

300609/6  
24



**UNIVERSIDAD LA SALLE**

ESCUELA DE DERECHO  
INCORPORADA A LA U.N.A.M.

**“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD  
SOLUCION A LA DOBLE  
TRIBUTACION”**

**TESIS PROFESIONAL**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN DERECHO  
P R E S E N T A :

**DOMINGO GONZALEZ ALFARO**

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



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

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

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

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

# I N D I C E

	Página
Presentación .....	1
CAPITULO I	
1. Antecedentes Históricos de los Impuestos .....	7
1.1. Antigüedad .....	7
1.1.1. Origen Histórico - Sociológico .....	7
1.1.2. Tributos Interestatales .....	7
1.1.3. Pagos en especie .....	8
1.1.4. Opinión de Engels .....	8
1.1.5. Antecedentes más remotos .....	9
1.1.6. La Recaudación .....	9
1.1.6.1. En Grecia .....	10
1.2. ( Edad Media ) .....	11
1.2.1. Tipos de obligaciones .....	11
1.2.1.1. De servicio personal .....	11
1.2.1.2. De carácter económico .....	12
1.3. Antecedentes del Sistema Tributario Mexicano ( 1325 - 1947 ) .....	17
1.3.1. Epoca Precortesiana. Los Aztecas ....	17
1.3.1.1. Llegada al Valle de México ..	18
1.3.1.2. Florecimiento .....	18
1.3.1.3. El mercado de Tenochtitlán ..	19
1.3.1.4. La casa gobernante .....	20

1.3.2. México Colonial .....	20
1.3.2.1. La recaudación fiscal .....	22
1.3.2.2. Tipos de impuestos .....	22
1.3.2.3. La Casa de Contratación - de Sevilla .....	23
1.3.2.4. Ramos de la Hacienda .....	23
1.3.2.4.1. Impuestos comunes.	24
1.3.2.4.2. Impuestos remisi- bles .....	25
1.3.2.4.3. Impuestos particu- lares .....	25
1.3.2.4.4. Impuestos ajenos .	26
1.3.2.5. Destino de los impuestos ....	27
1.3.3. México independiente .....	27
1.3.3.1. Fuga de capitales españoles .	28
1.3.3.2. Nuevas fuentes de recursos ..	29
1.3.3.3. Cambio de doctrina tributaria	29
1.3.4. La Reforma .....	30
1.3.5. Durante el porfirismo .....	31
1.3.5.1. Matías Romero .....	31
1.3.5.2. José Ives Limantour .....	33
1.3.5.3. El inicio de la Explotación - Petrolera .....	36
1.3.6. La Revolución .....	36
1.3.6.1. Los primeros gobiernos revo- lucionarios .....	37
1.3.6.2. Las Convenciones Nacionales Fiscales .....	39
1.3.6.3. Otros cambios en el régimen impositivo .....	40
1.3.6.4. La doble tributación .....	43

## CAPITULO II

2. Proporcionalidad y Equidad .....	47
2.1. Concepto de Equidad .....	47
2.1.1. Otras implicaciones .....	47
2.1.2. Como propósito del Derecho .....	47
2.1.3. Con las lagunas de Ley .....	48
2.1.4. Concepto de Epiqueya .....	48
2.1.5. La Equidad en la aplicación de la - Justicia .....	49
2.2. Concepto de proporcionalidad en diversas - investigaciones: .....	53
2.2.1. En las Bellas Artes .....	53
2.2.1.1. En la Arquitectura .....	54
2.2.1.2. En la Escultura .....	54
2.2.1.3. En la Pintura y en la Música. ....	55
2.2.1.4. En la Literatura .....	55
2.3. Consideraciones jurídico-filosóficas acerca de la Proporcionalidad y Equidad .....	57
2.3.1. Antigüedad .....	57
2.3.1.1. Grecia .....	57
2.3.1.1.1. Los Pitagóricos ..	57
2.3.1.1.2. Los Sofistas .....	59
2.3.1.1.3. El Hedonismo .....	61
2.3.1.1.4. El Escepticismo ..	61
2.3.1.1.5. Sócrates .....	62
2.3.1.1.6. Platón .....	64
2.3.1.1.7. Aristóteles .....	65
2.3.1.1.8. Los Estoicos .....	67

2.3.1.2. Roma .....	68
2.3.1.2.1. Cicerón .....	68
2.3.2. La Edad Media .....	69
2.3.2.1. La patrística y la escolástica .....	70
2.3.2.1.1. San Agustín - ( 354 - 430 ) .....	71
2.3.2.1.2. Santo Tomás de Aquino (1225-1274) .....	73
2.3.2.1.3. Francisco Suárez - Toledo (1548-1617) .....	78
2.3.3. Edad Moderna (El Racionalismo) .....	81
2.3.3.1. Kant (Criticismo) .....	81
2.3.4. Epoca Actual .....	84
2.3.4.1. Kelsen (El Positivismo) .....	84

### CAPITULO III

3. La Proporcionalidad y Equidad en el Derecho Constitucional Mexicano. ....	89
3.1. Semblanza Histórica .....	89
3.1.1. Nueva España .....	89
3.1.2. La Independencia .....	91
3.1.3. La Constitución de Cádiz .....	94
3.1.4. Los Sentimientos de la Nación .....	98
3.1.5. La Constitución de Apatzingan .....	99
3.1.6. La Constitución de 1824 .....	102
3.1.7. La Constitución de 1836 .....	105
3.1.8. Otros documentos fundamentales .....	105
3.1.9. Constitución de 1857 .....	109
3.1.10. Constitución de 1917 .....	110

3.2. La Proporcionalidad y Equidad en la Jurisprudencia. ....	115
3.2.1. Concepto de Jurisprudencia .....	115
3.2.2. Concepto de Jurisprudencia Fiscal ....	116
3.2.3. Significado de los Conceptos Proporcionalidad y Equidad .....	118
3.2.4. Jurisprudencia de la Corte acerca de - Proporcionalidad y Equidad .....	119
3.3. La Doble Tributación .....	135
3.3.1. Concepto de Doble Tributación .....	135
3.3.2. Situación actual del Derecho Constitucional Impositivo .....	135
3.3.3. Alcance del Significado de los Conceptos Proporcionalidad y Equidad .....	141
3.3.4. La Doble Tributación en la Jurisprudencia .....	142

#### CAPITULO IV

4. El problema fiscal en el régimen federal .....	151
4.1. El poder tributario .....	151
4.1.1. El ejercicio del poder tributario ....	153
4.1.1.1. El acto administrativo fiscal	153
4.1.2. Clasificaciones del poder tributario .	154
4.1.2.1. El poder tributario positivo- y negativo .....	154
4.1.2.2. Poder tributario originario y delegado .....	154
4.1.2.3. Poder tributario federal y - estatal .....	156
4.1.2.4. Soberanía tributaria; plena y subordinada .....	157
4.2. Actual situación fiscal municipal .....	159

4.2.1.	Dependencia Financiera del Municipio..	159
4.2.2.	Soluciones Propuestas .....	160
4.2.2.1.	Legislación Fiscal Federal - para el Municipio .....	160
4.2.2.2.	Otros Ingresos del Municipio	162
4.2.2.3.	La Participación Municipal en los Impuestos Federales como- Complemento .....	162
4.2.2.4.	El Fideicomiso como Instrumen- to para la Administración de- las Participaciones Municipa- les en los Impuestos Federa- les. ....	163
4.3.	Breve reseña de la distribución del poder tri- butario .....	167
4.3.1.	En la Constitución de 1824 .....	167
4.3.2.	En la Constitución Centralista de 1836	168
4.3.3.	La distribución del poder tributario - al reponerse el federalismo en 1846 ..	168
4.3.4.	En la Constitución de 1857 .....	169
4.3.5.	En la Constitución de 1917 .....	171
4.3.6.	Las Convenciones Fiscales Nacionales .	171
4.3.6.1.	Primera Convención de 1926 ..	171
4.3.6.2.	Segunda Convención de 1932 ..	173
4.3.6.3.	Tercera Convención de 1947 ..	176
4.4.	La doble tributación internacional .....	181
4.4.1.	Conflictos de leyes en el espacio ....	182
4.4.2.	Requisitos para evitar la doble tribu- tación .....	186
4.4.3.	Elementos a determinar en la tributa- ción .....	187
4.4.4.	El caso del impuesto sobre la renta ..	189



4.4.4.1. Ingresos objetivos .....	190
4.4.4.2. Ingresos subjetivos .....	190
4.4.4.3. Ingresos reales .....	191
4.4.5. Modo de determinar el acreedor fiscal .	192
4.4.5.1. Teoría del establecimiento - permanente .....	192
4.4.5.2. Teoría de la fuente .....	195
4.4.5.2.1. Clasificación de - fuente .....	198
4.4.5.2.2. Clasificación de - los causantes ....	200
4.4.6. El "Tax Credit" como medio para evitar la doble tributación .....	203
4.5. La Coordinación Fiscal en la Administración - Pública. ....	207
4.5.1. Definición de Coordinación .....	207
4.5.2. La Coordinación como solución .....	208
 Conclusiones .....	 213
 Bibliografía .....	 217

#### INDICE DE CUADROS

1.- Cuadro de elementos para determinar al acreedor- fiscal .....	188
2.- Cuadro de resumen explicativo de la clasificación de la fuente .....	199

## **PRESENTACION.**

## PRESENTACION .

La proporcionalidad y la equidad son dos características que deben formar parte de la esencia del Derecho Fiscal. Hablar de proporcionalidad y equidad es hablar de justicia tributaria.

El sistema fiscal mexicano fundamenta su validez en el artículo 31 fracción IV de la Constitución que establece como obligación de los mexicanos " ... CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS-PÚBLICOS, ... DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES . " Ahora bien, ¿ Se cumple con esas exigencias constitucionales en el Derecho Fiscal Mexicano ?

En el inicio de este trabajo se hace un repaso de los antecedentes de los impuestos; se indica como desde que el hombre empieza a vivir agrupado, paga impuestos como un reconocimiento a la autoridad del gobernante de la gens; como los primeros grupos sociales mas fuertes, exigieron a los más débiles el pago de tributos, primero en especie, y después de la invención de la moneda, los pagos se hicieron también con esta.

Ahí se expone como se efectuó la recaudación Fiscal en Grecia y durante la Edad Media. En los feudos y en los nacientes Estados Europeos; en un principio se cobraron impuestos pagaderos con servicios personales y en especie.

En el mismo capítulo, se explican y analizan los antecedentes del sistema tributario mexicano, partiendo de la llegada del pueblo Azteca al Valle de México, y como son ellos - quienes tienen que pagar tributo a los primeros pueblos establecidos en esos territorios.

Al sobrevenir el florecimiento del pueblo Azteca, será a ellos a quienes paguen tributos los demás pueblos radicados en la inmediaciones del Valle de México dominado por los primeros.

A la llegada de los españoles a América, los pueblos autóctonos tienen que pagar tributos a la España Imperial y colonialista, con los distintos tipos de impuestos que se exigían a los pueblos de América.

Con la independencia de México, se estructura un sistema Fiscal inapropiado, lo que provoca grandes problemas económicos al naciente Estado mexicano.

A esas dificultades, se agregan otras, como las frecuentes guerras fratricidas que terminan con la guerra de Reforma, - después de la cual se establece el Federalismo como forma de estructurarse del Estado mexicano.

Durante el largo período de gobierno del General Porfirio Díaz, se vive un corto plazo de bonanza económica con José Ives

Limantour a cargo de la Hacienda Pública Federal.

Los desequilibrios económicos y sociales, así como la - larga estancia del General Díaz en el poder llevan al país a otro enfrentamiento armado, a cuyo término se establece el ré gimen político que actualmente prevalece.

En el capítulo Segundo del trabajo, Se hace un análisis de los significados que se han dado a los conceptos de proporcionalidad y equidad, desde Grecia antigua hasta la actualidad, pasando por las distintas corrientes filosóficas que florecieron en ese lugar; de Roma se consideró a Cicerón y de la Edad Media a tres pensadores de la época.

De la Edad Moderna, únicamente se tomó en cuenta a Kant, por ser la figura más relevante de todo ese período; y de la actualidad se expone la idea que tiene a cerca del tema Hans Kelsen, Jurista y filósofo austriaco, fundador del juspositi vismo.

El capítulo Tercero denominado " La proporcionalidad y - Equidad en el Derecho Constitucional Mexicano " hace una semblan za histórica de los documentos fundamentales que rigieron a - nuestros país desde la Constitución de Cádiz hasta la de -- Querétaro, revisando el tratamiento que todos estos documentos jurídico políticos dan a las contribuciones.

Asimismo se analizan las consideraciones de esos documentos en relación con los impuestos y las apreciaciones que hacen en relación con los conceptos de justicia tributaria.

A continuación y dentro del mismo capítulo, se exponen las tesis que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con la interpretación y el valor jurídico que debe darse a los conceptos de proporcionalidad y equidad, así como las ambigüedades en que ha incurrido al resolver acerca de tan importantes conceptos y opiniones personales al tema. Conformando una valiosa fuente de información actualizada de la jurisprudencia respectiva.

Además se hace un breve análisis del problema de la doble tributación, desde su definición y formas en que se puede presentar, hasta la jurisprudencia de la corte relativa al problema, se repasan los conceptos constitucionales que aluden al Derecho Fiscal, en ellos se puede notar que no existe disposición constitucional que lo prohíba, también se hace referencia al alcance y valor jurídico de los conceptos que son materia de este trabajo.

Ya en el capítulo cuarto se abordan los aspectos relativos al problema que enfrentan los gobiernos de los países estructurados bajo el régimen federal en cuanto al ejercicio del "Poder Tributario" así como de la "Soberanía Tributaria Plena".

Como complemento se analizan algunos puntos relativos a la actual situación fiscal municipal dado que, al no tener "Soberanía Tributaria" sino "Dependencia Financiera" de la Federación y de los Estados, no cuenta con fuentes autónomas de recursos - que la provean de estos, lo cual hace imposible el dogma constitucional del "Municipio Libre".

En este apartado se hacen algunas proposiciones para dar un mejor trato al municipio, como el fideicomiso de administración de recursos municipales o el hecho de dejar al Congreso de la Unión el "Poder Tributario Municipal", a fin de que las percepciones municipales puedan ser uniformes en todo el país, como se pretende hacer a través de los sistemas de coordinación fiscal.

Inmediatamente después, se hace una breve reseña de la distribución del "Poder Tributario" en México desde la Constitución de 1824 hasta la actual.

También se narra lo ocurrido en las convenciones nacionales fiscales de 1926, 1932 y 1947.

Posteriormente se expone el problema de la doble tributación interna e internacional y la forma tan distinta en que pueden tener solución dado que los conflictos de Leyes en el espacio, tienen soluciones diferentes.

Inmediatamente después se expone un sistema para evitar - la doble tributación internacional por medio de los tratados- internacionales o el "Tax Credit".

Por último, una vez analizado y revisada toda la temática del trabajo, se concluye con las consideraciones particulares- del autor, mismas que son el producto neto de mi conocimiento- e investigación que durante años, he dedicado con respeto y ad miración a la ciencia rectora de la vida social, el Derecho.



**CAPITULO I**

## 1. ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS IMPUESTOS

### 1.1 ANTIGUEDAD

#### 1.1.1. ORIGEN HISTORICO - SOCIOLOGICO

Los impuestos nacen desde que el hombre empieza a vivir en sociedad, la primera razón histórico-sociológica radica no solo en la necesidad de cubrir gastos generales, sino en hacer valer la supremacía de un sujeto sobre los demás miembros de su grupo social, desde luego que también sirve para que el gobernante, pueda con esos recursos, cubrir los gastos - de su gobierno.

#### 1.1.2. TRIBUTOS INTERESTATALES

También los impuestos han nacido como - una forma de sujeción de un Estado a otro, este tipo de gravámenes casi siempre han surgido como resultado de las guerras, al final de las cuales, los pueblos vencidos pagan tributos a los vencedores.

El Imperio Romano siempre cobró a sus - colonias, fuertes tributos para así, hacer evidente su supremacía, además de que con ello, el Estado Romano percibía ingresos para cumplir con sus fines políticos de expansión y aligeraban la carga pública a los ciudadanos romanos, asimismo lo hicieron

los Babilonios, Asirios, Aztecas, Egipcios, etc., quienes después de triunfar en sus campañas militares, imponían tributos a los pueblos perdedores.

Los pueblos Babilonios además levantaban monumentos en los que se dejaba por escrito el tributo que les debían pagar.

### 1.1.3. PAGOS EN ESPECIE.

En un principio, los tributos se pagan en especie y como prestaciones personales directas, de acuerdo con las necesidades del grupo social y de su dirigente. Seguramente estos impuestos primero no tuvieron una forma uniforme de ser calculados por lo que fueron aplicados en forma caprichosa y arbitraria, en base a la inventiva y el ingenio del recaudador.

### 1.1.4. OPINION DE ENGELS.

Federico Engels (1) dice que el impuesto nace en forma espontánea como una muestra de respeto hacia aquellos que están investidos de poder y autoridad moral sobre su gens, es decir, el Pater Familia. El impuesto no nace como una imposición, sino como un acto volitivo.

### 1.1.5. ANTECEDENTES MAS REMOTOS.

Los documentos más antiguos que contienen disposiciones de carácter fiscal son de Egipto, China y Mesopotamia (2). En esos documentos se encuentran disposiciones tributarias, pagaderas con trabajo personal, necesario para la realización de diversas empresas del Estado, como ejemplo, en Egipto, la construcción de la Pirámide de Keops se realizó con el trabajo físico de tributantes.

Asimismo, Salomón recibió tributos a manera de trabajo personal y directo, necesario para cumplir fines públicos y hasta personales como fué la construcción de su palacio.

El Rey Minos de Creta, recibía seres humanos en forma de tributo, de lo que se desprendió la leyenda del minotauro de Creta, del cual se dice que se alimentaba con seres humanos.

### 1.1.6. LA RECAUDACION.

En la antigüedad los recaudadores de impuestos realizaban su trabajo con la intimidación y la imposición de la fuerza, ya que el pago no se hacía de manera voluntaria, éstos eran odiados como si se tratara de verdugos o atormentadores.

1.1.6.1. EN GRECIA.

Como excepción tenemos el pueblo Griego, de quienes, se dice, que en su sistema de vida democrática, los impuestos eran pagados de manera casi espontánea. La población estaba dividida por el monto de su patrimonio para que así, pagaran más impuestos los que tuvieran un patrimonio mayor (3). Existía la "Trieerarchia" consistente en el honor que recibía un rico de sostener durante un año un buque del servicio público (4).

A través de los tiempos han existido personalidades que han sido recaudadores de impuestos como Confucio, fundador del Confucionismo y Lao Tze, fundador del Taoismo, ambos de China.

De Jesucristo se dice que en un verdadero acto de amor al prójimo, comió en la mesa de un recaudador de impuestos, ellos eran poco gratos para el pueblo judío, ya que por su propia función son personas impopulares, y a esto hay que agregar que los tributos se destinaban al Imperio de Roma que en ese entonces tenía sometido al pueblo judío (5).

## 1.2. EDAD MEDIA

Durante la Edad Media, (6) el sistema fiscal era anárquico, arbitrario e injusto rayando en el extremo de lo inhumano e infamante, es en esta época en que nacen impuestos y sistemas fiscales, algunos de los cuales aún prevalecen y en otros casos son la base de impuestos vigentes.

Los impuestos de esa época tienen una forma de control en los Censos, Derechos y Servidumbres que percibían los señores feudales, desde luego, con los cambios que poco a poco el tiempo, así como las necesidades económicas, políticas y sociológicas le van imprimiendo.

### 1.2.1. TIPOS DE OBLIGACIONES FISCALES.

Para los vasallos y los siervos habían dos clases de obligaciones fiscales: a) las consistentes en la prestación de servicios personales, y b) las de carácter económico; éstas a su vez se dividen en dos tipos: 1) las pagaderas en especie, y 2) las pagaderas en dinero.

#### 1.2.1.1. DE SERVICIO PERSONAL.

Entre las de servicio de personal se encontraba el servicio militar, consistente en la obli

gación de acompañar al señor feudal a la guerra, posteriormente durante el siglo XIII la obligación se redujo a acompañar al señor feudal hasta los límites determinados previamente, y por un término no mayor de 40 días; permanecer en la guardia del castillo, o bien la obligación de alojar en su casa a los visitantes del señor feudal, este último caso estaba debidamente reglamentado, precisando número de personas y días al año que el causante estaba obligado a alojar, así como el tipo de atención que debía ofrecer.

También como trabajo personal y directo, estaban obligados a prestar asesoría a su señor feudal en aquellos negocios de su conocimiento, estos consejos o asesorías se debían ofrecer en las audiencias convocadas para ese efecto y las cuales se celebraban tres días en el año: pascua, pentecostes y nochebuena.

Existía otra forma de obligación personal que consistía en cultivar la tierra del señor feudal ciertos días a la semana, o almacenar las mieces, el impuesto especificaba si el siervo debía también contribuir poniendo sus propios aperos y animales, cuando para ello era necesario. También existía el derecho de pernada.

#### 1.2.1.2. DE CARACTER ECONOMICO.

Entre los impuestos pagade-

ros en especie estaba el de "manos muertas", que consistía en el derecho que tenía el señor feudal, de adjudicarse los bienes de la herencia de sus siervos, cuando estos morían intestados o sin dejar hijos, ya que no estaba permitido heredar - en línea transversal.

En caso de que un siervo dispusiera en su testamento dejar como heredero a alguien que no fuera su descendiente se tenía que pagar el "derecho de relieve" que consistía en una fuerte suma de dinero que se debía cubrir para poder heredar en forma transversal, o sin que hubiera parentesco.

El impuesto del "diezmo" - era la entrega de la décima parte de los productos agropecuarios tales como trigo, avena, heno, gallinas, borregos, etc. Existía otro impuesto consistente en la "Contribución de Vino" que los parroquianos debían hacer a su iglesia.

Existía el "impuesto de peaje", por transitar por los caminos del feudo; "el pontazgo" se cobraba por utilizar los puentes del feudo, estos gravámenes, más que impuestos deben ser considerados como derechos, ya que se pagaba por un servicio recibido, y la cuota era según se tratara, del tránsito de personas o para el transporte de mercancías.



Este tipo de derechos es el origen de los impuestos alcabalatorios, impuestos nocivos a la economía por que solo sirven para encarecer los productos y restringir la circulación y comercialización de los mismos. Algunos de estos impuestos, con el tiempo se convirtieron en los actuales impuestos de importación y exportación.

A los contribuyentes omisos y renuentes, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se les metían en celdas de castigo, cárceles, cámaras de tormento, o en galeras hasta que pagaban o morían.

Los pagos en especie poco a poco fueron sustituyéndose por pagos en dinero. De éstos últimos podemos citar, la " tasa de rescate " , consistente en el pago de ciertas cantidades en dinero, en lugar del pago de impuestos en especie o en trabajos personales; esta tasa de rescate se pagaba por cada cabeza de ganado del tipo que fuera. Asimismo se pagaban impuestos por cocer pan en el horno señorial; moler trigo en su molino, así como extraer el jugo a sus uvas en el lugar señalado para este fin por orden señorial de manera obligatoria, dada a conocer por bando, por lo que se le llamaban " banalidades " también se pagaban por el servicio de impartición de justicia.

El impuesto predial tiene uno de sus diversos antecedentes en el impuesto medieval denominado " talla o

pecho " , el cual se debía cubrir una o varias veces al año. primero esto fue en forma arbitraria y después se logró fijar con regularidad, para ello se determinaron ciertas fechas, como casos extraordinarios, estos eran : el casamiento de la hija del señor feudal, el armar caballero al hijo del señor feudal y otros casos preestablecidos.

En los tiempos de la Revolución Francesa, el impuesto predial aún se llamaba "talla", recibió este nombre porque desde sus inicios, en el momento de pagarlo y como un acto ceremonial, se tallaba un cuchillo en un pedazo de madera, este impuesto se pagaba sobre base fija y visible ( un catastro ) , renovable cada treinta años. La tierra era clasificada en tres tipos según su calidad, uso y fertilidad, y el pago de este impuesto estaba asegurado de manera natural con garantía real del propio bien inmueble.

### 1.3. ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO.

( 1325 - 1947 )

Con el propósito de hacer un análisis breve al sistema tributario mexicano, desde el punto de vista histórico, y el ánimo de mostrar los grandes contrastes que resultan de las transformaciones sociales, políticas y económicas que nuestro México ha vivido a través de los últimos siglos, me permito continuar este capítulo haciendo referencia a los primeros sistemas impositivos anteriores a la Colonia, así se podrán apreciar los resultados que esta evolución ofrece en perfeccionamiento, del sistema, el cual se seguirá buscando en provecho del pueblo y del gobierno, apoyándose este último en cada vez más eficaces criterios de justicia, equidad y proporcionalidad fiscal.

#### 1.3.1. EPOCA PRECORTESIANA. LOS AZTECAS.

Con el ánimo de sojuzgar a los Estados conquistados por ellos, los pueblos Nahoas crearon un primer sistema impositivo , éste era severo y rígido a cambio de lo cual respetaron las instituciones políticas de los pueblos por ellos sometidos; así sustituyeron sus aspiraciones de constituir un gran Imperio, con la de conseguir riquezas para así, con ellas hacer crecer sus ejércitos y llenar sus arcas públicas.

Los Aztecas exigían a los pueblos por ellos sometidos, el pago de tributos en especie tales como: tabaco en forma de cigarro, águilas, serpientes, bolas de caucho para la práctica de su juego sagrado de pelota, hombres y mujeres - - jóvenes para ser sacrificados a sus dioses en ceremonias especiales en las que se les arrancaba el corazón aún palpitante.

#### 1.3.1.1. LLGADA AL VALLE DE MEXICO.

Antes de que los Aztecas impusieran su supremacía en el Valle de México, eran ellos, los que tenían que pagar tributo al señor de Azcapotzalco, a quien llevaban - tributos caprichosos como el que consistía en llevar balsas - sembradas de flores y frutos.

También debían cubrir otro tributo consistente en hechar una garza y pato sobre huevos empollados - de modo que al ser entregados, estuvieran los polluelos picando el cascarón ( 7 ).

#### 1.3.1.2. FLORECIMIENTO.

Cuando los Aztecas lograron imponer-

su supremacía en el Valle de México, exigieron fuertes tributos a los pueblos sometidos, los cuales debían pagar con objetos diversos, de tela de variados colores y materiales como algodón y otras fibras, también debían llevarles metales preciosos, productos naturales, artículos industriales, etc.

Además de esas percepciones, el "Estado Mexica", recibía de las naciones por ellos sometidos, otro tipo de impuestos o cargas, en unos casos, en forma de trabajos personales directos, tal es el caso de los "terrazgueros" los cuales eran labradores que en reconocimiento a la autoridad Estatal pagaban una pensión o censo por las tierras que trabajaban.(8)

Los "Macehuales" en cambio tenían la obligación de entregar parte de sus cosechas además de desempeñar trabajos personales en las obras de carácter público. (9)

En adición a lo anterior, el Estado Mexica percibía ingresos derivados de las rentas de tierras de su propiedad exclusiva, esos productos, se aplicaban a fines específicos.

#### 1.3.1.3. EL MERCADO DE TENOCHTITLÁN.

En Tenochtitlán se reunían toda clase

de productos americanos procedentes del pago de obligaciones tributarias de los pueblos sometidos, así como de individuos ajenos al Imperio, que acudían a esa gran ciudad en forma voluntaria a comercializar sus productos, dentro de estos, podemos contar: la sal, tabaco, flores, frutas, plantas, caucho, animales silvestres y domésticos, hilados y tejidos de diversos materiales como algodón, lana, henequen, etc., pintados con colores vegetales en forma diversa, metales preciosos, etc., esto solo es parte de la interminable lista de productos que ahí se comercializaban y de lo cual los españoles conquistadores quedaron impresionados al conocer los mercados de esa ciudad Azteca.

#### 1.3.1.4. LA CASA GOBERNANTE.

La casa Gobernante era sostenida con los impuestos cubiertos por los Macehuales, terrazgueros, labriegos, artesanos y comerciantes, quienes también con sus cuotas mantenían todos los gastos públicos, dado que la organización teocrática del Estado Mexica exentaba del pago de tributos a los sacerdotes y guerreros (10).

#### 1.3.2. MEXICO COLONIAL.

Como puede verse, el sistema fiscal era incipiente y en algunos casos caprichoso. Casi sin cambios, fue conservando sus formas de determinación así como los plazos de-

pago de impuestos y las cantidades correspondientes etc. Hasta mediados del siglo XVI se inicia una transformación, aunque esta se fue dando en forma progresiva, ya que a la llegada de la dominación española, únicamente cambió el acreedor fiscal, dejó de ser un Rey Azteca para ser un Monarca Español y la Iglesia Católica Colonial, pero el obligado fiscal siguió siendo la población indígena, a la que se unieron los anteriormente privilegiados guerreros y sacerdotes de los cultos que desaparecieron en forma definitiva con la evangelización.

Durante el período colonial, el sistema impositivo, como dije antes, solo cambió en lo esencial hasta mediados del siglo XVI. Sin embargo, desde la fundación del primer Municipio, que es el de la Villa Rica de la Vera Cruz se establecieron obligaciones tributarias en favor de la Corona Española.

Nace el "quinto real", (11) este impuesto se establece a cargo de los soldados conquistadores y a favor de el Emperador Carlos I de España V de Alemania, consistía en la quinta parte de los botines de las guerras de conquista, había otra quinta parte señalada a favor del comandante del grupo conquistador, el resto del botín de guerra se repartía entre los soldados tomando en cuenta su jerarquía militar así como sus hazañas en combate.

### 1.3.2.1. LA RECAUDACION FISCAL.

Al conocer el Emperador Carlos V de las conquistas realizadas, de la importancia de éstas y de las riquezas de los pueblos sometidos, nombró a un equipo de personas como contadores, veedores, etc., todos estos a cargo de Alonso de Estrada ( 12 ) para ejercer la función de tesorero real de la Nueva España. Para que se encargara de que las pesadas cargas fiscales que antes cubrían los pueblos de América en provecho de los reyes Aztecas, fueran ahora para el beneficio de la Corona Española.

Todos estos recursos que se hacían llegar a Carlos V fueron en su mayor parte utilizados para financiar las interminables guerras en que vivieron los españoles durante toda la época de dominación de América que abarca tres siglos.

### 1.3.2.2. TIPOS DE IMPUESTOS.

Los impuestos coloniales, al irse modificando con el tiempo, adoptaron las más variadas formas, siendo éstos aprobados sin un criterio de orden y uniformidad.

En general fueron impuestos indirectos y al consumo lo cual imprimía con mayor vigor su carácter anárquico toda vez que los impuestos indirectos no tienen como



los impuestos directos, un sistema de control, mediante índices, catastros, padrones, nóminas, y carecen de periodicidad, si a eso agregamos que se trataba de impuestos al consumo, eso lo complicaba aún más ( 13 ).

#### 1.3.2.3. LA CASA DE CONTRATACION DE SEVILLA.

Posteriormente con la creación de la Casa de Contratación de Sevilla, quedó monopolizado el tráfico marítimo con Europa, ya que todo el comercio internacional de la América Española se debía hacer a través de esa institución.

Así se ejercía un mayor control sobre las colonias españolas de América y en la aduana establecida ahí, se recaudaba la décima parte del valor de todas las mercancías excepto, los metales preciosos, pues de ellos se cubrían las dos terceras partes (14).

#### 1.3.2.4. RAMOS DE LA HACIENDA.

Las distintas fuentes de la Hacienda Colonial, denominadas " Ramos de la Hacienda " tradicionalmente eran agrupadas en cuatro grandes capítulos, ese criterio de clasificación nos revela el desorden fiscal durante la colonia, los capítulos eran: Impuestos Comunes, Remisibles, Particulares y Ajenos ( 15 ) .

### 1.3.2.4.1. IMPUESTOS COMUNES.

Los Impuestos Comunes eran: Los "derechos de oro y plata", creados en 1524 consistentes en el 20% de los metales extraídos de las minas.

Los "tributos" que consistían en un pago personal en dinero, de dos pesos y medio real por año.

El "almojarifazgo" (16), este era un impuesto aduanal exigido a la entrada y salida de mercancías. En algunas épocas este impuesto llegó a corresponder hasta el 15% del importe de las mercancías gravadas.

El impuesto de "casa de moneda" correspondiente a un real por cada marco de plata labrada, este impuesto se debía pagar al momento de amonedar metales preciosos.

"Las alcabalas" fueron implantadas en España en 1342 y traídas a la Nueva España hasta 1571, consistía en los derechos de peaje de las mercancías por ser transportadas por los caminos del virreinato; se inicia en América con una tasa de 2% la cual paulatinamente se incrementa hasta el 10% sobre ventas, con la excepción de algunos productos por ser considerados indispensables tales como maíz,

harinas, frutos y otros alimentos.

El impuesto de " salinas " consistía en la diferencia que resultaba entre el precio entregado al salinero y el que cubría el público a los almacenes de gobierno.

El impuesto de " loterías " fue establecido en 1679 con una tasa del 14% sobre la venta del total de la lotería.

El producto de todos estos impuestos llamados comunes eran destinados a cubrirlos gastos de la administración pública. ( 17 ).

#### 1.3.2.4.2. IMPUESTOS REMISIBLES.

Los Impuestos Remisibles, como su nombre lo indica, con ellos se formaba un capital que era " remitido " directamente a España, gravaba específicamente el tabaco, el azogue, y otros objetos de menor importancia ( 18 ).

#### 1.3.2.4.3. IMPUESTOS PARTICULARES.

Los Impuestos Particulares, ( 19 ) - eran aquellos que se aplicaban por los " diezmos ", " vacantes " y " bulas ", sus productos se aplicaban a la propagación del -

cristianismo.

El diezmo consistía en el equivalente al 10% del importe de las cosechas agrícolas: la vacante (20) consistía en la renta periódica que se devengaba en el tiempo que -- permanecía sin proveerse un beneficio o dignidad eclesiástica.

#### 1.3.2.4.4. IMPUESTOS AJENOS.

Los Impuestos Ajenos, (21) eran aquellos cuyos recursos, aunque no pertenecían al Estado, la recaudación era vigilada en su cumplimiento por parte de éste, si bien no constituían un crédito de él, si representaban una obligación fiscal del causante, como ejemplo tenemos los impuestos a la "minería", que se destinaban al sostén del tribunal de minería.

De lo antes expuesto, se infiere lo difícil y caótico del sistema fiscal de la colonia, el Virrey de la Nueva España de 1746 a 1755, señor Francisco de Güemes Pacheco y Horcasitas, Primer Conde de Revillagigedo, dijo entonces -  
 "... ES IMPOSIBLE AL CONTRIBUYENTE TENER NOTICIA DE CADA UNO DE LOS DERECHOS, SABER CLARAMENTE LO QUE DEBE CONTRIBUIR, COMO, POR QUÉ RAZÓN DEBE HACERLO; CUYA IGNORANCIA HACE MÁS DIFÍCILES LAS CONTRIBUCIONES ... TODO ESTO ES MUY DIFÍCIL DE REMEDIAR MIENTRAS HAYA TANTAS EXACCIONES Y ALGUNAS DE ELLAS TAN COMPLICADAS Y DE GRADUACIÓN Y CALIFICACIÓN DIFÍCIL, QUE DEBE QUEDAR PRECISAMENTE-

## AL ARBITRIO DEL EXACTOR ..." (22)

1.3.2.5. DESTINO DE LOS IMPUESTOS.

Las riquezas que obtenía el reino de España en América le servían para sufragar los gastos de las colonias pobres, para financiar empresas, así como conquistas, guerras y campañas de evangelización además del sostenimiento en los gastos administrativos de Nueva España.

No obstante las limitaciones económicas que le fueron impuestas a México durante más de trescientos años; entre las que podemos contar la imposibilidad de dedicarse al cultivo del gusano de seda, la vid y el olivo entre otros, para así no competir con la propia España en esos renglones; fué una colonia rica y bastante productiva para la Corona Española.

1.3.3. MÉXICO INDEPENDIENTE.

Después de trescientos años de ser un Estado sometido a la Corona Española, el pueblo de México inició su guerra de independencia, que se prolonga por más de 20 años; este largo período de guerras deja al nuevo y naciente Estado Mexicano, muy desgastado y cansado no solo en sus hombres, sino también en sus recursos.

Los primeros gobiernos, se encontraron con un erario limitado de recursos ( 23 ), como resultado de la larga lucha de independencia, a esa dificultad debemos - agregar la que fué producto de haber dejado destruido el -- sistema impositivo de la colonia dado que dentro de las causas generadoras más importantes del movimiento de independencia- se encontraba la de tener muchos impuestos y exagerados éstos, no obstante que ya algunos habían sido suprimidos por las - cortes de Cadiz.

Todo esto explica la falta de recursos de México, a que se tuvieron que enfrentar los nuevos gobernantes; si a esto agregamos falta de experiencia, su timidez política- y sus titubeos para la aplicación de impuestos, porque si estas fueron las causas motivadoras del movimiento que los llevó al- poder, al conseguir la independencia, no podían moral ni políti- camente revivir las cargas que ellos mismos habían considerado injustas e indebidas y las habían utilizado de estandarte - - político para hacer triunfar el movimiento, pero con el tiempo, se tuvieron que reimplantar esos impuestos para así poder - - sobrellevar la pesada carga de cuentas y deudas resultados de las guerras de independencia.

#### 1.3.3.1. FUGA DE CAPITALES ESPAÑOLES.

La situación económica se agudizó- con el éxodo de los capitales Ibéricos, como resultado del mismo,

se produjo la paralización de casi toda la minería ( 24 ).

Asimismo, se suprimieron los estancos o monopolios del Estado, sin antes prever la forma de sustituir los ingresos que éstos producían, sufriendo así el Estado otro quebranto económico.

#### 1.3.3.2. NUEVAS FUENTES DE RECURSOS.

Después de la caída del Imperio de Iturbide, se acudió a los préstamos forzosos, así como a la emisión de papel moneda sin respaldo de valores en metálico - suficiente, se procedió también a la venta de bienes inmuebles del Estado a bajos precios y también se solicitaron préstamos y donativos, sin que a estos últimos hubieran recibido respuestas satisfactorias, por lo que se tuvo que recurrir a empréstitos - ruinosos, como ejemplo tenemos el que otorgó la casa Goldsmith por dieciseis millones de pesos dado en solo el 55% de su importe total y que causaba un interés del 5% anual, ahora si, sobre el total y el crédito de la casa Barclay recibido en el 86% y que pagaba sobre el 100% un interés del 6% anual ( 25 ).

#### 1.3.3.3. CAMBIO DE DOCTRINA TRIBUTARIA.

Don Manuel Eduardo de Gorostiza, Ministro de Hacienda de México en 1838 ( 26 ), se propuso cambiar la doctrina tributaria que hasta entonces servía de base, por una-

teoría apoyada en los impuestos directos a los ingresos o utilidades, según fuera el caso, en lugar del anterior sistema de impuestos indirectos, poco pudo hacer en el año que sirvió a la hacienda pública en el propósito de lograr un sistema tributario tendiente a una mejor distribución de la riqueza.

Además de la labor de otros ministros como: Don Francisco de Arrillaga, Ministro de Hacienda en los años 1823 y 1824; Rafael Manguino y Mendivil, dos veces Ministro de Hacienda de 1830 a 1832 y en 1836; Ildelfonso Maniau de 1829 a 1830 y Don Guillermo Prieto Pradillo, siete veces Ministro de Hacienda entre los años de 1852 y 1876.

#### 1.3.4. LA REFORMA.

En 1867 México vive otra crisis financiera, ahora quizá más grave, resultado de otra etapa de guerras definitivas, la guerra de los tres años o guerra de reforma que destierra de México los criterios conservadores y monárquicos para consolidar los gobiernos liberales (en este año de 1867, México adeuda 453 millones de pesos) (27).

Estas guerras civiles, nuevamente destruyen las riquezas nacionales y detienen el progreso de la patria.

Los desequilibrios y déficits presupuestales, frenan el comercio y en general la actividad económica por



la inestabilidad política y guerra constante, esa situación de verdadero Caos, angustia e impotencia del erario nacional, lo hacen caer nuevamente en manos del agio.

### 1.3.5. DURANTE EL PORFIRISMO.

De esa situación solo logra salir hasta vivir los primeros años de paz y tranquilidad de México como - nación liberal, los años del Porfirismo, ya que durante el - - régimen del Presidente Juárez, solo se logra reducir la deuda, del año de 1867 a través de negociaciones y al no reconocer los adeudos que se le atribúan al Estado Mexicano por los compromi sos del régimen conservador e imperial esto hace que los pasivos se reduzcan a 119 millones de pesos ( 28 ). se renegocian plazos de vencimiento, y esto les permite tener un superávit en el año de 1868.

#### 1.3.5.1. MATIAS ROMERO.

Ministro de Hacienda cinco veces, tres durante el régimen del Presidente Juárez, y dos con el General - Díaz, introduce la ley del timbre en sustitución del papel sellado con una tasa proporcional regresiva, es decir que en la medida que aumentaba el importe de la base se reducía la tasa, en ese entonces y también a iniciativa de él mismo, se retiran los impuestos a los metales preciosos dejando solo un 5% sobre las utilidades netas que

producía su explotación y se autorizó la exportación de éstos en pasta, ya que antes solo se permitía que salieran del país - previamente amonedado.

La reforma citada estimula nuevamente a - la minería, esos últimos cambios en las disposiciones fiscales per manecen durante el régimen del General Porfirio Díaz, que asume el poder el 26 de noviembre de 1876 y renuncia hasta el 25 de mayo - de 1911 ( 29 ) .

En materia de herencias, se aplica un - impuesto con tasas ligeramente progresivas que van de un 4% a - un 20% ( 30 ) al suprimirse los impuestos a la exportación de - materias primas,, así como a los metales preciosos sin acuñar , - cacao y maderas preciosas, eso ocasiona una seria reducción a los ingresos del Estado.

El impuesto sobre la propiedad inmobilia - ria sin explotar, tenía como propósito frenar la acumulación de - la tierra en pocas manos, es decir, es contraria al latifundismo, pero no logra sus propósitos, el agro mexicano era poco producti - vo y la demanda de los artículos agrícolas también era reducida, a fines del siglo XIX y aún dentro del régimen de Don Porfirio Díaz, México tenía doce millones ( 31 ) de habitantes de los - cuales solo el 25% eran contribuyentes ( 32 ) y la población era predominantemente rural, además de que abundaban los grandes - latifundios.

En ese entonces la producción agrícola, ganadera y artesanal eran las que predominaban, la industria, era casi nula y no tenía expectativas de desarrollo debido a la reducida actividad económica, además de esto los servicios de transporte eran caros a pesar de haber una naciente red ferroviaria y de carreteras.

#### 1.3.5.2. JOSE IVES LIMANTOUR.

En 1893 José Ives Limantour recibe la Secretaría de Hacienda de Matías Romero ( 33 ), al ser designado por el General Porfirio Díaz, en el año de 1895 presenta al Congreso un proyecto de reformas legislativas en materia Fiscal.

Este proyecto suprime las alcabalas ( 34 ), perjudiciales a la economía nacional, esos impuestos de peaje únicamente servían para restringir el área de comercialización de todos los productos nacionales en desventaja con los extranjeros, ya que las mercancías importadas estaban exentas de las alcabalas, pues pagaban un impuesto de importación y otro al consumo que juntos sumaban menos de un 5%.

Mientras que los productos nacionales pagaban las alcabalas que cada Estado de la Federación imponía a la circulación de las mercancías por su territorio, y en resumen resultaban más caras que el cinco por ciento de importación pagado por las mercancías extranjeras, así al soportar más gravá

menes fiscales, se encarecían y dejaban de ser competitivas - frente a los productos de importación, lo cual limitaba a todas las mercancías nacionales a una comercialización regional.

El proyecto de Limantour fue aprobado en julio de 1896 ( 35 ), pero no es llevado a la práctica, pues se dejan las alcabalas como ingresos municipales.

En 1902 es suprimido todo tipo de - impuestos de importación de efectos necesarios para el trabajo de minas, beneficio de metales y explotación del subsuelo.

Asimismo, se otorgaron exenciones a la exportación de metales preciosos sin afinar, suprimiendo así, el ingreso fiscal al Estado por ese concepto . Para entonces representaba parte importante de la actividad económica del país, - tanto por el volúmen como por el importe de las operaciones.

Al permitirse la salida de metales sin afinar, se cerraron las casas de moneda y las casas de beneficio cerrando así fuentes de trabajo y con ello se llevaban el fruto de esa actividad industrial a las naciones que ya de por sí, se vieron favorecidas con la importación de metales preciosos a - bajo precio.

Durante la estancia de Limantour en la Secretaría de Hacienda, México vivió una situación de prosperidad,

derivada de los impuestos aduanales y del timbre, por lo que se permitió el tratamiento fiscal preferencial que se dió a la minería, ya para entonces no justificada, pues si bien es cierto que a un principio de la vida independiente de México, estuvo abandonada, para esos años ya estaba nuevamente en auge y no requería más incentivos y estímulos. Estas y otras medidas fiscales propiciaron una situación financiera satisfactoria al Estado Mexicano.

De tasas impositivas regresivas, la concentración de la riqueza en pocas manos, bajo salarios ( 36 ) así como la salida de las riquezas nacionales, son algunas de las causas motrices de la revolución armada de 1910.

En el año fiscal de 1905 - 1906, los ingresos fiscales tienen su origen en un 35% por concepto de timbre y 40% en aranceles aduanales ( 37 ); los impuestos directos como predial y renta, así como los impuestos a la minería, ganadería, industria, producción agrícola, comercio, sucesiones, productos de capitales etc., solo contribuían con el otro 25%.

En los últimos años del porfirismo, imperan los impuestos indirectos y no se protege al causante menor, sino al mayor, dadas las tarifas regresivas y la política fiscal no es integral sino dispersa.

### 1.3.5.3. EL INICIO DE LA EXPLOTACION PETROLERA.

El petróleo en México empezó a ser explotado desde la época precolonial y durante la colonia en forma doméstica, por así decirlo, fue hasta 1882 en que empieza a servir a la incipiente industria, esto es, en proceso de experimentación y por lo mismo no se le considera, para el pago de impuestos; hasta mayo de 1901 sigue estando exento pero es ligeramente gravada su explotación, por decreto de mayo de ese mismo año en que se producen 1643 m<sup>3</sup> ( 38 ) .

En 1912 los gobiernos de la revolución aplican un impuesto de veinte centavos por tonelada métrica de petróleo que se extrajeran por tratarse de una industria nueva, en ese mismo año se obtienen 2'631,100 m<sup>3</sup> y generan \$ 494,000.00 de impuestos, para diciembre de 1914 esa tarifa es modificada a setenta y cinco centavos por tonelada métrica de petróleo crudo, año en que se extraen 4'168,805 m<sup>3</sup>, es decir 26'221,783 barriles que representaron para México un ingreso de 1'233.000.00 ( 39 ), como se puede ver, la producción es cuantiosa y creciente y la tributación es raquitica.

### 1.3.6. LA REVOLUCION.

Durante los primeros años del siglo XX, México contaba con trece millones y medio de habitantes, de los que el 84.6% eran analfabetos y el 80% de la población total se dedicaba a la producción minera y del campo ( 40 ) . México era

aún exportador de materias primas e importador de productos manufacturados, el despegue industrial aún no se vislumbraba.

Los impuestos no efectuaban su labor redistributiva de la riqueza, las diferencias entre los ricos y los pobres eran muy notorias y contrastantes. Empieza a surgir una naciente y elemental industria nacional.

El gobierno no presta los servicios sociales básicos tales como escuelas, salud y caminos. esto sumado a problemas de bajos salarios, falta de todo tipo de libertades políticas, económicas y sindicales, la tienda de raya, los malos tratos, la concentración de la propiedad rural en pocas manos, la permanencia en el poder de un solo hombre durante tantos años, la centralización de la vida nacional, etc., son otros de los factores que determinan el inicio de la revolución Mexicana de 1910.

#### 1.3.6.1. LOS PRIMEROS GOBIERNOS REVOLUCIONARIOS.

Los primeros pasos dados por los gobiernos revolucionarios, fueron con el primer jefe del ejército constitucionalista Don Venustiano Carranza, que se encuentra una política fiscal de centralización de los ingresos que había llegado a los extremos en 1903 de suprimir la participación municipal en los impuestos, llevando el centralismo al grado de haber otorgado facultades legislativas al General Díaz en materia de ingresos --

municipales ( 41 ), hecho que provocó el descontento generalizado que clamaba por el Municipio libre, mismo que fue elevado a rango Constitucional en 1917.

Como se vio antes, durante el porfirismo, los renglones que soportaban las principales cargas fiscales eran 35% timbre, y 40% aranceles aduanales, es decir, impuestos indirectos, en su mayoría sobre el comercio exterior con una política aduanera que no protegía ni impulsaba a la industria nacional.

Los cambios se dieron con el nacimiento de los impuestos directos a los rendimientos tomando como base gravable las utilidades, ahora si con un sentido social pues tenían tarifas progresivas crecientes en sustitución a las tasas regresivas, todo esto trajo su consecuencia, pagaría más impuesto el que obtuviera más utilidades, en contraste con los tiempos anteriores a la revolución francesa en que las clases privilegiadas no tributaban, y era la población de bajos recursos, pequeños comerciantes, trabajadores y pequeños propietarios los que soportaban los gastos de la monarquía.

Con Venustiano Carranza como gobernante de México, las cosas serían al contrario, pues quienes obtuvieran ingresos muy bajos (salario mínimo), quedarían exentos por considerar a esto como un ingreso indispensable para subsistir.

Asimismo, se presentaba otra gran necesidad, la de distribuir adecuadamente el ingreso nacional entre la - -



Federación, Estados y Municipios, para así poder hacer más - efectivo el Federalismo, y al Municipio libre, era necesario no solo darle la independencia política, sino también la -- económica que es la que verdaderamente fortalece la autonomía.

Era urgente y así se consideró, idear una política fiscal tendiente a favorecer la industrialización del país, hecho que se propició de varios modos, dos de ellos - fueron el otorgamiento de incentivos, franquicias y exenciones fiscales y otro con la política arancelaria que gravó la - - exportación de productos no elaborados, y la importación de productos industrializados ( 42 ), procurando evitar así, que -- México vendiera sus materias primas y adquiriera productos ela borados, y eso dejara fuera de México todos los gastos de la - industrialización, esos cambios se dieron desde el inicio del gobierno Carrancista y se continuaron con los generales Obregón y Calles.

#### 1.3.6.2. LAS CONVENCIONES NACIONALES FISCALES.

Bajo la Presidencia del General Calles, y siendo Secretario de Hacienda Don Alberto J. Pani, en 1925 se celebró ~~una~~ primera Convención Nacional Fiscal, cuyo propósito - fue hacer un estudio de una distribución justa de las rentas - nacionales.

En 1933 se efectuó una segunda convención nacional fiscal promovida por el mismo Don Alberto J. Pani; y la tercera fue en 1947 siendo Presidente de la República Don Miguel Alemán y Secretario de Hacienda, Ramón Beteta ( 43 ).

Después de la tercera reunión, se reorganizó la hacienda pública considerando la opinión de todos los sectores interesados tales como la industria y el comercio. De estas tres convenciones me ocuparé, más adelante, con más detalle.

#### 1.3.6.3. OTROS CAMBIOS EN EL REGIMEN IMPOSITIVO.

En 1921 se creó un impuesto sobre las utilidades Denominado " Impuesto del Centenario ", que en el año de 1924 se transforma en la Ley del Impuesto sobre la Renta ( 44 ). En 1939 se crea otro impuesto sobre utilidades, el denominado " impuesto del superprovecho " que para 1948 se convierte en el " impuesto sobre las utilidades excedentes "(45). este impuesto al superprovecho o de las utilidades excedentes tiene tarifas que se basan en la relación guardada entre el capital invertido en la empresa, y la utilidad obtenida en la operación o período fiscal gravado.

También como resultado de la tercera convención fiscal es la ley de impuestos sobre ingresos mercantiles de 1948, este es un impuesto indirecto al consumo, que para - -

entonces resultó un poco novedoso, es más sencillo de aplicar que la ley del timbre a la cual se le reforma para evitar doble tributación y fue derogada hasta el 31 de diciembre de 1979, en que es sustituida por la ley del impuesto sobre adquisición de inmuebles y del impuesto al valor agregado.

Con el fin de propiciar la industrialización nacional, el General Calles, en 1926 promulga la "ley de fomento a las industrias nuevas y necesarias" que fue sustituida por una de 1954 durante el régimen del Presidente Don Adolfo Ruíz Cortines, siendo Secretario de Hacienda, Don Antonio Carrillo Flores; esa Ley actualmente se encuentra en vigor, como se puede ver, ha sido preocupación constante de los gobiernos revolucionarios el impulso y apoyo a la industrialización nacional con una permanente política arancelaria acorde, que se complementa con créditos a las industrias que generan exportaciones o sustituyen las importaciones.

En 1936 el General Calles crea el Tribunal Fiscal de la Federación, y en 1938 se promulga el Código Fiscal de la Federación en sustitución de los jurados populares existentes para ese propósito ( 46 ), todo esto congruente con una política de apoyo al desarrollo.

Asimismo, el gobierno crea a través del Banco de México, fideicomisos que son fondos de fomento a los renglones que preocupan al gobierno federal, algunos de ellos son:

FONEI, Fondo Nacional de Equipamiento Industrial; FIRA, Fondo de Garantía y Fomento a la Agricultura, Ganadería y Avicultura ( 1954 ); FOGAIN, Fondo de Garantía y Fomento para la Pequeña y Mediana Industria ( 1953 ); FONATUR, Fondo Nacional de Fomento al Turismo ( 1956 ); FOVI / FOGA, etc.

No obstante las medidas acertadas, - también se han cometido algunos desatinos por los gobiernos -- revolucionarios; en diciembre de 1942, durante el régimen de Don Manuel Avila Camacho, siendo Secretario de Relaciones Exteriores, Don Ezequiel Padilla y de Hacienda y Crédito Público, Don Eduardo Suárez, se celebró un convenio bilateral con los Estados Unidos - en que se fijaron impuestos aduanales al comercio con los Estados Unidos, de este modo: México tasaría sus impuestos por unidad y - con una cuota fija mientras que los Estados Unidos le fijaría los impuestos Ad Valorem. ( 47 ).

Estados Unidos pronto se vió favorecido con los aumentos en los costos de producción, resultado de la - inflación que fué efecto de la segunda guerra mundial y desde luego de las devaluaciones que ha sufrido nuestra moneda.

La política fiscal de los últimos años ha sido tendiente a la creación y el crecimiento de los impuestos indirectos y al consumo, que afectan de manera específica a algunas industrias, tales como la tabacalera, bebidas alcoholicas, aguas - gaseosas, cerveza, fábricas de cemento, llantas, ensamble y - -

fabricación de automóviles, y todo tipo de vehículos automotores, hidrocarburos, energía eléctrica, teléfonos, etc., algunos de estos impuestos dejan cierta participación a los Estados y Municipios; los que aún no encuentran todas las ventajas que el federalismo les debe dar.

#### 1.3.6.4. LA DOBLE TRIBUTACION.

En relación con el problema de la doble tributación internacional y con el fin de evitarla, México con los demás países de la Latinoamérica, sostienen una tesis consistente en que el causante debe tributar en el país que es fuente del ingreso gravable, la cual resulta conveniente a los países en desarrollo y que son el campo de evolución de las grandes empresas transnacionales procedentes de los países poderosos y que ahora ejercen un coloniaje diferente al tradicional sobre los países débiles ( 48 )

En un principio, como había mencionado, la supremacía de un Estado sobre los demás se hacía valer exigiendo tributos, posteriormente a través del coloniaje político como el que ejerció España sobre América; después la dependencia económica que se ve manifiesta de varias formas, una de ellas es la penetración industrial, por medio de las grandes empresas transnacionales; como ejemplo tenemos el predominio económico que ejerce la Gran Bretaña sobre sus antiguas colonias a través del Common Law (49);-

el control de las industrias básicas tales como la alimenticia y el control del desarrollo económico a través del crédito, - generando con ello un coloniaje financiero.

- ( 1 ) Engels Federico, El origen de la Familia, la Propiedad Privada y el Estado, pág. 197.
- ( 2 ) J. de J. Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, - pág. 25.
- ( 3 ) V. Duruy, El Mundo de los Griegos, pág. 30.
- ( 4 ) A. Petrie, Introducción al estudio de Grecia, págs. 98 - 100.
- ( 5 ) La Biblia, Nuevo Testamento, Mateo 9, 9-13, Marcos 2, 13-17, Lucas 5, 27-32.
- ( 6 ) J. de J. Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, -- págs. 28-32.
- ( 7 ) J. de J. Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, -- pág. 27.
- ( 8 ) H.B. Margain, El Sistema Tributario, pág. 539.
- ( 9 ) H.B. Margain, Op. Cit., pág. 539.
- (10 ) Ibídem, pág. 539.
- (11 ) Ibídem, pág. 540.
- (12 ) J. de J. Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, -- pág. 32.
- (13 ) H.B. Margain, El Sistema Tributario, pág. 540.
- (14 ) H.B. Margain, Op. Cit., pág. 540.
- (15 ) Ibídem, págs. 540-541.
- (16 ) J. de J. Sánchez Piña, Nociones de Derecho Fiscal, -- Pág. 33.
- (17 ) H.B. Margain, El Sistema Tributario, pág. 540.

- (18 ) H.B. Margain, Op Cit. pág. 540.
- (19 ) Ibídem . pág. 541.
- (20 ) Diccionario Enciclopédico U.T.E.H.A., Vol. X, pág. 577
- (21 ) H.B. Margain, Op.Cit. pág. 541.
- (22 ) Ibídem, 541.
- (23 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág.542.
- (24 ) M. Quirarte, Visión Panorámica de la Historia,pág. 74.
- (25 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 542.
- (26 ) Enciclopedia de México, Vol. 5 , pág. 9
- (27 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 544.
- (28 ) Ibídem , pág. 544.
- (29 ) J. Silva Herzog, Breve Historia de la Revolución Mexicana, Vol. I, págs. 194-195.
- (30 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 546.
- (31 ) Ibídem, pág. 546.
- (32 ) Ibídem, pág. 546.
- (33 ) Enciclopedia de México, Vol. 5 pág. 30
- (34 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 545.
- (35 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 547.
- (36 ) M. Quirarte, Op. Cit. pág. 248.
- (37 ) H.B. Margain,Op. Cit. pág. 548.
- (38 ) Enciclopedia de México, Vol.10, pág.280 y sigs.
- (39 ) Ibídem. pág. 280.
- (40 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 548- 549
- (41 ) Ibídem , pág. 550.
- (42 ) Ibídem , pág. 550.
- (43 ) Ibídem , pág. 551.
- (44 ) Ibídem , pág. 551.

- (45 ) *Ibidem* , pág. 551
- (46 ) H.B. Margain, Op. Cit. pág. 552
- (47 ) *Tratados y Convenios* Vol. VIII. Pág. 809
- (48 ) H.B. Margain, *Tesis para evitar la doble tributación*. Pág
- (49 ) J. Carpizo Mc. Gregor. *Lineamientos Constitucionales del-Common Law*.



## CAPITULO II

## 2. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

### 2.1. CONCEPTO DE EQUIDAD.

La palabra equidad, proviene del vocablo latino - "AEQUITAS" que significa "lo que conviene o esta de acuerdo a una cosa" (1), es la norma que puede adaptarse perfectamente a una relación y responde a la naturaleza íntima de esta; es la manifestación del sentido de lo justo, innato en todo hombre; es el propósito más sublime del Derecho como camino al buen vivir, es intrínseco a la justicia; la equidad es el Derecho actualizado en relación con los hechos.

#### 2.1.1. OTRAS IMPLICACIONES.

La verdadera equidad es aquella que no solo permite el tratamiento igual, sino que también implica el tratamiento desigual entre los desiguales, esto último es, para que se actualice esa desigualdad, tiene que darse en la misma medida en que las partes son desiguales, es decir de manera " PROPORCIONAL".

#### 2.1.2. COMO PROPOSITO DEL DERECHO.

La equidad es un propósito básico del Derecho, cuando se procura la justicia, por razón intrínseca, también se procura la equidad.

### 2.1.3. LAGUNAS DE LEY.

En los casos en los que una Ley no dice nada en relación con una situación concreta, cuando hay una "Laguna de Ley", esta debe de ser cubierta por el juzgador, basando su dictámen en el mas noble de los principios de justicia, la equidad y la buena fé.

Para Von Ihering la equidad es el equilibrio entre el mérito y la recompensa; el valor de la equidad ha sido apreciado de varias formas, para unos la equidad es la explicación de la razón de los principios morales ante los cuales el Derecho positivo, debe ser inflexible.

Dado el alto valor del concepto de equidad este puede servir de criterio al juez cuando el Derecho positivo no regula un hecho sometido a su jurisdicción.

### 2.1.4. CONCEPTO DE EPIQUEYA.

Epiqueya en Griego equivale a aequitas en Latín, el Lic. Don Genaro María González ( 2 ) definía la epiqueya como ."La corrección de la Ley en aquello que tiene de injusto por razón de su universalidad" es una potestad jurisdiccional por el compromiso que un juez tiene siempre de conducirse por el camino de lo justo, equitativo y proporcional. Es la equidad actualizada.

## ACUSE DE RECIBIDO DE EJEMPLARES DE TESIS EN LA BIBLIOTECA CENTRAL

NOMBRE DEL ALUMNO:

GONZÁLEZ ALFARO DOMINGO

NOMBRE DE LA TESIS O SEMINARIO

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SOLUCIÓN  
A LA DOBLE TRIBUTACIÓN

ACUSE DE RECIBO  
SELLO Y FIRMA DE  
LA BIBLIOTECA

ESCUELA O UNIVERSIDAD

LA SALLE

CARRERA

DERECHO

RECIBO  
DE DOS EJEMPLARES  
DE TESIS EN  
BIBLIOTECA  
CENTRAL

FECHA

DIA

MES

AÑO

2

2

88

- \* Favor de llenar por triplicado con letra de molde
- \* Entregar dos ejemplares de la tesis en la biblioteca central-UNAM
- \* Exigir que le sellen y le firmen las dos copias

Equidad corresponde a justicia, es el primer fundamento de los valores jurídicos, en su esencia van implícitos los principios, igualdad y proporcionalidad.

Equidad debe ser la esencia de las resoluciones y ahí es donde el término equidad se funde con el significado de la palabra justicia. La Epiqueya denota una norma individualizada de justicia.

La equidad es uno de los objetivos del juzgador para lograr el propósito de su función, por lo tanto, debe ser la norma o criterio en que se inspire la facultad discrecional de la autoridad jurisdiccional.

No obstante ser un valor moral, jurídico y social, la equidad aún a la fecha es materia de estudio y análisis por parte de los filósofos y no solo por los juristas. La equidad además de corrección de la Ley, es la interpretación razonable de esta.

#### 2.1.5. LA EQUIDAD EN LA APLICACION DE LA JUSTICIA.

La Ley puede ordenar conductas que al legislador parezcan justas, convenientes y oportunas, pero al juzgador le corresponde la aplicación interpretativa.

La aplicación literal de la Ley no -  
deja en manos del legislador la responsabilidad de una aplica-  
ción incorrecta o injusta de la norma, esa responsabilidad co-  
rresponde en forma exclusiva al juez, por lo tanto el juez nun-  
ca debe hacer aplicaciones literales, sino de criterio en los  
casos que se le someten a su jurisdicción. Desde el punto de  
vista juspositivista la sugerencia serfa a la inversa.

Con todo lo dicho antes, no he querido  
hacer notar que el juzgador está en la más absoluta libertad de  
apreciar las leyes de acuerdo a su más amplio e irrestricto cri-  
terio, porque aquello harfa innecesaria la labor legislativa.

Para el juzgador, Equidad es la manera  
justa y correcta o adecuada de interpretar las leyes, siempre -  
de acuerdo a la razón. No solo es un recurso extraordinario pa-  
ra suavizar o templar una Ley, es su esencia misma, es un recur-  
so para lograr la meta o propósito, en la aplicación del Derecho.

Algunos pensadores han dicho que dada -  
la naturaleza humana de la sociedad perfectible en que vivimos,  
la equidad es aquello que se entiende como justo en una socie-  
dad dada, se encamina a lo justo pero no es lo justo en sí.

Según Aristóteles en su Etica a Nicomaco  
(3) dice que de manera deliberada no todos los casos quedan com-

prendidos en la Ley porque sobre esos no es posible formular Ley, por lo tanto también su resolución debe ser singular, si una Ley justa para un caso es aplicada por analogía a otro caso sui generis, se incurre en una flagrante injusticia y sigue diciendo el filósofo griego que cuando un caso está indeterminado, entonces también la norma debe ser indeterminada para que esta sea justa.

El legislador dicta normas generales partiendo de la base de hechos concretos que ocurren en forma más o menos habitual; el legislador al dictar una norma reguladora de ese hecho, quiere que ese hecho y no otro parecido produzca determinados efectos jurídicos, que también son los que él predetermina, si el hecho de referencia es distinto, aunque sea parecido, no corresponde a la voluntad legislativa.

Para otros pensadores equidad es un corregir la Ley o también una forma de complementarla, interpretarla, deducirla, obtenerla a la luz de la razón. En los conceptos vertidos por las leyes, no debe uno atenerse a los textos sino a las intenciones razonables o circunstancias; la Ley por perfecta que parezca, a la hora de su aplicación habrán casos en que sea omisa, o sin serlo, sea procedente su corrección "... EN AQUELLO QUE TENGA DE INJUSTO POR RAZÓN DE SU UNIVERSALIDAD ..." (4)

Las costumbres son cambiantes, las sociedades evolutivas, por lo mismo es factible que en los procesos de desarrollo social las leyes no regulen hechos que ahora son imposibles y que después quizá sean posibles como lo escribió por Julio Verne y Aldous Huxley en sus libros.



## 2.2. CONCEPTO DE PROPORCIONALIDAD EN DIVERSAS INVESTIGACIONES.

Proporcionalidad es la disposición conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si ( 5 ) es entonces la forma como se interrelacionan las partes entre si. Esto no quiere describir una relación uniforme, sino mas bien una compaginación de las partes de un todo o entes distintos, entre si.

Hasta hace relativamente poco tiempo, el concepto de proporcionalidad era más usado en la estética que en el Derecho, ya los egipcios nos muestran las relaciones de proporción que debe guardar el cuerpo del hombre para que este pudiera ser considerado bello, la medida unitaria era el dedo mayor de la mano y el cuerpo debería medir 19 tantos, se ha utilizado otra medida de proporción, el largo de la cabeza, el ser humano en este caso debe medir de  $7 \frac{1}{4}$  a  $7 \frac{3}{4}$  según fuera mujer u hombre.

### 2.2.1. EN LAS BELLAS ARTES.

Leonardo Da Vinci dejó estudios en los que se determinan las relaciones de proporción entre las diferentes partes del cuerpo, estos ensayos se basan en las

ideas del arquitecto romano Vitruvio que opinaba que el centro del cuerpo es el ombligo.

Esta relación de proporción es lo que nos hace ver bello o no a un objeto determinado. La relación de proporción describe en si una desigualdad entre la dimensión de las partes de un todo, y esa situación genera la armonía que emana de lo bello.

#### 2.2.1.1. EN LA ARQUITECTURA.

También la proporción en los volúmenes de una construcción es lo que nos permite poder aprovechar sus espacios de mejor forma, una preocupación importante, por no decir la más importante en la arquitectura, es precisamente el buen aprovechamiento de los espacios que se generan y utilizan en la construcción, una edificación es más adecuada, en la medida de que hayan sido mejor aprovechados todos sus espacios en forma proporcional.

#### 2.2.1.2. EN LA ESCULTURA.

La proporcionalidad adecuada en los volúmenes, nos da la sensación de equilibrio y armonía que son esencia de lo bello. Aquí no se requiere que los volúmenes de los cuerpos sean iguales o simétricos, sino armónicos.

### 2.2.1.3. EN LA PINTURA Y EN LA MUSICA.

En la PINTURA es la armonía de -  
 colores, la perspectiva de las imágenes, los contrastes de -  
 colorido, puntos de fuga, así como la proporcionalidad de los  
 volúmenes de los cuerpos que se plasman. lo inarmónico no es -  
 grato a los sentidos, lo mismo ocurre con la MUSICA que es --  
 todo aquello que es armonía acústica, equilibrio de tonos y de  
 acordes, en los que también quedan comprendidos y como parte  
 misma de los armoniosos, aquellos que es contraste de tonalida  
 des graves y agudas .

### 2.2.1.4. EN LA LITERATURA.

En la LITERATURA es en la descrip  
 ción de las cosas y de las formas, en la narración de los - -  
 acontecimientos, situaciones y circunstancias en la exposición  
 de los hechos sin caer en la lisonja ni el vituperio excesivo -  
 para mantenerse en donde se encuentra lo armónico bello y - -  
 proporcionado.

La proporcionalidad, es fundamental  
 en la estética no solo para la ARQUITECTURA, la ESCULTURA, la -  
 PINTURA, la MUSICA y la LITERATURA, también en el Derecho que -  
 sin ser algo bello, y no pretenda serlo, es el camino para conse  
 guir la justicia que es la expresión de la armonía y paz en la vida  
 del hombre. Los conceptos de proporcionalidad y equidad son -  
 complementarios entre sí, pues no puede ser justo ni bello - -

aquello que pretenda la igualdad entre desiguales que ya de por sí representan desequilibrios y combatir tales desequilibrios es uno de los fines de la justicia a través del Derecho.

### 2.3. CONSIDERACIONES JURIDICOFILOSOFICAS ACERCA DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

A través de los tiempos, los conceptos de justicia tales como el de EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD que ahora son tema de este trabajo, han evolucionado considerablemente en cuanto a su sentido y valor jurídicos, por eso se estimó importante, hacer un análisis de la forma en como los conceptos en cuestión, se han transformado; para ello resulta evidente que Grecia y Roma son los puntos de partida por ser en nuestra actualidad, sin lugar a duda, fundamentos del pensamiento de nuestros días. O como lo dice el célebre J. BUCHARD, historiador de gran prestigio: "... PARA LIBERARNOS DE LA INFLUENCIA DEL MUNDO GRIEGO, BASTARÍA CON VOLVER A SER BÁRBAROS..." (6).

#### 2.3.1. ANTIGUEDAD.

##### 2.3.1.1. GRECIA.

###### 2.3.1.1.1. LOS PITAGORICOS. (7)

Los PITAGORICOS son los primeros en tratar los conceptos filosóficos y valorativos de la justicia, no se les conoce de manera directa ya que no dejaron nada escrito. Por no tratarse de una comunicación directa se debe dudar de la exactitud de esta, por la natural influencia que recibe del mismo, aún si se toma en cuenta que discrepa con estos.

Pitágoras considera a los números como la forma de expresión de la esencia de todas las cosas, por lo tanto todas ellas pueden ser expresadas con los números y estos son por su naturaleza misma, la última forma de todas las cosas.

La concepción que él tiene del universo es matemática, numérica, luego entonces la justicia es eminentemente Números, es una relación aritmética, de equidad, de equilibrio numérico, cuando se trata de situaciones contrapuestas o en litis.

La justicia es el Balance numérico en el intercambio material de las cosas a las que la sociedad dá un valor, valor que puede ser expresado en números y estos deben ser descriptivos del equilibrio que se pretende y se consigue con la justicia.

Al reducir todo a números, los Pitagóricos en los conceptos jurídicos, restan importancia a los valores fundamentales en la ciencia del Derecho tales como la voluntad, la intención, la casualidad y todos esos elementos que hacen que se atenué o agrave la culpa o responsabilidad en la aplicación del Derecho.

A esta escuela -  
filosófica se debe reconocer el valor de los conceptos expresados por ser el primer antecedente acerca de los valores de -  
justicia y equidad.

HIPOTAMO DE . -  
MILETO. ( 8 ) Filósofo Griego contemporáneo de Pitágoras, hace una crítica al sistema judicial de su época porque entonces se dictan fallos judiciales en que de manera categórica se absuel  
vía o se condenaba con todo rigor y de manera definitiva en los términos de la demanda.

Este sistema jurídico, no consideraba el alto valor de la opinión de un juez al sancionar un hecho, pues no tomaba en cuenta agravantes o - -  
atenuantes o soluciones atemperadas, mismas que él propone en una Constitución que formuló en ese entonces.

#### 2.3.1.1.2. LOS SOFOSISTAS.

Esta corriente -  
filosófica es de tendencia individualista, subjetivista y rela  
tivistista, para ellos no existen las verdades absolutas, pues -  
"EL HOMBRE ES DE LA MEDIDA DE TODAS LAS COSAS", nada tiene -  
validez objetiva, la justicia por lo tanto también cambia --  
según el parecer de cada quien.

Para ellos no -  
todo lo que es justo por Ley es justo por naturaleza, el cometer

o sufrir una injusticia tendrá una dimensión distinta a la de la Ley y a los ojos del resto de la sociedad.

Los valores jurídicos para ellos no son posibles en forma total debido a su relativismo escéptico o individualismo subjetivo que suprime toda clase de valores absolutos en las cosas y si la justicia es un valor por excelencia, para ellos no lo es. Ahora bien, si el hombre es la medida de todas las cosas y debe haber un orden, el fuerte puede imponerse y el débil debe sujetarse a él.

Debemos tomar en cuenta que aquí se considera a la fuerza como un elemento del Derecho, el concepto es totalmente equivoco, porque en este caso la fuerza es un elemento del Estado para hacer valer el Derecho y exigir el cumplimiento de sus decisiones, el fuerte no necesita del Derecho para que en forma arbitraria imponga su criterio. De ser así, privaría la Ley del mas fuerte y no la Ley de la razón que es la que debe prevalecer.

Respecto de la equidad, en su escepticismo, los Sofistas niegan todo tipo de equidad objetiva y por su jusnaturalismo biológico también niegan validéz a los principios jurídicos tales como proporcionalidad, equidad y seguridad jurídica.



2.3.1.1.3.(9) EL HEDONISMO.

Esta corriente filosófica, en Grecia seguida por Epicuro y por Lucrecio en Roma, tiene una visión materialista del universo, el valor supremo, es el placer como único bien, y por ello el fin de la vida humana es lograr el mayor goce posible y evitar el dolor, todas las demás cosas deben quedar supeditadas a este, la virtud, quedará pues subordinada al placer. Esta corriente como se puede uno dar cuenta, es opuesta al estoicismo, para estos pensadores, la virtud será el medio para conseguir el último fin que es el placer, por lo tanto es bueno todo aquello que sea placentero no importando si está en contra de lo ético. El placer es el único bien, pero también se debe tomar en cuenta que para ellos, la moral no tiene nada que ver con la ética y tampoco con el Derecho. La Escuela Cirenaica fundada por Aristipo y el Epicureismo, fueron las formas más radicales de esta forma del pensamiento humano.

2.3.1.1.4. EL ESCEPTICISMO.

Esta forma de concebir al universo, es contraria al dogmatismo, dice que la verdad es inalcanzable como tal, el hombre vive lejos de ella, por lo tanto no es posible emitir juicios acerca de lo justo y lo injusto, hacerlo sería estar en un error; esta doctrina no permite argumentos de ninguna índole, pues al hacerlo dejaría de ser escéptico y con ello se negaría a si misma o dejaría de ser escéptico el que lo hiciera, aún en los casos de demostración previa, pues quien pretenda demostrar algo y crea en algo, por ese solo hecho

deja de ser escéptico, aquí no cabe hacer ningún tipo de razonamiento jurídico, ni de tipo ético.

El Derecho no puede ser analizado ni interpretado o racionalizado por esta corriente filosófica, toda vez que el Derecho es eminentemente razón, además de ser también una ciencia social y por lo mismo práctica.

#### 2.3.1.1.5. (11) SOCRATES.

La idea Socrática de justicia la conocemos a través de Platón en su "apología de Sócrates" y en "Critón o del deber". En la apología, (12) Sócrates declara ser un hombre que nunca ha tenido nada que ver con lo jurídico, pero que para él, el primer elemento de la justicia es "la verdad" y "el bien" que no son conocidos en su totalidad por nadie.

Considera la importancia de que la justicia tome en cuenta la intención del que ejecuta un acto ya sea bueno o malo; lo único que debe ver el hombre en su proceder es caminar hacia lo justo distinguiéndolo siempre de lo injusto.

Cometer una injusticia y desobedecer es lo más criminal y vergonzoso. Sócrates desprecia los bienes materiales y los pone por debajo de los bienes espirituales, la virtud no viene de la riqueza sino que es la riqueza la que emana de la virtud, que es de donde provienen los -

demás bienes, dice que "ninguna injusticia se comete impunemente, porque hay una fuerza divina que todo lo equilibra".

La labor del juez es hacer justicia obedeciendo la Ley sin compadecerse de nadie, la justicia no es compasión, es mas indigno ser absuelto siendo culpable que ser condenado inocente. Dice que es necesario la voluntad o intención, o conocimiento de que se hace daño para que sea aplicable la pena.

Considera que las penas deben ser proporcionales a aquellos que las tienen que pagar tomando en cuenta su capacidad económica y sus conocimientos pues es injusto condenar a un ignorante ya que este a veces no alcanza a comprender la razón y el tamaño de su culpa.

La verdad es la base de la justicia y es lo único que nos permite vivir bien y por lo mismo, es la meta principal del hombre, la justicia está por encima del dinero, reputación o familia.

Este filósofo, está en contra de la Ley del talión pues una injusticia no justifica otra injusticia, y también dice que el hombre debe someterse a las Leyes de la ciudad, o marcharse de ella.

2.3.1.1.6 (13) PLATON.

Para este pensador, la justicia es una virtud del Estado, y del gobernado, es un valor moral más que jurídico, es formal y paradigma de la armonía y --proporcionalidad en la conciencia del hacer de cada quién.

En su concepción organicista - del Estado, la sociedad es un superorganismo armónico y la justicia es parte misma del espíritu de la República, es la moral, la ética del Estado; la prudencia, la sabiduría , el valor, la fortaleza y la templanza, deben estar impregnados de justicia. La razón, la voluntad y los apetitos, son las facultades anímicas del hombre a este, también les corresponde conservar en su - - esencia los valores de justicia, equidad, proporcionalidad y el bien como metas.

Al conseguir estos propósitos, - cada parte del alma cumple su virtud y esta lleva implícitos - los valores citados. Asimismo menciona Platón que la justicia es un valor jurídico ejecutado por los jueces.

Respecto de la equidad en particular es también idealista por excelencia con tendencias más a lo moral que a lo político o jurídico influido seguramente por su maes - tro Sócrates, así pues para él, la equidad es una virtud políti - ca, pero al fin, solo una virtud, es armonía, es conducirse res -

potando las Leyes dadas por el Estado.

Señala que es justo y equitativo lo que está apegado a las Leyes y es el legislador quién dará los lineamientos de lo equitativo y el juez aplicará la norma - sin dejarse influir de factores extraños a la Ley., quizá aquí Platón procura alejar al juzgador de una interpretación errónea que puede resultar de darle un amplio margen en las decisiones judiciales.

#### 2.3.1.1.7. (14) ARISTOTELES.

La justicia para él tiene un valor ético pues es una virtud universal.

Es un bien, una virtud total - que se opono a todos los vicios, tiene formas como equitativa, distributiva y correctiva; la Justicia distributiva implica la presencia de más de un sujeto para que se pueda dar la función equilibradora.

Concibe la proporcionalidad en la aplicación de la Ley pues a personas iguales corresponde trato igual pero a personas desiguales el trato debe ser proporcional; la justicia correctiva es la que rige las relaciones entre individuos considerados en el plano de igualdad tomando en cuen

ta la proporción aritmética que guardan frente al Estado y frente a sí.

En relación con la equidad, señala en oposición a los conceptos platónicos, que la equidad no puede ser vista con un rigor absoluto, pues la Ley debe ser flexible tomando en cuenta las dificultades dado que el legislador no es ni debe ser casuista tomando en cuenta la gama amplísima de posibilidades que se dan en el devenir diario.

Considera que el criterio del juzgador es determinante en la aplicación de la norma general al caso concreto; de aquí se deriva la gran importancia de la labor judicial que es la moderadora de la norma. Para el juzgador, hay una doble labor, la de adaptar el principio general al caso específico, así como la asimilación para la aplicación del mismo.

Aristóteles acepta la posibilidad de que la aplicación de la norma sea injusta cuándo esto se hace de manera estricta pues el juzgador debe atemperar los excesos y defectos, conciliando los principios, asimismo dice que este debe suplir el silencio de la Ley pues no puede dejar sin solución ningún caso puesto a su arbitrio.

Para él la equidad es una forma de justicia que abarca el Derecho escrito y el no escrito, dice que la equidad es proporcionalidad, pues se debe considerar que no todas las personas somos iguales por eso la Ley no debe y el legislador no debe tampoco tratar a todos igualmente por lo mismo

establece que a cada cosa y a cada quién le debe corresponder dar o recibir en forma proporcional a su situación específica.

#### 2.3.1.1.8. (15) LOS ESTOICOS.

Para ellos existe una regulación de carácter racional o racionalizador de la legalidad absoluta e inmanente y propia de la justicia divina que rige el universo en todos sus ámbitos, hay pues una razón divina providencial, natural, que está en todas las partes del universo, es virtud y forma parte de la razón última del hombre, equivale a felicidad, pues corresponde a vivir con rectitud, se aparta de todo aquello que contraría al bien que es natural.

Estas afirmaciones se acercan a un jusnaturalismo monista, inmanente, racional y divino propio del orden normativo que impregna al universo y constituye una pauta de la justicia como virtud y norma de la conducta.

La equidad, para los estoicos no tiene importancia como valor jurídico, solo la moral y la Ley son los únicos que revisten importancia, la Ley natural tiene un carácter principalmente moral y no jurídico, los estoicos fueron más bien moralistas y no se introdujeron en el análisis de los conceptos jurídicos.

2.3.1.2. ROMA.

Roma fue un pueblo carente de filosofía propia, con vocación primordialmente guerrera y jurídica, asimila los conceptos filosóficos de Grecia y las principales corrientes del pensamiento de ese pueblo, por lo mismo, citar a los filósofos de esta nación resulta ríá repetitivo, por ello solo me referiré a Cicerón.

2.3.1.2.1. (16) CICERON.

Asimila y - hace propia la concepción de la justicia de algunos pensadores Griegos, pues la considera una virtud moral universal y su idea filosófico-jurídica es jusnaturalista.

Niega que la justicia sea una idea absoluta fundada en la naturaleza, pues de ser así todos los pueblos reconocerían las mismas Leyes, estas serían inmutables al paso de los años, pues serían perfectas.

El jusnaturalismo para él es una utopía, pues en el mundo reina el egoísmo de los hombres y los pueblos dictan leyes para proteger sus intereses de manera egoistas.



Dice que no todo el Derecho es por esencia justo como debería ser en un jusnaturalismo, por eso hay pueblos con Leyes mejores que otros y dice que las Leyes de los pueblos democráticos son mejores que aquellas que dictan los Gobiernos tiranos, también dice que el hecho de que una Ley sea positiva no la hace justa, dice que únicamente es justa cuando ha sido dictada de acuerdo a la recta razón.

Para Cicerón, la equidad tiene su función básica en la adecuada, interpretación y aplicación técnica de las Leyes y sus similares, haciendo valer la verdad y la voluntad del legislador y de las partes, según sea el caso, todo esto muy por encima del significado equívoco de los conceptos con que se expresan las normas jurídicas y contractuales.

También dice que en un momento dado pueden conducir al error o injusticia en su ejecución o aplicación, así como la interpretación amañada de un texto legal o de un contrato puede ser causa de quebrantar los principios generales del Derecho.

### 2.3.2. EDAD MEDIA.

La Edad Media es el período comprendido entre los años 476 D.C.a 1453. Se inicia con la caída del

Imperio Romano en poder de los bárbaros y termina con la caída de Constantinopla bajo el dominio de los turcos, esa época se caracteriza por la propagación de la fé Cristiana, así como la creación de pequeños feudos, al desmoronarse el Imperio Romano.

Durante este período, la cultura se estanca, la evolución social se detiene, y únicamente se conserva dentro de los conventos.

Dado que el poderío política se encuentra pulverizado, únicamente la iglesia católica tiene unidad, lo cuál le da una fuerza superior a la de las pequeñas comunidades, en este período florecen " LA PATRISTICA " y "LA ESCOLÁSTICA ".

#### 2.3.2.1. LA PATRISTICA Y LA ESCOLASTICA.

Después del florecimiento y caída de Roma se inicia la Edad Media, largo período en que el progreso de los pueblos, las ideas de los mismos y la evolución, sufre una etapa de reposo o letargo, durante ese tiempo, es en los conventos y universidades pontificias en los que se alojan los estudiosos de las ciencias.

De esta época solo he tomado en cuenta para mi estudio a San Agustín Obispo de Hipona, a Santo Tomás de Aquino y a Francisco Suárez Toledo, padre jesuita de la etapa previa al renacimiento.

Desde la llegada de Jesucristo, las concepciones filosóficas, no solo acerca del bien y del mal, sino de otros valores tales como la justicia, equidad, seguridad jurídica y bien común, fueron vueltas a tratar, ahora de manera distinta y por lo mismo dignas de tomarse en cuenta en un estudio aunque sea tan breve como este.

Antes del Cristianismo, reinaba el egoísmo individualista con tendencia autoritaria y soberbia, debido a la acción propia de las dictaduras e imperios anteriores a Constantino pero con el nacimiento de la religión cristiana y su propagación por todo el occidente, el Continente Europeo se vé afectado intelectualmente por una forma distinta de concebir los valores fundamentales.

#### 2.3.2.1.1. (17) SAN AGUSTIN.

Obispo de Hipona, - a través de su educación recibe la influencia de pensadores como Platón , él distingue el mundo sensible del mundo inteligible, la justicia para él tiene un doble enfoque un punto de vista moral y otro jurídico-filosófico.

San Agustín dice que la Ley divina o eterna es la expresión de la lógica divina que rige la armonía del universo y en virtud de ella, es justo que las cosas estén ordenadas, esa Ley universal, es la inmutable Ley Divina y a la cuál el mismo Dios se sujeta, al igual que el legislador se somete a las Leyes que de él emanan.

Para este religioso, la Ley natural, es la fuente de inspiración para la elaboración de la Ley humana, esta última, al ser imperfecta y perfectible es cambiante, se inspira en los principios de Justicia y equidad, seguridad jurídica y bien común, todo esto siempre hasta donde lo permiten los límites de la capacidad de cada pueblo a través de su órgano legislativo.

San Agustín es el primero en diferenciar moral de Derecho, distingue la finalidad específica de cada ordenamiento. El eterno o natural en un sentido de moralidad, la Ley eterna tiene como propósito la paz, mediante el acercamiento del hombre hacia Dios al procurar en forma natural la perfección moral, mientras que lo jurídico tiene un fin temporal.

La Ley temporal o humana se inspira o se debe inspirar en la Ley Divina, y aspira inmediatamente a mantener la paz y el orden, pero eso sí, impregnada de la Ley eterna en la medida de la capacidad del legislador.

Podría así decirse que una Ley debe ser hecha a la medida de la capacidad del pueblo a quién será aplicada. La Ley, es cambiante y perfectible con el tiempo.

Dice que la esencia de la Ley es ser justa, por lo tanto, la Ley que no es justa no encierra la esencia misma de la Ley Divina y por lo tanto, no debe ser considerada como Ley, se apoya en el hecho de que solo se puede llamar Ley a la Ley Divina, las demás reciben ese nombre por analogía, por lo tanto, si una norma va contra lo que dispone la Ley Divina, no debe ser considerada como Ley.

San Agustín no trata el concepto de equidad pues a este no le preocupan los problemas del Derecho positivo y siendo la equidad un tema eminentemente jurídico, solo de manera tangencial o accidental considera a aquello que esté apegado a la justa razón, es decir a la Ley Divina.

#### 2.3.2. 1.2. SANTO TOMAS DE

AQUINO. ( 18 )

Su labor consistió en continuar con gran espíritu metódico la tarea ini -

ciada por San Agustín y San Alberto Magno teniendo para ello - que superar las dificultades propias de esos tiempos los cuales habían pasado por una producción filosófica nula.

Hasta el siglo XII se - vuelven a abrir las universidades que habían permanecido cerradas durante la primera etapa de la Edad Media, época de pausa - de las culturas europeas, todo esto también como resultado del ambiente que frenaba todo tipo de especulación racional y - - valorativo ya que, solo se aceptaban aquellas ideas afines a - las expresadas hasta entonces por la iglesia católica, imperante en Europa.

En la Escolástica, es - Santo Tomás de Aquino quién con sus conceptos teológicos - - cristianiza la filosofía de Aristóteles, logrando de este modo conciliar el catolicismo con la filosofía Aristotelica, él - analiza dos aspectos de la justicia: por una parte el aspecto - ético o vocacional y por la otra parte el sentido jurídico, - él considera, distintos grados de perfección: La Ley Externa; - La Ley Jurídico-Natural; y la Ley Humana, ( en ese orden ).

Hay una Ley natural que - proviene de Dios y rige la vida del hombre también como parte del fin de la razón divina es denominada por el Aquinatense - " RAZÓN PRÁCTICA ", esta razón es lo que permite al hombre, - disfrutar de la capacidad de distinguir el bien del mal y -

Así pòder normar un criterio que rija todos sus actos basados en principios elementales tales como " DEBE HACERSE LO BUENO Y EVITARSE LO MALO".

Estos principios son la base y pilar de todas las Leyes naturales; Dice Santo Tomás que existen Leyes o principios aparentemente menos importantes unos que otros a la luz de la razón y que contrabienen principios generales, como ejemplo tenemos a la legítima defensa y la pena de muerte que van en contra de un principio fundamental, " No matarás", pero estos aunque aparentemente son contradictorios dos principios de derecho natural, uno no resta validéz al otro.

Es válido el no matarás y también lo es el de la pena de muerte y el de la legítima - - defensa, aunque para ello se tenga que privar de la vida al - - agresor, pues lo primero que cada ciudadano debe cuidar es su vida, así que cuando esta se vé amenazada uno debe defenderla ante Dios y ante los hombres.

Hay otros principios de justicia que son mutables pues cambian según las circunstancias - de la vida social. estos principios de Derecho secundarios se ven substituídos según los cambios históricos.

El devenir demuestra lo imperfecta y perfectible que es la sociedad en que vivimos, como -

ejemplo podemos citar a la esclavitud y el Derecho divino de los reyes, valores jurídicos que en la actualidad no son vigentes, pues hasta en los regímenes monárquicos, es tomado en cuenta el voto popular en situaciones de política, ello hace a los regímenes monárquicos también democráticos.

Hace cuatrocientos años, la Democracia y el Derecho Divino de los Reyes eran totalmente contradictorios pues el monarca podía llegar al absurdo de afirmar como Luis XIV "EL ESTADO SOY YO "

Las instituciones sociales así como las Leyes dice Santo Tomás que se hacen necesarias dada la condición pecadora e imperfecta del hombre, la Ley es necesaria para hacer más grata la vida en sociedad, contribuye a modelar a la sociedad y la conducta de los que en ellos viven, asimismo frena vicios y pasiones de los seres humanos.

A mi juicio este es un enfoque más moral que jurídico que debe tomarse en cuenta porque repercute en sus apreciaciones valorativas de carácter jurídico así como en la vida social de los pueblos. Así pues, las Leyes humanas aunque no evitan, si contribuyen a frenar las costumbres o inclinaciones viciosas del hombre en el devenir diario de su vida en sociedad.

El hecho de que las Leyes -



sean generales, y únicamente aplicables a casos futuros ( es decir que sean irretroactivas ) sobre casos posibles, ( sin- que esto quiera decir que las mismas sean casuísticas ), hace preciso a juicio de Santo Tomás que se establezcan los derechos sobre aquellas cosas que ocurren más frecuentemente y no se encargue de hechos o situaciones que casi no se dan o pasan por mera casualidad.

Las Leyes no deben - ser casuísticas, por lo extensas que tendrían que ser, además de tener que tomar en cuenta la incontable cantidad de excepciones posibles que la Ley tendría que considerar.

Respecto de la equidad, Santo Tomás analiza la misma a la luz de la epiqueya ( 19 ) - ... Es una virtud directiva de las Leyes según las exigencias de la justicia y de la utilidad común; Es una facultad del juez para actuar en justicia sin necesidad de aplicarse a - las Leyes.

La equidad es la norma rectora, y la Ley queda en segundo término, cuando la generalidad y abstracción de su texto la vuelven injusta en su - aplicación a un caso concreto y a eso se debe la gran importancia del juzgador en la aplicación de la norma general al caso específico.

La buena aplicación de las - normas será pues el resultado de la virtud judicial al saber descubrir la causa que hace especial cada asunto, así como el saber atemperar el rigor de la Ley.

2.3.2.1.3 (20) FRANCISCO SUAREZ.

TOLEDO.

Durante los siglos XV y XVI el movimiento renacentista y Humanista no fué saludable para el escolasticismo que había prevalecido en los últimos siglos de la Edad Media en Europa, y la ciencia y la Cultura hasta entonces conocida únicamente sólo se vio acogida dentro de los conventos, son sólo las órdenes religiosas tales como Dominicos y Jesuitas.

A ésta última - orden perteneció el pensador que me ocupa, quién en su obra "TRATADO DE LAS LEYES Y DE DIOS LEGISLADOR" analiza aspectos de tipo - teológico, Filosófico, Jurídico, Moral y Político tomando como - punto de partida a Santo Tomás de Aquino.

Este religioso- Jesuita considera la existencia de la Ley eterna o divina como el fundamento de todas las demás Leyes pues en ella se deben apoyar. Esta primera Ley es perfecta; las Leyes positivas son el resultado de la primera, son perfectibles, temporales y regionales.

de Gentes este último es más general que la primera Ley a que -  
he hecho mención sin que por esto se le deba considerar universal.

Respecto de la -  
equidad, la define como una " PRUDENTE MODERACIÓN DE LA LEY ESCRITA POR ENCIMA DEL RIGOR DE LAS PALABRAS" la equidad se opone al -  
Derecho estricto, rígido e inflexible; del cuál se distingue, por -  
que en ese Derecho lo que se exige es rectitud e inflexibilidad -  
en tanto que la equidad, se busca la justicia por encima de la -  
legalidad.

Para este Jesuita,  
su idea de la equidad tiene raíces también Aristotélico-tomista, --  
la considera, la corrección de lo injusto; distingue la equidad como la interpretación de la Ley divina en su sentido general.

Para él la equidad  
es la interpretación de la Ley, pero no todas las veces la interpretación de la Ley tiene como fin encontrar la equidad pues puede tener como propósitos también, los demás fines del Derecho tales como seguridad jurídica y bien común.

Equidad es desentrañar el sentido de una norma para así poder descubrir la más adecuada aplicación a un caso concreto en el cuál se debe superar -- la obscuridad, en el caso que haya o la ambigüedad de la misma, --

según el caso este es un fin propio de la equidad.

Es una mutación intrínseca de la Ley con el propósito de obtener el bien común en la actualización específica de la norma. En la aplicación de la equidad por encima de la Ley no se debe implicar falta de rectitud del juzgador, aún más, aquí el juez se encuentra - - todavía más comprometido con los valores universales y perpetuos de justicia, los cuales son en todo momento, el propósito fundamental de su labor.

A la manera de - Aristóteles distingue la Ley natural de la Ley humana, asimismo habla de dos formas de equidad, la natural y la legal equiparando la equidad natural a la justicia natural así como la equidad legal a la justicia legal.

Con esto incurre en un equívoco, pues la equidad es en si y por si eminentemente natural y el hecho de que sea o no aplicada, no quiere con esto decir que la equidad cambie de naturaleza y en el acto de su actualización deje de ser en si y por si parte importante y -- esencial del Derecho natural.

La equidad es natural, no legal, pues únicamente es la inspiración objetiva de la consecución o realización del bien. El cuál es la causa primera y razón última del Derecho.

### 2.3.3. EDAD MODERNA. (EL RACIONALISMO)

Esta época Histórica, se inicia con el Renacimiento; en éstos tiempos, la Filosofía adquiere luz propia y se independiza de la influencia y autoridad eclesiástica que de manera tradicional había venido ejerciendo la religión católica - sobre el pensamiento Europeo.

Ahora los Filósofos, fundándose únicamente en la razón, tratan de desentrañar el sentido de las verdades universales y consideran, como el único instrumento adecuado para tal objeto a la razón.

Se interesan por el análisis de las ideas y del entendimiento humano. Rechazan la especulación metafísica como medio para llegar a la verdad y la filosofía se convierte en un sistema de conocimiento del saber absoluto.

En esta época se dan, entre otras, las corrientes filosóficas denominadas Empirismo, Positivismo, Racionalismo, Escepticismo, etc.

#### 2.3.3.1. (21) EMMANUEL KANT. (CRITICISMO)

Es un filósofo de origen alemán del siglo XVIII cuyos postulados son la base y fundamento del Juspositivismo, para su estudio él divide a la razón.

En " razón pura " y " razón práctica;" en la razón pura analiza los aspectos especulativos del conocimiento, todo ésto en dos - de sus libros, la " CRITICA DE LA RAZÓN PURA " Y LA CRITICA DE LA RAZÓN PRÁCTICA ".

La moral es al igual que la conducta humana el " imperativo categórico " que rige - en el interior, la conducta del hombre y lo dirige hacia el bien, hace un análisis filosófico del Derecho, al plantearlo como un conjunto de normas con pretensión de validéz, objetiva que - contienen como substancia misma " lo que debe ser " .

Para Kant el hombre participa de una doble substancia o medio para su desarrollo - que son a saber ; el " Mundo Físico " o sensible, y para ello cuenta con su organismo físico o animal, el cual esta sujeto - a las Leyes naturales de causa y efecto, es decir sujeta al - efecto de los " fenómenos "; y el " Mundo Psíquico ", moral o inteligible, en el cual, como ser inteligente que es, disfruta de su facultades cognocitivas asi como de la libertad de pen - samiento y acción, pues puede determinar de manera interna o individual, el hacer o no hacer de algo a su arbitrio, esto es " el Noumeno ".

La motivación sensible, es un factor importante, pero la libertad es la que determina en forma interior su arbitrio, por inclinaciones.

El " imperativo categórico " es el principio base de la moralidad, que representa la necesidad de acción objetiva e intrinsecamente buena en si y por sí, sin estar condicionada a ninguna motivación sensible en su cumplimiento o ejecución , como ejemplo me permito poner ; el miedo, el odio, la aversión, el deseo, etc.

El " imperativo hipotético " es el que determina los principios de validéz objetiva, cuya representación o actualización se dispone por la razón práctica. Este imperativo será hipotético cuando represente una necesidad inminente de acción, buena para sí aunque en si y por si no sea buena.

Kant formula un principio de Ley universal del Derecho, al lado del principio ético universal, en donde dice que toda acción que en si y por si no es -- obstáculo de la formalidad de los demás. es justa... esto para él, es un principio formal que inspira la formulación del - - orden jurídico positivo que vale por ser justo en si y por si; claro está, siempre que esto no sea causa que provoque incompatibilidades.

También considera que deben ser coincidentes los principios éticos y jurídicos por tener - ambos como fin el bien común, aunque los motivos difieran en - cuanto a interioridad y exterioridad, pero no puede ser bueno para el Derecho, lo que es malo para la moral y viceversa.

La equidad es para el Filósofo de Köenigsberg, un grado de justicia más elevado o sublime, - lo que es legal únicamente ante la Ley positiva, esto no es por que la Ley positiva está equivocada o sea injusta, sino que únicamente porque la equidad es Derecho por encima del Derecho Positivo y aunque este último no lo determine, obliga, como lo hacen las obligaciones naturales, en las que se carece de la fuerza pública para hacerlas valer, pero esto no les resta un ápice de validéz, solo de exigibilidad como es el caso de las obligaciones naturales desde la época del florecimiento de Roma hasta nuestros días.

Todo esto nos permite ver - que para Kant la equidad representa un concepto metajurídico - del Derecho.

#### 2.3.4. EPOCA ACTUAL.

##### 2.3.4.1. (22) HANS KELSEN.

##### (EL POSITIVISMO)

Es un judío austríaco, originario de Praga, de inclinación Filosófica Neokantiana, tiene una visión del Derecho análoga a la del "Círculo de Viena" es decir, de tendencia empirista radical,

Este jurista austriaco es considerado el padre del juspositivismo, para él solo es real el



curso regular de las sensaciones y sostiene la veracidad de las teorías que reducen nuestra experiencia a una forma simple, - asimismo, considera a las Leyes naturales como la síntesis de - la pluralidad de experiencias.

Kelsen pertenece a un grupo de pensadores que tiene como propósito la elaboración de una filosofía extraída de la experiencia sensible, es decir del mundo físico y en la cuál no se deben admitir ningún tipo de construcciones especulativas, pues para ellos, lo empírico y sensible debe ser el único criterio que decida acerca del valor de - los significados, rechaza de ese modo todo tipo de especulación metafísica.

Divide el mundo real en - dos partes el " SER y el " DEBER SER " , el primero es el de las ciencias naturales, y el segundo el de las ciencias normativas. En este último, distingue entre el " deber ser ético " y el - " deber ser jurídico ".

Esta teoría surge como un ensayo de aplicación del método kantiano a la ciencia jurídica, considera a los valores jurídicos tales como la justicia, la - equidad, seguridad jurídica y bien común como el resultado de un proceso en el que estos valores son una exigencia de la moral, - pero como esta última carece de elementos para hacerse valer el Estado lo regula a través del Derecho.

Su teoría da tres -

presupuestos: Primero, el único objeto de estudio, es el Derecho, pues se debe evitar que se contamine con las vivencias a las que mas adelante el mismo va a regular, por lo tanto no debe tomarse en cuenta al mundo real pues este solamente es su medio de aplicación, las otras ciencias auxiliares del Derecho tale como la - Psicología, Sociología, Teología, etc. no se deben tomar en - - cuenta, para así poder conseguir la pureza de método.

Segundo, Por Derecho solo debe entenderse al que es Derecho Positivo, es decir todo aquello que esta sancionado por los órganos correspondientes y son de - aplicación y exigibles por parte del Estado.

Y Tercero, El Derecho es - una ciencia normativa, su fin es el deber ser, que se encuentra expresado en la norma jurídica. Todo esto, derivado de la forma lógica, el silogismo jurídico reduciendo así el Derecho a una " Lógica formal pura ".

El Derecho es una ciencia - normativa, no es una ciencia natural, a este no le importa la - conducta en sí, sino que la norma la regula, y la relación lógica, interesa a los supuestos jurídicos.

Para Kelsen, el Derecho - desde el punto de vista estático es un conjunto de normas - -

dichas como tales las cuales el gobernado debe cumplir, o no cumplir, pero desde un punto de vista dinámico es la forma de aplicación de la norma.

El Derecho es un sistema coactivo de normas escalonadas todas derivadas de la "Norma fundamental Hipotética", cada norma funda su validéz en la anterior hasta llegar a la base de la piramide. La coercitividad, es un elemento básico, sin la cual el Derecho no es Derecho.

El mundo normativo se puede expresar a través de una pirámide cuyos escalones serían, del más importante hacia el menos importante de la siguiente manera: 1. - Constitución, 2.- Normas jurídicas generales, 3.- Normas jurídicas particulares, 4.- Decisiones judiciales, 5.- Actos administrativos y por último, 6.- Normas individualizadas.

El Estado es el orden jurídico mismo, y el poder garantiza la validéz y eficacia del orden, para Kelsen quedan a un lado los fines tradicionales del Derecho, tales como la justicia, equidad, seguridad jurídica y bien común; estos no cuentan.

Siguiendo el procedimiento que el propone, para la autoridad no cuenta ni el bien ni el mal, ni la equidad ni la proporcionalidad, tampoco la justicia ni el bien común dichos estos de manera abstracta, solo cuenta la lega

lidad, llegando al extremo de una total deshumanización del Derecho siendo que este es una ciencia eminentemente social.

- (1) Enciclopedia U.T.E.H.A., Vol. IV, pág. 674.
- (2) G. Ma. González, Apuntes de Introducción al Estudio del Derecho, Capítulo Etiología y Epiqueya.
- (3) Aristóteles, Ética a Nicomaco.
- (4) G. Ma. González, op. cit.
- (5) Diccionario Enciclopédico U.T.E.H.A., Vol. VIII, págs. 820 y 821.
- (6) J. Buchard, Historia del Mundo.
- (7) S. Vargas Montoya, Historia de las Doctrinas Filosóficas.
- (8) M. Ramos Montaña Manuel. Funciones de la Equidad en la Aplicación del Derecho. Tesis UNAM. 1953.
- (9) S. Vargas Montoya, op. cit. pág. 98-99.
- (10) *Ibidem*. Pag. 145-146.
- (11) Platón, Diálogos. Critón o del Deber.
- (12) Platón, Apología de Sócrates. Pag. 1-19.
- (13) Platón, La República. Pags. 435-621.
- (14) Aristóteles, Ética Nicomaquea.
- (15) S. Vargas Montoya, op. cit. pag. 139-142.
- (16) F. Rodríguez García, Justicia y Equidad, Tesis UNAM. 1950. Pag. 31-33.
- (17) San Agustín. La Ciudad de Dios.
- (18) S. Vargas Montoya, op. cit. pag. 203-209.
- (19) G. Ma. González, op. cit.
- (20) S. Vargas Montoya, op. cit.
- (21) *Ibidem*. Pag. 285-297.
- (22) H. Kelsen. Teoría pura del Derecho.

### **CAPITULO III**

### 3. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN EL DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO.

#### 3.1. SEMBLANZA HISTORICA.

Para referirnos al Derecho Constitucional Mexicano y en general al de todos los países, necesariamente se tiene que hacer mención de la historia de los pueblos y en este caso de la Historia de México.

México es una Nación que surgió a la vida independiente después de una serie de movimientos algunos de los cuales no fueron de armas, y de los que haré una reseña para la mejor comprensión de los mismos.

##### 3.1.1. NUEVA ESPAÑA.

La Nueva España permaneció sujeta a la autoridad de su metrópoli, España, poderosa y colonialista durante trescientos años, en el transcurso de ese tiempo, sus recursos naturales renovables y no renovables como sus minerales, fueron extraídos y llevados al otro continente, hecho que cada vez empobrecía a sus habitantes.

En la esclavitud, el basallaje, la encomienda, y los malos tratos hacia sus naturales, iban fomentando una natural inconformidad hacia España, esa pobreza que - -

cada vez era mayor, hacia mas grande la brecha entre el natural -  
de México con la riqueza del peninsular, los puestos públicos -  
estaban reservados a los peninsulares.

Estos pueden ser considerados algunos de los factores -  
internos de mayor importancia, en la guerra de Independencia y --  
como factor externo de importancia mencionaré la decadencia del -  
Imperio Español, la influencia de la Revolución Francesa, la gue-  
rra de Independencia de los Estados Unidos, la influencia de la -  
Ilustración y la invasión napoleónica a España. (1)

En el año de 1808 se produjo el motín de Aranjuez, motiu  
vo por el que Carlos IV es obligado a abdicar en favor de Fernando  
VII, quién nuevamente cede la corona a su padre, para que este la  
entregue a Napoleón Bonaparte y en nombre del Emperador Francés -  
gobierna José Bonaparte, mejor conocido en España como "Pepe Bote-  
lla". (2)

Desde la llegada al poder de Napoleón y su gente para ocup  
par el lugar de los Borbón, las autoridades de Nueva España se - -  
oponen a obedecer a otra autoridad que no fuera de los reyes despou  
jados.

En Nueva España también se ve esa inconformidad en acta  
de Ayuntamiento de México el 19 de julio de 1808, en ella declaran  
su total desacuerdo contra Francia y reconocen como único sobe-  
rano a Carlos IV o a Fernando VII aduciendo que las abdicacion  
es de estos monarcas son nulas por haber sido hechas en un -

momento en que se ejercía presión sobre ellos, a esto agregan que la corona de España pertenece a los Borbón y no es cedible a nadie si no es siguiendo las reglas de sucesión que para - ello existían.(3)

Ese desconocimiento de la autoridad de -- "Pepe Botella" es el primer antecedente de un anhelo por separarse de la metrópoli. En el documento a que me estoy refiriendo, nada se dice de los inmoderado de los impuestos, ni de los malos tratos al indio nativo, sino que más bien es una muestra de lealtad y solidaridad del noble pueblo mexicano hacia el - Monarca despojado de su reino.

### 3.1.2. EL MOVIMIENTO DE INDEPENDENCIA.

Desde Julio de 1808 hasta el 14 de septiembre se suceden en el poder dos virreyes Don Pedro de Garibay y Don Francisco Javier Lizana Beaumont quien inmediatamente antes había sido arzobispo de la Ciudad de México, pero estos señores no reúnen las condiciones exigidas por los hombres poderosos de la Nueva España que son quienes los llevan al poder, y es así como llega al Virreynato Don Francisco Javier Venegas (4) dos días antes de que estalle el movimiento de independencia.

Este movimiento, como es sabido, acaudillado por el cura Miguel Hidalgo y Costilla, se inicia en Dolores -



avanza hacia occidente y en la ciudad de Guadalajara el Cura - Hidalgo dá a conocer el 6 de Diciembre del mismo año un programa social, más que político.

En uno de sus puntos menciona la necesidad de abolir el uso del papel sellado, y en otro de ellos poner - remedio urgente al pago de tantos tributos que se exigía a los indios y en general al pueblo, los cuales eran excesivos para - los habitantes de la Nueva España.(5)

Desde aquí vemos como el hecho del pago de impuestos fue causa importante del movimiento de independencia - que el cura Hidalgo acaudillaba, pues en dos de los tres puntos de su documento se aduce a los impuestos y a lo injusto y desequilibrado de estos.

El movimiento se desarrolla en una serie de batallas y sitios en los cuales los independentistas salieron con éxito; combatieron en: Atotonilco, Celaya, Guanajuato, Guadalajara, Valladolid, Zacatecas (6) y otros en los que se fueron agregando cada vez más hombres, algunos de los cuales con el tiempo, se convertirían en dirigentes del movimiento, ellos fueron entre - otros: (7).

Jose Antonio (El Amo Torres); José Mercado (Cura); José María González Hermosillo, Rafael Iriarte; Mariano-Jiménez; Morelos, Ignacio López Rayón ; Aldama, Abasolo, Galeana,

Leonardo, Victor y Nicolás Bravo; Mariano Matamoros (Cura); - Francisco Javier Mina, Valerio Trujano, Pedro Moreno, Vicente Guerrero, etc.

Los impuestos en general tienen como pro pósito principal, contribuir a los gastos públicos, pero estos deben ser moderados, pues lo excesivo de estos solo - - contribuye a aumentar el desequilibrio social, al descontento y de esa manera a la guerra que el cura de Dolores acaudilló en éste caso.

La equidad y proporcionalidad en los impuestos son muestra clara de una manera justa de gobernar; -- Cuando los impuestos no cumplen con esta condición, y esquilman al pueblo, tarde que temprano reaccionan y se oponen a los regímenes que abusan del poder y exprimen a sus gobernados - sin permitirles ver en el progreso propio y nacional el justo págó a sus esfuerzos.

El 30 de Julio de 1811 tiene lugar el fusilamiento de Hidalgo en compañía de Allende, Aldama y Jiménez (8) para el mes de Agosto del mismo año se reúnen en Zitácuaro la "SUPREMA JUNTA NACIONAL AMERICANA" (9) hecha a imitación de las juntas que se habían formado en España para gobernar en au sencia de los reyes Borbón, y es ahí donde se formulan y presen tan los " Elementos Constitucionales" circulados por Rayón en-

en esa Ciudad.

El documento se limita a contemplar los aspectos relativos a la conformación del naciente Estado, deja para El Constituyente otros aspectos como el que a este -- trabajo interesa que es el de los impuestos y solo aborda aspectos como; la Religión de Estado, ratifica la libertad de la América Española y su independencia de cualquiera otra nación, y reconoce que la soberanía dimana del pueblo.

Declara la división de poderes en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, proscribela esclavitud, declara la libertad de imprenta, la inviolabilidad del domicilio, proscribela tortura, trata estos y otros aspectos en 38 puntos, ninguno de los cuales aborda el tema relativo a los impuestos.

El documento, no hace referencia al tema relativo a los impuestos, deja esto para ser tratado por la Constitución -- que se elabore al establecerse de manera regular el Estado Mexicano, él solo quería que ese documento reglamentara la labor de la -- "SUPREMA JUNTA NACIONAL AMERICANA" (10)

### 3.1.3. LA CONSTITUCION DE CADIZ.

Durante la ausencia de Fernando VII del -- Trono Español y el gobierno de "José Botella", los Españoles lea-

les a la Corona de los Borbón, formaron Juntas provinciales gubernativas en cada población pero todas ellas carecían de unidad en cuanto a sus actos de Gobierno, con el propósito de conseguir esa unidad y en alguna forma imitando la legislación liberal Francesa, así nace la Constitución de Cadiz.

México acude a las cortes de Cádiz representado por los señores: Don Miguel Ramos Arizpè, Don Antonio Joaquín Pérez, y Don Miguel Guridi Alcocer.

Este documento político es de corte Liberal, dado para una Monarquía Constitucional, moderada, hereditaria, democrática, representativa que termina con trescientos años de absolutismo.

La Constitución de Cádiz se redactó por un Congreso convocado desde 1810, fue promulgada y jurada el 19 de Marzo de 1812 en la misma Ciudad de Cádiz; y el 30 de Septiembre del mismo año en México. (11)

El 4 de Mayo de 1814 el Rey Español Fernando VII a su regreso decreta su desconocimiento para así poder gobernar nuevamente en forma absoluta, pues no estaba dispuesto a hacerlo con otra Ley que no fuera la de su voluntad, como resultado el 17 de Septiembre del mismo año deja de regir en la Nueva España.

El 20 de Marzo de 1820 se restablece su -  
vigencia en España como consecuencia del levantamiento del -  
General Rafael del Riego y Núñez (12) quién en "Cabezas de San  
Juan" el 1º de Enero de 1820 demanda el restablecimiento de la  
Constitución y en ello es secundado por todo el pueblo Español.

Este hecho obliga a Fernando VII a restau -  
rar su vigencia en la Nueva España el 31 de Mayo del mismo año  
para quedar abrogada de manera definitiva en España en el año  
de 1823 en que vuelve el absolutismo real.

En este último período de vigencia, prác -  
ticamente no afectó la vida política de México pues ya se ha -  
bían firmado; el Plan de Iguala y el Tratado de Córdoba (1821)  
con lo cual, se había iniciado el proceso de consumación de la  
Independencia de México.

En relación con los impuestos, la Consti -  
tución de Cádiz disponía en su artículo 8º que estos deben ser  
"... EN PROPORCIÓN AL HABER..." (13) de cada causante para así  
contribuir con los gastos del Estado. Con esto refleja tener  
como propósito seguir una política fiscal más justa al agregar  
al principio de la equidad en las contribuciones, el de la -  
proporcionalidad, es decir "el trato igual a los iguales, pero  
desigual a los desiguales".

Es así como en los artículos 339 y 340 -

ratifican lo dispuesto por el artículo octavo.

ARTÍCULO 339.- LAS CONTRIBUCIONES SE REPARTIRÁN ENTRE LOS ESPAÑOLES CON PROPORCIÓN A SUS FACULTADES, SIN EXCEPCIÓN NI PRIVILEGIO ALGUNO".

ARTÍCULO 340.- LAS CONTRIBUCIONES SERÁN PROPORCIONADAS A LOS GASTOS QUE SE DECRETEN POR LAS CORTES - PARA EL SERVICIO PÚBLICO EN TODOS LOS RAMOS.

Así queda plasmada en esta Constitución, una idea, progresista para su época, al disponer la equidad y la proporcionalidad como requisito de legalidad de los impuestos, acercándose con esto a los principios de justicia tributaria.

En esta Constitución se dispone que la proporcionalidad en los impuestos debe ser tomada desde tres puntos de vista: Primero; "EN PROPORCIÓN AL PATRIMONIO DEL CAUSANTE", es decir será menor la proporción del que tenga menos y mayor del que tenga más fortuna, Segundo; esa proporcionalidad, también deberá ser "EN RELACIÓN A LAS FACULTADES O CAPACIDADES DEL CAUSANTE" y Tercero; "SIN EXCEPCIÓN NI PRIVILEGIO", aquí se terminan los tratos diferenciados a la nobleza, a los peninsulares, criollos, mestizos e indios, etc.

Desde luego que este documento no fué del todo liberal pues en su texto distingue el trato en otros- aspectos a los esclavos, libertos, emancipados, hombres libres, etc. Hay pues un reconocimiento a la esclavitud y una distinción a los hombres según su origen.

#### 3.1.4. LOS SENTIMIENTOS DE LA NACION.

A los tres años de iniciado el Movimien- to de Independencia, el 14 de Septiembre de 1813 el Cura José - María Morelos y Pavón, Caudillo de la Independencia, convoca a un Congreso en Chilpancingo con el escrito denominado " Sentimientos de la Nación" , este documento contiene 23 puntos, de los cuales el artículo doce dice que se deben dictar normas por el Congreso, estas deben ser instrumento para moderar la opulencia y la indi- gencia, y se debe aumentar el jornal.

En el punto dieciseis recomienda la im- posición a las importaciones para proteger la producción nacio- nal; El Artículo veintidos propone que se supriman tantas gabelas o tributos, recomendando impuestos que no superen el 5% de las - utilidades que las operaciones generen, no tomen como base para su cálculo, el precio de las mismas, y que estas cargas no opri- man tanto al pueblo pues ese 5% bien administrado es suficiente- para los gastos públicos (14).

Aquí nuevamente vemos en los ideales de

los caudillos una preocupación por los impuestos que si bien es cierto son la fuente de ingreso del Estado también han sido la antítesis que generó el movimiento armado que ellos dirijan por lo que no pierden de vista el hecho de que los mismos no - deben ser excesivos.

Los impuestos deben ser sinónimo de - justicia, e instrumento del Estado para conseguirla, recurso de la Nación, no solo para obtener con ellos los elementos materiales que son necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado, sino también como factor equilibrador entre la riqueza excesiva y - la misera lacerante.

Una sociedad justa es aquella en la - que la mayoría cuenta con lo necesario, donde el trabajo deja una justa retribución y la pobreza solo puede ser el resultado de la inactividad improductiva, donde la riqueza es el resultado del trabajo combinado con el ahorro, constancia y dedicación, - es por esto que el Cura Morelos propone estos lineamientos, ne cesarios para las Leyes de esta Nación, en ese entonces, en - proceso de formación.

### 3.1.5. LA CONSTITUCION DE APATZINGAN.

Partiendo de los "Sentimientos de la - Nación" se procede a elaborar el "Decreto Constitucional para la libertad de la America Mexicana" Mejor conocida como - -



"Constitución de Apatzingán" la cual es Sancionada en Octubre de 1814.

El artículo 19 de este decreto dice que la Ley debe ser igual para todos; En el artículo 24 declara que "LA FELICIDAD DEL PUEBLO ... CONSISTE EN EL GOCE DE LA IGUALDAD ...," las contribuciones no deben equipararse a la extorsión, Costumbre medioeval, sino a la justa participación del ciudadano con los gastos del Estado ( art. 36 ).

En el artículo 41 también se dice que -- es obligación del ciudadano contribuir a los gastos públicos; lo cual es una virtud que forma el verdadero patriotismo. (15)

El seis de Noviembre de 1813, el Congreso de Chilpancingo dicta el " Acta solemne para la declaración de - independencia de la América Septentrional", respecto de los impuestos, en ella únicamente dice que será considerado como reo de alta traición al ciudadano que se oponga directa o indirectamente, -- negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones(16)

De estos documentos se siguieron el "Plan de Iguala" dado el mes de Marzo de 1821, y el "Tratado de Córdoba" del mismo año . El "Acta de Independencia Mexicana" del 28 de Septiembre de 1821 y las "Bases Constitucionales" aceptadas por el - Segundo Congreso Mexicano del 24 de Febrero de 1822.

Todos estos documentos se ocupan de hacer declaraciones relativas al nacimiento de un Estado y el reconocimiento que le otorga la España Colonialista sus textos son claramente conciliadores o de cambio de un Estado monárquico ultraconservador, al de República, Representativa y Democrática.

Será hasta después que el Estado mexicano disponga la manera en que se proveerá de recursos y las fuentes de estos. ( cabe aclarar que el 12 de Febrero de 1822 España desconoce los tratados de Córdoba).

El 23 de Febrero de 1822 se aprueba el "Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano" (17) por un Congreso, constituido para ese efecto, este documento fué propuesto por Agustín de Iturbide al mismo tiempo que otros dos.

Ahí se dan las bases para establecer en México una Monarquía Constitucional; en el artículo quince se dice que "TODOS LOS HABITANTES DEBEN CONTRIBUIR EN RAZÓN DE SUS PROPORCIONES A CUBRIR LAS URGENCIAS DEL ESTADO" (18).

Nuevamente se decreta que los impuestos deben ser " proporcionales " La justicia en materia tributaria se deja ver nuevamente con un criterio discriminador para que en forma " proporcional y no uniforme, participen los contribuyentes con los gastos públicos.

### 3.1.6. LA CONSTITUCION DE 1824.

En Enero de 1824 en la Ciudad de México se reúne un Congreso para redactar una nueva Constitución, el Congreso es presidido por Don Lorenzo de Zavala y también forman parte de el Don Miguel Ramos Arizpe, este último encabezaba un partido federalista; el resultado del trabajo fue la "Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos" de 1824.

Esa Constitución fue elaborada tomando como modelo, la "Constitución Federal de los Estados Unidos de Norteamérica", en ese nuevo documento político, fruto del desconcierto, desequilibrio social y político y de la inseguridad y falta de solidaridad política de nuestros gobernantes y legisladores nace en México un Estado Federal.

Para ello, hubo necesidad de dar a cada una de las provincias el carácter de Estado Federal en un acto de múltiple creación de Estados, el primero al darle ese carácter a cada provincia y el último al ser unido todo el territorio Nacional dividido.

Cada una de esas provincias, al tener ahora carácter de Estado Soberano, tenía que hacer algo novedoso, su legislación interna, para eso debía legislar partiendo desde su propia Constitución y elaborar a la vez la legislación accesoria, necesaria para cumplir con el esquema que

desde el centro, se habfa trazado: de donde siempre habfa permanecido, ahora quedaba investida con el caracter de Entidad Soberana e Independiente pero unida a las demas en una Federaci3n.

En esta Constituci3n Federal de -- 1824 en cuanto a la materia fiscal, se dispone en el --- articulo 49 fracci3n IV que "...LAS LEYES Y DECRETOS -- QUE EMANEN DEL CONGRESO GENERAL TENDRÁN POR OBJETO..."(19) sostener la igualdad proporcional de obligaciones y derechos que los Estados tienen ante la Ley.

No solo los Ciudadanos, sino que tan bien los Estados miembros de la federaci3n guardaran en su, relaci3n y con el fin de alcanzar la justicia, la propor-- cionalidad y equidad. Esta Constituci3n fue decretada por el Congreso, en octubre de 1824 para, poder de inmediato - iniciar su efimera vida politica.

Desde este momento hist3rico se pre-- senta la posibilidad de ocurrir el problema que aqui se -- trata la "DOBLE TRIBUTACION INTERNA" pues el tributante -- deberfa pagar impuestos a la federaci3n y a los nacientes Estados.

Desde entonces se hace necesaria una " COORDINACION FISCAL " , o alguna formula para evitar ---

que con la doble tributación se grave en demasía a los causantes; El problema queda latente, y la solución es indispensable.

En un Estado Centralista, solo hay un acreedor fiscal, y ese ente político puede gravar los diferentes renglones de la actividad, ya sea esta el consumo, a la producción con impuestos tales como: el capital, el consumo, las importaciones, exportaciones, producción, utilidad, etc. pues es el único acreedor fiscal.

Ahora bien, cuando se trata de un Estado Federal, no se pueden ni se deben aumentar los gravámenes, lo adecuado es repartir los créditos fiscales entre las partes, de manera tal, que cada entidad tenga sus propios ingresos y con ello, un elemento fundamental para tener una auténtica independencia política interna basada en su autonomía económica.

Como antes dije, esta Constitución tuvo una efímera vida, rigió una Nación en constantes luchas internas entre dos partidos uno de ellos: liberal, progresista, reformista anticlerical, republicano, demócrata y federal ese grupo político había hecho posible la Constitución entonces vigente ( la de 1824 ), pero en las siguientes elecciones, el grupo opositor que era: centralista, conservador, oligárquico, monarquista, luchaba por restituir fueros y volver al régimen centralista.

### 3.1.7. LA CONSTITUCION DE 1836.

El Partido Conservador ganó la mayoría parlamentaria en 1835 y contra lo dispuesto por el texto de la -- Constitución vigente que prohibía modificar la forma de Gobierno en su artículo 171 (20) en el entendido de que el Congreso no había sido electo con el carácter de Constituyente, asumieron esa facultad y redactaron las "Bases Constitucionales" - - del 15 de diciembre de 1835, cuerpo normativo conocido con el nombre de "Constitución de las siete leyes ", por haber sido - realizada precisamente en siete documentos, el primero de los cuales fue emitido el 23 de octubre de 1835 y los otros seis, el 30 de diciembre de 1836.(21).

En el Artículo tercero de la primera ley, se imponía como obligación de los mexicanos "...COOPERAR CON LOS GASTOS DEL ESTADO ... (Un Estado centralista ya no Federal) "...CON LAS CONTRIBUCIONES QUE ESTABLEZCAN LAS LEYES Y LE COMPRENDAN..." (22). En esta ocasión nada se dice de la proporcionalidad y equidad. ¿ Cual fue la causa por la que se suprimió ese concepto? ¿por obvio? ¿por considerar un criterio distinto en materia impositiva? y deja eso a las leyes secundarias.

### 3.1.8. OTROS DOCUMENTOS FUNDAMENTALES.

En 1840 se elaboró en la Ciudad de -

México, un proyecto de Constitución por el grupo conservador - centralista, este documento conocido como " Proyecto de Reformas", en la Fracción II del artículo 10 dice que " Son obligaciones del mexicano: Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las Leyes y le comprendan".(23)

Como se puede notar, este texto es - literalmente igual al de la Constitución de las siete Leyes - (Ley primera artículo tercero Fracción segunda), por lo cual caben los mismo comentarios hechos Arriba , pues del texto no se desprende la intención del legislador de modificar en su es encia.

En este documento, es donde por prime ra vez se plantea la posibilidad de dar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación el control de la constitucionalidad según voto particular de Don José Fernando Ramírez (24) .

En 1842 fueron elaborados otros tres - proyectos de Constitución, dos de ellos son para una Nación - - Centralista y el otro de corte Federal.

El primer proyecto centralista es del 25 de Agosto de 1842, fué suscrito por un grupo del que formó - parte Don José Fernando Ramírez, y respecto de impuestos, lo - único que tiene es el artículo 10 Fracción III: "... SON OBLI - GACIONES DEL EXTRANJERO: III.- COOPERAR A LOS GASTOS DEL ESTADO,

CON LAS CONTRIBUCIONES QUE SE IMPONGAN A LOS MEXICANOS Y DE QUE NO ESTÉN EXCEPTUADOS." ( 25 ) aquí no dice nada de los mexicanos, pero aplicado este precepto Constitucional a "contrario sensu" -- "SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS COOPERAR A LOS GASTOS DEL ESTADO, CON LAS CONTRIBUCIONES QUE SE IMPONGAN" Aquí nada se -- dice de la proporcionalidad y equidad.

El segundo proyecto de Constitución - de 1842, también contralista, no hace referencia al pago de impuestos, y sobre la equidad y proporcionalidad en el pago de - estos, mucho menos.

El voto Particular de la minoría Federalista, fué presentado con fecha 26 de agosto de 1842, está - compuesto por 84 artículos, fué suscrito por tres diputados Constituyentes, Espinosa de los Monteros, Muñoz Ledo y Don Mariano-Otero.

El artículo 25 del proyecto dispone - que "...SON OBLIGACIONES DE LOS ESTADOS: III.- CONTRIBUIR IGUALMENTE A LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA FEDERACIÓN, EN EL MODO Y PROPORCIÓN QUE ESTABLEZCA ESTA CONSTITUCIÓN Y DE CONFORMIDAD CON ELLA LAS LEYES GENERALES", (26) Aquí son los Estados de la Federación los que quedan obligados a contribuir con los gastos de la Federación.

¿Debemos entender entonces que no - -



habrán impuestos Federales? solo Estatales y el Gobierno Federal quedaría supeditado a las contribuciones de los Estados miembros? 1 El Gobierno Federal no tendría una independencia económica? Es bueno aclarar que ninguno de estos tres proyectos alcanzó vigencia.

Al triunfar los militares que habían suscrito el "Plan de Tacubaya", y con apoyo en este, se convocó a la formación de un Congreso Constituyente para la elaboración de unas "Bases orgánicas", y la formación de un Estado Centralista.

En Diciembre de 1842 el Presidente de México Don Nicolás Bravo convocó a 80 notables en la Ciudad de México para integrar la junta nacional legislativa, la cual quedó instalada en Enero de 1843, el 8 de abril se empezó a discutir el proyecto de Constitución, para ser aprobada el 12 de Junio de 1843 e iniciar su vigencia de inmediato.

Esta Ley en su artículo 14, dispone: "Es OBLIGACION DEL MEXICANO, CONTRIBUIR A LA DEFENSA Y A LOS GASTOS DE LA NACION" (27) tampoco aquí se dice de los conceptos de equidad y proporcionalidad que son materia de este trabajo.

Continúan las luchas interiores en -- nuestro país y toca ahora el éxito a los liberales, federalistas, progresistas y reformistas, se convoca a un nuevo Congreso Constituyente par que elabore una nueva Constitución Federal, y mienu

tras esta se redacta y aprueba, se repone la de 1824.

El Congreso se reúne en Diciembre de 1846, ahí acuerda dejar vigente en forma provisional a la -- Constitución de 1824, a la cual únicamente se le hacen las re formas derivadas de la llamada acta de reformas de 1847, for mada por un artículo que no hace referencia al aspecto tribu tario.

### 3.1.9. CONSTITUCION DE 1857.

La revolución de Ayutla, iniciada en Marzo de 1854 trajo al poder a los liberales puros que desde Mayo de 1856 gobernaron a la Nación en las personas de Juan - Alvarez e Ignacio Comonfort, Estos Gobernantes que se sujetaron a el " Estatuto orgánico Provisional de la República Mexi cana" que estuvo vigente hasta la promulgación de la Constitu ción de 1857 el 5 de Febrero.

Este nuevo documento en su artículo - cuarto señala como obligación de los Mexicanos " ... PAGAR LOS IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES DE TODAS CLASES, SOBRE BIENES RAI - CES DE SU PROPIEDAD, Y LAS ESTABLECIDAS AL COMERCIO O INDUS - TRIA QUE EJERCIEREN, CON ARREGLO A LAS DISPOSICIONES Y LEYES GENERALES DE LA REPÚBLICA" (28).

En esta ocasión se deja a las Leyes se

cundarias que dispongan acerca de los impuestos sin imponer al Legislador ordinario la proporcionalidad como exigencia básica de justicia, no quiero decir con esto que las Leyes que hayan emanado de este precepto descuidaran estos valores de justicia pero esas Leyes podrían o no ser proporcionales y equitativas - sin que con ello se estuviera contraviniendo la Constitución de la República.

Para Junio de 1856 fué presentado - un proyecto de Constitución por un Congreso Constituyente convocado por Juan Alvarez en Octubre de 1855, este proyecto constaba de 126 artículos, de ellos el artículo 36 dice: "ES OBLIGACIÓN DE TODO MEXICANO: DEFENDER LA INDEPENDENCIA, EL TERRITORIO, EL HONOR, LOS DERECHOS Y JUSTOS INTERESES DE SU PATRIA Y CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS, ASÍ DE LA FEDERACIÓN COMO DEL ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDA, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES" (29).

Una vez sujeta a discusión para su aprobación quedó con el número 31 sin cambiar en lo esencial - pues su texto final dice: "ART. 31.- ES OBLIGACIÓN DE TODO MEXICANO II.- CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS, ASÍ DE LA FEDERACIÓN COMO DEL ESTADO Y MUNICIPIO EN QUE RESIDA, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES", (30).

### 3.1.10. CONSTITUCION DE 1917.

La Constitución de 1857 estuvo vi -

gente durante 60 años, de 1857 a 1917, que comprenden los regímenes políticos presidenciales de Comonfort, Juárez, Lerdo de Tejada, Iglesias, Díaz, Manuel González, León de la Barra, Madero, - Victoriano Huerta, y la parte inicial del régimen Carrancista.

Durante el largo período del Gobierno del General Díaz, la situación del país, se modificó de manera substancial, lo cual generó la revolución armada iniciada en 1910 y continuada en 1913 hasta 1917, en que se restablece el orden jurídico político nacional con la promulgación de una nueva Constitución Política.

En ese documento aparecen preceptos nunca antes tratados en el campo del Derecho Constitucional, tales como el Derecho a la educación, las bases del Derecho agrario, y las del Derecho del trabajo abordados en los artíclculos 3º, 27 y 123 respectivamente.

Este instrumento Jurídico Político, es el que actualmente rige la estructura del Estado Mexicano, el proyecto o primer borrador que sirvió de base a los Diputados Constituyentes, fue presentado por Carranza.

El Congreso Constituyente de 1917 inició sus sesiones el día 21 de Noviembre de 1916. La primera - lectura del artículo 31, fué hecha en la sesión 47 celebrada-

la noche del 17 de enero de 1917.

En la sesión 51, celebrada la noche del 19 de enero de 1917 con la asistencia de 126 diputados según la lista de asistencia, fue aprobado el texto actual del artículo por unanimidad de 139 votos y a la fecha no ha sufrido modificaciones la fracción IV del precepto.(31). En las sesiones del Congreso Constituyente fue presentada una propuesta de adición por el diputado Hilario Medina, la cual no fue aceptada.

Nuevamente se vuelve a ver el interés del Constituyente en hacer prevalecer el principio de tributación como una obligación de los mexicanos para el sostenimiento de las necesidades del Estado. La Proporcionalidad y la Equidad en el deber tributario se vuelve elemento definitorio para - que con él, el Estado obtenga los recursos necesarios para su sostenimiento, y sea un eficiente instrumento de justicia.

Desde la creación del Estado mexicano, a la fecha, las sociedades han evolucionado de manera favorable, con ellas el Derecho Tributario que cada vez se mejora y se perfila como una arma o agente de justicia.

Desde entonces, no solo tiene como propósito el de proveer al Estado de recursos para la realización de sus fines; ahora existen en los impuestos además de los fines fiscales; ahora existen en los impuestos aspectos por demás importantes, los propósitos extrafiscales, como son los

propósitos sociales económicos, políticos jurídicos etc. - pero siempre y en todo momento, vigilando que estos sean - como la Constitución de la República lo establece, proporcionales y equitativos.

Los impuestos son una fuerza redistributiva de la riqueza y factor equilibrador de las cargas que el pueblo debe soportar para el mantenimiento del Estado; La evolución histórica de México, debe ser hacia el progreso, y este puede obtenerse con la adecuada, equilibrada y proporcional participación del pueblo en el cumplimiento de los fines del Estado, el cual se debe a este pueblo.

## 5.2. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LA JURISPRUDENCIA.

### 5.2.1. CONCEPTO DE JURISPRUDENCIA.

En el sistema jurídico mexicano existe una Institución con alto valor y fuerza jurídicas es importante - fuente formal del Derecho, y tiene como propósito, vigilar - la legalidad y constitucionalidad de los actos del poder - público, nace con las resoluciones de carácter definitivo dictadas por los más altos tribunales; así se establecen doctrinas acerca de los puntos controvertidos, constituye fuente indirecta de Derecho al llenar las lagunas de Ley y tiene, desde luego, autoridad normativa.

La Jurisprudencia se define como "Las resoluciones de los tribunales que, por mandato de Ley son de observancia obligatoria". (32)

Esta institución jurídica es fuente formal de Derecho, su función radica en la interpretación judicial de las normas existentes y su contenido no puede ir más allá de lo que establece la Ley.

Así como el Poder Ejecutivo aclara y facilita la aplicación de las Leyes a través de los Reglamentos, el Poder Judicial realiza esa misma función con el establecimiento de la Jurisprudencia. De esta manera se precisa el contenido y-

alcance del Derecho escrito, y aunque no crea nuevas normas - Jurídicas, su aplicación constituye un camino idóneo para la solución de las controversias que se someten a la Jurisdicción de los Tribunales.

En México, es la Suprema Corte de Justicia - de la Nación reunida en pleno y por salas, o los Tribunales Colegiados de Circuito quienes crean la jurisprudencia, al resolver en cinco ejecutorias o resoluciones contínuas y en un mismo sentido de manera ininterrumpida por otra resolución en contrario, respecto de un mismo tipo de asuntos en litigio.

En adelante su aplicación se vuelve de observancia obligatoria para el órgano que la establece y los demás tribunales inferiores, ya sean estos del fuero común o federal, contencioso administrativo y laboral.

Es así como a través de la Jurisprudencia - siguiendo esta los principios generales del Derecho se cubren - las lagunas de Ley. Además del valor y fuerza jurídica y doctrinal, la jurisprudencia tiene autoridad normativa y como finalidad, la interpretación judicial del Derecho.

### 3.2.2. CONCEPTO DE JURISPRUDENCIA FISCAL.

En la esfera del Derecho Fiscal Mexicano, - existe una institución denominada "Jurisprudencia Fiscal", esta,



sigue normas propias, es de contenido más flexible que la establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y - - puede nacer de tres modos diferentes. (33)

Los dos Primeros casos se dan, cuando la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, resuelve " contradicciones " de las resoluciones dictadas por las Salas Regionales (inferiores), así como cuando atiende el "Recurso de Queja" interpuesto contra una resolución de Salas Regionales violatoria de jurisprudencia fiscal, en estos casos, se establece Jurisprudencia Fiscal con una sola resolución.

En el tercer caso, se requiere de tres - sentencias en el mismo sentido sin interrupción, y es cuando la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, atiende el "Recurso de Revisión".

Como se puede ver, en todo caso, únicamente la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación es fuente de "Jurisprudencia Fiscal" que obliga a las Salas Regionales, en virtud de que ella está facultada para variarla sin ninguna limitación.

Es así como la Jurisprudencia Fiscal aunque no es considerada fuente de Derecho, es un instrumento adecuado para hacer más preciso el Derecho Fiscal. (34)

3.2.3. SIGNIFICADO DE LOS CONCEPTOS  
PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Una vez que han sido espuestos los significados de los conceptos "JURISPRUDENCIA" Y "JURISPRUDENCIA FISCAL", haré un breve análisis de como han sido interpretados por estas los términos "PROPORCIONALIDAD" y "EQUIDAD".

Primeramente expondré el significado que la "Real Academia de la Lengua Española" dá a estas palabras.

PROPORCIONAL.- PROCEDE DEL TÉRMINO - LATINO PROPORTIONALIS, ADJETIVO QUE SIGNIFICA "PERTENECIENTE A LA PROPORCIÓN O QUE LA INCLUYE EN SÍ ..." "... DÍCESE DEL NOMBRE O ADJETIVO NUMERAL QUE EXPRESA CUANTAS VECES UNA CANTIDAD-CONTIENE EN SÍ OTRA INFERIOR; COMO DOBLE, TRIPLE..." (35).

PROPORCION.- PROCEDE DEL LATÍN PROPORTIO.- PROPORTIONIS, "... DISPOSICIÓN CONFORMIDAD O CORRESPONDENCIA - DEBIDA DE LAS PARTES DE UNA COSA CON EL TODO O ENTRE COSAS RELACIONADAS ENTRE SÍ, DISPOSICIÓN U OPORTUNIDAD PARA HACER O LOGRAR UNA COSA, ... IGUALDAD DE DOS RAZONES, LLAMANSE ARITMÉTICA O - GEOMÉTRICA, SEGÚN SEAN LAS RAZONES DE UNA U OTRA ESPECIE. (36).

PROPORCIONALIDAD.- PROCEDE DEL LATÍN PROPORTIONALITAS, PROPORTIONATIS, "... CONFORMIDAD O PROPORCIÓN DE - UNAS PARTES CON EL TODO O DE COSAS RELACIONADAS EN SÍ, (37).

Como se puede ver, estos son conceptos - que expresan una relación entre dos o más términos, cantidades u objetos, etc., este es pues un concepto de relación, puede o no expresar equilibrio, pues en las proporciones aritmética y geométrica, no se dá la igualdad, pero sí el equilibrio y la armonía. Por lo tanto, si la Constitución nos está hablando de proporcionalidad, en ningún momento se está refiriendo a - igualdad sino que está relacionando dos o más conceptos iguales o desiguales.

EQUIDAD PROCEDE DEL LATÍN AEQUITAS, AEQUITATIS, AEQUUS, QUE SIGNIFICA "IGUAL, IGUALDAD, ANIMO, BONDADOSA-  
TEMPLANZA HABITUAL' ...JUSTICIA NATURAL POR OPOSICIÓN  
A LA LETRA DE LA LEY POSITIVA".

Equidad a diferencia de proporcionalidad - significa igualdad y equilibrio. (38).

Si el término "Proporcional" expresa una - relación desigual, pero armónica, y "Equidad" significa igualdad, equilibrio, equivalencia; luego entonces, un impuesto será proporcional y equitativo cuando trate en forma igual a los iguales pero de modo desigual a los desiguales, logrando con ello la armonía y el equilibrio que deben reflejar las Leyes.

#### 3.2.4. JURISPRUDENCIA DE LA CORTE ACERCA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a

través de ejecutorias que resuelven controversias relativas a las violaciones del artículo 31 fracción IV Constitucional, acerca de los conceptos a que se refiere este trabajo, ha establecido Jurisprudencia al respecto. A continuación se incluyen, las tesis precedentes del pleno que resultan de interés para el tema; (Estas tesis han sido localizadas de entre 70,000 resoluciones de la corte a través del sistema automatizado de consulta, con que cuenta la S.C.J.N.

1.- La Jurisprudencia establecida por la tesis número 51/85 cuyo título es "Equidad y proporcionalidad en los impuestos" dice: AUNQUE LA JURISPRUDENCIA SENTADA POR LA SUPREMA CORTE, EN EJECUTORIAS ANTERIORES, ESTABLECÍA QUE LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEL IMPUESTO NO PUEDE REMEDIARSE POR MEDIO DEL JUICIO DE AMPARO, ES CONVENIENTE MODIFICAR DICHA JURISPRUDENCIA, ESTABLECIENDO QUE SÍ ESTÁ EL PODER JUDICIAL CAPACITADO PARA REVISAR LOS DECRETOS O PACTOS DEL PODER LEGISLATIVO, EN CADA CASO ESPECIAL, CUANDO APAREZCA QUE EL IMPUESTO ES EXORBITANTE O RUINOSO, O QUE EL LEGISLATIVO SE HAYA EXCEDIDO EN SUS FACULTADES CONSTITUCIONALES. AÚN CUANDO EL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DEL IMPUESTO, COMO DERECHO DE TODO CONTRIBUYENTE. NO ESTÁ EN EL CAPÍTULO RELATIVO A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, LA LESIÓN DE ESTE DERECHO SÍ ES UNA VIOLACIÓN DE GARANTÍAS. POR LO QUE SÍ SE DEMANDA ANTE EL PODER JUDICIAL EL AMPARO CONTRA UNA LEY QUE ESTABLEZCA UN IMPUESTO EXORBITANTE O RUINOSO. NO PUEDE NEGARSE LA PROTECCIÓN FEDERAL DICHIENDO

QUE EL PODER JUDICIAL NO ES EL CAPACITADO PARA REMEDIAR DICHA - VIOLACIÓN Y QUE EL REMEDIO CONTRA ELLA SE ENCUENTRA EN EL SUFRAGIO POPULAR, PUES EN TAL CASO SE HARÍA NUGATORIA LA FRACCIÓN I - DEL ARTÍCULO 103 DE LA CONSTITUCIÓN Y LA MISMA RAZÓN PODRÍA INVOCARSE PARA NEGAR TODOS LOS AMPAROS QUE SE ENDEREZAN CONTRA - LEYES O ACTOS DEL PODER LEGISLATIVO.

SEXTA EPOCA, PRIMERA PARTE:

VOL. XLI, PAG. 198 A. R. 190/57 FOMENTO - INMOBILIARIO, S.A. MAYORIA DE 15 VOTOS.

VOL. XLI, PAG. 198 A. R. 44/58 H.E. BOURCHIER SUCESORES, S.A. MAYORIA DE 14 VOTOS.

VOL. XLVI, PAG. 253 A. R. 3923/58 LA ITSMEÑA, S.A. COMPAÑÍA DE BIENES INMUEBLES. MAYORIA DE 15 VOTOS.

VOL. XLVII, PAG. 38 A. R. 2742/57 INMUEBLES CONTINENTAL, S.A. MAYORIA DE 14 VOTOS.

VOL. LVI, PAG. 128 A.R. 1909/58 EL REFUGIO S.A. MAYORIA DE 15 VOTOS.

Como se puede ver, antes de esta tésis, la - Corte, se habfa declarado incompetente para intervenir en juicios cuya "litis" versara sobre la proporcionalidad y equidad en los impuestos. A partir de esta tesis, ya se declara capacitado para hacerlo, pero elude su responsabilidad jurídica al no desentrañar el sentido de los conceptos proporcionalidad y equidad, ya que - trata de dilucidar su sentido con los términos exorbitante y ruinoso, los cuales por naturaleza reflejan su profunda ambigüedad

y ello deja más confundido aún al gobernado.

2.- Además de lo expuesto en la tesis anterior, la Corte no sólo cuidaría de la legalidad en la aplicación de las Leyes impositivas, sino que también lo haría, cuando el Poder Legislativo se excediera en sus facultades constitucionales en el ejercicio del Poder Tributario, como se desprende de la tesis 41/85 de la cual copio:

AL ESTABLECER LA OBLIGACIÓN DE PAGAR SEPARADAMENTE, POR PARTE DE LOS CAUSANTES DEL IMPUESTO PREDIAL, EL IMPUESTO DEL 15% ADICIONAL, SIN TENER EN CUENTA QUE DICHS CAUSANTES YA LO VENÍAN CUBRIENDO AL PAGAR EL IMPUESTO PREDIAL, SE TRADUCE EN UN EJERCICIO ARBITRARIO DEL "PODER TRIBUTARIO" DEL LEGISLADOR QUE ROMPE CON EL PRINCIPIO DE JUSTICIA CONTRIBUTIVA QUE CONSTITUYE LA ESENCIA DE LA EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD.

SÉPTIMA EPOCA, PRIMERA PARTE

Vols. 175-180, PAG. 202-1 A.R.1183/82 KODAK MEXICANA, S.A. DE C.V. MAYORIA DE 14 VOTOS.

Vols. 175-180, PAG. 202-1 A.R.3109/79 FIANZAS MEXICO, S.A. MAYORIA DE 14 VOTOS.

Vols. 181-186 A. R. 2389/79 BERNARDO GOMEZ - VEGA Y OTROS. MAYORIA DE 14 VOTOS.

Vols. 181-186 A. R. 5995/81 HELGA MOLLER MUND DE GOEBEL. MAYORIA DE 16 VOTOS.

Vols. 181-186 A.R. 5618/79 JOSE OTHON RAMIREZ GUTIERREZ. MAYORIA DE 17 VOTOS.

3.- En la tésis 53/85, el pleno de la Suprema Corte de Justicia señala otro requisito adicional al anterior que los impuestos deben reunir: Que sirvan para satisfacer los gastos públicos, en beneficio de la colectividad.

ESA OBLIGACIÓN TIENE COMO OBJETO EL DE LA SATISFACCIÓN DE LOS GASTOS PÚBLICOS QUE EL ESTADO DEBE CUBRIR EN BENEFICIO DE LA COLECTIVIDAD, EL SEÑALAMIENTO DE QUE CON LOS IMPUESTOS DEBAN CUBRIRSE LOS GASTOS PÚBLICOS, NO CONSTITUYE UNA PROHIBICIÓN PARA QUE LOS TRIBUTOS SE DESTINEN DESDE SU ORIGEN, POR DISPOSICIÓN DE LAS LEGISLATURAS, A CUBRIR UN GASTO EN ESPECIAL SIEMPRE QUE ESTE SEA EN BENEFICIO DE LA COLECTIVIDAD. SI ALGUNA PROHIBICIÓN CONTIENE EL PRECEPTO, NO ES OTRA QUE LA DE QUE LOS IMPUESTOS SE DESTINEN A FINES DIFERENTES A LOS DEL GASTO PÚBLICO.

SÉPTIMA ÉPOCA, PRIMERA PARTE.

Vols. 16, PAG. 29 A.R. 4431/56 SECCIÓN DE NICOS Y MANUALES DEL SINDICATO DE TRABAJADORES DE LA PRODUCCION CINEMATOGRAFICA DE LA REPUBLICA MEXICANA, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

VOL. 19, PAG. 67 A. R. 3482/69 UNION DE CREDITO AGRICOLA DE HERMOSILLO, S.A. DE C.V, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

VOL. 50, PAG. 57 A. R. 2801/72 AUTOTRANSPORTES DEL SUR DE JALISCO, S.A. DE C.V, UNANIMIDAD DE 16 VOTOS.

VOL. 70, PAG. 23 A. R. 3201/58 PETROLEOS MEXICANOS, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

VOL. 91-96, PAG. 91 A.R. 5994/74 BAKER PERKINS DE MEXICO, S.A. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

4.- También la tésis 57/85 del pleno, relativa a la interpretación del artículo 31 fracción IV denominada "Validéz Constitucional de los Impuestos" agrega tres requisitos para que estos sean Constitucionalmente válidos: 1° Que sean establecidos por una Ley; 2° Que este sea proporcional y equitativo; y 3° Que se destine al págo de los gastos públicos.

En esa misma tésis, la Corte, elude su responsabilidad de desentrañar el sentido de la norma al no definir el valor jurídico de los vocablos Proporcional y Equitativo, al decir que no es proporcional y equitativo un impuesto cuando es exorbitante y ruinoso.

DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CARTA MAGNA, PARA LA VALIDÉZ COSNTITUCIONAL DE UN IMPUESTO SE REQUIERE LA SATISFACCIÓN DE TRES REQUISITOS FUNDAMENTALES; PRIMERO, QUE SEA ESTABLECIDO POR LEY; SEGUNDO, QUE SEA PROPORCIONAL Y EQUITATIVO, Y TERCERO, QUE SE DESTINE AL PÁGO DE LOS GASTOS PÚBLICOS. SI FALTA ALGUNO DE ESTOS TRES REQUISITOS, NECESARIAMENTE EL IMPUESTOS SERÁ CONTRARIO A LO ESTATUIDO POR LA CONSTITUCIÓN GENERAL, AHORA BIEN, AÚN CUANDO RESPECTO DE LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, ESTE TRIBUNAL PLENO NO HA PRECISADO UNA FÓRMULA GENERAL PARA DETERMINAR CUANDO UN IMPUESTO CUMPLE DICHOS REQUISITOS, QUE TRADUCIDOS DE MANERA BREVE QUIEREN DECIR DE JUSTICIA TRIBUTARIA, EN CAMBIO, DE ALGUNAS DE LAS TÉSIS QUE HA SUSTENTANDO, PUEDEN DESPRENDERSE CIERTOS CRITERIOS, ASÍ SE HA SOSTE



NIDO, QUE, SI BIEN EL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD COMO DERECHO DE TODO CONTRIBUYENTE, NO ESTA EN EL CAPÍTULO RELATIVO A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES, LA LESIÓN DE ESTE DERECHO SI ES VIOLACIÓN DE GARANTÍAS CUANDO LOS TRIBUTOS QUE DECRETA EL PODER LEGISLATIVO SON NOTORIAMENTE EXORBITANTES Y RUINOSOS. TAMBIÉN ESTE TRIBUNAL PLENO HA CONSIDERADO QUE LA EQUIDAD EXIGE QUE SE RESPETE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD, DETERMINADO QUE ES NORMA DE EQUIDAD LA - DE QUE SE ENCUENTREN OBLIGADOS A DETERMINADA SITUACIÓN LOS QUE - SE HALLEN DENTRO DE LO ESTABLECIDO POR LA LEY Y QUE NO SE ENCUENTREN EN ESA MISMA OBLIGACIÓN LOS QUE ESTÁN EN SITUACIÓN JURÍDICA DIFERENTE O SEA, TRATAR A LOS IGUALES DE MANERA IGUAL. ES DECIR, ESTE TRIBUNAL PLENO HA ESTIMADO QUE SE VULNERA EL DERECHO DEL - CONTRIBUYENTE A LOS QUE LOS TRIBUTOS SEAN PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS, CUANDO EL GRAVÁMEN ES EXORBITANTE Y RUINOSO Y QUE LA - EQUIDAD EXIGE QUE SE RESPETE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.

SÉPTIMA EPOCA, PRIMERA PARTE:

Vol. 62, 31 A.R. 6168/63 ALFONSO CORDOBA Y COAGS. (ACUMS.), MAYORÍA DE 18 VOTOS.

Vols. 97-102, PAG. 108 A.R. 1597/65 PABLO LEGORREA CHAUVET Y COAGS. UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

Vols. 145/150, PAG. 123 A.R. 3658/80 OCTAVIO BAROCIO, UNANIMIDAD DE 16 VOTOS.

Vols. 181-186 A.R. 5554/83 COMPANIA CERILLERA "LA CENTRAL", S.A. MAYORÍA DE 14 VOTOS.

Vol. 187/192 A.R. 2502/83 SERVICIOS PROFESIONALES TOLTECA, S.A. MAYORÍA DE 16 VOTOS.

Nuevamente utiliza los términos exorbitante y ruinoso, que en nada contribuyen explicar el alcance jurídico - de los conceptos de proporcionalidad y equidad y si por otra parte, como ya se expresó, confunden a los destinatarios.

5.- Otra tésis con que la Corte aborda el tema, es la 49/85 del pleno, ahí señala que para la validéz de una Ley impositiva, ésta debe señalar como mínimo, bases para de terminar los montos de los impuestos.

LA DETERMINACIÓN DEL MONTO DE LOS IMPUESTOS DEBE SER HECHA EN LA MISMA LEY QUE LOS ESTABLECE O, CUANDO MENOS, ESTA DEBE FIJAR LAS BASES GENERALES NECESARIAS PARA QUE LAS AUTORIDADES ENCARGADAS DE SU APLICACIÓN PUEDAN HACER LA FIJACIÓN DEL MONTO DEL IMPUESTO. DE NO SER ASÍ, SE INFRINGE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV., DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

SÉPTIMA EPOCA, PRIMERA PARTE:

Vols. 91-96, PAG. 90 A.R. 5332/75 BLANCA MEYER-BERG DE GONZALEZ. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

Vols. 91-96, PAG. 90 A. R. 331/76 MARIA DE LOS ANGELES PRENDES DE VERA. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

Vols. 91-96 PAG. 90 A.R. 5464/75 IGNACIO RODRIGUEZ TREVINO. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

Vols. 91-96, PAG. 90 A.R. 5888/75 INMOBILIARIA HAVRE, S.A. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

VOLS. 91-96, PAG. 90 A.R. 1008/76 ANTONIO  
HERNANDEZ ABARCA. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

6.- Además de los requisitos antes señalados, la tésis 98/85 del pleno de la Corte, publicada en la página 190 del semanario judicial de la Federación, reconoce en las tarifas progresivas, la cualidad de ser un instrumento del Estado para la aplicación de la Justicia Tributaria. Asimismo expresa que el concepto de "proporcionalidad" permite gravar más al que tiene más.

EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN ESTABLECE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS TRIBUTOS, LA PROPORCIONALIDAD RADICA, MEDULARMENTE, EN QUE LOS SUJETOS PASIVOS DEBEN CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS EN FUNCIÓN DE SU RESPECTIVA CAPACIDAD ECONÓMICA, DEBIENDO APORTAR UNA PARTE JUSTA Y ADECUADA DE SUS INGRESOS, UTILIDADES O RENDIMIENTOS. CONFORME ESTE PRINCIPIO, LOS GRAVÁMENES DEBEN FIJARSE DE ACUERDO CON LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE CADA SUJETO PASIVO, DE MANERA QUE LAS PERSONAS QUE OBTENGAN INGRESOS ELEVADOS TRIBUTEN EN FORMA CUALITATIVA SUPERIOR A LOS DE MEDIANOS Y REDUCIDOS RECURSOS. EL CUMPLIMIENTO DE ESTE PRINCIPIO SE REALIZA A TRAVÉS DE TARIFAS PROGRESIVAS, PUES MEDIANTE ELLAS SE CONSIGUE QUE CUBRAN UN IMPUESTO EN MONTO SUPERIOR LOS CONTRIBUYENTES DE MAS ELEVADOS RECURSOS. EXPRESADO EN OTROS TÉRMINOS, LA PROPORCIONALIDAD SE ENCUENTRA VINCULADA CON LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS CONTRIBUYENTES QUE DEBE SER GRAVADA DIFERENCIALMENTE, CONFORME A TARIFAS PROGRESIVAS, PARA QUE EN CADA CASO EL IMPACTO SEA DISTINTO, NO SOLO EN CANTIDAD, SINO EN LO TOCANTE AL MAYOR O MENOR -

SACRIFICIO REFLEJADO CUALITATIVAMENTE EN LA DISMINUCIÓN PATRIMONIAL QUE PROCEDA, Y QUE DEBE ENCONTRARSE EN PROPORCIÓN A LOS INGRESOS OBTENIDOS, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD RADICA - MEDULARMENTE EN LA IGUALDAD ANTE LA MISMA LEY TRIBUTARIA DE TODOS LOS SUJETOS PASIVOS DE UN MISMO TRIBUTO, LOS QUE EN - TALES CONDICIONES DEBEN RECIBIR UN TRATAMIENTO IDÉNTICO EN - LO CONCERNIENTE A HIPÓTESIS DE CAUSACIÓN, ACUMULACIÓN DE IN - GRESOS GRAVABLES, DEDUCCIONES PERMITIDAS, PLAZOS DE PAGO, - ETC., DEBIENDO ÚNICAMENTE VARIAR LAS TARIFAS TRIBUTARIAS - APLICABLES, DE ACUERDO CON LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE CADA - CONTRIBUYENTE, PARA RESPETAR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD ANTES MENCIONADO. LA EQUIDAD TRIBUTARIA SIGNIFICA, EN CONSE - CUENCIA, QUE LOS CONTRIBUYENTES DE UN MISMO IMPUESTO DEBEN GUARDAR UNA SITUACIÓN DE IGUALDAD FRENTE A LA NORMA JURÍDICA QUE LO ESTABLECE Y REGULA.

SÉPTIMA EPOCA, PRIMERA PARTE:

VOLS. 181-186 A.R. 5554/83 COMPANIA CERILLERA  
"LA CENTRAL., S.A. MAYORÍA DE 14 VOTOS.

VOLS. 187-192 A.R. 2502/83 SERVICIOS PROFESIQ  
NALES TOLTECA, S.C. MAYORÍA DE 16 VOTOS.

VOLS. 187-192 A.R. 441 /83 CERILLOS Y FOSFOROS  
" LA IMPERIAL", S.A. MAYORÍA DE 14 VOTOS.

VOLS. 187-192 A.R. 3449/83 FUNDIDORA DE ACEROS  
TEPEYAC, S.A. MAYORÍA DE 14 VOTOS.

VOLS. 187-192 A.R. 5413/83 FABRICA DE LOZA " EL  
ANFORA", S.A. MAYORÍA DE 15 VOTOS.

7.- Asimismo, la tésis 120/85 da otra característica para que los impuestos cumplan con lo establecido por el artículo 31 fracción IV Constitucional, esta es la generalidad, por lo cual debe cobrarse el mismo impuesto a todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto Jurídico, y según la capacidad económica del causante tomando como base la productividad del bien que es objeto del impuesto.

CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EXIGIDOS POR EL INVOCADO ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA, YA QUE ES EQUITATIVO EN CUANTO QUE SE APLICA EN FORMA GENERAL A TODOS LOS QUE SE ENCUENTREN EN LA MISMA SITUACIÓN TRIBUTARIA,.. LOS QUE, POR OTRO LADO, NO SE ENCUENTRAN EN POSICIÓN DESVENTAJOSA RESPECTO DE LOS DEMÁS... EL GRAVÁMEN DE REFERENCIA ES PROPORCIONAL, SUPUESTO QUE SE COBRA SEGUN LA CAPACIDAD ECONÓMICA DE LOS CAUSANTES, YA QUE SE TOMA COMO BASE LA PRODUCTIVIDAD,

SEXTA ÉPOCA, PRIMERA PARTE:

VOL. LXIX, PAG. 21 A.R. 5533/58 HOMERO VARGAS  
ALCALÁ, MAYORÍA DE 15 VOTOS.

VOL. LXIX, PAG. 21 A.R. 5899/57 TRANSPORTES  
TRESGUERRAS, S.C.L. MAYORÍA DE 15 VOTOS.

VOL. LXIX, PAG. 21 A.R. 4120/58 MANUEL GONZALEZ  
GALICIA, MAYORÍA DE 15 VOTOS.

VOL. LXIX, PAG. 21 A.R. 5410/58 EDUARDO -  
BARAVE G. UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

VOL. LXIX, PAG. 21 A. R. 6018/58 CRESCENCIO  
CAMPOS R. Y COAGS. MAYORÍA DE 15 VOTOS.

Como se ha podido ver a través de las tesis Jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los requisitos que debe reunir un impuesto deben ser además de lo establecido por la Constitución de ser proporcionales, equitativos y ser establecidos por las Leyes, (artículo 31 fracción IV).

1.- Que sirva para satisfacer los gastos pú**bl**icos (Tesis 53/85 y 57/85.)

2.- Los impuestos deben señalar las bases para determinar los montos a pagar. (Tesis 49/85).

3.- Debe establecer tarifas progresivas, para que se cumpla con el principio de proporcionalidad.(Tesis 98/85.)

4.- Los impuestos deben ser aplicables en forma general a todo aquel que se coloque en supuestos Jurídicos - que la norma prevea. (Tesis 120/85).

Ahora bien, para desentrañar el sentido que el

legislador ha dado a los términos "Proporcional y Equitativo" la Suprema Corte utiliza otros términos ambiguos al decir que los impuestos no son proporcionales ni equitativos, cuando - son "Exorbitantes y Ruinosos". Tesis 11/65; 51/85 y 57/85). ¿Quiere esto decir que un impuesto solo es inconstitucional - cuando con su aplicación lleve a la ruina al causante?, porque el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española" define estos términos como sigue:

EXORBITANTE - DEL LATÍN EXORBITANS, EXORBITANTIS, PARTICIPIO ACTIVO DE EXORBITARE, SALIRSE DEL CAMINO, - SEPARARSE, QUE EXCEDE MUCHO EL ORDEN Y TÉRMINO REGULAR (39).

RUINOSO.- DEL LATÍN RUINOSUS, ADJETIVO, QUE SE EMPIEZA A ARRUINAR O AMENAZA A RUINA. PEQUEÑO DESMEDRADO Y QUE NO PUEDE APROVECHARSE. QUE ARRUINA O DESTRUYE, (40).

A mi manera particular de ver el problema, - el más alto Tribunal de la Federación, ha eludido su responsabilidad de descifrar un concepto Jurídico de gran importancia para la debida comprensión y aplicación del Derecho Fiscal, - por lo tanto, considero que sigue en sus manos la obligación Institucional de hacerlo, fijando bases, marcos de referencia, escalas progresivas, etc.

Asimismo considero oportuno desde aquí, to-

mando en cuenta la humildad que exige mi calidad de estudiante, sugerir a las autoridades universitarias estudien la posibilidad de incluir dentro de su plan de estudios las materias de: Jurisprudencia, Informática Jurídica, Informática Legislativa y Proceso Legislativo, si no como materias obligatorias- por lo menos como optativas.

El estudio de la primera, siempre ha sido necesario, conociendo el manejo de la jurisprudencia se cuenta con un valioso instrumento para los estudiosos del derecho en general, y de manera primordial, los que dediquen su vida al litigio o a la carrera judicial pues la jurisprudencia es para ellos un recurso muy útil e importante en su labor diaria.

En nuestros días, la informática se ha introducido en casi todas las ramas de la actividad humana, empezando por la contabilidad y administración hasta el Derecho, esto hace necesario que todo profesional que quiera vivir actualizado y de acuerdo a su época, debe aprender el manejo de la computadora, para así poder darle el uso que se requiera en las distintas ramas de la actividad del jurista.

Una de las áreas a las que actualmente se ha introducido la cibernética, es precisamente la "Informática Legislativa", de este modo la tecnología más adelantada



se ha puesto al servicio del Estado (actualmente en 21 países) con el propósito de que esta optimice sus procesos legislativos y la legislación en sí,

### 3.3. LA DOBLE TRIBUTACION.

#### 3.3.1. CONCEPTO DE DOBLE TRIBUTACION.

La doble tributación se presenta cuando -  
 " UNA MISMA FUENTE ES GRAVADA CON DOS O MÁS IMPUESTOS, YA LOS ESTABLEZCA UNA MISMA ENTIDAD, O BIEN PORQUE CONCURRAN A ESA - FUENTE DOS O MÁS ENTIDADES DIVERSAS " (41) y sucede en los siguientes casos, Cuando:

- a).- Una entidad política con Poder Tributario grava un ingreso con más de un impuesto.
- b).- Dos entidades concurren a gravar una misma fuente de ingreso, y
- c).- Cuando simultáneamente se presentan los casos anteriores.

#### 3.3.2. SITUACION ACTUAL DEL DERECHO CONSTITUCIONAL IMPOSITIVO.

En virtud de que México es un Estado constituido bajo un régimen Federal, existen dos entes políticos con Poder Tributario, ( la Federación y los estados ) pero, - para el adecuado ejercicio de ese Poder, la Constitución contiene algunas disposiciones, cuyo propósito es armonizar los intereses de ambos sujetos de Derecho Público, sin llegar a - resolver del todo ese problema.

Si se analiza la Constitución con un criterio amplio, buscando cuales son los artículos que tienen algún vínculo o son antecedente del Derecho Tributario Mexicano, se encuentra un buen número de ellos, tales como los artículos 13, 14, 16, 22, 27, 28, 31, 36, 65, 72, 73, 74, 89, 115, 117, 118, 124, 131 y 133.

Sin embargo, considerando lo específico de las pretensiones de este trabajo, me he limitado a analizar únicamente los artículos 31 fracción IV; 73 Fracciones VII y XXIX; 117 Fracciones IV, V, VI y VII; 118 Fracción I; 124 y 131.

Primeramente, la facultad de imponer tributos por parte del Gobierno Federal proviene del artículo 31 - Fracción IV que señala como: "OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS ... CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES" (42).

Los ordenamientos fiscales por lo tanto, deberán respetar dos principios fundamentales : PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Asimismo se debe señalar que los impuestos no son de aplicación exclusiva para los mexicanos pues como dice Don Ernesto Flores Zavala (43) No existe ninguna prohibición Constitucional expresa para imponer tributos a los extranjeros, además de que por mayoría de razón, si pagan impuestos -

los mexicanos, también deben hacerlo los extranjeros al someterse al imperio del Estado Mexicano.

Así pues se establece en la Constitución, la obligación de contribuir al gasto público federal, estatal y municipal con impuestos proporcionales y equitativos por medio de leyes generales.

Por otra parte, el Artículo 73 determina las facultades del Congreso y en sus fracciones VII y XXIX alude aspectos fiscales. La fracción VII señala como "FACULTAD DEL CONGRESO ... IMPONER LAS CONTRIBUCIONES NECESARIAS A CUBRIR EL PRESUPUESTO ... " (44) sin señalar ninguna limitación ni condición para el ejercicio de ese Poder Tributario.

Asimismo en la Fracción XXIX se faculta al Congreso "PARA ESTABLECER CONTRIBUCIONES" sobre "APROVECHAMIENTO Y EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES COMPRENDIDOS EN LOS PÁRRAFOS 4º y 5º DEL ARTÍCULO 27 ... INSTITUCIONES DE CRÉDITO Y SEGUROS ... SERVICIOS PÚBLICOS CONCESIONADOS O EXPLOTADOS DIRECTAMENTE POR LA FEDERACIÓN ... IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE ... ENERGÍA ELÉCTRICA ... PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE TABACOS LABRADOS ... GASOLINA Y OTROS PRODUCTOS DERIVADOS DEL PETRÓLEO ... CERILLOS Y FÓSFOROS ... AGUAMIEL Y PRODUCTOS DE SU FERMENTACIÓN ... EXPLOTACIÓN FORESTAL ... Y PRODUCCIÓN Y CONSUMO DE CERVEZA" (45).

Ahi mismo se ordena que las entidades federativas participarán de los rendimientos de los IMPUESTOS ESPECIALES Dejando a una ley secundaria que determine las proporciones a que se deben sujetar dichas participaciones, sin imponer a los estados la condición de no gravar esas fuentes de tributación.

El artículo 131 Constitucional señala como facultad, ahora si, privativa de la Federación gravar o prohibir la importación, exportación, tránsito y circulación de toda clase de efectos, es decir, todo lo relativo a comercio internacional, queda reservado a la federación. Interpretando este precepto a "contrario sensu" el comercio nacional si puede ser gravado por los estados de la Federación. (46).

El artículo 117 Constitucional establece a los estados, prohibiciones de carácter fiscal en sus fracciones III, IV, V, VI y VII (47) Ahi dispone que "LOS ESTADOS NO PUEDEN EN NINGÚN CASO ..." gravar el tránsito, circulación ni consumo de mercancías nacionales o extranjeras que de algún modo representen alcabalas en alguna de sus formas.

Además de lo anterior, el artículo 11 - - Fracción I (48) prohíbe a los estados de la Federación imponer derechos de tonelaje en puertos así como establecer impuestos de importación o exportación dado que esos renglones

Únicamente pueden ser gravados por el Gobierno Federal.

El artículo 124 determina que (49) "LAS FACULTADES QUE NO ESTÉN EXPRESAMENTE CONCEDIDAS POR ESTA CONSTITUCIÓN A ... la federación ... SE ENTENDERÁN RESERVADAS A LOS ESTADOS". Ahora bien, interpretando ese precepto a "contrario sensu" los renglones de tributación que no estén concedidos a la Federación por la Carta Magna, se entenderá que los comparte con los estados, es decir, "Los renglones de tributación no reservados a la federación, serán compartidos con los estados".

La Constitución no contiene ninguna disposición que señale algún renglón de tributación exclusiva para los estados de la Federación, pues ello sería interpretado como una renuncia por parte de la Federación, a la soberanía plena que posee, y es también por esto que existe la posibilidad de la doble tributación interna.

En resumen, se puede decir que: existe la obligación de contribuir al gasto público Federal, estatal y municipal con impuestos proporcionales y equitativos con apego a leyes generales.

El comercio internacional solo podrá ser gravado por la Federación y se prohíbe a los estados imponer

alcabalas, asimismo, todo lo no reservado a la Federación, será compartido con los estados, de este modo, el Poder Federal no autorrestringe su Poder Tributario y lo conserva pleno.

Como se desprende de todo lo anterior, en ninguna parte de la Constitución existe prohibición expresa a la doble tributación, pero buscando congruencia en el contexto general, se deduce que no debe haber doble imposición, pues, de manera implícita el artículo 31 Fracción IV, aunque permite que las tres instancias de gobierno ( Federación, Estados y Municipios ) establezcan contribuciones, en una noción más trascendente de justicia, se denota que un impuesto no sería equitativo con todos los mexicanos por ejemplo si gravara una fuente de ingreso con una tarifa y en una parte del país, (un Estado) se impusiera, a esa misma fuente de ingreso, un impuesto estatal, en este caso se estaría tratando de manera desigual a unos mexicanos (los de ese Estado) con respecto a los demás y con ello no se cumpliría con la finalidad intrínseca del Derecho que en este caso es lograr la proporcionalidad y equidad en las cargas tributarias.

También se estaría infringiendo un principio de justicia, "la proporcionalidad", al tratar en forma desigual a los iguales de ese Estado, con respecto a los del resto del país.

### 3.3.3. ALCANCE DEL SIGNIFICADO DE LOS CONCEPTOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Con respecto al alcance del significado y valor jurídico de los términos "Proporcionalidad y Equidad", debo aclarar que no corresponden a garantías individuales del pueblo, pero si representan una limitación al ejercicio del imperio del Estado.

De conformidad con lo dispuesto por la tesis de jurisprudencia Número 51/85 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, transcrita en la página 120 de este trabajo, los particulares pueden recurrir a la protección y amparo de la justicia federal, cuando las autoridades tributarias pretendan hacer efectivo el cobro de las contribuciones sin observar los principios de proporcionalidad y equidad atentando contra lo establecido en esa tesis la cual evidentemente y sin lugar a duda constituye un considerable límite al poder de imperio del Estado.

Esto es, los adjetivos constitucionales insertos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional evitan que el cobro del impuesto sea exorbitante y ruinoso (vease tesis aludida) pues de ser así se estaría faltando a los adjetivos de proporcionalidad y equidad, los cuales a la luz de esta interpretación tienden a salvaguardar los derechos o ga-



rantías de los gobernados.

En conclusión, el alcance de los principios de proporcionalidad y equidad en el cobro de los impuestos limita al ente público a que dicho cobro sea apegado no solo al interés del propio Estado, sino que también de manera principal a no afectar los intereses pecuniarios de los contribuyentes haciendo de toda exacción un acto justo, equitativo y apegado a las normas relativas.

Por otra parte, el alcance y significado de estos adjetivos (proporcionalidad y equidad) van dirigidos y obligan en forma aislada a cada fisco en particular, lo cual, al verse agregado con otros fiscos, ocasionalmente puede llegar a atentar contra los conceptos; situación que es posible subsanar a través de la institución de la coordinación fiscal, consiguiendo así la justicia tributaria, ya que en nuestro sistema fiscal no está prohibida de manera expresa ninguna forma de doble tributación.

#### 3.3.4. LA DOBLE TRIBUTACION EN LA JURISPRUDENCIA.

Con relación a la opinión de la Suprema Corte de Justicia, respecto del problema de la doble tributación y previa investigación metodológica, se detectaron treinta y una tesis al respecto, de las cuales, a la fecha únicamente dos de -

ellas han sentado jurisprudencia (17/85 y 21/85) ahí se establecen los siguientes criterios que transcribo a la letra para su debido análisis.

17/85 "COOPERACION E IMPUESTO PREDIAL.  
NO HAY DUPLICIDAD IMPOSITIVA".

Es INACEPTABLE EL ARGUMENTO EN EL SENTIDO DE QUE UNA LEY DE HACIENDA, AL ESTABLECER LOS DERECHOS DE COOPERACIÓN, VIOLE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD ESTABLECIDOS POR EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, DE LA LEY SUPREMA, PORQUE ESTABLEZCA UNA DOBLE TRIBUTACIÓN, CON RELACIÓN AL IMPUESTO PREDIAL, SOBRE LA MISMA FUENTE GRAVABLE, Y ES INACEPTABLE ESE RAZONAMIENTO PORQUE EN TANTO QUE EL PREDIAL CONSTITUYE UN VERDADERO IMPUESTO, O SEA UNA PRESTACIÓN QUE EL ESTADO FIJA UNILATERALMENTE, Y CON CARÁCTER OBLIGATORIO CON EL FIN DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS, LA COOPERACIÓN ES UN DERECHO, O SEA, DE ACUERDO CON LA DISPOSICIÓN DEL ARTÍCULO TERCERO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, UNA CONTRAPRESTACIÓN REQUERIDA POR EL PODER PÚBLICO EN PAGO DE SERVICIOS DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO PRESTADOS POR EL, LO QUE SIGNIFICA QUE SE TRATA DE DOS PRESTACIONES FISCALES DE CARÁCTER DISTINTO Y, POR TANTO, NO PUEDE HABLARSE DE UNA DUPLICIDAD IMPOSITIVA SOBRE LA MISMA FUENTE, SINO DE DOS TRIBUTOS DIVERSOS QUE OBEDECEN A CAUSAS TAMBIÉN DIVERSAS.

SEXTA EPOCA. PRIMERA PARTE.

VOL. L, PAG. 89 A.R. 4187/59 MARÍA TERESA CHÁVEZ CAMPOMANES Y COAGS. UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

VOL. CXX, PAG. 11 A.R. 4864/61 ARTURO VILNIEGAS Y COAGS. UNANIMIDAD DE 19 VOTOS.

VOL. CXX, PAG. 11 A.R. 6566/62 JEANNETTE BUERE BUERE. MAYORÍA DE 18 VOTOS.

SÉPTIMA ÉPOCA. PRIMERA PARTE.

VOL. 39 PAG. 23 A.R. 1917/71 ANTONIA RODRÍGUEZ DE MURGUIONDO. UNANIMIDAD DE 19 VOTOS.

VOL. 62. PAG. 19 A.R. 6198/63 AGUSTÍN - ALARCÓN S. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

21/85 "DIVIDENDOS, EL IMPUESTO SOBRE, - NO IMPLICA DOBLE TRIBUTACION".

EL IMPUESTO SOBRE GANANCIAS REPARTIBLES, LLAMADO TAMBIÉN SOBRE DIVIDENDOS, NO IMPLICA UNA DOBLE TRIBUTACIÓN SOBRE LA MISMA FUENTE GRAVABLE, DE ACUERDO CON LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1941, TAL COMO FUÉ REFORMADA POR LAS DISPOSICIONES DE EMERGENCIA, POSTERIORMENTE INCORPORADAS A DICHA LEY POR EL DECRETO DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 1945, TANTO LA CÉDULA I COMO LA CÉDULA II, SE REFIEREN A CONCEPTOS DISTINTOS Y SE EXIGEN A PERSONAS DISTINTAS; EN TANTO QUE LA I GRAVA LAS UTILIDADES SOCIALES Y RECAE SOBRE LAS EMPRESAS, LA II SE DIRIGE A LAS GANANCIAS REPARTIBLES ENTRE LOS SOCIOS Y RECAE SOBRE ESTOS ÚLTIMOS CON INDEPENDENCIA DE LAS NEGOCIACIONES, YA QUE TIE-

NEN DISTINTA PERSONALIDAD Y LA DE LAS SOCIEDADES ADQUIERE PLENA RELEVANCIA EN EL DERECHO FISCAL Y NO EXCLUSIVAMENTE EN EL MERCANTIL, PUESTO QUE LA PERSONALIDAD JURÍDICA DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES ESTÁ RECONOCIDA, EN FORMA GENÉRICA, POR LOS ARTÍCULOS 2 DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES Y 25 FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO CIVIL, SIN QUE EXISTA LEY ALGUNA QUE ESTABLEZCA EXCEPCIÓN RESPECTO DE LA MATERIA FISCAL Y, POR TANTO, LA PERSONALIDAD DE LAS CITADAS ENTIDADES JURÍDICAS TIENEN VERDADERAMENTE UN VALOR IGUAL O SUPERIOR AL DE LA REALIDAD; DE TODO LO ANTERIOR, DEBE CONCLUIRSE QUE NO EXISTIENDO DOBLE TRIBUTACIÓN SOBRE LA MISMA FUENTE IMPOSITIVA Y SOBRE LOS MISMOS SUJETOS, NO SE ROMPE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD REQUERIDAS POR EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, DE LA LEY SUPREMA. NOTA: LAS DISPOSICIONES CITADAS EN LA TESIS SON LAS QUE ESTABAN EN VIGOR CUANDO SE APROBARON LAS EJECUTORIAS QUE LAS CONTIENEN.

SEXTA EPOCA, PRIMERA PARTE.

VOL. XXXVII, PAG. 110 A.R. 8818/49 COMPAÑIA FERRETERA BIGLER, S.A. Y COAGS, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

VOL. XXXVII, PAG. 128 A.R. 2026/50 COMPAÑIA REGIONMONTANA DE HOTELES, S.A. Y COAGS, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

VOL. XXXVII, PAG. 146 A.R. 450/50 LIBRERÍA Y EDICIONES BOTAS, S.A. Y COAGS, UNANIMIDAD DE 17 VOTOS.

VOL. XXXVII, PAG. 147 A.R. 4169/51 SOCIEDAD DESFIBRADORA DE HENEQUÉN Y COAGS, UNANIMIDAD DE 18 VOTOS.

VOL. XXXVII, PAG. 148 A.R. 7440/47 UNITED SHOO AND LEARTHER Co., S.A. UNANIMIDAD DE 15 VOTOS.

De lo antes transcrito se deduce que la doble tributación debe evitarse pues la tesis 21/85 "in Fine" señala que **"NO EXISTIENDO DOBLE TRIBUTACIÓN SOBRE LA MISMA FUENTE IMPOSITIVA Y SOBRE LOS MISMOS SUJETOS, NO SE ROMPE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD REQUERIDAS POR EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, DE LA LEY SUPREMA".** Lo cual interpretado a "Contrario sensu", la doble tributación rompe la proporcionalidad y equidad, requisitos constitucionales de justicia en el derecho tributario mexicano.

La exigencia Constitucional de justicia se dirige por una parte al causante y por otra al legislador - quien también debe sujetarse a ese precepto, haciendo leyes justas (50).

Una de las funciones del Estado es lograr la justicia la cual "está en el equitativo reparte de los impuestos que en su conjunto integran un sistema tributario" basado en el criterio del Poder Legislativo el cual hace la derrama de las cargas fiscales correspondientes.

Servando J. Garza opina que aunque todo gravamen tiene en su cuantificación algo de arbitrario, el conjunto de gravámenes que integran una unidad impositiva generalmente complementaria, conduce a la justicia tributaria.

Dicho de otra manera, si bien la Constitución Política en el artículo 31 Fracción IV no expresa literalmen

te la improcedencia de la doble tributación, el hecho de adjectivar el pago de contribuciones con Proporcionalidad y Equidad, tácitamente nos dice que la doble tributación está prohibida.

- ( 1 ) M. Quirarte. Visión Panorámica de la Historia. Pág. 44
- ( 2 ) M. Quirarte, op. cit., pág. 45.
- ( 3 ) F. Tena Ramírez. Leyes Fundamentales de México. pág. 4-20
- ( 4 ) M. Quirarte, op. cit., pág. 47-49
- ( 5 ) F. Tena Ramírez. Leyes Fundamentales de Mexico. Pág. 21-22
- ( 6 ) M. Quirarte, op. cit., págs. 52-55
- ( 7 ) Ibídem, págs. 54-55
- ( 8 ) M. Quirarte, op. cit., pág. 55
- ( 9 ) F. Tena Ramírez, op. cit. pág. 23
- (10) Ibídem, págs. 24-27
- (11) Ibídem, pág. 59
- (12) Diccionario Enciclopédico U.T.E.H.A., Tomo VIII, pág. 1274
- (13) Constitución Política de la Monarquía Española de 1812.
- (14) F. Tena Ramírez, op. cit. págs. 29-31
- (15) F. Tena Ramírez, op. cit. págs. 34-36
- (16) Ibídem, pág. 31
- (17) F. Tena Ramírez, op. cit. pág. 122
- (18) Ibídem, pág. 127
- (19) Ibídem, pág. 173-174
- (20) Ibídem, pág. 193
- (21) Ibídem, pág. 205-248
- (22) Ibídem, pág. 206
- (23) Ibídem, pág. 56
- (24) I. Burgoa. El Juicio de Amparo. Pág. 113
- (25) F. Tena Ramírez, op. cit. pág. 310

- (26) *Ibíd.*, pág. 355
- (27) *Ibíd.*, pág. 409
- (28) *Ibíd.*, pág. 499
- (29) *Ibíd.*, pág. 559
- (30) *Ibíd.*, pág. 611
- (31) Diarios Oficiales de la Federación de 21 de diciembre de 1916 a 3 de mayo de 1917.
- (32) L. H. Delgadillo Gutiérrez. Principios de Derecho Tributario. Pág. 80.
- (33) L. H. Delgadillo Gutiérrez, *op. cit.* Pag. 80-81
- (34) De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, pág. 40.
- (35) Diccionario de la Lengua Española. Ed. Espasa-Calpe, Vol. II, pág. 1112.
- (36) *Op. cit.*, Vol. II, pág. 1112
- (37) *Ibíd.*, Vol. II, pág. 1112.
- (38) *Op. cit.*, Vol. I, pág. 572
- (39) *Op. cit.*, Vol. I, pág. 619
- (40) *Ibíd.*, Vol. II, pág. 1203



## **CAPITULO IV**

#### 4. EL PROBLEMA FISCAL EN EL REGIMEN FEDERAL.

##### 4.1. EL PODER TRIBUTARIO.

Poder Tributario es una facultad propia del Estado para establecer tributos necesarios para la realización de sus funciones; Es también una posibilidad Jurídica del Estado de exigir impuestos dentro de los límites de su Jurisdicción; es una expresión de Soberanía Política. (1)

El Poder Tributario también se puede definir como - "Una facultad del Estado, por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar recursos para la ejecución del gasto público".

Con los ingresos, que son producto del ejercicio del Poder Tributario, el Estado puede efectuar sus erogaciones. Como se puede ver, es una parte importante del ejercicio de la soberanía, pues es una potestad omnimoda, y ese Poder Tributario, representa lo que se puede llamar "SOBERANIA ECONOMICA".

Esta facultad es INTUITO ESTATE pues es inalienable, intransmisible, no se puede vender, ceder, arrendar, ofrecer en garantía, transigir, etc., (2).

Este poder, está limitado en su eficacia por las ga-

rantías individuales, así como por la capacidad económica del gobernado en la aplicación razonable del Derecho impositivo. En los Gobiernos Federales, como es el caso de México, también se ve limitado por el equilibrio que deben guardar la Federación, los Estados y el Municipio en la captación de recursos.

El ente político (Federación, Estados y Municipios) lleva en su esencia, un derecho supremo frente a los gobernados, y anexo al mismo, el compromiso de la realización de tareas, para cuyo cumplimiento es necesario efectuar gastos, que deben ser cubiertos por el Estado, tanto en la labor Judicial al impartir Justicia, como en la Administración al prestarse otros servicios públicos.

De aquí se deriva la justificación de ese Poder Tributario, no es la esencia misma del poder, sino su justificación, este Poder Tributario se ha ejercido por el responsable del poder político desde los inicios de la más incipiente forma de Estado.

En la antigüedad, el tributo representaba una forma de demostrar la superioridad de aquel que ejercía el poder político frente a los demás, ya sea en forma autoritaria despotica o no, por lo que recibió el nombre de "Impuesto o Tributo" en cambio ahora por lo general es llamado "Contribución" que más bien sugiere que es dada por el Ciudadano en forma espontánea.

(3).

#### 4.1.1. EL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO.

En los regímenes democráticos como el que vivimos en la actualidad, el Poder Tributario es ejercido por la autoridad, en el momento en que se dá nacimiento a la legislación impositiva.

Es ahí donde el pueblo debidamente representado en una legislatura ejerce el Poder Tributario, en forma soberana y determina, a través de Leyes impositivas, de manera absolutamente independiente, abstracta, general e impersonal, - cuales serán las contribuciones con las que el ciudadano participará en el pago de los gastos públicos, en esa legislación se dispone cuales son esos hechos o actos, contratos o situaciones generadores de las contribuciones.

##### 4.1.1.1. EL ACTO ADMINISTRATIVO FISCAL.

En el momento en que se procura hacer efectivo un crédito Fiscal, fincando en un hecho previamente considerado por el Legislador, estamos ante un hecho meramente administrativo (4) del poder político.

Este acto administrativo Fiscal, no se debe confundir con el Poder Tributario, que es el acto que dá nacimiento a una Ley impositiva, el poder administrativo, únicamente

te basándose en la legislación impositiva, debe hacer que los gobernados la cumplan.

#### 4.1.2. CLASIFICACIONES DEL PODER TRIBUTARIO.

Para su análisis, el Poder Tributario puede ser clasificado de varias maneras: positivo y negativo; originario y delegado; federal Estatal y Municipal; pleno y subordinado; etc.

##### 4.1.2.1. EL PODER TRIBUTARIO POSITIVO Y NEGATIVO.

El Poder Tributario no solamente la parte relativa a la imposición de cargas fiscales al ciudadano - que me permitiré llamar "PODER TRIBUTARIO POSITIVO" sino que también, ese Poder Tributario abarca la facultad de efectuar los gastos públicos, eso es "PODER TRIBUTARIO NEGATIVO".

Estas dos formas de Poder Tributario, la que consiste en imponer y la de gastar integran propiamente - la facultad política del Estado, o potestad financiera. (5) Como podemos notar, es anterior a la misma Ley impositiva pues la Ley resulta como consecuencia de la expresión del Poder Tributario del Estado.

##### 4.1.2.2. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DELEGADO.

El Poder Tributario es originario -

cuando proviene de la legislación fundamental y por lo mismo no tiene ninguna otra raíz que no sea la soberanía del pueblo expresada en un Congreso Constituyente.

Tratándose de países con un régimen político Federal como el nuestro, el Poder Tributario ORIGINARIO está presente en el otorgamiento mismo de las Constituciones ya sea la general de la República o las de los Estados.

Este poder es ilimitado, solo se puede restringir a si mismo por el órgano que ejerce el Poder Constituyente y ahí es donde el Legislador Constituyente Federal se auto restringe, no con el propósito de renunciar a su facultad, sino que con el fin de compartir ese Poder Tributario, y el fruto del mismo, entre los poderes políticos Federal, Estatal y Municipal.

El Poder Tributario es DELEGADO (6) cuando una facultad o poder político que se posee en forma primaria y exclusiva, como resultado de una legislación que así lo determina, no se ejerce, ni se deja de considerar sino que más bien la delega o cede los productos a otro ente político para que este disfrute de los rendimientos que genera.

Como ejemplo de un Poder Tributario Delegado, podemos citar el siguiente: La Legislación fundamental dispone, que solo el Congreso de la Unión tiene facultades para legislar en materia de: Minería, Hidrocarburos, energía eléctrica, tabacos

labrados, cerveza, instituciones de crédito y otros.

Ahora bien en la legislación relativa - a instituciones de crédito y organizaciones auxiliares, (artículo 154) faculta a los Gobiernos Locales, a gravar renglones específicos tales como predial, traslado de dominio y otros de manera específica. En este caso estamos ante un Poder Tributario Delegado.

#### 4.1.2.3. PODER TRIBUTARIO FEDERAL ESTATAL Y MUNICIPAL.

El Poder Tributario es FEDERAL cuando se ejerce por el Congreso de la Unión y es ESTATAL o MUNICIPAL cuando lo actualizan los Congresos Locales, en este último caso, el Poder Legislativo debe especificar quién es el acreedor fiscal, el Estado Federado o el Municipio, pues en ambos casos el poder se ejerce por el mismo órgano legislativo.

Sin embargo para el ejercicio de la acción recaudatoria cada vez que se dá el hecho generador, cada quién - tiene sus instrumentos de captación de los ingresos que le corresponden, esto es lo que podemos llamar "COMPETENCIA TRIBUTARIA". (8).

El titular de la Competencia Tributaria -

es el acreedor fiscal, aunque también suele darse el caso de que no concurren en el mismo ente público la "Competencia Tributaria" y el "Acreedor Fiscal", como sucede con algunos impuestos estatales en que la autoridad Municipal se encarga de recaudar los mismos a cambio de lo cual el gobierno Estatal les concede una participación de los productos.

#### 4.1.2.4. SOBERANÍA TRIBUTARIA PLENA Y SUBORDINADA.

La soberanía tributaria también se clasifica en: PLENA Y SUBORDINADA.(9) Es soberanía tributaria PLENA aquella que tiene el GOBIERNO FEDERAL y que ejerce sin ninguna limitación salvo la de su propia voluntad política expresada en la Constitución. Ahí, ella restringe de manera unilateral su Poder Tributario, el cual puede ampliar o modificar, con la única limitación de que esa modificación debe ser hecha por el llamado "Poder Constituyente Permanente".

Se dice que también las legislaturas locales de cada Estado tiene ese Poder o Soberanía Tributaria PLENA pues para su ejercicio solo tiene que desearlo, tener la voluntad política para hacerlo, no obstante lo dicho, tiene como limitaciones las que le impone la Constitución Federal de la República, que le impide legislar sobre ciertas materias impositivas. A mi juicio, aquí más bien podemos hablar de "PODER TRIBUTARIO SUBORDINADO, SECUNDARIO o DEPENDIENTE".



#### 4.2. ACTUAL SITUACION FISCAL MUNICIPAL.

Como se vió al principio de este capítulo, el Poder Tributario se ejerce, en el momento de la creación de la norma impositiva, ya que este poder, es anterior a ella, y causa eficiente de la misma.

El acto administrativo de la exacción fiscal, ya no forma parte del ejercicio del Poder Tributario, se puede deducir entonces, que el Municipio carece de Poder Tributario, - sin embargo, el reconocido maestro de Derecho Fiscal Ernesto Flores Zavala (10) opina que la soberanía les da Poder Tributario pleno a los Estados y a la Federación; y los municipios tiene una soberanía tributaria subordinada. Ahora yo pregunto, - ¿Existe la SOBERANIA SUBORDINADA? porque estos dos términos se excluyen entre sí.

##### 4.2.1. DEPENDENCIA FINANCIERA DEL MUNICIPIO.

La situación financiera municipal en México, es - "dependiente" desde varios puntos de vista, y el Municipio carece de Poder Tributario Soberano, en lo fundamental.

Desde la Constitución de 1917 se pretendió dar - autonomía financiera al Municipio para así poder otorgar, con objetividad, libertad política junto con la económica; por ello se dispuso que "LOS MUNICIPIOS administrarán libremente su hacienda..." (11), pero ¿De dónde se proveerá de recursos esa hacienda...

da?, ¿De Impuestos Municipales?, decretados por autoridades Estatales? del Congreso Estatal que sí tiene Poder Tributario?.

#### 4.2.2. SOLUCIONES PROPUESTAS.

##### 4.2.2.1. LEGISLACION FISCAL FEDERAL PARA EL MUNICIPIO.

Las finanzas públicas Federales, Estatales y Municipales, deben ejercerse en un ambiente de cooperación, apoyo y respeto. Respeto que no quiere decir sujeción de uno a otro, todavía más aún, si se pretenden tomar en consideración - las disposiciones del Constituyente de 1917, de respetar al Municipio Libre, no se deben dejar las Finanzas Municipales en manos del Congreso Local, sino que en el Congreso de la Unión.

El problema radica, en que el Poder Tributario el pueblo lo ejerce a través de un Congreso que es la - autoridad legislativa y el municipio es una autoridad administrativa lo que lo faculta a manejar recursos, pero no a generar fuentes de captación fiscal, ya que esa facultad ha quedado plenamente restringida al Poder Legislativo Federal o Local.

La hacienda Municipal se provee de recursos, de los impuestos Municipales que decretan las Legislaturas Estatales lo que lo hace depender aún más del poder generador de normas, atacando de manera flagrante al Municipio Libre.

Con el fin de evitar ese problema, se podría, desde la misma Constitución Federal de la República, señalar fuentes de captación exclusivas del Municipio, así como se señalan impuestos cuyos ingresos son para el beneficio exclusivo del Gobierno Federal, podrían haber otros tales como: Predial, - traslado de dominio, espectáculos públicos, IVA, juegos permitidos, derechos por servicios de agua, estacionómetros, licencias de construcción, de funcionamiento, de matanza de ganado, empadronamiento comercial e industrial, panteones, y otros, cuyos productos fueran para beneficio exclusivo del Municipio libre. Por disposición expresa del Constituyente.

Estos gravámenes serían debidamente ordenados y reglamentados posteriormente en una ley federal que hiciera las veces de "Ley de Hacienda Municipal Mexicana" con Jurisdicción sobre los 2,373 Municipios que hay en la República Mexicana, para que de esta manera, todos los Municipios tuvieran una fuente de recursos uniforme. En este caso, el único órgano legislativo en materia tributaria municipal, sería el Congreso de la Unión.

De esta manera la autoridad Municipal, - aún sin tener "Soberanía Tributaria", tendría "autoridad administrativa" respecto de los ingresos de su hacienda, los cuales no se podrían limitar sino por el Congreso Constituyente Permanente.

#### **4.2.2.2. OTROS INGRESOS DEL MUNICIPIO.**

Además de esos ingresos, el Municipio tendría otras percepciones por concepto de aprovechamientos en multas y sanciones administrativas así como por productos derivados de las empresas Municipales dedicadas a labores paralelas o accesorias a los servicios Municipales tradicionales, tales como procesamiento de basura y transformación industrial de productos propios de su región.

Desde hace algunos años se ha incrementado en el país la realización de obras por cooperación, esto representa otra forma de captación de recursos para la ejecución de obras públicas Municipales. Situación de sanidad financiera y de índole extrafiscal con raíces de solidaridad comunitaria.

#### **4.2.2.3. LA PARTICIPACION MUNICIPAL EN LOS IMPUESTOS FEDERALES.**

El municipio tiene actualmente otra fuente de ingresos que está vinculada, ahora sí, de manera directa y dependiente del Poder Legislativo Federal, esto es, a través de la participación en algunos impuestos federales tales como los que gravan: cerveza, energía eléctrica, gasolina, tabacos, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de fermentación y otros.

Esta participación, aunque en algunos ca-

sos resulta raquítica, sus productos representan un ingreso adicional que contribuye al incremento de los ingresos Municipales para la ejecución de Obras Públicas.

#### 4.2.2.4. EL FIDEICOMISO COMO INSTRUMENTO PARA LA ADMINISTRACION DE LAS PARTICIPACIONES MUNICIPALES EN LOS IMPUESTOS FEDERALES.

El fideicomiso es una Institución del Derecho Bancario muy versátil, a través del cual, la banca puede contribuir como administrador en calidad de fiduciario en negocios de los más variados, ya sean éstos simples o complejos.

Puede definirse como El Contrato por virtud del cual una persona denominada Fideicomitente, dá a una Institución de crédito, que para los efectos de este Contrato recibe el nombre de Fiduciario, un negocio Jurídico para que lo ejecute, y haga llegar los beneficios del mismo a otra persona o beneficiario quién para los efectos del mismo contrato, recibe el nombre de Fideicomisario.

El problema tratado en el inciso anterior, relativo a la participación Municipal en los Impuestos Federales, presenta algunas dificultades; entre las que podemos considerar el hecho de que los recursos que generan esas participaciones - Municipales, son limitadas, y en la mayoría de los casos, solamente podrían contribuir en forma parcial a la ejecución de Obras Públicas del Municipio.

Si a eso agregamos las dificultades de los Municipios, para la gestión y recibo de esos recursos, encontraremos mayores las dificultades que los beneficios que esas participaciones deben brindar al Municipio.

Sin embargo, si tomamos en cuenta que, como resultado de la planeación se han concebido obras útiles para más de una comunidad Municipal, el interés y los recursos para la ejecución de esa obra debe ser de todos los Municipios beneficiados, por lo tanto, todos ellos deben contribuir a su realización en razón de los beneficios que, en su caso, recibirán.

Si por ejemplo, dos o más Municipios pueden resultar beneficiados con la construcción de un puente, se podría ejecutar la obra con la aportación conjunta, dado que los beneficios serán para ellos.

Ahora bien, este trabajo podría hacerlo una institución de crédito a través de un fideicomiso de administración. Una vez que los Municipios interesados lo acordaran, se llevaría a efecto el concurso y adjudicación del contrato de obra a la Compañía Constructora que fuera a efectuarla.

Así, la Institución Fiduciaria podría comprometerse, en el Contrato de Fideicomiso a hacer las gestiones necesarias ante la Secretaría de Programación y Presupuesto para cobrar las participaciones, de los Municipios involucrados, los

cuales, en el mismo Contrato le otorgarían poderes suficientes para tales efectos.

El Fiduciario, también llevaría a cabo la supervisión de los avances de obra, así como los pagos de los mismos.

Mientras estos pagos estuvieran pendientes de realizarse, el dinero se invertiría en valores de poco riesgo y alto rendimiento, y los frutos de las inversiones se capitalizarían en beneficio del Fideicomiso.

Los costos de administración Fiduciaria, así como los relativos a la supervisión de los avances de obra, son bajos, además de que las instituciones de crédito son de absoluta confianza.

Esta forma de Administración de recursos, también sería útil para la inversión de grandes cantidades de dinero, que siempre son necesarias para la ejecución de obras caras pero útiles a las comunidades municipales.

Los detalles relativos al manejo de recursos, podrían ser afinados en los contratos de Fideicomiso, del mismo modo que los grandes sindicatos, fideicomiten recursos financieros que posteriormente son aplicados en la ejecución de obras benéficas para los sindicalizados, como son la construcción de unidades habitacionales con el apoyo de Infonavit.

#### 4.3. BREVE RESEÑA DE LA DISTRIBUCION DEL PODER TRIBU- TARIO.

##### 4.3.1. EN LA CONSTITUCION DE 1824.

Desde 1824 hasta nuestros días, el reparto del Poder Tributario, entre la Federación, Estados y Municipios ha tenido algunas modificaciones, considero que todas ellas son de importancia para los efectos de este estudio, pues en esta distribución, como he venido diciendo, se funda en la autonomía política y el verdadero respeto al Federalismo y al Municipio Libre.

El acta constitucional de 1824 no dispone una distribución del Poder Tributario entre la Federación y los Estados, únicamente otorga Poder Tributario al Congreso General, para establecer los impuestos necesarios, para proveer a los gastos públicos y determinar su destino, encargando la labor administrativa al Poder Ejecutivo Federal.

Este documento restringe el Poder Tributario Estatal en cuanto a la imposición de derechos de tonelaje, - condicionandolo a una autorización del Congreso General.

En Agosto del mismo año se aprueba la Ley sobre clasificación de rentas generales y particulares en las - que el Poder Legislativo Federal se reserva renglones tales como:



Importación, y Exportación, tabacos labrados, salinas, minas, - y loterías; todas las demás fuentes Fiscales podrfan ser locales, en ellos los Estados en forma individual participarían de los rendimientos siguiendo el sistema de Derrama".

El cuatro de Octubre del mismo año, se aprobó la Constitución, la cual incluye la obligación de los Estados Federados de pagar al Gobierno Federal contribuciones para poder liquidar la deuda nacional. En 1832 esta aportación acien- de al 30% de sus percepciones. (12).

#### 4.3.2. EN LA CONSTITUCION CENTRALISTA DE 1836.

Antes del inicio de la vigencia de la Constitución Centralista de 1836, los gobiernos de los Estados eran los que tenían las más fuertes percepciones. Para 1836 se instituye un sistema Centralista en la Constitución conocida como de "Las Siete Leyes". En este sistema, las provincias estaban administradas por un Gobernador, el cual solo podía imponer contribu- ciones sobre las bases permitidas por el Congreso General, estos impuestos provinciales eran de observancia en todo el territorio Nacional, pues el Poder Tributario radicaba en el Congreso Gene- ral, aquí no se podían dar conflictos de competencia dado que so lo existía un ente con Poder Tributario.

#### 4.3.3. LA DISTRIBUCION DEL PODER TRIBUTARIO AL REPONERSE EL FEDERALISMO EN 1846.

Para Agosto de 1846 nuevamente se establece

el Federalismo apoyado en el texto de la Constitución de 1824, en esta ocasión el Congreso Federal se reserva los ingresos por concepto de Comercio Exterior, consumo de artículos extranjeros, acuñación de moneda, tabaco, correo, lotería nacional, y obliga a los Gobiernos Estatales a cubrir un Impuesto sobre la base de la población. (13)

#### 4.3.4. EN LA CONSTITUCION DE 1857.

Para 1856, Ignacio Comonfort convoca a la celebración de un Congreso Constituyente, para la elaboración y promulgación de la Constitución de 1857 el cinco de febrero de ese año.

Este nuevo documento tiene en su artículo 36 Fracción IV, el texto del actual artículo 31 Fracción IV de la Constitución vigente.

En otros artículos de la misma Ley fundamental, se otorga al Congreso General la facultad para imponer derechos sobre Comercio Exterior, asimismo se autoriza el Congreso General para establecer bases, a fin de impedir restricciones al comercio interestatal (las alcabalas), también en ese documento, se exige a los Estados la obligación de obtener su autorización para cobrar derechos de tonelaje en los puertos, así como derechos de importación y exportación.

En esta época toca a Matías Romero ser -

Secretario de Hacienda durante dos etapas en las que trata de llevar a efecto la abolición de las alcabalas pero sin tener éxito.

Se introduce el uso del timbre, que viene a ser una forma disfrazada del papel sellado, establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas mineras y hace algunas otras proposiciones que no son aceptadas por el Congreso, con el que nunca mantuvo buenas relaciones, hecho que le obliga a retirarse en forma definitiva de la política en Junio de 1872. (14).

En Mayo de 1895 siendo Presidente de la República Don Porfirio Díaz, y Ministro de Hacienda don José Ives Limantour se reformaron los artículos 111 y 124 de la Constitución que trajeron los siguientes cambios: se prohíbe a los Estados acuñar moneda, así como a imprimir billetes, quedando esta facultad reservada a la Federación; se prohíbe el papel sellado o estampillas; se prohíben las alcabalas (esto no se llega a cumplir) y se reserva el Gobierno Federal la facultad de administrar las rentas Municipales (esto último provoca una protesta generalizada de los Municipales).

Como consecuencia del asesinato de Francisco I. Madero, el General Venustiano Carranza inicia la segunda etapa del movimiento armado de 1910 que concluye hasta 1916 en que él, asume el Poder Ejecutivo de la Unión no como Presidente, sino como primer Jefe del Ejército Constitucionalista; para Sep-

tiembre de 1916 convoca a un Congreso Constituyente para la promulgación de una nueva Constitución el 5 de Febrero de 1917.

#### 4.3.5. EN LA CONSTITUCION DE 1917.

Los Diputados Constituyentes se reunieron en Querétaro y en 66 sesiones celebradas del 21 de noviembre de 1916 al 31 de Enero de 1917 aprueban (15) el texto original de la Constitución actualmente vigente en el país con más de 140 reformas a la fecha. Ahí se hace una distribución del poder tributario dando a la Federación la parte más grande de los frutos de los impuestos (Art. 73 Fracción XXIX).

#### 4.3.6. LAS CONVENCIONES FISCALES NACIONALES.

Antes de las convenciones el Poder Tributario, se ejercía siguiendo un sistema de concurrencia de poderes tributarios, con pocas materias reservadas al Gobierno Federal, en el primer capítulo de este trabajo, se hizo referencia a la celebración de tres convenciones nacionales Fiscales, el propósito principal de estas fué la de hacer un estudio de una mejor DISTRIBUCION de las rentas nacionales, así como estudiar la posibilidad, entonces remota, de coordinar los poderes tributarios entre la Federación los Estados y los Municipios.

##### 4.3.6.1. PRIMERA CONVENCION, 1926.

En la primera convención, celebrada en -

Junio de 1926 se acordó en el cuarto punto de sus conclusiones lo siguiente:

Son impuestos exclusivamente estatales los siguientes: Predial, actos no mercantiles, concesión de servicios públicos locales.

Son impuestos exclusivamente federales los siguientes: Los servicios públicos concesionados por el Gobierno Federal.

Habrán impuestos Federales sobre los - cuales los Estados tendrán una participación tales como: Comercio e Industria y habrán impuestos estatales sobre los cuales - el gobierno federal tendrá una participación: Actos no Mercantiles, Herencias y Donaciones (16) En futuras convenciones se trataría lo relativo a impuestos especiales.

Se habia cumplido ya con la primera parte de los propósitos de la convocatoria de esa convención como lo habia expresado el Secretario de Hacienda y Crédito Público convocante Don Alberto J. Pani pues a mi juicio "EL SISTEMA FISCAL REPRESENTABA UN OBSTACULO AL ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO RÉGIMEN ECONÓMICO MÁS UNIFORME DE LOS ESTADOS ENTRE SÍ, ASÍ COMO LOS MUNIPIOS PARA PODER HACER MÁS EFICACES LOS EFECTOS DE LOS ACTOS DE - GOBIERNO", ya que la diversidad entre Estados y Municipios no se lo era en cuanto a tarifas sino que también en cuanto a conceptos gravables (más de cien según la convocatoria).

Para 1926 el Presidente de la República - General Plutarco Elías Calles envió un proyecto de reformas a la XXXII Legislatura al Congreso de la Unión, mismo que le fué rechazado, esto, hechó por tierra el trabajo de don Alberto J. - Pani cuyo propósito era unificar la Legislación Nacional impositiva (17).

#### 4.3.6.2. SEGUNDA CONVENCION, 1932 (18)

Pero no se dió por vencido, para Mayo de 1932, ahora siendo Presidente de la República el Ingeniero Pascual Ortíz Rubio y Secretario de Hacienda y Crédito Público nuevamente Don Alberto J. Pani convocó a la Segunda Convención Nacional Fiscal en Mayo.

El principal propósito fué el de reconsiderar acerca de las conclusiones de la primer convención Nacional Fiscal, así como revisar la Jurisdicción Fiscal Federal Estatal y Municipal, considerar la posibilidad de establecer una sistema de coordinación; y estudiar y determinar medios adecuados para la ejecución de decisiones de la asamblea.

Esta era una segunda oportunidad para poder conseguir la unificación Fiscal Nacional. Las conclusiones relativas a la distribución del Poder Tributario fueron muy similares a las anteriores.

Son impuestos exclusivamente estatales el predial, sobre actos no mercantiles, concesiones estatales y servicios públicos.

Son impuestos exclusivamente Federales: Servicios Públicos concesionados por el Gobierno Federal, Producción y explotación de recursos naturales concesionados, como petróleo y minas, comercio exterior, serían impuestos Federales con participación por parte de los Estados: renta e impuestos especiales. Serían impuestos Estatales con participación por parte de la Federación: Herencias y donaciones.

En 1936 siendo Presidente de la República el General Lázaro Cárdenas envió al Congreso de la Unión, un proyecto de reformas a la Constitución, con el propósito de efectuar las conclusiones de la segunda convención Nacional Fiscal sin expresar esta razón en los considerandos del proyecto; las razones y planteamientos los hacía propios.

En ese proyecto, se expresa el deseo de evitar la concurrencia de los impuestos Federales y Estatales en el mismo objeto, así como señalar impuestos exclusivos para la Federación, o Estados y evitar la coexistencia de gravámenes, es decir, se evitaría la concurrencia de los impuestos federal y estatal. Asimismo, los productos que generara un impuesto federal, darían una participación al gobierno estatal y un impuesto estatal daría una participación al gobierno federal.

El proyecto de reformas Constitucionales fue nuevamente rechazado, este fue el segundo intento frustrado por avanzar hacia la "Coordinación Fiscal" dada la notoria resistencia del Congreso de la Unión que quizás veía con recelo la Coordinación, como una forma de ingerencia del poder central en la soberanía económica de las entidades; tal vez -- eran los últimos actos de resistencia al Presidencialismo o el General Calles no veía con buenos ojos la Reforma.

Ya desde la celebración del Congreso Constituyente, uno de los artículos que más absorbió la atención de los Congresistas, fué el 73, relativo a impuestos y al final no todos quedaron satisfechos con su texto definitivo, - pues tenían un plazo perentorio, (setenta días), para que la fecha de promulgación de esa Constitución coincidiera con la - de 1857 a la cual substituiría.

Para el año de 1940 el General Lázaro Cárdenas nuevamente envía un proyecto de reformas a la Constitución, estas si fueron aprobadas por la XL Legislatura al Congreso de la Unión y promulgada en Octubre de 1942 para entrar en vigor en Enero de 1943 siendo Presidente de la República el General Don Manuel Avila Camacho, esta reforma, afectó a los artículos 73 fracciones IX, X, y XXIX y 117 Fracciones VII y IX.

Las reformas trajeron como consecuencia inmediata la emisión de leyes que impidieron la restricción-



al comercio interestatal, Hidrocarburos, minería; industria cinematográfica, comercio, juegos y apuestas, sorteos, instituciones de crédito, energía eléctrica, banco central y trabajo.

Asimismo se dieron bases para establecer contribuciones sobre: comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o no por el Gobierno Federal, tabacos labrados, cerillos y fósforos, explotación forestal, aguamiel y productos de fermentación. (19).

#### 4.3.6.3. TERCERA CONVENCION. 1947.

La tercera convención nacional fiscal se celebró en 1947, sus objetivos fueron: establecer un sistema de distribución de los ingresos públicos en relación con los costos de los servicios prestados por la Federación, Estados o Municipios y la capacidad de control sobre los causantes, así como de algún modo, determinar que la capacidad de legislar en materia fiscal (Poder Tributario) no implicaría de manera alguna el derecho a disfrutar privativamente los rendimientos sino en forma compartida.

Se estimó importante establecer bases para la colaboración entre las autoridades Fiscales en el proceso de recaudación, ahorrando recursos en los costos de captación y optimizando así los rendimientos.

Esta fué la primer ocasión en que las cámaras industriales y de comercio fueron tomadas en cuenta, al ser invitadas a la convención.

Las conclusiones determinaron la necesidad de formular un plan nacional para distribuir de manera justa los ingresos entre la Federación Estados y Municipios dotándoseles de Poder Tributario con plena jurisdicción sobre renglones específicos, asimismo se vió la necesidad de evitar el sistema de participación de impuestos para impedir la coordinación que representa dependencia la cual consideraron entonces inapropiada.

Se dejaron al Gobierno Federal en forma exclusiva los ingresos provenientes de: Renta, comercio exterior, servicios públicos Federales concesionados, en el caso del impuesto sobre la renta con participación a los Gobiernos Estatales.

Al Gobierno local le correspondió: impuesto predial, enajenación de inmuebles, impuestos a la ganadería, bebidas Alcohólicas, y al Gobierno Municipal correspondió: diversiones y espectáculos, mercados, rastros y licencias.

Se señalaron como concurrentes algunas fuentes de captación, tales como hilados y tejidos, azúcar, alcohol, cerveza, bebidas alcohólicas, explotación de recursos -

naturales y aguas gaseosas.

Esta convención Fiscal trajo otras reformas Constitucionales que afectaron a los artículos 73 Fracción XXIX y nació la Ley del impuesto sobre Ingresos Mercantiles (1948); en ese entonces tenía dos tarifas: una para Estados no coordinados del 1.8% y otra para Estados coordinados del 3% de los que el 1.2% sería para el Estado el cual sería el administrador del impuesto.

Esto daba un atractivo especial a los gobiernos locales que en forma voluntaria ingresaron a la coordinación, y así poder iniciar el camino sobre bases más sólidas y realistas a la unificación de los impuestos en el país.

En relación con algunos impuestos Federales se ha establecido un sistema de participación por parte de los Estados y Municipios siguiendo una idea que a mi juicio resulta saludable vista desde la siguiente perspectiva:

a) Al ser Federal, el impuesto es uniforme en toda la Nación, y quien se quiera dedicar a un ramo o sector de la producción, recibirá el mismo tratamiento Fiscal en toda la República.

b) El rendimiento del impuesto deja a la Federación un beneficio, al igual que a los Estados y Muni-

cipios de todo el país, no solo por el sistema de participación Fiscal, sino que también a través de la Obra Pública.

c) Los Estados y Municipios en que se genera ese ingreso al erario, tienen derecho a una participación y en ella ven los frutos de los impuestos que paga su población.

d) El costo administrativo de su captación se reduce al estar a cargo de una dependencia preexistentes, y

e) Los criterios de aplicación de la Ley son uniformes al ser este único en todo el país.

Esto también tiene sus desventajas, teóricamente vivimos en un sistema político de República, Representativa, Democrática y Federal basada en el Municipio Libre, y si este Municipio no tiene fuentes autónomas de captación de recursos, el país difícilmente podrá salir del sistema centralista, presidencialista, en que realmente se vive.

#### 4.4. LA DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL.

Todos los Estados deben vigilar que dentro del ámbito territorial de su imperio, se apliquen Leyes justas que - procuren los principios más nobles y así con ello puedan conseguir un ambiente de concordia.

Desde el punto de vista Fiscal, deben procurar que, de acuerdo a los canones establecidos por ellos mismos, los ciudadanos sean tratados dentro de la legalidad, cumpliendo los preceptos de equidad y proporcionalidad.

Ahora bien, cuando una persona, ya sea esta - física o moral, rebasa los límites de un Estado, y ejecuta hechos gravables también por otro gobierno cuyo ámbito territorial se - afecta, el acto de aplicación de la Ley tributaria puede resultar notoriamente injusto al presentarse la doble tributación - internacional.

Para evitar esta, se pueden celebrar tratados bilaterales o multinacionales que resuelvan este problema; Méxi - co ha celebrado con las demás Naciones tratados Internacionales en materia financiera, como los convenios efectuados para la - creación de organismos financieros (21) tales como el Fondo Mo - netario Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo, - pero hasta la fecha México no ha celebrado ningún tratado que - tenga como propósito evitar la doble tributación Internacional.

Las Leyes financieras en principio solo son - aplicables dentro de los límites del territorio de cada nación, y por extensión a las legaciones diplomáticas que tiene en el extranjero por considerarse estas, una extensión del territorio de las mismas.

Por otra parte, en reciprocidad, no cobra - impuestos a los agentes diplomáticos, y consulares así como a los demás empleados de las embajadas ni a los que laboran en - los Organismos Internacionales y Delegaciones Internacionales Científicas y Humanitarias acreditadas en el país (como sucede en México) que en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Art. 49 - XI (regula estos supuestos) todo ello, con base en el principio de reciprocidad.

#### 4.4.1. CONFLICTOS DE LEYES EN EL ESPACIO.

En relación con el conflicto de Leyes en el espacio, en un Estado Federal como el nuestro, se presenta un problema interno que se debe tomar en cuenta, pues existen tres ámbitos espaciales de validez de las Leyes Fiscales, a saber : A.- Federales; B.- Estatales; y C.- Municipales.

A.- Las Leyes Fiscales Federales, son de aplicación dentro de todo el territorio Nacional sin excepción, estas Leyes emanan del Congreso de la Unión, que es el Organismo facultado para Legislar en materia impositiva a nivel Fe

deral según lo dispone el artículo 73 fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

B.- Las Leyes Fiscales Estatales, emanan del Congreso local de cada entidad, solo son aplicables dentro de los límites territoriales de ellas; y no les está permitido legislar en renglones que son de competencia exclusiva de la Federación en los términos dispuestos por el artículo 73 XXIX de la Ley Suprema. Esto precisamente con el propósito de evitar la doble tributación interna.

Las Leyes Fiscales del Distrito Federal, también emanan del Congreso de la Unión, pero actuando este como Organismo Legislativo local, pues es el facultado para crear Leyes en el ámbito territorial del Distrito Federal, según lo dispone la Fracción VI del artículo 73.

C.- Las Leyes Fiscales Municipales, son expedidas por las Legislaturas de los Estados, tiene vigencia en todo el territorio del Estado que las emite, y por lo tanto, toda su población está obligada a cumplirla, pero el acreedor Fiscal cambia dependiendo de la municipalidad en que el sujeto se encuentre o realice el acto gravado y según la división municipal de cada entidad (22).

Los hechos generadores de impuestos, se realizan en un determinado territorio y para los efectos fiscales

es importante precisar, tanto al deudor o causante, como al acreedor fiscal.

Para los efectos de este estudio, lo único que interesa es determinar al acreedor fiscal y esto se puede hacer: a) En función del territorio en que el hecho imponible - se haya producido; b) En función de la residencia de los causantes; c) de la fente generadora de la utilidad gravables.

Según F. Sainz de Bujanda, citado por Sergio Francisco de la Garza (23) la <sup>de</sup>terminación del Crédito Fiscal no se efectúa mediante la aplicación de un criterio de tipo personal, sino de tipo territorial.

Es pues que se deben considerar el HECHO y el LUGAR en que ese hecho se ha producido, de donde se desprende la importancia del aspecto territorial, que es el elemento que determina la eficacia de la norma en el territorio y así es como se produce la extensión territorial (24) del Poder Tributario del Estado, dentro del ámbito territorial del otro Estado en que se producirán los demás efectos Jurídicos que produzca el hecho imponible.

Ahora bien, cuando resulta dudoso determinar el territorio en que se ha producido el hecho generador del impuesto, el problema, (sigue diciendo De la Garza) radica en la carga de la prueba, (25) pues con esta se debe demostrar que el



hecho imponible se ha producido en el territorio del Estado en que se hace el pago.

Cuando e/ hecho se realiza, parte en un Estado y parte fuera de él, no se pueden pagar parcialidades en cada nación; en cuestión tributaria, no se admiten soluciones - salomónicas, o se causa, o no se causa el impuesto.

Siguiendo el mismo criterio de territorialidad, el impuesto debe pagarse donde se haya producido el último elemento necesario para la configuración del crédito fiscal y entonces se completan los requisitos que lo constituyen. (26)

Es importante tomar en cuenta que la - determinación del acreedor Fiscal puede afectar el importe del - impuesto a pagar por varias razones, tales como: la tarifa, la - base, el modo de determinar esta, las exenciones, los plazos para efectuar los pagos, las consecuencias en caso de mora tales como multas y otras, etc.

En los casos de doble tributación, internacional, para evitarla, considero necesaria la celebración de convenios entre las naciones, pues resulta lógico imaginar - que ninguna de las dos Naciones involucradas en el problema, de manera graciosa condonaran los impuestos, o no aplicaran sus normas impositivas sobre los sujetos que se ubican en supuestos Jurídicos previstos por su Legislación.

Asimismo resultará difícil que permita al causante deducir los impuestos pagados, o la segregación de los que haya cubierto en otro Estado; a veces aún cuando existan principios en la Legislación interna para evitar ese fenómeno ya que ello sería notoriamente insuficiente pues hay que considerar que los principios contenidos en una Legislación, no siempre son aceptados por otros Estados.

Al celebrar un tratado dos Naciones, se consigue la recíproca colaboración que puede servir, entre otras cosas para evitar la evasión Fiscal, así como para la determinación y realización de procedimientos de ejecución que resultarían de interés común. (27).

#### 4.4.2. REQUISITOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

Primeramente, para que se pueda dar la doble tributación, son necesarios dos elementos: a) El elemento Normativo consistente en que la Legislación Financiera de ambos países graven el mismo concepto, es decir, en la Legislación Financiera de ambos haya un precepto que grave el mismo ingreso, y, b).- El elemento Jurídico Objetivo, es decir, el sujeto causante del impuesto, respecto de este último.

#### 4.4.3. ELEMENTOS A DETERMINAR EN LA TRIBUTACION.

Es necesario determinar tres elementos: Nacionalidad; Residencia y Fuentes de Ingreso. (28)

"Nacionalidad". ello de por sí obliga en forma independiente al pago de impuestos, el hecho de ser nacional de un Estado obliga al sujeto al pago de tributos, aún cuando no se esté en el Estado del cual el sujeto es Nacional, según las normas de Derecho interno.

"Residencia". (29) El domicilio que tenga el sujeto de manera permanente, lo obligan al pago de los gravámenes que estipulan las Leyes de la Nación en que reside de manera permanente, esto es por varias causas: El hecho de gozar y disfrutar de los servicios públicos que los gobiernos prestan a sus Gobernados en contraprestación de los impuestos que ellos pagan; el reconocimiento tácito a la autoridad política que ejerce el Gobierno de la Nación en que reside; La necesidad económica del Estado de contar con recursos para así poder cubrir sus gastos y mantener los servicios públicos; La posible extracción de recursos naturales para los fines propios del negocio que este realiza; El natural aprovechamiento de los recursos nacionales por parte del sujeto, etc.

"Fuente del ingreso gravable".

(30) Es el lugar de donde se obtiene la utilidad que sirve de base gravable del impuesto, independientemente de la nacionalidad o residencia del sujeto causante del mismo.

Resumiendo, son tres los elementos que ayudan a determinar al acreedor Fiscal, "Fuente del ingreso gravable", "residencia del causante" y "nacionalidad" de éste; del juego de estos tres elementos, se dan seis supuestos jurídicos que para mayor claridad se explican en el siguiente cuadro.

**ELEMENTOS PARA DETERMINAR AL ACREEDOR FISCAL.**

	NACIONALIDAD	RESIDENCIA	FUENTE
1er. Caso	MEXICANA	EXTERIOR	EXTRANJERO
2o. Caso	MEXICANA	MEXICO	EXTRANJERO
3er. Caso	MEXICANA	EXTERIOR	MEXICO
4o. Caso	O T R A	MEXICO	MEXICO
5o. Caso	O T R A	EXTERIOR	MEXICO
6o. Caso	O T R A	MEXICO	EXTRANJERO

Queda claro, que solo es posible la doble tributación cuando alguno de los tres elementos - que hemos tratado NACIONALIDAD, RESIDENCIA DEL CAUSANTE Y FUENTE DEL INGRESO (queden en el extranjero).

Ahora bien, como séptimo caso,

si los tres elementos se dieran en tres distintos países, estaríamos en el caso de tres posibles acreedores fiscales. (31)

La primera Nación en percatarse del hecho imponible a través de sus mecanismos de vigilancia y control Fiscal, normalmente es aquella en que se encuentra ubicada la fuente generadora del impuesto, la que sirve de residencia al causante será la segunda, y la última la de la nacionalidad del causante. (32)

#### 4.4.4. EL CASO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Tratándose del impuesto sobre la Renta, esta se puede clasificar en tres tipos dependiendo de la procedencia de los ingresos: Esta puede ser resultado del : - a).- CAPITAL; b) TRABAJO; ó c).- resultado de la COMBINACION DE AMBOS; (33) a la primera la denominaré OBJETIVA y es la utilidad que resulta por los intereses que produce un capital; a los ingresos provenientes del trabajo personal y directo llamaré - SUBJETIVOS o PERSONALES pues gravan el ingreso que es el resultado inmediato del trabajo de una persona; y nombraré REALES en oposición a personales, a los ingresos provenientes de la combinación de capital y trabajo unidos en las empresas.

#### 4.4.4.1. INGRESOS OBJETIVOS.

a).- OBJETIVOS (34).- Son ingresos provenientes del capital por intereses. En este caso, no media ninguna actividad por parte del causante o propietario de los recursos, se llaman así a los impuestos que recaen sobre este tipo de utilidades, porque gravitan sobre los rendimientos del capital, independientemente de cualquier situación personal, de las partes que intervienen en la operación.

En ese caso, se causan los impuestos mientras el capital produzca los réditos, y se causan donde reside "El deudor" que es la fuente del ingreso o más bien el beneficiario de esta y es quién está obligado a pagar los impuestos, en este caso, aún cuando el causante o titular de los recursos fallezca, el capital seguirá produciendo y el gravámen también se seguirá causando.

#### 4.4.4.2. INGRESOS SUBJETIVOS. (35)

b).- SUBJETIVOS O PERSONALES.- Son ingresos provenientes de trabajo personal y directo; Se denominan Subjetivos en oposición a objetivos que son los rendimientos del capital y personales en oposición a reales.

Estos ingresos están gravados también por impuestos de carácter personal, ya que tienen su ori

gen exclusivamente en la actividad individual desplegada en cualquier de las clasificaciones que del trabajo se ha hecho, ya sea bajo la Dirección y Dependencia de otro, o en forma independiente; ya sea ésta profesional, artística, deportiva, técnica, científica, etc.

A diferencia del caso antes visto, aquí si fallece el causante, se dejará de producir el ingreso que es la fuente generadora del impuesto, por lo tanto, en ese momento se dejará de causar el impuesto.

El salario es la justa retribución que un sujeto recibe por su trabajo personal y directo, - con su muerte el dejará de realizar el trabajo y consecuentemente, dejará de tener derecho al salario.

#### 4.4.4.3. INGRESOS REALES. (36)

c).- REALES.- En oposición a personales, son los ingresos de las empresas, es decir, son los ingresos provenientes de la combinación del capital y trabajo.

Se les considera reales pues los impuestos en este acto, gravitan sobre las utilidades de la empresa y tienen como garantía del crédito Fiscal el patrimonio de la empresa.

El patrimonio de las empresas como sus ingresos tienen una naturaleza distinta a las dos anteriores.

#### 4.4.5. MODOS DE DETERMINAR EL ACREEDOR.

##### FISCAL.

Existen tres formas de determinar al acreedor Fiscal: LA FUENTE, EL DOMICILIO, y LA NACIONALIDAD. De los tres, el relativo a la Nacionalidad, es el que tiene menos importancia, pues si bien es cierto que las Leyes lo toma en cuenta, generalmente lo supedita a los otros dos que son los que resulta más justo tomar en cuenta; el de la fuelle, considera el lugar de donde se obtiene la riqueza que genera la aplicación de la norma tributaria, y la relativa al establecimiento permanente, pues es ahí donde el causante disfruta de los servicios públicos que el Estado proporciona a los sujetos que en ella tiene su residencia o realiza su actividad; a continuación haré una breve exposición de ambas teorías ya que resultan de interés para este trabajo.

##### 4.4.5.1. TEORIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

La teoría del establecimiento permanente, sostiene que el causante solo tiene obligación de



tributar, y por lo mismo, solo ese Estado tiene derecho a ejercer su acción impositiva, en el lugar donde está la fuente del ingreso gravable de la empresa o negociación.

Para esto, solo serán gravables los actos realizados por las empresas debidamente establecidas, ahora bien, si una empresa o persona física realiza un acto o hecho Jurídico susceptible de ser gravado, en un país distinto a aquel en que está establecida, tiene la obligación de pagarle los impuestos a la Nación en que está el principal asiento de sus negocios.

Esta teoría la defienden las naciones con un alto desarrollo Industrial, los cuales generalmente son exportadores de capitales a través de empresas trans o multinacionales y que por lo general son acreedores de los países con un menor índice de desarrollo económico e industrial.

Asimismo, esas Industrias son grandes compradoras de materias primas y vendedoras de productos manufacturados, esas negociaciones, debido a su mejor organización pueden operar explotando mercados de distintas naciones sin necesidad de implementar en ellas un establecimiento permanente, y obtienen ganancias sin tener mayores gastos administrativos en el país en que está la fuente de la riqueza. (38)

Los países que sostienen esta teoría como la justa, son obviamente aquellos con alto índice de industrialización, poseedoras de fuertes capitales y base principal de las empresas trans y multinacionales.

Los países pobres, importadores de capitales y fuentes de abastecimiento de materias primas para las grandes empresas trans y multinacionales, no admiten esa teoría, de ser así, sus riquezas naturales se verían canalizadas a las Naciones de alto desarrollo Industrial los cuales le mandarían productos manufacturados.

El proceso de transformación de sus materiales, se realizaría en el extranjero dejando alla todos los beneficios propios de la industrialización, tales como: sueldos, impuestos, ocupación de mano de obra, instalación de infraestructura, utilidades para el crecimiento, etc. (39)

Esta teoría acepta que en el caso de que la empresa tenga establecimientos permanentes en dos o más Naciones, estas Naciones y solamente en estos casos tendrán derecho a gravar a la empresa, pero solo considerando las utilidades que esta obtenga de ese país.

Para este efecto, si toman en cuenta la teoría de la fuente; Si la empresa tuviera más de un

establecimiento permanente en aquel país distinto a donde tiene su casa matriz, esos ingresos serían acumulables a aquel establecimiento en que tienen la oficina principal de ese país, para así ser acumuladas todas las utilidades obtenidas por la empresa.

Esta teoría da la solución para resolver problemas de doble tributación de los tres tipos: OBJETIVOS o de productos del capital que son los que gravan las utilidades o rendimientos del capital, en este caso los impuestos se deben pagar en el país de donde proviene el capital; SUBJETIVOS o PERSONALES son aquellos provenientes del trabajo personal y directo, ya sea este subordinado o independiente; y por último los REALES y son aquellos que resultan de la combinación de los dos primeros factores: Capital y Trabajo.

#### 4.4.5.2. TEORIA DE LA FUENTE. (40)

TEORIA DE LA FUENTE.- La palabra fuente, proviene del vocablo latino "Fons, Fontis" que quiere decir aquello de donde emana algo, Agua que brota de la tierra. (41)

La teoría de la fuente pues, es aquella que considera como acreedor Fiscal, a aquel Estado en donde se localiza el elemento material generador del ingreso -

o utilidad que es a su vez la causa directa e inmediata del nacimiento del hecho imponible.

Esta teoría considera, como su nombre lo indica, a la Nación que es la fuente de las utilidades, o de los bienes que generan esas utilidades, como la única don de recho a imponer gravámenes sobre las mismas a los sujetos que las obtienen.

Aquí no importará la residencia del causante, ni el sitio donde se haya celebrado el acto o contrato que es causa del hecho imponible, pues únicamente toma en cuenta el lugar en que se produce la utilidad.

Asimismo permite las deducciones de los impuestos pagados al otro Estado siempre que estos pagos se hayan efectuado partiendo de las bases que él mismo establece.

En esta teoría se dan tres situaciones distintas (42) dependiendo si se trata de impuestos OBJETIVOS o a productos de capitales; SUBJETIVOS o PERSONALES (sobre productos del trabajo) y REALES (a la combinación de ambos),

a) OBJETIVOS.- En el caso de los ingresos objetivos o a productos de capitales, se dice que el impuesto debe pagarse en el país en que el capital se encuentra dado al rédito; es decir, la fuente pasa de la residencia del

acreedor, al domicilio del deudor acompañando al capital que es base de la imposición.

Considero que así debe ser, el impuesto debe pagarse en la fuente o lugar de donde emana la utilidad, en este caso, la fuente de los réditos, o utilidades es el domicilio del deudor y en donde se debe pagar el impuesto, aquí no nos debe interesar el domicilio o residencia del dueño del capital, ya que en su lugarde residencia, ese capital no produce ninguna utilidad.

b).- SUBJETIVOS.- En el caso de los impuestos PERSONALES o SUBJETIVOS (43) que como ya vimos, son aquellos que se causan por los impuestos del trabajo, los impuestos deben cubrirse en el país donde se realiza la actividad generadora del ingreso, donde se trabaje, dado que ahí se produce ese ingreso.

A esto también se debe agregar otro factor, el patrón es el obligado solidario con el trabajador y por lo mismo debe retener el impuesto a este causante cautivo y enterarlo a la dependencia exactora del mismo, de no hacerlo, se ve en la obligación de cubrir de su propio peculio el importe del impuesto que no haya retenido, para esto, debe considerarse una excepción, el caso de los trabajadores fronterizos que en párrafos posteriores comentaré.

c).- REALES.- En el caso de los impuestos REALES, que son aquellos que se generan por la combinación del capital y el trabajo, la fuente la constituye el espacio territorial donde se desarrolla la actividad de la empresa y es de donde se derivan los ingresos gravables.

#### 4.2.5.2.1. CLASIFICACION DE LA FUENTE. (44)

La fuente de los ingresos se clasifica considerando dos aspectos, el JURIDICO-ECONOMICO y el concepto TERRITORIAL. El primero a su vez puede ser FORMAL o REAL y el territorial puede ser INTERNO o EXTERNO.

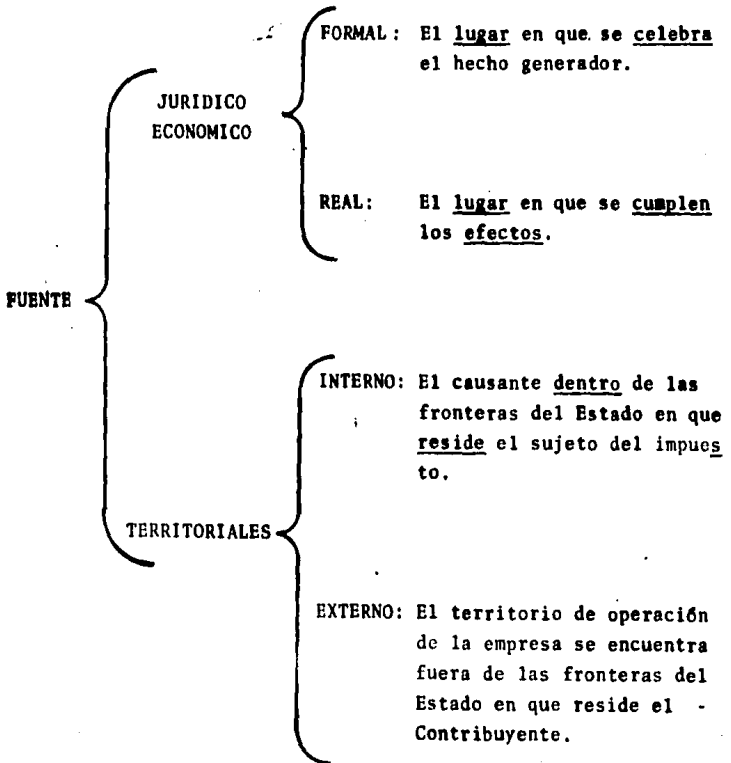
La fuente será FORMAL (45) desde el Punto de Vista JURIDICO-ECONOMICO cuando ésta sea el lugar donde se haya celebrado el acto o contrato que genera los ingresos - que sirven de base.

Será REAL, cuando para los efectos tributarios se tomen en cuenta el lugar en que se CUMPLAN los efectos del contrato.

La fuente será INTERNA (46) desde el Punto de vista territorial cuando el lugar de operación de una empresa se encuentre dentro de las fronteras del Estado en que reside el sujeto de impuesto;

Será EXTERNA desde el mismo -  
 punto de vista territorial cuando el lugar de operación de una  
 empresa esté fuera del país en que reside el contribuyente.

"RESUMEN EXPLICATIVO DE LA CLASIFICACION DE LA FUENTE"



#### 4.4.5.2.2. CLASIFICACION DE LOS CAUSANTES.

A continuación, analizaré los tres tipos de causantes a que me he venido refiriendo: REALES, PERSONALES O SUBJETIVOS, Y OBJETIVOS, desde el punto de vista de la teoría de la fuente.

REALES.- Tratándose de impuestos de empresas o sociedades, a los que hemos venido llamando REALES, se puede dar la doble tributación en el momento de tener relaciones de comercio en el territorio de otro Estado, salvo cuando se trate de operaciones directas, no gravadas por impuestos reales, sino solo arancelarios sobre las mercancías.

Se puede dar el caso que por el objeto social de la empresa, estos actos mercantiles sean HABITUALES o ACCIDENTALES: Son HABITUALES, aquellos que forman parte de su objeto social, y los realiza de manera ordinaria en el país en que tiene su establecimiento permanente, y son ACCIDENTALES aquellos distintos a su objeto social y por lo mismo solo los realiza de manera casual o esporádica en donde tiene el principal asiento de sus negocios.

Por lo arriba expuesto se pueden dar tres casos: a) Que la empresa realice la actividad en su domicilio social, ahí no hay doble imposición; b) Si rebasa las fron-



teras de su nación habrá la posibilidad de la doble imposición; y c) Si la empresa tiene establecimientos permanentes en dos na ciones, habrá doble imposición.

En este último caso, FUENTE y RESIDENCIA se confunden, aquí, se debe considerar a cada establecimiento permanente, como entidad autónoma y para evitar la doble imposición; en este caso, cada Estado gravará las ganancias obtenidas en su territorio, sin tomar en cuenta la utilidad global de la empresa.

OBJETIVOS.- (47) Tratándose de ingresos derivados de productos de capital.- Aquí se considera que la fuente radica en donde vive el deudor, que es quién paga los réditos, estos ingresos se gravan con impuestos objetivos - donde vive el deudor que es quién paga los intereses que en este caso es la fuente de la riqueza.

Tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles, o muebles, se debe gravar exclusivamente en el lugar en que se sitúan los bienes.

Tratándose de material móvil - como carros de ferrocarril, trailers, contenedores, etc. gravará el país donde es empleado el material móvil.

## SUBJETIVOS o PERSONALES.- (48)

Tratándose de ingresos derivados del trabajo personal y directo, estos se gravan con impuestos personales, la fuente está en el lugar en que reside el patrón que es quién paga y está obligado a retener el impuesto y enterarlo como lo habíamos visto en párrafos anteriores.

Pero existe una excepción, cuando se trata de zonas fronterizas, el trabajador vive en un país, y labora en el otro, en este caso, los impuestos los debe cubrir en la nación en que vive, pues esta es la que le proporciona servicios públicos.

Hasta aquí, estas han sido las reglas generales de la teoría de la fuente, pero tiene sus excepciones, la primera fué expuesta en el párrafo anterior en que los trabajadores fronterizos deben pagar sus impuestos en el lugar de su residencia y no en el de la realización de su trabajo. (49)

El otro caso es el de las empresas trans y multinacionales, que en un país adquieren las materias primas necesarias para la realización de su objeto llevandola a otro país que es donde tienen sus instalaciones, ahí la transforman a través de procesos industriales.

Estas industrias deben cubrir impuestos, en el país de donde extraen las materias primas, ya que

este es la fuente de las materias básicas para su labor industrial. (50)

Los países en que se obtienen las materias primas por parte de los países industrializados, generalmente son Naciones con muy bajo nivel de desarrollo a las que les extraen sus recursos naturales, a cambio no dejan infraestructura, salarios, sueldos, impuestos directos y sí obtienen las utilidades que dejan un doble beneficio a la Nación en donde tienen el principal asiento de sus negocios o residencia permanente; Materias primas abundantes, baratas, altas utilidades e inversión nula.

#### 4.4.6. EL "TAX CREDIT" COMO MEDIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.

Para complementar el propósito del Estado tendiente a evitar la doble tributación, existe el llamado "TAX CREDIT" o "CREDITO AL IMPUESTO" (51) que es el reconocimiento de impuestos pagados en el extranjero, cuando se tienen ingresos también provenientes del extranjero, siempre que estos cumplan con determinados requisitos que más adelante veré al analizar sus características.

El "Tax Credit" o "crédito al impuesto", tiene una doble función: a).- Elimina la doble imposición; y b).- Permite que se elija entre la realización de actividades comer-

ciales e inversiones en cualquiera de las dos naciones, estableciendo con ello una neutralidad Fiscal.

El "Tax Credit" o "crédito" al impuesto es un derecho otorgado al causante por su propio gobierno para DETRAER, es decir COMPENSAR impuestos pagados en otras naciones, con los impuestos pagados en el país.

El causante que se coloca en los supuestos Jurídicos específicos y ejerce este derecho, puede así reducir el importe de cargas fiscales que graven en su país sus ingresos en el extranjero, DETRAYENDO (52) directamente lo pagado en el extranjero y que se aplique sobre la misma base del ingreso.

El sistema Fiscal Mexicano sigue un procedimiento unilateral, cuando la fuente del ingreso es extranjera se puede detraer el impuesto que tocaría pagar en México y haya sido cubierto en el extranjero, tomando en cuenta la fuente hasta el límite que para ese ingreso se causarfa en México.

En caso de que no se haya tenido la necesidad de cubrir el impuesto porque se goce de una exención el Derecho Fiscal Mexicano reconoce la validéz de las exenciones y considera pagados los impuestos.

En nuestro sistema Jurídico Actual, Sólo

es susceptible de DETRACCION a través del "Tax Credit" o "crédito al impuesto", el impuesto sobre la renta, por su equivalente en el otro país, es decir, un impuesto que grave las utilidades de las personas, o los ingresos al trabajo personal.

En relación con el Tax Credit o crédito al impuesto, existe el llamado "Límite Territorial" y consiste en que serán considerados cada país por separado: no serán acumulables todas las utilidades obtenidas fuera del país en distintas naciones; y se debe considerar el año, es decir debe corresponder al mismo ejercicio Fiscal.

La comprobación del pago del impuesto en el extranjero, se hará con la documentación que compruebe el mismo pago, con los recibos que amparen los enteros y para la DETRACCION no se requerirá autorización previa para el efecto.

El impuesto extranjero se puede acreditar hasta el límite del pago que deba hacerse del impuesto sobre la renta, pues ese ingreso es considerado aisladamente, antes de acumularse con otros ingresos ya que también servirá de base para el cálculo de otro impuesto, el impuesto sobre ingresos extranjeros.

En la Ley del impuesto sobre la renta de 1954 se permitía DETRAER la cantidad que se había cubierto a la Nación de donde provenía el ingreso gravable, y en el caso de -

los extranjeros residentes en el país, si estos obtenían ingresos del extranjero, también se podía DETRAER lo que ahí se pagaba.

En los Estados Unidos al igual que en México, únicamente se puede DETRAER con el "Tax Credit" el impuesto sobre la renta.

Estas son las acciones que México ha tomado para evitar la doble tributación Internacional, siempre siguiendo un criterio unilateral y tomando a la Nación que sirve de fuente de ingreso como la única que tiene derecho preferente del Crédito Fiscal.

#### 4.5. LA COORDINACION FISCAL EN LA ADMINISTRACION PUBLICA.

##### 4.5.1. DEFINICION DE COORDINACION.

El verbo coordinar viene del término Latino coordinare que quiere decir: Ordenar, disponer las cosas de manera metódica. (53)

Coordinar es compaginar, es disponer las cosas en forma metódica compaginando los intereses o razones por las que se vinculan dos o más entes.

La coordinación no solo es ordenar o disponer las cosas, también es compaginar y conciliar los intereses por virtud de los cuales se pueden relacionar los seres.

Por lo antes dicho, la coordinación fiscal es aquella que consiste en la ordenación, disposición y compaginación entre la Federación los Estados y Municipios, a fin de que todos de manera equilibrada dispongan sus leyes fiscales de tal modo que las cargas impositivas al gobernado, así como los beneficios de estos recursos proporcionan al Estado, sean equilibrados.

Ese equilibrio no solo es por el gusto de mantener las cosas de manera uniforme, sino que es una exigencia de justicia.

Uno de los grandes problemas ante los que se enfrenta el ser humano, es la convivencia en sociedad, en ella obtiene todos los beneficios que ofrece el vivir agrupado como la división del trabajo y todos los demás beneficios de la civilización, por ello debe procurar que ésta se dé en el marco de la justicia y equidad.

Como se desprende de lo que se ha venido tratando en este capítulo, la coordinación fiscal, no solo a nivel nacional, sino que también Internacional, es una exigencia de Justicia, para que así los impuestos que se cubran por los causantes, sean justos; proporcionales a los causantes en la medida de sus percepciones y equitativas entre ellos.

Los términos proporcional y equitativo como señalé en el capítulo tercero, no son términos que se contrapongan, sino que se complementan, pues un impuesto es proporcional cuando usa tarifas progresivas crecientes, de ese modo, pagan más los que obtienen mayores beneficios y menos los que ganan menos, pero es equitativa al gravar en forma igual a todos los que obtienen los mismos beneficios.

#### 4.5.2. LA COORDINACION FISCAL COMO SOLUCION.

Como resultado de las acciones del gobierno federal tendientes a unificar el régimen fiscal en la República,



ha celebrado convenios de coordinación con los Estados de la República en relación con algunos impuestos. Todos estos convenios de coordinación tienen su primer antecedente en las Convenciones Fiscales que desde 1927 se han realizado con tales propósitos.

Además de todo lo expuesto arriba, existe otra posibilidad de que se dé la doble tributación, y es el caso de que un Estado grave un renglón de la actividad o ingresos económicos por el que se paga un impuesto federal, lo cual es totalmente injusto, aunque sea, perfectamente lícito, siempre que no se trate de impuestos reservados a la federación por la Constitución.

La Coordinación Fiscal, ha permitido establecer bases uniformes de tributación en todo el territorio nacional - en relación con algunos impuestos Federales. Así, se han dado pasos importantes hacia la justicia tributaria.

Tomando en cuenta lo expuesto al inicio de este capítulo, (4.2.2.1.) quiero reiterar que una de las formas más sanas para llegar al equilibrio en el ejercicio del Poder Tributario puede ser el establecimiento de una legislación federal cuyos frutos sean para el Municipio. Esto sería un camino más idóneo hacia el verdadero municipio libre.

(1) Sainz de Bujanda. Citado por S.F. de la Garza en "Derecho - Financiero Mexicano", pag. 193.

- (2) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 193.
- (3) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 194.
- (4) *Ibidem*, pág. 194.
- (5) *Ibidem*, pág. 195.
- (6) *Ibidem*, pág. 220-221.
- (7) *Ibidem*, pág. 221.
- (8) *Ibidem*, pág. 195.
- (9) *Ibidem*, pág. 196.
- (10) E. Flores Zavala, Finanzas Públicas Mexicanas, pág. 45.
- (11) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Art. 115, Fracc. II.
- (12) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 220.
- (13) *Ibidem*, pág. 200.
- (14) H.B. Margain "El Sistema Tributario", pág. 545.
- (15) Diarios Oficiales de la Federación del 21 de diciembre de 1916 a 3 de mayo de 1917.
- (16) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 202.
- (17) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 202.
- (18) *Ibidem*, pág. 202.
- (19) *Ibidem*, pág. 204 y H.B. Margain, op. cit., pág. 551.
- (20) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 205 y H.B. Margain, op. cit., pág. 551.
- (21) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 41.
- (22) S.F. de la Garza, op. cit., pág. 43.
- (23) *Ibidem*, pág. 400.
- (24) *Ibidem*, pág. 400.
- (25) *Ibidem*, pág. 400.
- (26) *Ibidem*, pág. 400.
- (27) H.B. Margain, Tesis para evitar la Doble Tributación, pág. 6.

- (28) H.B. Margain, op. cit., pág. 6.
- (29) Ibidem, pág. 7.
- (30) Ibidem, pág. 7.
- (31) Ibidem, pág. 8.
- (32) Ibidem, pág. 9.
- (33) H.B. Margain, op. cit., pág. 11.
- (34) Ibidem, pág. 12.
- (35) H.B. Margain, op. cit., pág. 12.
- (36) H.B. Margain, op. cit., pág. 13.
- (37) H.B. Margain, op. cit., pág. 16.
- (38) Ibidem, pág. 17.
- (39) Ibidem, pág. 17.
- (40) H.B. Margain, op. cit., pág. 18-25.
- (41) Primer Diccionario General Etimológico de la Lengua Española. Tomo 2, pág. 854.
- (42) H.B. Margain, Tesis para evitar la Doble Tributación Internacional. pág. 18.
- (43) H.B. Margain, op. cit., pág. 18.
- (44) Ibidem, pág. 18.
- (45) Ibidem, pág. 19.
- (46) Ibidem, pág. 19.
- (47) Ibidem, pág. 22.
- (48) Ibidem, pág. 22.
- (49) Ibidem, pág. 23.
- (50) Ibidem, pág. 24.
- (51) S.F. de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, pág. 599.
- (52) S.F. de la Garza, op. cit. pág. 599-600.

## CONCLUSIONES

## CONCLUSIONES

1.- Las contribuciones, en todas las épocas de la historia, han sido expresión consubstancial del poder de las formas de organización política.

2.- Desafortunadamente en la mayoría de los casos, las contribuciones no han cumplido con su verdadera finalidad, el bien común, sino que han servido para satisfacer pasiones y necesidades particulares de los poderosos.

3.- La evolución de los sistemas fiscales, en buena medida han determinado los estadios de desarrollo de los pueblos; conforme estos progresan, perfeccionan sus sistemas tributarios no solo en beneficio del fisco, sino también en el de los gobernados.

El gobierno de México tiene la obligación de buscar los procedimientos más idóneos que nos llevan hacia el mejoramiento de los sistemas fiscales y con ello, hacia la justicia tributaria.

4.- México ha vivido épocas imperialistas con Los Mayas, Aztecas, Olmecas y otros; como colonia durante la dominación española y como República Democrática en los últimos 160 años. Cada época ha tenido una problemática que la distingue de las demás.

5.- La Proporcionalidad y Equidad en las contribuciones son elementos indispensables para el logro de la justicia tributaria.

6.- Para los pensadores de todos los tiempos, la Proporcionalidad y la Equidad son conceptos implícitos en el significado de la idea de Justicia.

7.- Desde la Constitución de 1824 ha sido preocupación de los congresos constituyentes la Proporcionalidad y Equidad como formas de lograr la justicia en la aplicación del Derecho Fiscal.

8.- En México, los gobernados cuentan con el juicio de amparo como un recurso para frenar los excesos que comete el gobernante en el ejercicio del Poder Público y con ello del Poder Tributario.

9.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia debe contribuir a desentrañar el sentido de los conceptos que a juicio del gobernado son oscuros, como sucede con el significado de los conceptos Proporcionalidad y Equidad que a la fecha, aun son imprecisos.

10.- Desafortunadamente uno de los problemas más contundentes del Derecho Fiscal es sin duda alguna el de la doble-

tributación, situación que por desgracia ni la Constitución Política vigente, ni las leyes que de ella emanan, ni la Suprema Corte de Justicia de la Nación han desterrado de nuestro sistema jurídico, ya que la doble tributación lleva en si el germen de lo injusto.

11.- El Poder Tributario es una facultad política que se actualiza en la creación de las leyes fiscales. Su única limitación radica en la capacidad económica del gobernado y su freno es el juicio de amparo además del juicio contencioso administrativo.

12.- En el Sistema Político Mexicano, coexisten tres autoridades con Poder Tributario: Federación, Estados y Municipios, el ejercicio de ese Poder conlleva problemas que requieren la concertación de acuerdos para la conciliación de intereses, esto es posible a través de convenios de coordinación fiscal.

13.- La distribución del Poder Tributario ha sufrido cambios importantes en el camino que México ha seguido para conseguir la adecuada administración de las rentas nacionales, con el fin de equilibrar el Poder Tributario de mejor forma, dando al Municipio un sitio más digno y una participación más adecuada.

14.- La doble tributación internacional es un problema sin

aparente solución, sin embargo, se puede conseguir el consenso de las naciones para así elaborar convenios multilaterales en materia de impuestos, ello favorecerá de inmediato a todas las naciones que suscriban estos convenios.

15.- La Coordinación fiscal es una solución para la adecuada distribución de los beneficios de los impuestos entre la Federación, los Estados y Municipios. Esto lleva consigo el grave riesgo de acentuar aún más el centralismo, por lo cual, se debe considerar como problema previo a la coordinación misma.



## BIBLIOGRAFIA

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

- ACOSTA ROMERO, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, Porrúa, México, 1979.
- ARISTOTELES, Ética Nicomachea, Porrúa, México, 1970.
- BARCIA, Roque, Primer Diccionario General Etimológico de la - Lengua Española, Editorial Alvarez Hermanos, Madrid, - España, 1981.
- BIBLIA CATOLICA.
- BURGOA O. Ignacio, El Juicio de Amparo, 16a. Edición, Porrúa, México, 1981.
- BURGOA O. Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Porrúa, - México, 1980.
- BUCHARD, Historia del Mundo.
- BUSTOS VALDERRAMA, Manuel, Tesis, La Equidad y los Principios Generales del Derecho y Ciencias Sociales, México, UNAM. Facultad de Derecho, 1965.
- CARPIZO M., Jorge, Lineamientos Constitucionales del Common Law, U.N.A.M., México, 1971.
- CONSEJO GENERAL DE POBLACION, México Demográfico, Editado por el mismo Consejo General de Población, México, 1979.
- CONSTITUCION POLITICA DE LA MONARQUIA ESPAÑOLA. 1912.
- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
- CORRIPIO, Ernesto, Diccionario de Sinónimos, Editorial Bruguera, México, 1978.
- COROMINAS, J. Diccionario Crítico Etimológico de la Lengua Castellana, Editorial Gredos, S.A., Madrid, España, 1954.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 10a. Edición, Porrúa, México, 1981.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 2a. Edición, Editorial Pac, México, 1986.
- DIARIOS OFICIALES DE LA FEDERACION. Dic. 21, 1916 a Mayo 3, 1917.
- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ESPASA, Editor Espasa - Calpe, Madrid, - España, 1978.
- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO QUILLET, Editorial Argentina Aristides Quillet, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1974.

- DICCIONARIO ENCICLOPEDICO U.T.E.H.A., México, 1953.
- DICCIONARIO PORRUA, Historia, Biografía, Geografía de México, Cuarta Edición, Porrúa Hermanos, México, 1976.
- DURUY Victor, Les Grecs, Editions Minerva, Geneva, 1971. Traducido al Español por Carlos Ayala González - Nieto, - Título en Español, El Mundo de los Griegos, Editado -- por Círculo de Lectores, Barcelona, España, 1975.
- ECHEGARAY, Eduardo de, Diccionario General Etimológico de la Lengua Española, José María Esquineto, Editor, Madrid, España, 1887.
- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Editorial Espasa-Calpe, Madrid, España, 1984.
- ENCICLOPEDIA DE MEXICO, Impresora y Editora Mexicana, Tercera Edición, México, 1977.
- ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, Editorial Driskill, S.A., Buenos-Aires, Argentina, 1977.
- ENCICLOPEDIA SALVAT, Diccionario, Imprenta Hispano-Americana. España, 1980.
- ENCICLOPEDIA UNIVERSAL ILUSTRADA, EUROPEO/AMERICANA, Espasa-Calpe, España, 1973.
- ENGELS, Federico, El Origen de la Familia, La Propiedad Privada y el Estado, Editores Mexicanos Unidos, S.A., México, 1980.
- ESCRICHE, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1979.
- FLORES GOMEZ GONZALEZ Fernando y CARBAJAL MORENO Gustavo, No ciones de Derecho Positivo Mexicano, Porrúa, México, 1977.
- FLORES ZAVALA Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, 1965.
- FRAGA Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 1977
- GARCIA MAYNEZ Eduardo, Filosofía del Derecho, Porrúa, México, 1977.
- GARCIA MAYNEZ Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, - Porrúa, México, Oct. 1986.
- GARZA Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Editorial Cultura, México, 1949.

- GONZALEZ Genaro Marfa, Apuntes del Curso de Introducción al Estudio del Derecho, Escuela Libre de Derecho, 1972.
- KELSEN, Hans, Teoría Pura del Derecho, U.N.A.M., México, 1981.
- LEY DE FOMENTO A LAS INDUSTRIAS NUEVAS Y NECESARIAS, 1954.
- LEY DEL IMPUESTO DEL TIMBRE.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- MARGAIN Hugo B., El Sistema Tributario, Fondo de Cultura Económica, México.
- MARGAIN Hugo B., Tesis para evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia de Impuesto Sobre la Renta, Basado en la Teoría de la Fuente de Ingreso Gr<sup>o</sup>vable, Talleres de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1956.
- MENDEZ RODRIGUEZ Faustino Federico, Tesis Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos, Universidad Autónoma de Zacatecas, México, 1975.
- MOISES BEATRIZ, Alfonso, La Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos y la Inconstitucionalidad de los Impuestos sobre diversos dividendos, Tesis, Escuela Nacional de Jurisprudencia, U.N.A.M., México, 1947.
- MOMMSEN Theodor, Historia de Roma, Vol. IX, Francisco Góngora-Editor, Madrid España, 1876.
- PETIT Eugene, Tratado Elemental de Derecho Romano, Porrúa, México, 1984.
- PETRIE A., Introducción al Estudio de Grecia, Décimo Primera - Edición, F.C.E. Breviarios, México, 1980.
- PLATON, Diálogos.- La República. Porrúa, México, 1980.
- QUIRARTE Martin, Visión Panorámica de la Historia, Vigésima Edición, Editorial de Libros de México, México, 1983.
- RAMOS MONTAÑO Manuel, Función de la Equidad en la Aplicación del Derecho, Tesis, U.N.A.M. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, México, 1953.
- RECASENS SICHES, Luis. Tratado de Filosofía del Derecho, Porrúa, México, 1986.

- RODRIGUEZ GARCIA Fausto B. Justicia y Equidad, Tesis, U.N.A.M. Escuela Nacional de Jurisprudencia, México, 1950.
- ROUSSEAU Jean Jacques, Discurso Sobre el Origen de la Desigualdad, Porrúa, México, 1969.
- ROUSSEAU Jean Jacques, El Contrato Social, o Principios de Derecho Político, Porrúa, México, 1969.
- SAN AGUSTIN, La Ciudad de Dios, 1a. Edición, Porrúa, Sépan Cuantos No. 59, México, 1966,
- SANCHEZ PIÑA José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial PAC, México, 1984.
- SILVA HERZOG Jesús, Breve Historia de la Revolución Mexicana, - Segunda Edición, Quinta Reimpresión, F.C.E. México, 1985.
- TENA RAMIREZ Felipe, Leyes Fundamentales de México 1808 - 1975, Sexta Edición, Porrúa, México, 1975.
- TRATADOS Y CONVENIOS.- Senado de la República.- México, 1982. - Publicación Conjunta del Senado de la República y la S.-R.E.
- VARGAS MONTOYA Samuel, Historia de las Doctrinas Filosóficas, - Porrúa, México, 1965.
- VILORO TORANZO Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 1986.
- VILORO TORANZO Miguel, Lecciones de Filosofía del Derecho. Porrúa, México, 1986.