener en cuenta las cargas reales del sujeto pasivo, pero digo, la ventaja es que la cosa o el objeto nunca escapa del impuesto. Nuestro sistema impositivo atiende esencialmente al objeto del impuesto bajo la siguiente clasificación:

- I.- Impuesto sobre la renta.
- II.- Aportaciones al Seguro Social.
- III.- Impuestos sobre la explotación de recursos naturales, derivados y conexos a los mismos.
- IV.- Impuestos a las industrias y sobre la producción y comercio a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales.
- V.- Impuestos sobre ingresos mercantiles.
- VI.- Impuesto del timbre.
- VII.- Impuesto sobre migración.
- VIII.- Impuestos sobre primas pagadas en instituciones de seguros.
- IX.- Impuestos para campañas sanitarias, prevención y erradicación de plagas.

- X.- Impuestos sobre la importación.
- XI.- Impuestos sobre la exportación.
- XII.- Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos.
- XIII.- Impuestos sobre capitales.
- XIII Bis.- Impuestos sobre diversas percepciones que se dedicarán a la enseñanza media y superior, técnica y universitaria.

Aprovechando que en este capítulo existe una brevísima idea de los impuestos indirectos, quiero subrayar algunos aspectos del impuesto que considero ocupa un primerísimo lugar en importancia, me refiero al impuesto sobre ingresos mercantiles. Este impuesto surgió en virtud de una ley expedida en 1948, reformada en enero de 1952, su finalidad es gravar fundamentalmente el traslado de bienes, las comisiones mercantiles, y las etapas distintas comprendidas entre la producción y el consumo.

La base impositiva la constituye el total de los ingresos resultantes de alguna operación gravable en el momento en que ésta se realiza, independientemente de que tenga algunas modalidades, es decir que sea a plazo, con intereses, etc.

En nuestro Estado por ejemplo, con objeto de que una misma fuente no se grave por partida doble en virtud de la facultad que tienen tanto la Federación como el Estado, existe un convenio entre el fisco federal y el fisco local para la percepción de este impuesto, este sistema de participación existe entre la Federación y la mayoría de los Estados miembros.

La tasa impositiva en cuanto ve a la Federación es de 18 al millar, y la estatal de 12 al millar, y algunas actividades no sufren el impacto por jurisdicción concurrente, sino que en forma exclusiva son gravadas por la Federación, según las disposiciones contenidas en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución.

La ley de ingresos mercantiles preveé también una diferencia entre ingresos gravados, semigravados y exentos, para adaptar el monto de la obligación afectando la base impositiva en virtud de consideraciones de carácter económico financiero, atendiendo a determinadas situaciones que pueden ser de naturaleza real o personal como puede ser el estado de procesamiento que guarden los productos vendidos, o bien el tipo de establecimiento en que se efectúa esa venta.

Este sistema actual del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles adolece de ciertos inconvenientes, por ejemplo: la traslación y acumulación del impuesto en las fases de la producción o del comercio, que trae como consecuencia un efecto en cadena que multiplica la incidencia del impuesto, posibilitando con esto una presión muy fuerte sobre los precios.

También desafortunadamente, se ha visto que debido al gran número de causantes de este impuesto, el control y la administración son muy difíciles, viniendo con esto las lógicas e inherentes deficiencias, a más de que esos causantes en su mayoría son minoristas, negociaciones muy pequeñas, artesanos, cuya organización comercial es rudimentaria y sus conocimientos al respecto también muy escasos, dificultando así cualquier actividad fiscalizable.

Por otra parte, el articulado de la Ley del Impuesto sobre ingresos mercantiles, no es muy preciso, las relaciones y remisiones entre ellos son excesivas y confusas, podrían agruparse en un solo título distintos aspectos sin que estén dispersados en toda la ley, tampoco es concisa en los casos de ingresos exentos de impuestos, crea muchas contradicciones que hacen necesaria una expedición al pormayor de circulares y criterios administrativos que nunca se ponen de acuerdo.

De lo visto se deduce que el vigente impuesto sobre ingresos mercantiles deja mucho que desear, ya no se adapta a las condiciones actuales, la verdad es que ya resulta anacrónico y obsoleto.

Parece ser que este mismo año, se someterá a la consideración del H. Congreso de la Unión un nuevo proyecto de ley impositiva que de ser aprobado substituirá al actual impuesto sobre ingresos mercantiles, estoy totalmente de acuerdo en un cambio estructural; el Impuesto Federal sobre egresos que se proyecta indudablemente es mejor; este impuesto federal sobre egresos, en cuanto a su desarrollo guarda semejanza con el actual impuesto sobre Ingresos Mercantiles, cada comerciante o industrial, ya sea que vendan, o que presten servicios, actualmente, calcula el impuesto sobre el importe de las ventas, pero además se hace un cálculo sobre los impuestos que hayan pagado al adquirir ciertos artículos, como materias primas, maquinaria, etc., el monto total del impuesto pagado al adquirir bienes y servicios, repercute también en el total del impuesto resultante de las ventas; por ejemplo: Si un comerciante adquiere mercan -

cías en un mes por valor de \$ 50,000.00, paga de impuesto sobre ingresos mercantiles \$ 900.00, si el estado está coordinado como el nuestro, paga \$ 1,500.00, desde luego el comerciante no recienta mucho el impuesto, porque él no es el pagador, pero ya viene incluido en el precio del objeto desde que viene de su proveedor, si también el comerciante hace ventas en el mes por \$ 60,000.00, pagará de impuesto sobre ingresos mercantiles \$ 1,800.00, así que por cada movimiento de la mercancía, de comerciante a comerciante, mayorista o detallista, se causa el impuesto que se refleja en el precio.

Con el nuevo sistema, de lograrse éste, se aplicaría el 5% de impuesto, entonces el comerciante al proveerse de mercancías por \$ 50,000.00, pagaría de impuesto \$ 2,500.00, al venderlos en su totalidad en la cantidad de \$ 60,000.00, le resulta un impuesto de \$ 3,000.00, en consecuencia pagará al fisco la diferencia entre los \$ 3,000.00 causados con la venta de la mercancía y los \$ 2,500.00 causados por la compra, es decir, pagará \$ 500.00.

Esto trae consigo que las etapas que pueda tener la mercancía entre el productor y el consumidor no importan, el impuesto siempre será el mismo, o sea 5% sobre el precio de venta que paga el último comprador, el productor o comerciante al pagar la diferencia de los impuestos causados por la venta y la compra, pagan su impuesto sobre la utilidad bruta, por eso también se denomina a este sistema como Impuesto sobre valor agregado.

Mas se debe pugnar por la implantación de este sistema si se toma en consideración que será un incentivo en la exportación de productos manufacturados, debido a que como el impuesto grava las compras no puede aplicarse a los compradores en el extranjero aunque el que realice la venta resida en nuestro país, sobre todo atendiendo a que los diversos impuestos pagados en el país por productores y distribuidores de artículos de exportación no son mas que anticipos del impuesto que debe pagar el último comprador, los impuestos sobre los componentes de los productos que se exporten habrán de ser devueltos al salir los mismos del país.

Esto repercutirá en una mejor situación de los exportadores mexicanos para competir en los mercados extranjeros. El Impuesto Federal sobre los egresos, a su vez gravaría las mercancías, maquinaria y materias primas que se importen al país, con la misma tasa que deben de pagar los productores nacionales, y así las mercancías que no causen impuestos en su país, no competirán ventajosamente con las mercancías nacionales, ambos tendrían que pagar el impuesto, que originen por la introducción las mercancías o materias primas sería recuperado por los industriales al restarlo del impuesto que tengan que pagar por la venta de las mercancías que produzcan.

Por cuanto ve a la recaudación, ésta sería más o menos igual a la del actual impuesto sobre ingresos mercantiles, pero las industrias o las empresas sí se interesarían mucho en que sus proveedores o clientes cumplan con sus obligaciones fiscales, pues por ningún motivo les con-

vendría recibir mercancías sin pedir a sus proveedores la constancia del pago de impuestos correspondiente. Esto constituye un elemento de singular importancia para evitar la evasión de impuestos, los causantes tienen un autocontrol, ellos mismos se vigilarían entre sí, desde este ángulo, es posible que el número de causantes y de ingresos aumente notablemente.

Resulta pues, que este sistema trae consigo ventajas tanto para el fisco como para el causante, de ahí que consideremos de gran importancia y trascendencia su establecimiento en el sistema tributario mexicano, en Europa este sistema ya se ha implantado y sus resultados han sido satisfactorios, los países miembros del Mercado Común Europeo trabajan activamente para lograr su implantación.

C A P I T U L O I V

EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL

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

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley y, a falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho.

Siempre que se hace referencia a la retroactividad de las leyes, normalmente se recurre a la teoría de los "Derechos adquiridos", que consiste fundamentalmente, en que cuando por determinado acto se incorpora un bien, facultad, o provecho al patrimonio de una persona, tal situación está libre totalmente de cualquier afectación, ya sea que provenga de la voluntad de los que intervienen en ese acto o aun de la misma ley, y no obstante que el precepto que nos ocupa dice "a ninguna ley", sin hacer distinciones, la dificultad estriba en la aplicación general de esta teoría, porque se inspira normalmente en relaciones de derecho privado.

En la retroactividad desde el punto de vista de las leyes fiscales, es necesario prescindir de la teoría de los derechos adquiridos, y definir, más bien, el momento en que se originó la obligación tributaria, esto es, se debe aplicar el impuesto vigente a las situaciones que dieron origen a la obligación fiscal aunque sean anteriores.

La Suprema Corte de Justicia, ha sostenido al respecto lo siguiente: Si bien las leyes fiscales por ser de interés público pueden retrotraerse, y es legítima facultad del estado cambiar las bases tributarias, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afectó su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el importe que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo. Sem. J.F.T. LXXXV. Pág. 498.

El segundo párrafo del artículo constitucional en cuestión, in dudablemente establece un principio de seguridad legal.

Existe un caso sobre el que se hace necesario ver si se en -- cuenta o no al margen de esa garantía de seguridad jurídica, se trata del procedimiento económico-coactivo, es innegable que el procedimiento -- económico-coactivo es vital en los sistemas tributarios, es además la - mejor forma para que el fisco se asegure los créditos fiscales, se ha so tenido por ejemplo, que cuando se traba sin embargo sobre ciertos bienes del causante, se le priva de sus propiedades sin que haya sido oído ni -- vencido en juicio. El Lic. Ignacio Burgoa, sostiene que tal procedimiento sí es constitucional, dado que la misma constitución así lo acepta al es- tablecer en su artículo 22 que no se considerara como confiscación de - bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha - por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para "el pago de impuestos o multas".

La Suprema Corte ha sostenido al respecto: Debe declararse que la ley sobre facultad económico-coactiva no es anticonstitucional, - porque el pago de impuestos no es una deuda proveniente de un contrato - sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad po lítica, la de atender a los servicios públicos, y para hacer esto efectivo - el poder administrativo debe de tener bajo su acción la suma de faculta - des necesarias sin necesidad de pedir auxilio a otro poder.

Pese a lo anterior, yo pienso que es mejor que se haga una añadida o adición al párrafo constitucional, en el sentido de que se precise y se establezca como una excepción el procedimiento económico coactivo.

La tercera fase del artículo 14 constitucional es al igual que las anteriores, contundente, el Lic. Burgoa en su obra, las garantías individuales, expresa que aun cuando un hecho esté previsto en la legislación penal, si no se previó la pena exactamente aplicable, no podrá nunca sancionarse sin violar la constitución. En efecto, fue de resonancia el caso del artículo 272 del código fiscal derogado, establecía pena de prisión de 3 meses a 2 años si lo defraudado o lo que se intentó defraudar era menos de \$ 50,000.00, y de 2 a 9 años, si era superior a esa cantidad; pero si se diera el caso de que lo defraudado fuera de exactamente \$ 50,000.00, jurídicamente no se podría ejercitar acción en contra del defraudador, por fortuna el nuevo código fiscal resolvió esta anomalía en su artículo 73.

En cuanto a la parte última del artículo 14 constitucional, parece no existir problema alguno, pues ciertamente las sentencias en materia impositiva que también lo es administrativa por derivación, deberán -- ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de las leyes, y a falta de éstas, se fundará en los principios generales del derecho.

El Artículo 16 Constitucional.

De suma importancia desde el punto de vista fiscal, es la primera y la última parte del artículo 16 de la constitución, que forma parte-

a su vez de la fase dogmática de la misma, es decir, de las garantías individuales.

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

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

Indudablemente el primer párrafo del contenido del artículo 16 constitucional constituye una forma de aseguramiento para el causante, el fisco debe explicar y justificar cada movimiento que al efecto realice, toda resolución que sea susceptible de provocar una afectación en el causante debe estar legalmente apoyada, es en este precepto en donde el principio de legalidad alcanza su culminación, dejándose ver a través de él la necesidad de que el fisco razone y apoye en derecho todos sus movimientos, refiriéndose a esto, la Suprema Corte de Justicia ha dicho:

"Falta de fundamentación y motivación. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento es--

crito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. Resulta claro de este precepto que las autoridades fiscales -- tienen obligación de expresar en sus resoluciones, las razones que ten -- gan para encausarlas a tal o cual sentido, haciéndolo del conocimiento del afectado con el fin de que éste pueda hacer valer los derechos o recursos -- que estime oportunos".

Por su parte, el código Fiscal de la Federación en su artículo 228, inciso B), considera como causa de anulación, la omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnados.

En el caso de que la resolución no esté fundamentada, es decir, que no se haga referencia a la disposición legal que sirva de base a una resolución fiscal, no se considera que deje sin defensa al causante, -- más aún si en la misma instancia argumenta e impugna en cuanto al fondo la procedencia o improcedencia de tal resolución. Cuando se alegan violaciones de fondo y de forma, es decir procesales y el tribunal considera -- que estas últimas están probadas, deberá abstenerse de resolver sobre el fon do y concretarse a ordenar la reposición del procedimiento.

En cuanto a las resoluciones administrativas que no estén fundamentadas, la Suprema Corte, considera que tal circunstancia no constituye una omisión en el aspecto formal, sino más bien de fondo, por lo que el tribunal fiscal debe, en el juicio que se entable contra tales resolucio --

nes, concretarse a nulificar por ilegal el acto administrativo, y no pedir - que se dicte una nueva resolución como efecto de sentencia.

Sobre el tema, el código fiscal de la Federación en su artículo 194, considera que la demanda se puede ampliar en dos casos, primero, - cuando se demande una negativa ficta, y segundo, cuando el actor no co-- nozca la fundamentación de la resolución impugnada, sino hasta que la de-- manda esté contestada, esto es, cuando el causante alega que la resolu-- ción no se encuentra fundada, el fisco al contestar la demanda puede dar a conocer los argumentos que consideró para expedirla y las disposiciones - que le sirvieron de base, y en ese caso el causante obtendrá un plazo de - 15 días a partir de la fecha en que se notifica la contestación de la deman-- da para que amplíe su demanda, haciendo referencia a los motivos y razo-- nes que esgrime la autoridad fiscal en la contestación y que omitió al ex - pedir la resolución.

Desde el punto de vista causante, es mejor hacer uso de esta-- causa de nulidad y si el fisco al hacer la contestación de la deman-- da, da a conocer las razones y motivos que tuvo la autoridad demandada para ex - pedir la resolución impugnada y solicita que con apoyo en el contenido del artículo 194 del código fiscal de la federación, se le corra traslado al -- causante para que amplíe su demanda, éste no pierde la oportunidad de de-- fensa y sí en cambio, si la autoridad fiscal omite hacer referencia al artí-- culo 194, por necesidad el tribunal fiscal resolverá favorablemente al cau-- sante.

Por lo que se refiere a la segunda parte del artículo 16 de la -
constitución, es imprescindible hacer y establecer una relación con otro -
párrafo del mismo precepto que dice: "En toda orden de cateo que sólo la-
autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresarán, el lugar
que ha de inspeccionarse, la persona o personas que han de aprehenderse -
y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe de limitarse la dili-
gencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presen--
cia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su au-
sencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia". El artícu-
lo 84 del código fiscal, hace una reglamentación precisa de las visitas -
domiciliarias, y cuando falte alguno de los requisitos que incluye; el acto
administrativo será nulo.

La Suprema Corte, estima que para que las actas de visitas do-
miciliarias practicadas por las autoridades administrativas con objeto de -
comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales tengan validez y
consecuentemente eficacia probatoria en juicio, es necesario que cumplan
con los requisitos que señalan las leyes respectivas, y que se levanten en
presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o -
en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. De
lo expuesto se deduce que el informe aislado de un inspector, sólo puede -
tener valor administrativo interno para la oficina o dependencia que ordenó
la inspección, pero no puede traer perjuicios al sujeto pasivo de la visita,-
pues si eso se pretendiera, dado que no se trata de un acto de visita en --

que se cubran los requisitos exigidos legalmente, el agraviado quedaría sin defensas, violándose en consecuencia el artículo 16 constitucional.

El Artículo 31 Constitucional
Fracción IV.

Son obligaciones de los mexicanos:

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

Como primer paso, es necesario dejar establecido que aun --- cuando el texto constitucional se refiere a los mexicanos como obligados a pagar el impuesto, no establece tampoco ninguna prohibición. La Ley de nacionalidad y naturalización de 1934, establece como obligación para personas físicas y morales, el pagar impuestos.

Considero que lo anterior no es muy difícil de comprender; --- cuando una persona extranjera, sea física o moral, requiere de los servi--- cios o garantías que otorga el Estado, éstos le son dados sin que su cali--- dad de extranjeros limite esos servicios en alguna forma, más aún, creo --- que deben pagar impuestos, si las personas extranjeras realizan en el esta--- do actividades fiscalmente gravables, aludiendo a esto, el código fiscal --- considera en su artículo 13 como sujeto pasivo de un crédito fiscal, a la --- persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las le--- yes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

En cuanto ve al término "contribuir", estimo y reconozco que fue un concepto muy bien seleccionado por el legislador constituyente, este concepto "contribuir", lleva en sí, es decir, implícita, una amplitud -- verdaderamente muy considerable y es por ello que consecuentemente, permite dar cabida a cualquier tipo o figura del género tributario, repito, con gran visión el constituyente, estableció la posibilidad mediante este término de que aún el legislador ordinario pueda crear contribuciones de cualquier especie, incluso especiales, sin tener que recurrir a la complicada -- reforma constitucional.

Sigue el precepto diciendo: "Para los gastos públicos", a condición de volver en otro capítulo al concepto de gasto público, adelantaré -- lo siguiente: desde un punto de vista constitucional, atendiendo a los artículos 65 fracciones I y II, 73 fracción VII, 74 fracción IV y 126 de la propia constitución, el gasto público tendrá que ser necesariamente una erogación canalizada por los órganos de la administración activa, destinado a la realización de sus actividades propias, estando éstos incluidos en el presupuesto de egresos.

Ya quedó definida la obligación de pagar impuestos, de "contribuir" a la satisfacción del presupuesto a través de los capítulos que decreta el Congreso de la Unión, como el Presupuesto de Egresos sólo prevé los gastos que haga el Estado por conducto de las Secretarías y Departamentos de Estado exclusivamente, se deduce que el gasto público se realiza a través de la administración activa, pues repito, la administración la-

constituyen las funciones de las Secretarías y Departamentos de Estado, -
mismas que se encuentran precisadas en la Ley de Secretarías de Estado -
de 1958. Del artículo 65 fracción I de la Constitución, se desprende que
el congreso tiene la obligación de revisar la cuenta pública del año ante-
rior, esa revisión consiste en ver si efectivamente las cantidades eroga -
das coinciden con las partidas presupuestales precisando su exactitud o -
inexactitud con las responsabilidades que este último caso implica, es de
cir, vigilará que los gastos presupuestales se hagan en función de la acti-
vidad de las Secretarías y Departamentos de Estado, por supuesto el gasto
debe de estar previsto en el Presupuesto de Egresos, pues sería ilegal que
el contribuyente diera su aportación y ésta no tuviera la finalidad esencial
de cubrir el Presupuesto, así lo establece el artículo 126 constitucional -
al establecer que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en
el presupuesto o determinado por Ley posterior, Efectivamente, los dine-
ros públicos no pueden sujetarse al libre manejo de los funcionarios públi-
cos, todo gasto necesariamente debe estar previsto en el presupuesto o de-
terminado por Ley posterior.

Así de la Federación, como del Estado y Municipio en que re-
sidan.

Al hablar en este mismo capítulo sobre los elementos del im-
puesto, quedó asentado que la Federación, los Estados y los Municipios,-
son los sujetos activos de la relación tributaria, quedó definido también, -
que sólo la Federación y los Estados tienen facultades tributarias plenas,-
a diferencia de los Municipios quienes únicamente tienen la facultad de ad-

ministrar libremente su hacienda según el contenido del artículo 115 constitucional.

Ahora bien, es evidente que la facultad tributaria debe estar - organizadamente distribuida, entre sus tres detentadores, tiene plena vigencia el principio de que las facultades no concedidas expresamente a la federación se entienden reservadas a los Estados, este principio tuvo su origen en el singular nacimiento del sistema federativo nuestro, distinto del sistema clásico del federalismo como el de los EE. UU., en verdad fue distinto en su origen nuestro sistema mexicano federal, es su nacimiento "Sui Generis". El norteamericano nació de la unión de las trece primitivas colonias dando origen a otro estado; el Mexicano, recién adquirida su libertad, mejor dicho recién recobrada ésta, descompuso el territorio nacional dando origen a estados miembros pero federados, después este federalismo fue ahogado, al terminar la época de influencia de "Su Alteza Serenísima", el constituyente reimplantó el Federalismo, los que -- eran departamentos en el régimen centralista, ahora sí se unieron pero como estados, surgiendo de ellos la Federación, esto es, dos regímenes, - dos competencias, es por ello que se hizo indispensable el establecimiento de un convenio entre Federación y Estados incluyendo desde luego el - aspecto tributario.

Desafortunadamente desde un punto de vista más realista, los estados siempre han permanecido en una situación de inferioridad, además de los impuestos que en forma única puede establecer la Federación-

conforme al art. 73 fracción XXIX, se ha sistematizado el principio de - que si a la Federación le corresponde legislar sobre tal o cual materia, -- también le corresponde el derecho de imposición en forma exclusiva, así, si sólo la Federación puede legislar en materia de comunicaciones, una es tación radiodifusora sólo pagará impuestos al fisco federal.

Otro caso es el del artículo 27 constitucional que dispone el - dominio directo sobre los recursos naturales por parte de la nación, esto - en detrimento de los estados, como el nuestro que cuenta con grandes re - servas de mercurio que constituyen una gran riqueza y que pese a eso si -- gue siendo uno de los más débiles económicamente hablando.

En otro aspecto, al decir el texto constitucional "como del es - tado y municipio en que resida", parece que limita la actividad tributaria - solamente sobre los residentes de determinado lugar, es innegable que no - solamente los residentes de determinados estados o municipios son sus -- ceptibles de pagar impuestos, también se da el caso de que algunas enti - dades gravan "el ingreso de algunas negociaciones", bastaría entonces -- que un complejo industrial que por ejemplo tuviera sus oficinas administra - tivas en otro Estado para ser ahí donde se opere el ingreso y sea este Esta - do el que lógicamente lo grave, y el Estado donde se realizó la producción no percibirá impuestos por los ingresos de esa industria y entonces se ve - rá en la necesidad de gravar la producción, serán entonces dos impuestos - sobre una misma fuente o sobre un mismo sujeto pasivo.

Para solucionar éstos y otros problemas, es necesario hacer un concienzudo estudio fiscal que sirva de base a una reforma constitucional en la que se definan cuáles serán las fuentes gravables en forma exclusiva ya sea por la Federación, los Estados o los Municipios, y también precisar cuáles serán fuentes concurrentes, en este último caso el sistema debe ser de participaciones, pero con una planificación tal, que no se corra el peligro de que los Estados quedan a merced de la Federación en cuanto a lo económico, es de sobre sabido que el instrumento económico es de decisiva influencia sobre todo en la esfera política, creando en consecuencia una grave amenaza a la soberanía de los Estados miembros.

Agrega el precepto constitucional, "de la manera proporcional y equitativa", ciertamente el sistema jurídico impositivo debe enmarcarse invariablemente entre la proporcionalidad y la equidad como atributos sine qua nonde todas las cargas impositivas; aunque el pago de impuestos constituye una afección patrimonial y por ende afecta a la propiedad en cuanto a la cuantía, éste se explica dado que el "quantum" de la propiedad requiere de la protección estatal a través de un sinnúmero de actividades, - mismas que no pueden otorgarse sin la aportación del contribuyente.

El primer problema que se ha planteado, es el referente a la aparente unidad significativa que han formado los conceptos "proporcional y equitativa". La Suprema Corte manifestó en una sentencia que: todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, al anteponer el artículo "Los", significa desde luego que se trata de dos conceptos:

Apéndice T. LXXVI, p. 794.

El Lic. Flores Zavala, estima que las palabras proporcional y equitativa constituyen un solo concepto, y al respecto argumenta que ni el constituyente de 1857 ni el de 1917 eran técnicos en materia impositiva, y que seguramente se inspiraron, sobre todo el primero, en Adam Smith, quien por esos días tenía gran influencia doctrinaria.

Lo que dice Adam Smith en su obra "La riqueza de las naciones" refiriéndose al principio de justicia, es que los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en cuanto sea posible en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal; de esto depende la igualdad o desigualdad de los impuestos.

En lo particular, creo que se trata de dos conceptos, la proporcionalidad se traduce en que el impuesto afecte por igual, de la misma forma, a todos aquellos entes que se encuentren en situaciones y circunstancias análogas; la equidad consiste en que el impacto del impuesto sea igual para quienes se encuentran comprendidos en una situación igual.

Por último, dice la fracción IV, "que dispongan las leyes".

Los impuestos únicamente se pueden establecer mediante una ley en el sentido formal, es decir, una ley que sea expedida por el Congreso, por tanto cualquier impuesto que no tenga como origen la ley, será anticonstitucional, esto se ve reforzado, por el contenido de los artículos 65 fracción II y 73 fracción VII de la Constitución, que disponen que du -

rante el período ordinario de sesiones el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto. Por su parte el artículo 72 ordena entre otras cosas que: los proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, deberán presentarse inicialmente en la Cámara de Diputados; esta situación ha provocado muchas discusiones.

Al respecto el Lic. Rabasa afirmó que el problema no tiene ninguna explicación histórica y todo deriva de un error que no se superó cuando en 1872 se estableció en nuestro país el sistema bicameral. Hay quienes consideran que el origen de esa situación se encuentra en el otorgamiento obligado que de la Carta Magna hizo Juan sin Tierra, en ella se establecía que el monarca no podía crear ningún tributo sin la aprobación de los representantes del pueblo.

Probablemente el motivo por el que debe iniciarse una ley tributaria en la Cámara de Diputados, Cámara de Origen, es debido a que es ella precisamente la Cámara Popular, la que representa a la Nación, al pueblo, quien es el que subsana la carga impositiva.

En la República de Chile, mediante reformas constitucionales se quitó recientemente la facultad que la Cámara Popular tenía para iniciar las leyes impositivas, lo que ha provocado que numerosos sectores tachen a esas reformas de antidemocráticas, en mi opinión con mucha razón.

Anteriormente dije que el presupuesto anual es propiamente un

catálogo de los impuestos y que el presupuesto tiene una periodicidad -- anual, cabe preguntarse qué ocurriría si el presupuesto no es aprobado oportunamente, y si esto daría oportunidad al causante a negarse a pagar los - impuestos, lo mismo que cuando el Congreso aprueba una Ley impositivam en el período ordinario de sesiones, será necesario, estiman algunos que - tal impuesto esté incluido indefectiblemente en la Ley de Ingresos.

Considero que no es precisamente elemental que un nuevo impuesto esté consignado en la Ley de Ingresos del período correspondiente, - la causa de que se haya dispuesto una clasificación del impuesto con periodicidad anual en la Ley de Ingresos es sobre todo de orden práctico y -- funcional más aún cuando un impuesto al cobrar vigencia tiene invariablemente como fundamento una ley, como la de Ingresos expedida tam -- bién por el Congreso, ambas de igual jerarquía.

El procedimiento en la formación de las leyes impositivas esigual que el de las demás leyes, con excepción de la Cámara de Origen, - que como dije antes, deberá ser siempre la de Diputados.

En otro aspecto el artículo 120 constitucional dice: los Gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las legislas federales; esto podría dar origen aparentemente a que una ley impositiva federal ya publicada oficialmente, es decir, con vigencia, no se cum -- pliera en algún Estado porque el Gobernador no la considera procedente, y no la publica en el órgano oficial informativo de la entidad, repito, aparentemente por lo anterior una ley impositiva federal no entraría en vigor en -

un Estado. Esto no ocurre, ni ocurrirá, el sentido que el constituyente dio a esa disposición es referente solo a que las leyes federales tengan una -- propagación máxima con objeto de que nadie las desconozca, y por ningún motivo significan un "veto" otorgado a los Gobernadores de los Estados, - si no quieren publicar determinada ley federal, ésta de cualquier manera - entrará en vigor en el Estado y los impuestos se harán efectivos.

BIBLIOTECA CENTRAL, D.A.C.

C A P I T U L O V

EL IMPUESTO CON FINES EXTRAFISCALES. CONSTITUCIONALIDAD

Conforme al texto de la fracción IV del artículo 31 constitucional, y el 2o. del código fiscal de la Federación, el fin del impuesto es cubrir los gastos públicos.

No obstante lo anterior, hay situaciones en las que la finalidad del impuesto no es sólo cubrir los gastos públicos, la finalidad va aún más allá; efectivamente, el texto Constitucional indica que el impuesto será para cubrir los gastos públicos, aunque no establece ninguna prohibición.

En la teoría, existen dos corrientes muy importantes al respecto, desde luego con matices opuestos, la primera a la que Griziotti denomina "Liberal Manchesteriana" cuyos orígenes se remontan al siglo XIX en Inglaterra y Francia, cuyo fundamento se encuentra en el pensamiento -

Liberal-Individualista de no intervención estatal en el ámbito personal de sus integrantes, se inspira en la tesis del Estado Gendarme, dejar hacer, dejar pasar, y se opone a que los impuestos tengan otra finalidad que no sea puramente fiscal.- La otra corriente que fue sostenida por Henry George y Adolfo Wagner, considera que el impuesto, con la influencia decisiva que lleva en sí, no debe tener un fin exclusivamente fiscal, sino que se puede proyectar a otros fines.

Es sabido que el impuesto tiene una fuerza enorme y de amplios enfoques, pues con el mismo poder que impulsa una actividad, puede acabar con otra, al efecto el Lic. Flores Zavala, cita la frase del Juez Marshall: "El poder para imponer, implica el poder para destruir", aun que a mi juicio, le faltó al Maestro Flores Zavala agregar que la Suprema Corte Americana, sostiene actualmente lo contrario a lo que en cierta época se sostuvo a propósito de la frase mencionada, ahora, "el poder de imponer tiene sus limitaciones en la Constitución", a decir del Juez Holmes, "el poder de imponer es el poder de conservar".

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo al definir el impuesto, establece que la finalidad es cubrir los gastos públicos.

Ciertamente, todo impuesto en principio tiene como finalidad allegarse recursos que se hacen necesarios para que el Estado pueda realizar sus fines, caso éste en el que fin es netamente financiero, fiscal, aun

que es verdad que si el estado tiene fondos suficientes se le facilitará la realización de cualquier objetivo, sea social, político, o de cualquier otra índole o por mejor decir, le será menos difícil valerse del impuesto para conseguir las finalidades antes dichas, pero no allegándose exclusivamente a los dineros, sino estableciéndole el impuesto con objeto de impulsar, restringir o bien, suprimir ciertas actividades que redundan a su vez en beneficios políticos, económicos o sociales a los que ya me he referido, en este caso nos encontramos con un impuesto con fin mediato, con un fin extrafiscal.

El Lic. Flores Zavala, apunta cuatro finalidades del impuesto:

- a).- Impuestos con fines fiscales.
- b).- Impuestos con fines fiscales pero con destino especial.
- c).- Impuestos con fines fiscales y extra fiscales.
- d).- Impuestos con fines extra fiscales.

En cuanto al caso a), puedo decir que es fin normal o común del impuesto cubrir el gasto público, es decir, es el fin en cuanto a su origen.

En el caso b), está prohibido Constitucionalmente y hay que precisar que aunque su fin no es cubrir el gasto público, no por eso es extrafiscal, el artículo 73 Constitucional en su fracción VII, establece que: el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias pa

ra cubrir el presupuesto; por su parte, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6o., que sólo mediante Ley podrá afectarse un ingreso Federal a un fin especial.

Estableciendo una relación entre los artículos 73 fracción --VII, 31 fracción IV y 74 fracción IV de la Constitución Federal, resulta claro que existe la plena obligación de participar en forma efectiva a satisfacer el presupuesto que anualmente aprueba la Cámara Legislativa Popular, esto se traduce a su vez en que el congreso de la Unión, no tiene facultades para afectar un ingreso Federal que surja del rendimiento que es -tablezcan una Ley Impositiva a un fin que no esté previamente establecido en el presupuesto.

Nuestro Máximo Intérprete de la legalidad, la Suprema Corte -de Justicia de la Nación, se ha mostrado permanentemente en contra de --las Leyes Tributarias que canalizan el rendimiento de un impuesto en fa--vor de un organismo descentralizado o Empresa de participación Estatal, -dado que hay obligación de pagar impuesto para cubrir el presupuesto que -aprueba la Cámara de Diputados, pero desde luego, no con la finalidad de cubrir un presupuesto distinto como es el de los Organismos Descentralizadados.

En cuanto al caso c), en él, además de que el Fisco median-te ellos se allega dineros, lo utiliza para otros fines, el caso más conoci-do es el del decreto del 1o. de enero de 1935, que disminuyó el impuesto

sobre alcoholes desnaturalizados, que dice: El plan sexenal, consciente de la necesidad de combatir el alcoholismo en la República, en beneficio sobre todo de la clase trabajadora, establece que la acción acendaria se hará sentir no sólo directamente cobrando los impuestos que el Estado requiere para su sostenimiento, sino también indirectamente a través de las influencias impulsora y restrictiva que se pueda ejercer sobre determinadas actividades mediante el uso del impuesto con otras finalidades económicas y sociales, como los derechos Arancelarios Proteccionistas.

Señala la fracción IV del artículo 31 Constitucional la obligación de contribuir para los gastos públicos, indudablemente mediante el impuesto, y el artículo 2o., del Código Fiscal de la Federación establece que el impuesto será para cubrir los gastos públicos, estimo conveniente y necesario establecer antes de seguir adelante una noción de lo que son gastos públicos: El Dr. Gabino Fraga, Tratadista de Derecho Administrativo, al referirse al gasto público dice: creemos que por gastos Públicos debemos entender los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto, excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual. A mi juicio, resulta acertado tal concepto y aunque el Lic. Flores Zavala no lo estima así, en consideración a que como dice, en ciertos casos, como el de indemnización a un particular ocasionado por un error de un funcionario, no es éste un gasto que tenga el carácter de necesidad colectiva, igual ocurre en el caso de las pensiones y otros.

Yo creo que desde un punto de vista muy restringido no se trata de una necesidad colectiva, pero sí tenemos en consideración que el -- Funcionario que por un error ocasionó una indemnización a un particular, -- al motivarla no lo hizo como un ente particular o autónomo, sino como un Representante del Estado, apreciaremos ahí que esa es una de las múltiples actividades propias del Estado, y aunque no va hacer toda la Colecti- vidad la que reciba el beneficio de la indemnización, si se trata de una ne- cesidad de la Colectividad, repito, son actividades propias del Estado, es- to es legítimas, mientras que la actividad Estatal no salga de sus cauces- previstos legalmente, será una actividad pública y sus gastos serán siem- pre justificados.

La Suprema Corte de Justicia, ha considerado que gastos Públi- cos son todos los que figuran en el presupuesto de Ingresos.

En síntesis, el gasto público se destinará a la satisfacción de las necesidades de la colectividad, cuando esta satisfacción sea un acto - propio del Estado legalmente justificado.

El Vigente Código Fiscal de la Federación, sí precisó la finali- dad del impuesto al decir "para cubrir los gastos públicos", no así el Dero- gado que no expresaba la finalidad, en mi concepto innecesaria, pues más que una cuestión jurídica es una cuestión doctrinal.

Teniendo una idea de lo que es gasto público, cabe preguntar - se si todo impuesto tendrá invariablemente la finalidad de cubrir el gasto -

público, como dije antes, los preceptos legales no hablan de ninguna prohibición.

Con el objeto de demostrar la tendencia proteccionista de nuestro Sistema Jurídico Fundamental, creo pertinente establecer una relación de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 131 primer apartado, este último que dispone: El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de artículos productos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la Economía del País, la estabilidad de la producción Nacional o realizar cualquier otro propósito en beneficio del País; el propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida.

Resulta pues, que las contribuciones a que se refiere la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pueden ser controladas por el Ejecutivo en casos como el señalado en el artículo 131 Constitucional, sin otro fin según la expresión literal que buscar beneficios al País en los casos que el mismo artículo señala, caso éste excepcional, pues salvo en las emergencias de salubridad que señala el artículo 29 Constitucional, en ningún otro se otorga facultades tan amplias al Ejecutivo, pero como digo, es tendencia muy marcada del Contenido Constitucional el proteger e -

impulsar el desarrollo del País, el propósito fundamental es regular la economía Nacional, se trata de disponer de un instrumento necesario para decretar en un momento dado el aumento o disminución a productos de importación o exportación, según la situación que prevalezca.

La extrafiscalidad en el impuesto tiene distintos matices, pueden ser proteccionista como son todos en esencia pero con perfiles económicos, morales, políticos, etc.

El hecho de gravar por ejemplo la importación de automóviles con cuotas muy elevadas, ciertamente no trae como consecuencia que el fisco se allega más fondos, pues precisamente por lo alto de las tarifas arancelarias que en algunos casos casi llega al 100% del valor del artículo de importación, hace que nadie haga tales importaciones o al menos muy pocos, el objeto está muy claro, el Fisco no quiere acrecentar el tesoro, pues como dije, nadie se sitúa en el caso previsto, pero sí, en cambio, protege el desarrollo de la naciente Industria Automotriz, de no ser así, ésta, la Industria Automotriz, nunca lograría su desarrollo víctima de la competencia en el mayor de los casos desleal, de las grandes compañías extranjeras, con los consiguientes perjuicios no sólo a la Industria misma, sino que además extinguiría fuentes de trabajo, y afectaría notablemente a otras ramas de la Industria y aún al comercio.

En otro aspecto, considero que es legítima la actuación del Estado cuando grava altamente el consumo de ciertos productos extranje-

ros como los vinos, así la persona que desee consumir vinos importados - tendrá que pagar un elevado impuesto, en este caso el objetivo puede ser - evitar la proliferación de personas muy afectas a la bebida, esto es, tiende a fortalecer la moral pública.

Otro caso muy conocido de la extrafiscalidad en el impuesto, - es el del impuesto sobre pesca del camarón en aguas occidentales de la - República, que se estableció por Decreto del 22 de Agosto de 1934, por - este Decreto se gravaba la explotación del camarón que se hiciera en las Aguas mencionadas con un impuesto de \$0.50 el kilo, pero a las Cooperativas se les concedía un subsidio igual al valor del impuesto, de esta manera se obligaba a los pescadores a agruparse en cooperativas, que era la finalidad perseguida por la Ley impositiva, no existían fines fiscales ya - que el fisco reintegraba mediante subsidio, lo que por concepto de impuesto había recibido, de ninguna forma resultaba conveniente para nadie trabajar fuera de las cooperativas de hacerlo así seguramente irían a la quiebra.

Asomándonos un poco al Derecho Comparado encontramos que en Argentina, como en otros Países Sudamericanos con sistema de Gobierno Federal, en relación a la interpretación de Leyes Fiscales, queda ésta a cargo de un Director General, la Ley de aplicación de impuestos, en su artículo 12 dispone: - En la interpretación de las Leyes tributarias, se - atenderá al fin de las mismas y a su justificación económica, solo cuando no sea posible fijar por la letra o por espíritu el sentido o alcance de las - normas, conceptos o términos de las disposiciones antes dichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos o términos del Derecho Privado.

De lo anterior resulta virtualmente un criterio fiscalista, que desde luego es variable dado que como sabemos si bien la Ley impositiva tiende a atraerse fondos, éstos pueden tener un fin no fiscal, y en el fin tiene una gran influencia la interpretación, y en cierta forma la significación ayuda al juicio interpretativo, convirtiéndolo en un mero convencionalismo en que se corre el riesgo de colocar las cuestiones en un laberinto, serviría para justificar lo que se pretende en otro y viceversa.

En los Sistemas Europeos en cuanto a la finalidad del impuesto, dado que no existe control jurisdiccional de las Leyes Impositivas con relación a la Constitución, la única garantía del contribuyente es la misma Ley, y si esa Ley se considera Política, el Legislador no tendrá más límite que su buen sentido.

El fin mediato de todo impuesto, es que por virtud de él sea posible que las necesidades de la colectividad queden satisfechas, en una forma u otra, todo ingreso fiscal se resuelve en última instancia en favor de la colectividad.

En el impuesto, el fin fiscal es la regla y el fin extrafiscal es la excepción.

Afirma Griziotti que: - Por su naturaleza la Ley Financiera coloca al individuo frente al Estado de un modo directo, y claro que ello proporciona la ocasión más acentuada para que el particular reaccione contra el poder Público que trata de imponerle un gravamen. No siempre se trata-

rá de un movimiento de protesta, no siempre será la pesadumbre de la carga, sino que en no pocos casos serán móviles de la acción rebelde consideraciones de justicia, comparando situaciones de otros sectores Sociales o simples móviles políticos, los que inspiren semejantes actitudes de oposición.

En efecto, el gasto público redundará siempre en un beneficio para la colectividad, lógicamente si un impuesto tiende en determinados casos a procurar la estabilidad o un mejoramiento económico o financiero, - jurídicamente se explica y se justifica, ya que de no darse un fin extrafiscal a los impuestos, como digo, en determinados casos se correría el riesgo, grave por cierto, de romper la armonía económica que a su vez afecta la actividad social, misma que cuando se rompe trae consigo los más de-astrosos resultados, no olvidemos que los grandes movimientos armados, como nuestra Revolución, la Revolución Francesa, el movimiento de Independencia de los Estados Unidos, la misma revolución Volchevique de octubre de 1917, tuvo un papel definitivo la situación tributaria que imperaba.

Sin redundar considero conveniente insistir en que aún cuando se de un fin extra fiscal a un impuesto, en él va siempre en forma invariable, implícita, la equidad como un atributo esencial en el impuesto, a mi juicio, este atributo y la finalidad dada al impuesto encuentran fundamento Constitucional en cuanto que el fin se impone en razón del interés general, como todo lo que el Estado hace, repito, el fin es siempre público y -

evidentemente siempre se observa el principio de Justicia, el poder impositivo nunca se ejerce en interés privado, ni de clases, facciones, o mayorías de la población, el interés es siempre general.

Cuando el Impuesto tiene un fin fiscal incorporándose directamente al gasto público, se encausa a la colectividad en razón del interés general al igual que cuando el impuesto tiene un fin extrafiscal, también en este caso se encausa hacia la colectividad en razón del interés general, en cuanto al destino o fin último hay paridad en ambos casos del tributo.

Parece ser que las recientes reformas fiscales, no tienen como punto de partida el hecho de que el Fisco se provea de más fondos, La tendencia es nueva, ahora se trata de impulsar e incrementar el ahorro, y sobre todo las inversiones, que tienen un papel definitivo en el desarrollo económico del Estado, la intención es superar la etapa del subdesarrollo estatal con miras a lograr un estado desarrollado, naturalmente que es el fisco quien tiene el papel más importante, él es el director de ese movimiento, yo propongo y pugno porque ese movimiento se encamine a una incrementación y capacitación para el ahorro, a un impulso en la iniciativa individual, a una utilización completa de los recursos naturales, y a que la tierra, el capital y el trabajo, se incorporen definitivamente en el proceso de la producción tecnológica.

Lo anterior se logrará con una buena y adecuada planificación en el ámbito tributario, y después con la capacitación del personal que ponga en práctica ese sistema, además será necesario que el fisco actúe con-

máxima energía y conocimiento, el principio de "Conciencia tributaria" resulta en la actualidad, por completo inoperante, será necesario reprimir eficazmente al delincuente en la esfera impositiva, sobre todo a los grandes, aquellos que impúneamente pasan las aduanas con camiones "sellados" a título de influencia o gratificación.

Este caso, es un ejemplo vivo de la necesidad de que un impuesto tenga además del fin fiscal, un fin extrafiscal.

En torno al tema en cuestión, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver Jurisprudencialmente ha dicho: Los impuestos pueden tener un objeto inmediato que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto que es esencial y común a todos ellos, y otro objeto mediato que consiste en la realización de determinados propósitos, como la división de las grandes propiedades rústicas, etc., pero no es forzoso que el impuesto para que se considere así deba tener como único objeto el inmediato de que se ha hablado, es decir, cubrir los gastos públicos.- Sem. Jud. de la Fed. T. XXIV. p. 134.

En cuanto al cuarto caso, el caso d), el fin del impuesto es netamente extrafiscal y me parece que sí resulta anticonstitucional por el hecho de ir en contra del espíritu y de la letra de la constitución.

Por los aspectos Constitucionales y legales vistos, por las consideraciones lógicas y humanas respecto a la función del Estado desde el punto de vista tributario, concluyo diciendo; que el impuesto sí puede -

tener constitucionalmente un fin extrafiscal, además del fin fiscal, pero -
sí iría en contra de lo estatuido por la constitución si tuviera un propósito
exclusivamente extrafiscal como anoté antes, en síntesis, cuando un im -
puesto persigue además del fin fiscal otro extrafiscal, es perfectamente -
constitucional.

BIBLIOTECA REUNION H A Q.