

38-2-49

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS
ANTICIPOS EN EL PAGO DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TESIS PROFESIONAL

FERNANDO ULLOA REYES

TIPOGRAFICA ORTEGA
Emperadores 114
México, D. F. -- 1949



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES.

A MI HERMANO.

CON RECONOCIMIENTO Y GRATI-
TUD A QUIENES ME HAN PRES-
TADO SU APOYO HASTA EL TER-
MINO DE MI CARRERA.

S U M A R I O

Primera Parte.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Segunda Parte.

LOS ANTICIPOS EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE
LA RENTA.

Tercera Parte.

MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Cuarta Parte.

CONCLUSIONES.

OBRAS CONSULTADAS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La Ley del Impuesto sobre la Renta actualmente en vigor no define lo que por renta debe entenderse, limitándose a establecer, en su artículo primero, que dicho impuesto grava la utilidades, ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general, todas las percepciones en efectivo, en valores, en especie o en créditos que, por alguno de los conceptos especificados en la misma Ley, modifiquen el patrimonio del causante.

El concepto de renta tiene dos aplicaciones: la primera, desde el punto de vista económico, según la cual por renta debe entenderse la afluencia de moneda al patrimonio de un particular; esta concepción posteriormente rebaza el aspecto puramente monetario para llegar a comprender, de acuerdo con la definición de Kleinwachter, la suma de bienes materiales e inmateriales que durante un período determinado ingresan a determinada economía, así como los materiales e inmateriales que se crean dentro de la misma.

Los tratadistas que han estudiado este concepto se clasifican, para José Alvarez Cienfuegos, en dos grupos: el primero, constituido por los que consideran que la renta está formada por los ingresos percibidos durante un período determinado y que dimanen de una fuente de naturaleza permanente. En el segundo, se encuentran aquéllos que consideran que la renta está formada por los bienes de que dispone y puede consumir una economía durante un período de tiempo, sin disminuir el patrimonio existente al iniciarse aquél.

Seligman, al tratar del concepto renta, dice: "ésta, considerada como un objetivo fiscal, designa en general la renta en dinero, comprendiendo ocasionalmente, la renta psíquica notoria y fácilmente calculable. La noción de renta, utilizada para los efectos del impues-

to, es una concepción que sobrepasa ligeramente a la de renta neta y se aproxima ligeramente a la de renta libre”.

El maestro Guillermo López Velarde, considera que en términos generales, la renta está consituída por el conjunto de bienes, muebles o inmuebles, que ingresan al patrimonio de una persona o que lo constituyen, sin que al disponer de ellos disminuya la fuente que los genera.

Existen varias especies de renta: 1a.—la renta bruta, entendida como el total de ingresos o bienes que recibe una persona en determinado período, sin hacer deducciones de ninguna especie en los mismos. 2a.—La renta neta, o sea aquélla en la que se deducen los gastos que requiere la producción de la misma. 3a.—Renta legal, es la que grava la Ley Mexicana, entendida como la que queda al individuo después de hechas las deducciones autorizadas por la Ley.

Seligman afirma que “manifiestamente no se podría admitir íntegramente la concepción de renta libre, conduciría en la práctica a permitir al individuo deducir de su renta neta todos los gastos que estime necesarios, lo que se traduciría, en la mayoría de los casos, en una ausencia completa de rentas desde el punto de vista fiscal”.

Se considera como fuente normal de la Economía Pública, la renta nacional o sea el monto de bienes a disposición de un pueblo en un período determinado, que puede ser enteramente consumida sin que sea disminuída la riqueza preexistente.

El Impuesto sobre la Renta puede ser: cédular, global y cédular con impuesto complementario; el que existe actualmente en México es cédular, con lo que se introducen elementos de justicia en las tarifas con las que se gravan cada una de las rentas, según sea la fuente de que derivan, ya que sería injusto gravar con la tarifa mayor las rentas provenientes del trabajo y con una menor, las derivadas del capital.

La Primera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, aplicando los preceptos legales correspondientes, en la sentencia dictada en el expediente 4491/40, declaró: “El impuesto sobre la renta es por su

naturaleza cedular, ya que constituye un gravamen sobre la renta estrechamente vinculado con su origen, pues distingue las rentas que derivan del capital de aquéllas que proceden del trabajo y de las que tienen su origen en la combinación de capital y trabajo unidos; y además, grava la renta neta por cuánto acepta deducciones”.

Para las causantes en Cédulas I, V y en ocasiones de Cédula II, tratándose de arrendamiento de negociaciones, la renta sujeta al gravamen se fija calificando las declaraciones que tienen los causantes que presentar, en las que manifiesten los ingresos obtenidos durante un período determinado. En consecuencia, el sistema general, ordinario pudiera decirse, que establece la Ley para fijar la utilidad gravable, es el de declaraciones que las Juntas deben calificar; es decir, examinar a través de los preceptos legales aplicables y de las listas o estadísticas que se tengan de negocios similares, decidiendo si son aceptables los datos contenidos en las mismas, en cuyo caso están obligadas a ajustar la liquidación para el pago del impuesto correspondiente a la utilidad manifestada por el causante.

Junto a esta forma de calcular la renta gravable y por consiguiente el impuesto, existe otra, extraordinaria, establecida por la Ley, pues prevé una situación excepcional como es la de que los causantes no presenten oportunamente sus declaraciones, se nieguen a aclararlas o a comprobar con su documentación y contabilidad los datos discutibles que las mismas contengan o bien cuando la contabilidad aparezca llevada irregularmente.

Por lo que se refiere a las Cédulas III y II, se debe tener presente que, de acuerdo con el artículo 22 de la Ley, las participaciones gravadas en la III se computarán por su valor total, salvo las excepciones que el propio artículo establece; para los ingresos gravados en Cédula IV, en los términos del artículo 25, el impuesto se causa sobre los ingresos totales, a diferencia de otros países y de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, donde sí se admitían deducciones por concepto de hijos y otras cargas de familia.

Sus tarifas son progresivas, esto es, que las obligaciones a cargo de los causantes están en relación con su capacidad económica, al re-

tirar mayor cantidad de los patrimonios más poderosos y menor de los que perciben rentas exiguas, para que así el sacrificio individual sea más o menos proporcional.

Sabido es que la Cédula Primera grava las utilidades de los sujetos dedicados al comercio, a la industria o a la agricultura; la Cédula Segunda, los ingresos provenientes de réditos sobre capitales impuestos; la Cédula Tercera, los ingresos procedentes de la explotación del subsuelo o de las concesiones otorgadas por el Estado; la Cuarta grava los sueldos y salarios y la Quinta los derivados del ejercicio de una profesión.

Todas sus tarifas están construídas a base de una tasa proporcional que se incrementa según aumenta la importancia de la utilidad o ingreso.

Tradicionalmente se ha considerado a este impuesto como el prototipo de los impuestos personales, subjetivos, directos y, durante algún tiempo, como ejemplo de los que no repercutían, pero debido al extenso campo de actividades que abarca, últimamente se ha llegado a estimarlo, si bien no en forma ostensible, como repercutible.

Aplicando el criterio basado en la repercusión, o sea el fenómeno por virtud del cual, el sujeto pasivo del impuesto traslada la carga del mismo a otra u otras personas, quienes, a su vez, pueden hacerlo sucesivamente, hasta que recae en la persona que realmente lo paga, debe entenderse por impuesto directo aquél en el que el legislador se propone alcanzar directa e inmediatamente al contribuyente, suprimiendo todo intermediario, en tanto que en el indirecto, lo grava por repercusión.

De acuerdo con el criterio llamado administrativo, debe entenderse por impuestos directos, aquellos gravámenes que buscan, en forma inmediata, un índice seguro, constante y relevante de la capacidad económica del sujeto del impuesto, de la cual, usualmente se tienen listas nominativas.

Se le considera como impuesto personal, cuando toma en cuenta las condiciones particulares de las personas que tienen el carácter de

sujetos pasivos. En nuestro país debe ser estimado con más propiedad como impuesto impersonal, pues solamente en ciertas medidas toma en cuenta la situación particular de los obligados.

En el sistema tributario mexicano, los impuestos se clasifican tomando en consideración, únicamente el objeto de los mismos. Así, la Ley de Ingresos de la Federación en su Grupo V, contiene el Impuesto sobre la Renta.

Ninguna institución en México, como el Impuesto sobre la Renta, puede reflejar en forma más elocuente la evolución accidentada de sus instituciones públicas. El proyecto de su establecimiento, nace en la mente de Francisco de Arriaga, Ministro de Hacienda en 1823, casi al mismo tiempo en que nuestro país, llega al mundo de las naciones, como Estado independiente, dueño soberano de su destino. La historia de este gravamen, es la historia de nuestros gobiernos, pues sufrió idénticas contingencias, habiéndose establecido con pretensiones de existencia definitiva, casi al mismo tiempo en que el gobierno consolidaba su poder. Todo lo cual comprueba la exactitud del pensamiento de José Alvarez Cienfuegos, en el sentido de que este impuesto, para su establecimiento y desarrollo, necesita condiciones especiales de orden y estabilidad política, de educación y alta moralidad cívica y de la existencia de sistemas económicos y financieros desarrollados. El propio Francisco de Arriaga, en la Memoria de Hacienda correspondiente, página 181, manifiesta que, "produjo resultados muy exigüos a causa de la escasa cultura y la extrema pobreza reinante".

Es el más reciente de los impuesto directos, difícil de introducir en países insuficientemente preparados, puede aparecer, al perder sus características en sociedades retardatarias, como medio de opresión y de injusticia. En México al tratar de establecerlo, "hubo gentes que pidieron se les duplicara el Impuesto del Timbre a condición de que desapareciera el de la Renta", Memoria de Hacienda, año de 1923, página 143.

No puede ser considerado igual en todos los países, ya que en cada uno es reflejo de las condiciones particulares. De inmejorables

rendimientos en países ricos y cultos, donde la moral de los causantes sea elevada, lo que trae aparejada una disminución en los gastos de recaudación, constituye el coronamiento científico de los regímenes democráticos en materia de imposición.

Presenta en su origen dos características constantes: el carácter provisional que preside su establecimiento para posteriormente convertirse en definitivo, lo cual sucedió en México en 1921 con la Ley llamada del Centenario. Durante el siglo pasado los Ministros de Hacienda tuvieron como ideal el establecimiento del impuesto "único", lo que creían realizable mediante el impuesto sobre la Renta, pero la anarquía fiscal y política en que se debatía el país lo impidieron, quedando como meros proyectos todas las leyes que para establecerlo se dictaron. La segunda característica consiste, en que, en su origen, el legislador dispone que gravará la renta bruta y no la legal, seguramente con la mira política de aminorar posteriormente el descontento, declarando gravable sólo la renta legal.

Los Estados modernos realizan mediante la aplicación racional de los impuestos, y en especial con el de la Renta, grandes transformaciones sociales, al distribuir más equitativamente la riqueza social, ya que este gravamen responde mejor a los principios de justicia y equidad, de suficiencia y elasticidad.

Por todas estas razones, debe llegar a ser y en principio lo es ya, uno de los impuestos básicos de nuestro sistema tributario, por ser fácilmente adaptable a las necesidades estatales, especialmente en casos imprevistos en que se requieren aumentos en los ingresos.

Los principios impositivos fundamentales.

Según Adolfo Wagner, autor que en forma más clara ha tratado esta materia, completando la teoría formulada por Adam Smith, los principios fundamentales que deben presidir la imposición, son:

I.—De Política Financiera:

a).—De suficiencia de los impuestos.

En la Economía Pública, los gastos determinan y limitan los ingresos, en tanto que en la privada, los ingresos limitan los gastos, por

lo que, según este principio, siendo los impuestos, el principal renglón de ingresos para la Hacienda Pública, deben alcanzar a cubrir los presupuestos de egresos, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 73 fracción VII de la Constitución General de la República.

b).—Elasticidad del impuesto.

Lo que significa que los impuestos puedan ser adaptables, por cambio en las tarifas, a las diversas situaciones económicas y financieras sin provocar trastornos, para que así, en épocas de depresión económica, el Estado pueda allegarse los recursos necesarios.

II.—De Economía Pública.

a).—Elección de buenas fuentes de imposición.

La riqueza de los particulares, expresión de su capacidad contributiva, único título que justifica, según Flora, la detracción coactiva del tributo, puede hallarse representada por el patrimonio, por el producto o por la renta. ¿Cuál de estas formas debe tomarse como medida fundamental del impuesto?

En las sociedades primitivas, la riqueza estaba constituida por la tierra y la medida del impuesto era el patrimonio, conjunto de bienes productivos o improductivos, pertenecientes al sujeto del impuesto, tales como el fundo, los esclavos, los instrumentos de labranza y los bienes de consumo.

Posteriormente, el objeto del impuesto es el producto, el resultado de la producción, deducidos los gastos necesarios para la producción; esto es, los gastos objetivamente determinados.

En los tiempos modernos, el impuesto se halla en proporción con la renta, o sean los ingresos que se pueden dedicar a la satisfacción de las necesidades, deducidos los gastos necesarios para producir la riqueza y aun todos aquéllos que sin ser indispensables, para dicha producción, concurren a limitar la suma dedicada a la satisfacción de necesidades y por tanto, la capacidad contributiva.

Este problema ha recibido diversas soluciones por los tratadistas, según la postura ideológica, políticoeconómica que han adoptado.

Pero casi todos concuerdan en afirmar que el capital, sólo en casos verdaderamente excepcionales, puede ser la fuente normal del impuesto. Sólo Wagner, que distingue el capital nacional del privado, admite que este último puede ser gravado por el impuesto, como medio de realizar una diferente distribución de la riqueza.

En México se ha seguido, en términos generales, el criterio de gravar los ingresos y utilidades y no el capital, así por ejemplo, por virtud de la Ley de Ingresos Mercantiles fué derogado el impuesto de patente comercial del Distrito Federal, que se basa en el capital, con lo cual se ha introducido en el régimen tributario un principio de fundamental justicia y equidad.

b).—Elección de buenos impuestos.

Siendo imprevisible en la mayoría de los casos, por el fenómeno de la repercusión, quien habrá de ser el pagador real del impuesto, debe serse muy prudente, según este principio, en la elección de los gravámenes a imponer a fin de equilibrar adecuadamente, entre las clases sociales, la carga de la obligación.

En general, los impuestos no deben ser gravosos, es decir, no deben exceder de la capacidad contributiva de los causantes, por los efectos desastrosos que para ellos y el Estado mismo puede producir la excesiva presión tributaria. En diferente sentido se han elaborado dos célebres doctrinas: la primera, debida a Mac Culloch, considera que, los impuestos gravosos, determinan por el fuerte estímulo que significan, la creación de nuevas fuentes de trabajo y la mayor producción de riqueza para compensarlos; concibe al impuesto gravoso como un bien para la sociedad; por su parte, la segunda doctrina estima que el dinero percibido por el Estado, a consecuencia de los impuestos gravosos, no es perdido por la Nación, ya que le es devuelto en forma de salarios, por la creación de nuevas fuentes de trabajo.

III.—De equidad en la imposición.

El principio de la igualdad de todos los miembros de la sociedad política ante la ley y que fué proclamado por la Revolución Francesa, distingue fundamentalmente el estado moderno del estado medie-

val y del estado absolutista que se apoya en la división de clases sociales y en la exención de impuestos, basada en condiciones personales de privilegio. Dos corolarios constituyen los principios de la justicia tributaria:

a).—La generalidad de los impuestos.

Conforme al cual y en los términos de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución, los impuestos deben gravar a todos aquellos individuos que tengan capacidad contributiva, sin excepciones y no que todos deben pagar todos los impuestos.

b).—La uniformidad.

La carga del impuesto, debe ser repartida entre los sujetos al mismo, proporcionalmente a su capacidad económica. Con ello se alude al problema, consistente en la medida en que debe aumentar el impuesto, si en relación con la capacidad del obligado al mismo, si en razón proporcional, o en razón progresiva al patrimonio o a la renta. En esto consiste, la célebre cuestión del impuesto proporcional o progresivo, una de las más difíciles de la Política Tributaria y de las más discutidas por políticos, filósofos, economistas y financieros de todas las escuelas, tanto en el aspecto fiscal, como en el social.

Los principios expuestos exigen la eliminación de toda doble imposición de la misma persona, o de la misma riqueza; la discriminación de la renta según su origen y naturaleza, porque no todas las rentas pueden ser igualmente gravables, y finalmente, exigen la amoralidad en la imposición y en el impuesto, ya que, cuando el uso de alguna cosa es reprochable, corresponde evitarlo, no gravarlo.

IV.—La administración fiscal.

a).—Certeza en los impuestos.

El impuesto debe ser cierto, es decir; determinado de modo claro y preciso, por lo que respecta al sujeto; al objeto, la cuota, la época y lugar de pago, la forma y el medio de pago.

b).—Comodidad del impuesto.

En interés de los contribuyentes y de la propia Hacienda Pública, los impuestos deben recaudarse en los momentos y en las formas más favorables y cómodas para los particulares, a fin de aminorar, en lo posible, la natural tendencia del causante a eludirlos.

c).—Máxima economía en los gastos de recaudación, en cuanto a los órganos encargados de verificarla.

Deben tenerse presentes en materia tributaria, además, los principios formulados por Pietro Verri, según el cual:

“Los impuestos no deben pesar jamás, fuerte e inmediatamente, sobre las clases pobres”.

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

“No hacer jamás, que el tributo siga inmediatamente al incremento de la riqueza”.

“Debe evitarse en la mayor medida posible, el contacto entre los agentes del Fisco y los contribuyentes”.

**LOS ANTICIPOS EN EL PAGO DEL IMPUESTO
SOBRE LA RENTA**

En el lenguaje rentístico, según la Enciclopedia Jurídica Española, se entiende por anticipo, el pago adelantado que hacen los particulares a la Hacienda Pública, de sus cuotas contributivas, beneficiándose así, con el premio de cobranza que en las leyes tributarias se establece. También se ha dado esa denominación a ciertos impuestos extraordinarios, exigidos en determinados casos, a cuenta de las contribuciones ordinarias y reembolsables en la forma y términos prefijadas al respecto; en general, suele llamarse anticipos, a los adelantos que los particulares hacen al Estado, en virtud de contratos celebrados con ellos.

El impuesto sobre la renta debe ser cubierto, según dispone el artículo 4o. de la Ley en vigor, después de su reforma, por Decreto de 28 de diciembre de 1948, en la forma y términos que previenen las disposiciones reglamentarias y deberá pagarse, como regla general, cuando deban presentarse las declaraciones, o expedirse los documentos que el propio Reglamento requiera.

Los causantes en Cédula Primera, también deben pagar un anticipo a cuenta del impuesto, que debe ser igual, al monto del impuesto correspondiente a la utilidad declarada en el último ejercicio, y en el caso de que en éste, se haya declarado pérdida, el anticipo debe hacerse a razón de 0.4 por ciento sobre los ingresos manifestados en esa declaración.

A falta de presentación de las declaraciones respectivas, dentro de los plazos debidos, el anticipo se paga, tomando como base la utilidad gravable de la última declaración presentada en ejercicios anteriores, aumentada en un diez por ciento.

Las instituciones de crédito, seguros y fianzas, de acuerdo con el artículo sexto transitorio del Decreto de 28 de diciembre de 1948, deben presentar sus declaraciones, en los términos del artículo 14 bis, del propio Decreto. Los anticipos de impuestos, correspondientes a esas instituciones, se calculan incluyendo en Cédula Primera, los ingresos obtenidos por operaciones gravadas en Cédula Segunda, teniendo derecho a descontar del impuesto correspondiente a ese total, el que hayan pagado por anticipos y por los dividendos y ganancias que hayan distribuido. Las declaraciones, pueden ser suplidas por el organismo competente de la Secretaría de Hacienda, para los efectos del cálculo del anticipo, cuando no hayan sido presentadas, o lo hubieren sido en forma distinta, a la establecida por el referido artículo 14 bis. A esto se le llama calificación "estimativa".

El Tribunal Fiscal de la Federación, resolvió que la Institución de Crédito, que no cubra oportunamente dicho anticipo, resulta obligada al pago de los recargos, pues no interesa la solvencia del deudor al respecto, puesto que, el establecimiento del pago del Impuesto sobre la Renta por medio de anticipos, no se hizo con objeto de garantizar el interés fiscal, sino fijando una manera de pago de dicho gravamen, para que el Fisco pudiera disponer de las cantidades correspondientes, en forma periódica, a fin de atender las exigencias de sus egresos. Juicio Núm. 5123/947.

Por Decreto de 20 de enero de 1944, fué creado el Capítulo II Bis del Reglamento, que se refiere a los anticipos, y conforme a él:

Los causantes del Impuesto en Cédula Primera, están obligados a hacer un anticipo, sobre las utilidades que obtengan, al término de cada año natural o con arreglo al balance que se practique en cualquier fecha de cada año.

Para determinar dicho anticipo, se toma como base: a).—Para los causantes que practiquen su balance en treinta y uno de diciembre, las utilidades de la declaración correspondiente a ese mismo año. b).—Para los que practiquen su balance en fecha distinta, las declaraciones que comprendan su último ejercicio.

El causante está obligado a efectuar, dentro del 4o., 8o. y 12o. mes del año, el anticipo correspondiente, sin que pueda substraerse a la obligación de hacer cualquiera de las tres exhibiciones, con vista de los resultados del ejercicio en el cual se hace el anticipo, ya que esa utilidad no puede influir en manera alguna sobre el particular; careciendo el causante de facultad para determinar, motu proprio y a priori, el impuesto sobre la renta, lo que compete a la autoridad, quien determinará y liquidará el impuesto, que el causante estará obligado a pagar en su oportunidad; y si bien es cierto que las declaraciones de los causantes tienen presunción de validez, también lo es, que esta presunción está sujeta a prueba, y si el interesado no demuestra en forma fehaciente, la veracidad de los datos consignados en la manifestación correspondiente al período del anticipo, no hay base para darle crédito a dicha manifestación; además de que, la declaración es susceptible de variación, modificándose la utilidad declarada como base del impuesto; por último, si es cierto, que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4o. del Reglamento, las declaraciones definitivas continuarán presentándose en los términos ya establecidos, haciéndose en el momento del pago, la deducción de los anticipos efectuados, es también verdad que el propio precepto establece, en su segunda parte, que la liquidación final del ejercicio se hará de acuerdo con la calificación que resulte, lo que indica claramente, que no es la presentación de la declaración del causante, el último acto para regular y finiquitar su situación, surgida con motivo de la obligación de cubrir el anticipo respectivo, sino la calificación que resulte dentro de la instancia oficiosa. Así lo resolvió el Tribunal Fiscal de la Federación al fallar en el expediente 9584/947.

En casos excepcionales, queda a juicio de la Secretaría de Hacienda, determinar la base para el cálculo del anticipo, según dispone el último párrafo, creado por Decreto de 13 de marzo de 1945, del artículo segundo del Capítulo Segundo Bis. Esta última expresión debe entenderse en el sentido de consignar una obligación a cargo de la Secretaría de Hacienda, para variar las bases de que se trata, a fin de que no sean las señaladas en los incisos a) y b), cuando se demuestre la procedencia y la necesidad de la modificación, y no debe

entenderse como una facultad graciosa que la ley otorga a la Secretaría, pues con vista de la expresión empleada, dicha dependencia encuentra limitada su facultad a la verificación, de si se trata o no, de un caso de excepción, sin que quede a su arbitrio y sin prueba de ninguna clase, declarar simplemente, que no procede la variación de las bases para el pago del anticipo; así, si un causante solicita que se le modifique la cuota ordinaria del anticipo, apoyándose en que los ingresos obtenidos, en la parte transcurrida del período en que éste debe hacerse, son menores a los del año anterior, la Secretaría tiene la obligación de verificar debidamente dicha afirmación, por medio de una auditoría, a efecto de resolver, si efectivamente se trata de un caso de excepción y, si en consecuencia, procede variar las bases para el pago del anticipo, otorgando la autorización respectiva y fijando a su vez, las nuevas bases. (Exp. 7616/947 Trib. Fiscal de la Federación).

Cuando no sea posible aplicar el sistema ordinario para determinar el anticipo a satisfacer, por tratarse de casos excepcionales, en los que no debe tomarse en cuenta la declaración de las utilidades obtenidas en el ejercicio inmediato anterior, puede seguirse el sistema establecido por los artículos 18 y 19 del Reglamento de la Ley, según su texto anterior a las reformas sufridas por los Decretos de 20 de enero de 1944 y 13 de marzo de 1945, ya que la situación es la misma que existía durante la vigencia de los artículos en cuestión; para el efecto, cabe tener en consideración el resultado de la prueba pericial que se ofrezca al respecto, si la dependencia relativa de la Secretaría de Hacienda, no dió oportunidad para su desahogo, en la parte oficiosa del procedimiento. (Exp. 6716/947 Trib. Fiscal Federación).

El pago del anticipo debe efectuarse dentro del 4o. 8o. y 12o. mes siguiente a la fecha en que haya sido practicado el balance anual, a razón de una tercia parte por cada exhibición, aplicando las tarifas en vigor a la utilidad declarada en el período anterior que se tome como base, según lo dispone el artículo tercero reformado por el Decreto antes citado.

El Decreto de referencia, no modificó la obligación a cargo de los causantes, de presentar declaraciones definitivas, ya que establece que las mismas continuarán presentándose en los términos del Reglamento, haciéndose en el momento del pago, la deducción de los anticipos efectuados, lo que no puede ser de otra manera, según declaró el Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar en el expediente 1121/945, ya que la declaración presentada por el causante, no es sino un elemento que va a servir de base para determinar el impuesto a su cargo, después de que la autoridad fiscal haga la calificación correspondiente, aquella que puede ajustarse a los datos proporcionados por el mismo causante o que pueda rechazarlos y señalarle una utilidad superior, ya sea porque el causante haya hecho deducciones que no procedan o porque sea necesario calificarlo en forma estimativa, por alguna de las causas señaladas por la Ley, de manera que, en tanto no exista determinación definitiva del Impuesto sobre la Renta a cargo del causante, no podrá determinarse cuál es la cantidad pagada de más y por lo mismo, el interesado no tiene derecho a pedir la devolución de una cantidad que no ha sido determinada exactamente; en consecuencia, procede desechar la solicitud de devolución que tenga como base la declaración definitiva, presentada por el interesado, debiendo esperar hasta la calificación de que se ha hecho mérito.

Los causantes, que en el último ejercicio, que hubiere de servir de base para el anticipo, manifiesten pérdida en sus declaraciones definitivas, deben cubrir un medio por ciento, sobre la utilidad bruta que aparezca en dicha declaración, en los términos del artículo sexto.

La falta de pago de todo o en parte del anticipo, da lugar al cobro de éste y al de los recargos consiguientes. La falta de pago oportuna del mismo determina, con sujeción a los artículos 8 y 2o. transitorios del Decreto que lo creó, la imposición de una multa equivalente a tres tantos de ese impuesto, ya que por ser posteriores dichos preceptos, respecto a los artículos 228, fracción XIV y 236, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, han derogado sobre el particular, dichas normas, Es de advertirse, que las disposiciones que se consideran, no deben estimarse contrarias a lo dispuesto por el artículo 31 del mismo Código, ya que este último precepto, tiene ca-

rácter supletorio de las disposiciones que rigen la materia de cada impuesto. (Expediente 696/945 12 de enero de 1946 Trib. Fiscal Federación).

Con anterioridad el Tribunal Fiscal había resuelto que, en todo caso, debe determinarse de acuerdo con las circunstancias, si un pago, hecho fuera del plazo señalado por la disposición que lo establezca, y previo el requerimiento de la autoridad fiscal, constituye una omisión del impuesto o falta de pago oportuno, ya que es evidente que el Código Fiscal, hace una distinción entre los dos tipos de infracciones: la omisión total o parcial del pago de un impuesto y la inoportunidad simplemente en la prestación exigida. Las características de tales infracciones dependen más de los elementos intrínsecos que contribuyen a la realización de la violación legal, que de circunstancias externas y accidentales, como es la de la oportunidad en el descubrimiento de la misma. De la lectura de las fracciones I, IV, IX XI y XX del artículo 228 del Código Fiscal, se puede concluir que la omisión en el impuesto, depende de una relación causal o de finalidad, más o menos necesaria, entre los elementos de comprobación o elementos de control y la omisión del impuesto. Las diversas fracciones previenen los casos de falta de pago por no extender recibos, facturas o documentos afectos a un impuesto: por alterar, raspar o tachar los libros en perjuicio del Fisco, destruir o inutilizar los libros para evitar la inspección fiscal, hacer uso de estampillas que no corresponden a la época en que debieron timbrarse, negarse o proporcionar los datos necesarios para la práctica de una visita, etc., es decir, que en todos ellos, hay una adecuación de los medios de que se vale el interesado para la finalidad conseguida de evadir el impuesto. En cambio, la falta de pago oportuno del impuesto, depende como su nombre lo indica, de una circunstancia accidental, de una relación ocasional, como lo es, el transcurso del tiempo, donde no existe necesariamente la finalidad de evadir el impuesto, ni es una consecuencia obligada de no hacer el entero de las prestaciones en el tiempo fijado para ello. Si el artículo segundo transitorio, del Decreto de 20 de enero d 1944, especifica que la falta de pago de todo o en parte del anticipo, da lugar a la imposición de la sanción señalada por la fracción segunda

del artículo 236, la condición obligada para que dicho precepto sea aplicable, es que exista omisión del impuesto. Ahora bien, el hecho de que el causante cubra las prestaciones adeudadas por concepto del pago del Impuesto sobre la Renta, con posterioridad a la noticia que tuvo la autoridad de que dicho pago no sería efectuado, no es bastante para calificarlo como omisión del impuesto, si el interesado para hacer el pago del impuesto, cubre además, los recargos correspondientes a satisfacer las exigencias del artículo 236 fracción VII, en relación con el artículo 228 fracción XIV del Código Fiscal. (Revista del Tribunal Fiscal. 2o. bimestre Exp. 2652/944).

Si el causante cubre extemporáneamente el anticipo y paga además los recargos correspondientes, no hay lugar a aplicarle la sanción señalada en la fracción II del artículo 38 del Decreto de 20 de enero de 1944, ya que esta disposición entraña una medida del Fisco destinada a impedir la evasión del impuesto y el recargo por demora es en cambio una compensación que se otorga al Fisco por no recibir oportunamente las cantidades que se derivan de las obligaciones fundadas en el mismo hecho o sea en la falta de pago oportuno y si el causante cubrió ya los recargos correspondientes no es posible imponerle la multa de tres tantos del impuesto a que alude dicho precepto, ya que el hecho de que se haga un pago en fecha posterior a aquélla en que la autoridad tuvo noticia de que no se había efectuado, no puede estimarse como una evasión del impuesto, porque la tipificación de las infracciones se haría depender de hechos más bien relacionados con la autoridad, que con los causantes. (Exp. 1542/945 Trib. Fiscal Federación).

El causante que en fecha posterior a la establecida por las normas relativas, espontáneamente efectúa el pago del anticipo y de los recargos correspondientes, no puede ser considerado como omiso en el pago de tal prestación, ya que se trata tan sólo de un pago extemporáneo, infracción prevista en el artículo 8 del Decreto de 20 de enero de 1944, por lo que es sancionable con el pago de los recargos respectivos, en los términos de los artículos 238 fracción XIV y VII del artículo 236 del Código Fiscal de la Federación, tal como lo ha resuelto la Secretaría de Hacienda en Telegrama de 25 de Septiembre

de 1944, interpretando los preceptos antes mencionados y esta interpretación es obligatoria para las Oficinas Federales de Hacienda, de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal. (Trib. Fiscal Federación Exp. 1331/45).

La Suprema Corte, al fallar el 12 de julio de 1946, en la Revisión 5594/945, resolvió que: la infracción consistente en la falta de pago, no es equiparable a la extemporaneidad en el pago; respecto del plazo fijado, el artículo 8o. del Decreto de 20 de enero de 1944 no previene y por consecuencia no sanciona la extemporaneidad, siendo aplicable, por tanto, el artículo 228 fracción XIV del Código Fiscal.

De acuerdo con el segundo párrafo del artículo cuarto de la Ley, "los causantes de Cédula Primera también pagarán un anticipo a cuenta del impuesto" estando sujetos al pago del mismo, en los términos del artículo cinco, las personas físicas y morales que habitual u ocasionalmente ejecuten actos de comercio o exploten algún negocio comercial, industrial o agrícola; los productores de películas cinematográficas nacionales; los productores nacionales que al mismo tiempo sean distribuidores de las películas que produzcan, así como las sociedades formadas exclusivamente por productores para la distribución de las mismas y finalmente los propietarios de los estudios o sets y laboratorios.

La obligación relativa a los anticipos de acuerdo con el artículo cuarto es general para todos los causantes de la Cédula Primera con ingresos mayores de \$ 100,000.00, toda vez que no se pueden desprender de la Ley, ni del Reglamento, más excepciones que la general, establecida, por ingresos mínimos, por el primer renglón de la Tarifa para la Cédula Primera, o sea para aquellas personas con ingresos hasta de \$ 2,000.00 y las comprendidas en el artículo tercero de la propia Ley, por lo que al pago de impuestos se refiere.

Atentos los términos del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, para que proceda la compensación en materia fiscal, es menester que existan dos créditos fijados definitivamente, uno en contra del Erario y otro en su favor y que emanen de una misma ley tributaria, por lo que, si los anticipos excedieran del monto del impuesto

que se determine en la declaración definitiva, esto no es suficiente para pretender que la diferencia se aplique al pago de los impuestos de la Renta en Cédula II, mientras el Departamento Técnico Calificador no expida la calificación respectiva que conforme la declaración del causante. (Exp. 3495/947. Trib. Fiscal de la Federación).

La Secretaría de Hacienda en uso de la facultad que le concede el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, en la Circular 211-3-41, dictó para la recaudación y liquidación de los anticipos, las siguientes reglas:

En el momento de hacer el primer pago del anticipo correspondiente a un año, los causantes deben exhibir ante las Oficinas Receptoras de Hacienda, las declaraciones que van a servir de base, a fin de que sea verificado el cálculo.

Del impuesto resultante sobre las utilidades que arrojen las declaraciones definitivas y en el momento del pago, debe hacerse la deducción de los anticipos efectuados en fechas que queden comprendidas dentro de los períodos que abarquen las propias declaraciones.

Cuando las declaraciones que sirvan de base para determinar el anticipo comprendan períodos menores de doce meses, las utilidades en ellas manifestadas se elevarán a un año, pues el monto del anticipo debe equivaler al impuesto anual.

En los casos en que los causantes declaran utilidades que no sobrepasan los \$ 2,000.00 considerados como exentos en la Tarifa del artículo séptimo de la Ley, el anticipo lo determinarán en la misma forma que aquellos causantes que acusen pérdidas. Los causantes que paguen a cuota fija, conforme a la clasificación que se les asigna y sus ingresos alcancen o sobrepasen los \$ 100,000.00 deben calcular el anticipo tomando como base la utilidades manifestadas en su declaración, presentada con motivo del aumento de ingresos, cuyo ejercicio fiscal termine el 31 de enero o en fecha anterior.

Para los que incien operaciones en el transcurso de un año, a partir de 1944, el anticipo debe ser con arreglo a las utilidades que

manifiesten por ejercicios que terminen el 31 de enero o en fecha anterior.

También están obligados al pago del anticipo los causantes a que se refieren los dos párrafos anteriores, aun cuando su balance lo practiquen con posterioridad al 31 de enero, siempre que la declaración respectiva haya sido presentada a más tardar el 30 de abril.

La recaudación del anticipo se hace contra Recibos Oficiales certificándose en las declaraciones correspondientes la forma en que haya sido liquidado el impuesto, citando los números y fechas de los expresados recibos.

Las cantidades recaudadas, son llevadas directamente a la fracción V, inciso A, subinciso a) de la Ley de Ingresos, anotándose en la columna "Importe Pagado" de la Póliza respectiva, si se trata de la segunda o tercera exhibición y el año; y en la de observaciones la palabra "Anticipo".

El anticipo del año de 1944 se basó en las utilidades declaradas hasta el 31 de diciembre de 1943, o en fecha anterior. Esto último también fué aplicable a los casos de apertura durante el año de 1943. También estuvieron obligados al pago del anticipo los causantes que se encontraran en las condiciones de que habla el párrafo anterior y que practicaron balance con posterioridad a la fecha indicada, siempre que hubieran presentado sus declaraciones a más tardar el 31 de marzo de 1944.

Los pagos hechos conforme a declaraciones provisionales presentadas con posterioridad a la definitiva, que debió servir de base para la determinación del anticipo del año de 1944, debían tomarse en cuenta en el momento de liquidar el 50% que correspondía al mes de abril del propio año. Si lo pagado en la provisional excedía del 50% referido, la diferencia debía tomarse en cuenta para la exhibición de julio siguiente cuando quedara comprendido dicho mes de julio dentro del período de la liquidación definitiva.

Los casos no previstos en dicha Circular deben plantearse al Departamento para resolver lo procedente.

Los anticipos reconocen como antecedente, la obligación que había de acuerdo con los artículos 18, 19 y 20 del Reglamento, derogados por Decreto de 28 de diciembre de 1948, de presentar declaraciones provisionales y pagar parcialmente el impuesto, tomándolas como base.

En el establecimiento de los anticipos aparecen las mismas circunstancias que presiden la implantación del Impuesto sobre la Renta. En primer lugar, la necesidad urgente e inaplazable que el Estado tiene de recaudar fondos suficientes para poder hacer frente a los compromisos, derivados, generalmente, de profundas crisis económicas. Así, la implantación del impuesto en Inglaterra y Estados Unidos de Norte América, cuyas legislaciones más han influido sobre la nuestra en esta materia, obedeció a la necesidad que los Gobiernos de ambos países, con motivo de la Guerra entre Inglaterra y Francia en 1798 y la Guerra Civil Norteamericana, respectivamente, tuvieron de contar con recursos suficientes para sufragar los gastos de las mismas. En España en el año de 1836 dióse el nombre de anticipo a la contribución que para atender a los gastos de guerra, se impuso en aquella fecha y en 1848 a la creada para zanjar la crisis experimentada por el Banco Español de San Fernando a consecuencia de la depreciación sufrida por los billetes emitidos por el mismo.

En México tuvo como origen la necesidad de dotar al país con recursos suficientes y reparar los existentes, necesidad que en la actualidad se deja sentir todavía. La obligación de presentar declaraciones provisionales y pagar los impuestos anticipadamente obedeció a la imposibilidad de cubrir los presupuestos de egresos con los medios normales debido a la difícil situación financiera reinante, consecuencia, entre otros factores, de las épocas de inestabilidad económica y política que tradicionalmente ha sufrido el país y cuyos problemas se han ido transmitiendo sucesivamente nuestros gobiernos.

Por Decreto de 29 de diciembre de 1933 se creó una serie de anticipos a cuenta del impuesto que debían pagar los causantes comprendidos en las Cédulas II, III y V, lo que causó graves molestias; pero vino a subsanar una situación que se estaba convirtiendo en peligrosa; la prescripción del impuesto sobre la renta. Las Juntas Cali-

ficadoras, según la opinión del señor licenciado Jesús Ramírez Flores, a pesar de que existían en todas las Oficinas Federales de Hacienda, comenzaron a congestionarse de declaraciones pendientes de calificar, a consecuencia de su mal funcionamiento, corriéndose el peligro de no calificar esas declaraciones y de que el impuesto correspondiente prescribiera, porque, conforme estaba redactado originalmente el artículo 48, la prescripción era de cinco años y comenzaba a correr desde que el impuesto era exigible, o sea desde que existía la obligación de presentar la declaración.

La segunda circunstancia que acompaña al Impuesto sobre la Renta y a los anticipos en su implantación, es el carácter provisional con que se les anuncia, carácter que posteriormente se convierte en definitivo. Así en 1921, año en que se realiza en México el primer intento serio para introducirlo, se anuncia, con la llamada Ley del Centenario, que el gravamen tendría carácter transitorio, que sería por una sola vez; desaparece posteriormente para volver en 1924 con pretensiones definitivas de establecimiento.

Los anticipos tuvieron como causa las críticas condiciones en que se encontraba la Hacienda Pública, a cuyo efecto y a fin de evitar mayores cargas en el impuesto, los causantes sugirieron la conveniencia de pagarlo por anticipado, continuado hasta la fecha en vigor, los preceptos que los establecieron.

El Diccionario Enciclopédico de Hacienda de Donaciano Carreón respecto de los anticipos, establece: "Las leyes fiscales los prohíben por ser anticonstitucional se exija a los causantes por pago de contribuciones. En Michoacán están prohibidos terminantemente por los artículos 289 y 295 de la Ley de Hacienda".

Es de notar que la obligación de presentar declaraciones provisionales, se refería exclusivamente a causantes con ingresos superiores a \$ 100,000 y en la actualidad la obligación de pagar los anticipos se refiere a todos los causantes del Impuesto sobre la Renta en Cédula Primera, con ingresos mayores de \$ 100,000, sin más excepciones que las ya referidas.

Los causantes en Cédula Primera, de acuerdo con el artículo 18 del Reglamento, con ingresos menores de \$ 100,000 no tenían obligación de presentar declaraciones. estando las Oficinas Federales de Hacienda obligadas a realizar todos los actos de control necesarios a fin de poder asignarles las cuotas que les correspondieran, así como el monto anual del impuesto que debían pagar, pudiendo solicitar de los causantes una manifestación de sus ingresos. Por lo que a los causantes con ingresos de más de \$ 100,000 pesos se refiere, tenían la obligación de pagar el impuesto de acuerdo con la utilidad legal y no sobre sus ingresos brutos o netos, pudiendo hacer las deducciones procedentes de acuerdo con el criterio general dado para ello por los artículos 6o. y del 39 al 41 del Reglamento.

Estos causantes por el monto de sus operaciones y capital, están obligados a llevar los libros de contabilidad que ordena el Código de Comercio, debiendo presentar sus declaraciones definitivas, en los formularios aprobados por la Secretaría de Hacienda, comprendiendo un período de doce meses, de la fecha de iniciación de operaciones a la fecha que elijan para practicar su primer balance, dentro de los tres meses siguientes a aquella en que lo hubieren practicado, teniendo la obligación de practicar un balance anual, cuya fecha no pueden variar sin previo permiso de la Secretaría de Hacienda, para determinar si ha habido o no utilidades. Estas declaraciones deben ser entregadas o enviadas por correo a las Oficinas Federales de Hacienda, a efecto de que sean calificadas por las dependencias correspondientes.

El artículo 4o. de la Ley, antes de ser reformado por Decreto de 8 de diciembre de 1948, establecía que el impuesto debía ser cubierto en la forma y términos que previera el Reglamento, habiendo dispuesto el artículo 3o. transitorio del Decreto de 20 de enero de 1944, que a partir de esa fecha los causantes ya no estarían obligados a presentar las declaraciones provisionales a que se referían los artículos 18 y 19 del Reglamento, los que establecían que los causantes en Cédula Primera que estuvieran obligados a llevar los libros que dispone el artículo 22 y cuyos ingresos no fueran menores de \$ 100,000 anuales, además de la declaración definitiva, debían presentar una de-

claración provisional, manifestando las ganancias probables que debieran gravarse, dentro del séptimo mes siguiente a la fecha del balance que les sirvió de base para su declaración definitiva o a la de iniciación de operaciones.

Para calcular el impuesto en las declaraciones provisionales, se tomaba como base el producto que resultara de multiplicar los ingresos totales del causante, durante el semestre, por el cociente que se obtuviera, dividiendo la utilidad gravada en la anterior declaración definitiva, entre los ingresos totales expresados en la misma declaración.

En el caso de que se hubiera liquidado con pérdida el ejercicio que había de servir de base para el cálculo de la manifestación provisional, o cuando se tratara de iniciación de operaciones, serviría para hacer dicho cálculo el total de los ingresos habidos en el semestre, de los cuales se hacían las deducciones correspondientes, de acuerdo con la Ley y el Reglamento, con excepción de las que se refirieran a amortización, depreciación o pérdida por falta de cobros. Estas últimas se tomaban en consideración al rectificar las declaraciones provisionales, por medio de las definitivas.

Para los causantes comprendidos en la Cédula Primera, con excepción de los que se dedicaran a la cría de ganado, el costo de las mercancías, frutos o productos vendidos a que se referían las fracciones I del artículo 39, I del 40 y I del 42 del Reglamento, cuando el ejercicio anterior se hubiera liquidado con pérdida, sería el producto que resultara de multiplicar la cantidad obtenida por venta de mercancías, frutos o productos naturales durante el semestre, por el coeficiente que se obtuviera dividiendo el costo de las mercancías, frutos o productos naturales vendidos en el año anterior, que constaran en la última declaración definitiva aprobada, entre el total de ventas efectuadas en el mismo período.

Los causantes que se dedicaran a la cría de ganado debían calcular sus ganancias gravables, en el caso previsto en el párrafo anterior, sin incluir ni deducir el importe que en los inventarios practicados al principio y al fin tuvieren las existencias a que se refería el artículo 25 ó sea la producción, extracción, transformación o enajenación de

materias primas, productos y frutos naturales, semovientes o cualesquiera otras mercancías, siempre que mantuvieran existencias de ellos, así como la enajenación de bienes inmuebles.

Respecto a la cantidad que autorizaba la Ley como límites de ganancias no gravables en la Tarifa comprendida en el artículo 7o. de la misma, los causantes sólo podían deducir un 50 por ciento de dicha cantidad.

Del importe del impuesto que debían cubrir, según su declaración definitiva, se deducía la cantidad que hubieren pagado al hacer su declaración provisional.

Si el causante no cumple con la obligación de presentar las declaraciones provisionales previstas por el Reglamento, y por lo mismo con la de pagar provisionalmente el impuesto relativo, es indudable que incurre en mora en el cumplimiento de la obligación y que debe indemnizar al Fisco Federal, pagando los recargos correspondientes en los términos del artículo 207 del Código Fiscal, sin que sea obstáculo la sanción que se le imponga por dichas omisiones, ya que no se trata de dos castigos por el mismo acto puesto que los recargos en el caso no tienen el carácter de sanción sino el de simple indemnización por el cumplimiento moroso de las obligaciones aludidas (Trib. Fiscal Exp. 4119/43).

El anticipo correspondiente al año de 1944 se recaudó, para los causantes con ingresos mayores de \$ 100,000, en dos exhibiciones, que debían hacerse en los meses de marzo y julio respectivamente, a razón del 50 por ciento en cada una de ellas.

Las funciones de dirección, calificación y administración del Impuesto sobre la Renta y por tanto de los anticipos, en los términos del artículo 34 bis de la Ley, están a cargo de los comisionados y funcionarios que designe la Secretaría de Hacienda; de la Junta Calificadora del mismo impuesto, del Departamento Técnico Calificador, la Dirección de Impuestos Interiores, el Departamento del Impuesto sobre la Renta, las Oficinas Federales de Hacienda y en general, de los órganos fiscales conforme a lo prevenido por el Reglamento y demás disposiciones procedentes.

En el "Diario Oficial" de 31 de diciembre de 1948 apareció publicada la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes que según su único artículo transitorio, entró en vigor en toda la República el día 1o. de enero de 1949.

Están obligados al pago de este impuesto los comerciantes, industriales y agricultores con ingresos anuales mayores de \$ 200.000, que debe ser pagado de acuerdo con la Tarifa consignada en el artículo 3o.

Para los efectos del mismo se consideran como utilidades excedentes aquellas que sean superiores al 15 por ciento del capital en giro, ya se trate de personas morales o físicas, definiéndose, en el artículo segundo, la que debe entenderse por capital en giro.

Los causantes de este impuesto están obligados a efectuar un anticipo del mismo, sobre las utilidades que obtengan al término de cada año natural o con arreglo al balance que se practique en cualquier fecha del año.

Para determinar este anticipo, se toman como base: a).—Para los causantes que practiquen su balance al 31 de diciembre, las utilidades de la declaración del Impuesto sobre la Renta en Cédula Primera, correspondiente al mismo período. b).—Para los causantes que practiquen su balance en fecha distinta al 31 de diciembre, las utilidades de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta en Cédula Primera que comprendan su último ejercicio.

El pago del anticipo debe efectuarse dentro del cuarto, séptimo y décimo mes siguiente a aquél en que se practique el balance, a razón de una tercera parte por cada exhibición sobre las utilidades declaradas en el ejercicio que se tome como base. El impuesto y el anticipo se pagarán en efectivo. Al presentarse la declaración anual, lo cual debe hacerse en la misma fecha en que se presente la declaración definitiva del impuesto sobre la Renta y ante las mismas autoridades, en las formas que edite la Secretaría de Hacienda, se hace la deducción de los anticipos pagados. La liquidación final del impuesto se hace de acuerdo con la calificación que resulte.

Las instituciones nacionales de crédito y organizaciones auxiliares, las sucursales de agencias o bancos extranjeros autorizados para

operar en la República deben calcular y pagar el Impuesto sobre Utilidades Excedentes sobre las utilidades líquidas anuales que señale la Comisión Nacional Bancaria para los efectos del Impuesto sobre la Renta en Cédula Primera.

Las exenciones de impuestos otorgadas en otras leyes, contratos y concesiones, no comprenden el establecido por la Ley de Utilidades Excedentes. Las industrias nuevas o necesarias que tengan declaratoria de exención de impuestos, tampoco están exentas de éste.

La misma ley establece que a falta de disposiciones serán aplicables supletoriamente las de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

Recapitulando, los diversos decretos que han introducido en México la obligación de pagar en forma anticipada el Impuesto sobre la Renta han seguido el siguiente orden cronológico:

1o.—Decreto de 20 de enero de 1944 publicado en "Diario Oficial" de 11 de febrero del mismo año, que creó el Capítulo II bis del Reglamento.

2o.—Decreto de 13 de marzo de 1945, publicado en "Diario Oficial" de 14 de abril del mismo año, que adicionó el artículo 2o. y reformó los artículos 3o. y 8o. del Capítulo II bis.

3o.—Decreto publicado en "Diario Oficial" de 21 de abril de 1947 que derogó el artículo 5o. del Capítulo II bis.

4o.—Decreto de 28 de diciembre de 1948, publicado en "Diario Oficial" de 31 del mismo mes, que reformó y adicionó el artículo 4o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, creando además el artículo 14 bis de la misma Ley.

5o.—La Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, de 29 de diciembre de 1948, publicada en "Diario Oficial" de 31 del mismo mes.

**PRINCIPIOS JURIDICOS EN MATERIA
DE IMPOSICION**

Los principios jurídicos que rigen en materia tributaria se encuentran establecidos en la legislación positiva, pudiendo clasificarlos, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, en constitucionales y ordinarios. Los primeros se encuentran en la propia Constitución General de la República y siendo esta la ley fundamental del país a ella debe sujetarse toda la actividad tributaria del Estado. Los segundos los encontramos en las leyes ordinarias relacionadas con la materia.

Los principios constitucionales, también de acuerdo con el maestro antes citado, se pueden clasificar a su vez en:

- a).—Garantías individuales en materia de imposición.
- b).—Principios derivados de la estructuración política de nuestro país.
- c).—Principios fundamentales de política económica consagrados en la Constitución.

GARANTIAS INDIVIDUALES

I.—El primer principio que se deriva de los preceptos constitucionales que consignan garantías individuales, puede formularse en los términos siguientes: "La actividad impositiva del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución".

Así el artículo cuarto constitucional que tiene el sello de las garantías individuales, consagra el derecho del hombre para dedicarse

a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícito. Igualmente, el propio artículo, garantiza el ejercicio de esa libertad y el producto del trabajo.

La actividad impositiva del Estado grava el resultado o producto del comercio, trabajo, industria o profesión del hombre, pero es la propia Constitución la que impone la obligación de pagar impuestos, de tal manera que su cobro en tanto se haga dentro de los lineamientos señalados por la propia Constitución, no entrañará violación a este precepto.

Una política contraria, inspirada en el afán de obstaculizar la actividad productiva del hombre, cuando éste la realiza dentro del margen que establecen las leyes, es a todas luces inconstitucional.

II.—El segundo principio, derivado del artículo 13 constitucional que también tiene el sello de las garantías individuales, puede ser formulado, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, en los siguientes términos: “Las leyes tributarias no deēbn gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada por la Ley como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto”, o sea en los términos del artículo 13 constitucional, “nadie puede ser juzgado por leyes privativas”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: “Las leyes pueden ser privativas tanto en materia civil como en cualquier otro orden, pues el carácter se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas, protege el artículo 13 constitucional”. (Tomo XXVIII, pág. 1960, Prontuario, Tomo IX, pág. 205.)

Vallarta, en sus Votos, estudió el problema de si puede considerarse como privativa una ley que establezca un impuesto sobre un producto elaborado por determinada persona o por determinado grupo de personas exclusivamente, o un gravamen sobre las superrentas o exceso de capitales que sólo determinadas personas pueden percibir, resolviéndose en el sentido de considerar que no se trata de un impuesto único establecido sobre esas personas sino de uno de los di-

versos gravámenes establecidos por las leyes que recaen sobre diversas categorías de personas, no pudiendo, por tanto, estimarse como privativa, violatoria del artículo 13, la ley que lo establezca, siempre que concorra con otros gravámenes que graven a los otros grupos sociales; que sea posible aplicarla a cualquier persona cuya situación coincida con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal y que a hechos generadores iguales correspondan créditos iguales.

III.—El artículo 14 constitucional, que es uno de los más importantes, contiene varios derechos públicos subjetivos de seguridad jurídica, como son las garantías de la no retroactividad de la ley, de audiencia, de observancia de las formas esenciales del procedimiento, de la no existencia de tribunales especiales, corroborando así las disposiciones del artículo 13 y finalmente, la que tantas polémicas ha suscitado, de la exacta aplicación de la ley, en el sentido de que cuando es aplicada inexactamente se infringe el artículo 14.

El tercer principio constitucional, derivado del artículo 14, puede formularse diciendo: "Las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos".

El primer problema que a este respecto se presenta, es el de establecer, si la anterior prohibición se refiere únicamente a la autoridad que aplica las leyes, o si también al legislador. La jurisprudencia en principio se ha inclinado por el criterio de que la prohibición constitucional no se refiere al legislador sino al juez; pero este criterio, según enseña el maestro Flores Zavala, es erróneo por la siguiente razón: Si la Constitución prohíbe que a una ley se le dé efectos retroactivos, esta prohibición se refiere tanto al que hace la ley como al que la aplica, porque la regla constitucional es general y no hace distinción alguno. Las únicas leyes que pueden ser retroactivas, son las leyes constitucionales, cuando así expresamente lo establezca el Constituyente, porque quien puede dar la regla, puede dar también las excepciones a esa regla. Así lo reconoció posteriormente la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Muy diversas y numerosas son las doctrinas elaboradas para determinar cuándo se da efecto retroactivo a una ley, habiendo sido de Derecho Civil, las soluciones propuestas para aclarar el problema.

En primer lugar, existe la doctrina clásica que considera que se da efecto retroactivo a una ley cuando se modifican los "derechos adquiridos" al amparo de la ley anterior, no así cuando esa modificación se refiere a simples "expectativas de derecho".

En segundo lugar, la doctrina expuesta por Bonnetcasse, considera que la ley nueva será retroactiva cuando modifique las "situaciones jurídicas concretas", no así cuando sólo se refiera a las "situaciones jurídicas abstractas".

En tercer lugar, la doctrina que considera como criterio básico para determinar la retroactividad, la distinción entre "derecho" e "interés".

En cuarto lugar, la doctrina que sostiene que la ley nueva no puede aplicarse a hechos pasados, o desconociendo las consecuencias ya realizadas o quitando eficacia o atribuyendo una diversa a las consecuencias nuevas.

En quinto lugar, la formulada por Paul Roubier, de la cual se han hecho múltiples aplicaciones, sostienen que: si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados (*facta praeterita*), es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso (*facta pendencia*), será necesario establecer una separación entre las partes anteriores a la fecha del cambio de legislación que no podrían ser tocadas sin que la ley sea retroactiva y las posteriores para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá sino un efecto inmediato; por último, con relación a los hechos futuros (*facta futura*), es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva. Debiendo entenderse que: a).—El desarrollo de una situación jurídica comprende tres momentos: el de constitución, el de producción de sus efectos y el de extinción. b).—Las leyes que gobiernan la constitución o la extinción de una situación jurídica no pueden aplicarse, sin ser retroactivas, a la constitución o extinción ya realizadas. c).—La ley que gobierna la producción de efectos no puede aplicarse, sin ser retroactiva, a los efectos ya producidos de una

situación jurídica, bajo el imperio de la ley anterior, quedando todos los efectos futuros sometidos a la ley nueva. d).—Las leyes que crean situaciones jurídicas deben asimilarse a las que regulan la constitución de situaciones jurídicas, de tal manera, que no pueden dar a hechos o actos pasados, el poder de determinar para el futuro esa situación jurídica. e).—Las leyes que suprimen una situación jurídica pueden tener en cuenta, bien el medio de llegar a esa situación y entonces son asimiladas a las leyes que gobiernan la constitución de la situación jurídica o bien, por el contrario, a los efectos y al contenido jurídico de esa situación, siendo entonces, asimilables a las leyes que gobiernan los efectos de una situación jurídica, por lo que, en el primer lugar, no podrían tocar, sin ser retroactivas, las situaciones ya constituidas, debiendo aplicarse, en el segundo, a las situaciones existentes, para ponerles fin (citado por los maestros Flores Zavala y de la Cueva).

La tesis de Roubier, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, es aplicable a todo el Derecho Administrativo, pero fundamentalmente al Derecho Tributario; no así la teoría de los derechos adquiridos, como lo ha pretendido la Suprema Corte, pudiendo reducirse la primera doctrina, al principio de que "la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia", principio que corresponde a la regla que el Derecho Romano y el Canónico habían elaborado en los términos siguientes: "*Leges et Constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta praeterita revocari*".

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

La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos, o sea, que no podrá aplicarse a los efectos ya producidos, pero sí podrá aplicarse a los que se realicen con posterioridad.

Las modificaciones de los elementos esenciales de un impuesto cuota, base, deducciones, etc., sólo son aplicables a los hechos realizados con anterioridad a la reforma, pero no a los anteriores, toda vez que cuando se realiza la situación que la ley considera como hecho generador del impuesto, éste nace automáticamente, aun cuando pueda faltar su determinación en cantidad líquida; por tanto, será retroactiva cualquier modificación, por afectar a un hecho ya realizado, que se pretenda introducir sobre los elementos esenciales.

En materia impositiva no deben buscarse los beneficios aislados, por consiguiente, aun cuando las nuevas cuotas sean inferiores a las anteriores, sólo serán aplicables a partir de su vigencia, lo contrario significaría establecer una exención parcial que pugna con los principios de justicia en la imposición.

Las normas procesales tributarias se deben aplicar, desde luego, a los procedimientos en trámite, pero respetando las actuaciones ya realizadas.

En materia impositiva no puede hablarse de derechos adquiridos frente a la actividad del Estado; sólo puede hablarse de hechos realizados. Este debe ser el límite de la actividad impositiva del Estado, lo contrario, origina una incertidumbre y desorganización económica, que no compensan los rendimientos que pueda dar un impuesto, máxime cuando el Estado cuenta con otros medios para obtener recursos.

IV.—De los términos y de la interpretación que se ha dado al segundo párrafo del artículo 14 constitucional, que consigna dos garantías: la de legalidad y la de audiencia, podemos desprender los principios siguientes:

a).—La actividad impositiva debe sujetarse estrictamente a las disposiciones legales.

b).—Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para presentar pruebas y alegar en su favor.

V.—Del artículo 16 constitucional puede derivarse el siguiente principio: “Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, los que se harán del conocimiento de los interesados”. Igualmente el propio artículo 16 autoriza la verificación de actos de control de los impuestos por medio de la inspección de los papeles y libros de los causantes, para conocer si han cumplido con sus obligaciones fiscales; visitas que, según la Constitución, deben revestir las formalidades prescritas para los cateos, siendo motivo de nulidad del acto la falta de alguno de dichos requisitos. Las leyes en lo particular se encargan de precisar los requisitos que deben llenar cada una de las visitas que autorizan.

VI.—En el artículo 27 constitucional se autoriza la expropiación por causa de utilidad pública, que constituye uno de los ingresos extraordinarios de la Hacienda Pública y es otro hecho en que se manifiesta el carácter de función social que ostenta la propiedad privada. La expropiación es un acto eminentemente autoritario que consiste en la cesación del ejercicio de los derechos de uso, disfrute y disposición de un bien decretado por el Estado, el cual lo adquiere y para ser constitucional requiere que tenga como causa final la utilidad pública, no siendo gratuita, sino onerosa. Ahora bien, ¿qué se entiende por utilidad pública? Este concepto es eminentemente económico e implica, en general, una relación entre una necesidad y un objeto satisfactor que a la misma deba aplicarse. Por consiguiente, la expropiación por causa de utilidad pública exige para ser constitucional, el cumplimiento o existencia de dos elementos o condiciones: a).—que haya una necesidad pública; b).—que el bien que se pretenda expropiar sea susceptible de producir una satisfacción de esa necesidad, extinguiéndola.

El Estado al expropiar tiene que realizar en favor del afectado una contraprestación, la cual recibe el nombre de indemnización. A ella se refiere el propio artículo 27 constitucional al establecer que “las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización”. El término “mediante” indica la

forma o manera cronológica, según el maestro Burgoa, de verificar la contraprestación indemnizatoria por parte del Estado. Dicho vocablo se ha prestado a muy diversas interpretaciones y ha suscitado múltiples polémicas respecto a la época en que debe pagarse la indemnización.

Ni la Constitución ni la Ley de Expropiación se refieren a la calidad del pago, o sea a la materia misma de la contraprestación, sin embargo debemos concluir que el pago de la indemnización debe consistir en dinero, bien en efectivo o bien en títulos representativos del mismo, que se cuantifica en los términos de la fracción VI del artículo 27 constitucional y del artículo 10 de la Ley de Expropiación.

VII.—El artículo 28 constitucional establece: "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exenciones de impuestos". ¿Cuál es el alcance de este precepto en lo que a exenciones se refiere? La interpretación tradicional, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, es en el sentido de que se prohíbe la exención de impuestos concedida a título individual, pero no las que se otorguen por medio de disposiciones de carácter general. Creemos, de acuerdo con el maestro antes citado, que esta interpretación es incorrecta, porque la prohibición constitucional es terminante y no admite hacer distingos. Debe interpretarse el texto constitucional en el sentido de que está prohibida, en términos absolutos, la exención de impuestos.

A la luz de la interpretación antes indicada, deben ser analizados desde el punto de vista constitucional todos y cada uno de los casos concretos que se presenten, en la inteligencia de que la exención de impuestos a los mínimos de existencia, no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado de que la obligación de pagar impuestos, empieza con la capacidad contributiva, de manera que, si el que percibe una renta mínima no tiene capacidad contributiva, no se le puede dispensar del cumplimiento de una obligación que no tiene; por lo que se refiere a ciertas exenciones otorgadas en algunos artículos de las leyes especiales que reglamentan determinado impuesto, bien se trata no de exención de impuestos, sino de sustitu-

ción de un gravamen por otro, bien de un procedimiento para determinar el verdadero alcance de la ley o bien del reconocimiento de que el Estado no tiene derecho a gravar a ciertas personas porque no hay obligación preexistente que dispensar; en cualquier otra situación, la exención será contraria al texto del artículo 28 constitucional y finalmente, tratándose de aquellos casos en los que se otorga una exención a una persona determinada, concesionaria de algún servicio público, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sido enteramente contradictoria, pues en un principio se resolvió en el sentido de que no puede considerarse que exista tal exención de contribuciones, cuando a cambio de ellas, se da alguna cosa, en cumplimiento de algún contrato celebrado entre el contribuyente y las autoridades (Apéndice al Tomo LXXI, Vol. 2, pág. 676) y posteriormente, dijo: la exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato concesión es inconstitucional; primero, porque en tal caso el Estado está contratando una de las facultades que le corresponden como Poder Sobearno, que no constituyen bienes que estén en el comercio y que puedan ser objeto de transacciones; en segundo lugar, porque implica que el poder que la otorga está obligando al Poder para lo sucesivo, lo cual es enteramente inadmisibile y finalmente, porque la teoría de la compensación es incompatible con nuestra organización constitucional y con el sistema legal en materia de contratos y concesiones, además de que no hay razón para que el Estado prescinda, por virtud de la remuneración que el particular espera obtener, de sus medios de vida y beneficie en perjuicio de los demás contribuyentes, el interés individual del contratista o concesionario (Apéndice al Tomo LXXVI, vol. 2, pág. 677).

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ESTRUCTURACION POLITICA

I.—El contenido del artículo 31 constitucional, fracción IV puede ser descompuesto para su estudio de la siguiente manera:

a).—Establece la obligación, para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos. Del texto constitucional se desprende esta

pregunta, ¿sólo los mexicanos tienen esa obligación y no así los extranjeros? Debemos concluir en los términos del artículo 32 de la Ley de Nacionalidad y Naturalización del artículo 21, fracción I, del Código Fiscal y del artículo 2o. fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que los extranjeros están también obligados al pago de los impuestos, aun cuando la Constitución sólo habla de los mexicanos.

b).—Reconoce como sujetos activos del crédito fiscal a la Federación, a los Estados y a los Municipios.

c).—El Estado y Municipio que pueden gravarla son los de la residencia o domicilio de la persona, entendiéndose el domicilio no como población, sino como casa o local.

d).—Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo, ya que ha sido una conquista del pueblo el derecho a que los impuestos sean establecidos por este Poder, arrebatando al Ejecutivo el privilegio de señalarlos. Debiendo distinguir la Ley de Ingresos, de cada una de las leyes reglamentarias de la misma.

e).—Que los impuestos se deben establecer para cubrir los gastos públicos, debiendo tener presente a este respecto que la Constitución desecha todas las teorías sobre la naturaleza del impuesto como contraprestación, prima de seguro, del sacrificio, etc., para considerarlo sólo como un elemento para cubrir los gastos públicos de las Entidades, entendiéndose por gastos públicos todos aquellos que son necesarios para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.

f).—Que los impuestos deben ser "equitativos y proporcionales". ¿Significa acaso esta expresión que sólo pueden establecerse impuestos con cuota proporcional? De acuerdo con el maestro Flores Zavala, tal expresión debe ser interpretada como significando justicia; lo que el constituyente quiso, fué que los impuestos sean justos, ya que de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama justicia de los impuestos. Este principio, para su realización,

necesita de la generalidad y de la uniformidad en la imposición, es decir, que todos los que tienen una capacidad contributiva paguen algún impuesto, no que todos deben pagar todos los impuestos, y que los impuestos deben gravar en tal forma, que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos, igual sacrificio. Debe tenerse presente que ambos conceptos (generalidad y uniformidad) aisladamente pueden también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces deben interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones, y que todos aquellos cuya situación generadora del crédito fiscal sea igual, sean tratados por igual en los términos más estrictos.

Vallarta, en el amparo promovido por los fabricantes de hilados y tejidos dijo: "La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por esto no reputan desproporcional a la contribución que paguen pocos o muchos, en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha dado un criterio definido de lo que se debe entender por proporcionalidad y equidad en los impuestos, habiendo hecho múltiples aplicaciones de la tesis de Vallarta, la que, según enseña el maestro Flores Zavala, es correcta en cuanto significa que no es indispensable que todos los impuestos graven a todos los sujetos impositivos; pero es incompleta.

En otro fallo, la Corte dijo: "los impuestos deben ser proporcionales a las facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte. Si se trata de impuestos indirectos, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, y la contribución debe estar en proporción de la importancia del acto". (Pronuario, Tomo VII, pág. 83.)

Con posterioridad, la Suprema Corte sentó jurisprudencia declarando: "De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta

Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo y terecro, que se destine al pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos". (Jurisprudencia, Apéndice al Tomo LXXVI, pág. 794).

Se ha planteado el problema de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, de la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, o si también puede hacerlo el Poder Judicial a través del juicio de amparo.

Vallarta, en sus Votos, dice: "Sólo borrado la línea que divide las atribuciones de los poderes legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. La Corte, no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc. Sería igualmente incompatible con el ejercicio de la magistratura, inquirir si el impuesto debe afectar a tales capitales mejor que a determinada industria, si la contribución directa es mejor que la indirecta, si los aranceles marítimos son altos o bajos, etc. Pretender que los tribunales hagan algo de eso es querer que se conviertan en Parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los Poderes Legislativo y Judicial. Esto no se puede hacer, si se han de respetar los

principios cardinales de la Constitución, principios sin los que es imposible todo gobierno. De notarse es, aunque sea muy de paso, que estas demostraciones abstractas concurren con las que se pudieran tomar de nuestros textos constitucionales, para acabar de afirmar las teorías que estudio. Pero en todas estas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, ¿han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna; nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido. El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de éstos, porque debiendo su elección a sus comitentes, no pueden atentar contra los intereses de éstos sin hacerse indignos de su confianza, que a toda costa, así es de suponerse, deben procurar conservar. . . Si los diputados son en verdad los elegidos del pueblo, imposible será en la generalidad de los casos, que éstos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos y propios. Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos, en el derecho que el pueblo tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad de sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está pues, el remedio de los abusos del Poder Legislativo" (página 32; tomo II, citado por el maestro Flores Zavala).

Sin embargo, Vallarta admite que cuando los atentados del legislador sean tan graves que traspasen el límite de sus facultades constitucionales, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos (pág. 35).

La Suprema Corte ha sentado jurisprudencia en el sentido de que "los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas Legislaturas o por las autoridades que los acuerden. . . Los Poderes Federales no tienen capacidad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impues-

tos que decretan los Estados". (Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXVI, pág. 812).

Posteriormente, la Corte resolvió: "Es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte, proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías, la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece dichos requisitos, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo de las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías. De suerte que, si la Suprema Corte, negara la protección federal, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso diciendo que el Poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 de la Constitución Federal, que establece la procedencia del amparo contra las leyes que violen las garantías individuales". (Tomo LXXVI, pág. 813)

Como regla general, el Poder Judicial Federal puede juzgar de la constitucionalidad de una ley impositiva, cuando por medio de esa ley se violan las garantías individuales; pero cuando se trata de juzgar sobre la equidad y proporcionalidad de una ley impositiva, es decir, sobre su justicia, entonces, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, se deben distinguir dos situaciones: la justicia considerada desde el punto de vista de todo el sistema tributario y la justicia considerada con referencia a un impuesto individual, aislado. Para juzgar del primer aspecto estará impedido el Poder Judicial por las razones expuestas por Vallarta y además porque carece de los elementos necesarios para juzgar de la relación existente entre el impuesto y el Presupuesto de Egresos y porque tendría que hacer el estudio global de todo el sistema impositivo, en todos sus aspectos, legal, económico,

social, y en todos sus efectos para estar en aptitud de determinar si un nuevo gravamen o un sistema para determinar un impuesto o una cuota, es o no equitativo. Por su parte el legislador debe tener en cuenta que una actitud arbitraria en esta materia, como tantas veces en la Historia ha ocurrido, puede dar lugar a la solución violenta e ilegal de una revolución, debiendo, por tanto ser muy cuidadoso de las medidas que tome para no herir el concepto social de equidad, de justicia en la tributación, ya que históricamente es de la responsabilidad de los representantes del pueblo el establecimientos de los impuestos, así como la sujeción de éstos al principio de la justicia en la imposición.

Por otra parte, de acuerdo con el maestro antes citado, el Poder Judicial Federal, sí puede estudiar si en un impuesto concreto, individualmente determinado se violan los principios de equidad y proporcionalidad, es decir de justicia. Por tanto, el Poder Judicial Federal puede estudiar si el impuesto se aplica en todos los casos en que se realiza la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, o bien si hay violación al principio, por las exenciones que se conceden y también, si el impuesto es igual, cuando las situaciones generadoras del crédito fiscal son exactamente iguales, de acuerdo con los elementos que para este efecto se toman en consideración; en caso contrario, habrá también violación a ese principio constitucional.

II.—La fracción I del artículo 65 constitucional se refiere a la facultad del Congreso para revisar por conducto de la Cámara de Diputados, la cuenta anual que debe presentar el Ejecutivo; esta cuenta es elaborada por la Secretaría de Hacienda por conducto de la Contaduría de la Federación y es revisada por la Contaduría Mayor de Hacienda, dependiente de la Cámara de Diputados.

III.—La fracción II del artículo 65 constitucional se refiere a la facultad del Congreso para examinar, discutir y aprobar el Presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. De acuerdo con este precepto, el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos tienen una duración de un año, pues cada año habrá

que expedir una nueva. Ahora bien, si la Ley de Ingresos sólo tiene duración de un año, las leyes reglamentarias de cada uno de sus renglones, estarán en vigor también un año, es decir, que toda la legislación impositiva es renovada cada año. ¿Puede el Estado cobrar impuestos en el caso de que la Ley de Ingresos no entre en vigor oportunamente? La solución en México, a diferencia de otros países, es en el sentido de que mientras la nueva ley de ingresos no entra en vigor, no existe la obligación de pagar los impuestos que ella señala y ello en razón de que no existe precepto que establezca la subsistencia de la ley anterior en tanto no sea expedida la nueva.

IV.—El artículo 73 constitucional establece: “El Congreso de la Unión tiene facultad: VII.—Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto”. El artículo 74 constitucional establece: Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: IV.—Aprobar el presupuesto anual de gastos, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrir aquél”.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES BASADOS EN CONSIDERACIONES ECONOMICAS

En la Constitución existen algunos preceptos en materia de impuestos, basados en consideraciones económicas. Se les dió la categoría de normas constitucionales, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, para su mayor fijeza, estabilidad y respeto. Entre ellos tenemos, en primer lugar, el artículo 73, fracción XXIX, que concedió facultades determinadas en forma exclusiva al Congreso de la Unión a efecto de resolver el problema de la concurrencia de impuestos entre la Federación y los Estados. En segundo lugar el artículo 117 que prohíbe en forma absoluta a los Estados realizar las actividades y establecer los gravámenes que en ese precepto se refieren. En seguida, el artículo 118 que establece una prohibición relativa para los Estados, pues excepcionalmente, con autorización expresa de la Federación podrán establecer la clase de impuestos a que se refiere. Finalmente el artículo 131 establece la facultad privativa de la Federación en materia aduanal y de comercio exterior.

LOS PRINCIPIOS JURIDICOS ORDINARIOS

Los principios jurídicos ordinarios no están establecidos en la Constitución, sino en leyes ordinarias, y reciben tal denominación, de acuerdo con el maestro Flores Zavala, porque aun cuando no tienen la fijeza de los establecidos en la Ley Fundamental, sí rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones, e integran con las normas constitucionales el Derecho Tributario.

Podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias: la Ley de Ingresos, las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos y el Código Fiscal de la Federación.

a).—Las leyes de ingresos de la Federación, no contienen sino una enumeración, un catálogo de los ingresos que puede percibir la Federación dentro de cada ejercicio fiscal.

b).—Las disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos son las leyes, reglamentos, circulares y las demás disposiciones que les aclaran y precisan.

En estas leyes se establecen, los elementos esenciales del impuesto: sujeto, objeto, cuota, procedimiento para la determinación del crédito fiscal, sanciones, recursos del causante contra las violaciones de la ley, etc. El Ejecutivo expide un reglamento, con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación y además las circulares y demás disposiciones necesarias para su mejor cumplimiento.

c).—El Código Fiscal de la Federación contiene en normas de derecho positivo, los más avanzados principios de la Ciencia de las Finanzas en materia tributaria. Está dividido en cinco Títulos. El primero se refiere a disposiciones generales, entre las cuales figuran las definición de impuesto, derecho, producto y aprovechamiento. El Segundo se refiere a los créditos fiscales y está dividido en tres capítulos que tratan, el primero, del sujeto; el segundo del nacimiento y exigibilidad de los créditos fiscales en los siguientes términos: "art. 31.—El

crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco". art. 32.—“Las prestaciones fiscales son exigibles a partir de la fecha señalada por las disposiciones que las establezcan”. El capítulo tercero se refiere a la extinción de los créditos fiscales.

El Título Tercero trata de la fase oficiosa del procedimiento tributario. El Título Cuarto se refiere a la fase contenciosa del mismo y finalmente, el Título Quinto en las infracciones y sanciones.

d).—En la Ley del Impuesto sobre la Renta y en su Reglamento, así como en la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, se encuentran en relación con el tema de este trabajo, diversos preceptos estableciendo al mismo tiempo qué obligaciones para el causante, garantías para el mismo, esto es, obligaciones para el Fisco. Preceptos a los cuales nos hemos referido ya en el curso de los capítulos anteriores.

MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Debe entenderse por acto anticonstitucional, aquel que contra-
ría un precepto expreso de la Constitución, y por acto inconstitu-
cional aquel que no es conforme con la Ley Fundamental del Estado:
según la clasificación de Kelsen, citada por el maestro Azuela Ri-
vera, la inconstitucionalidad de los actos del poder público puede
manifestarse como inmediatamente inconstitucional, o sean aquellos
actos que en forma directa e inmediata infringen una disposición
constitucional, o bien como mediatamente inconstitucional, o sean
aquellos actos que directamente vulneran una ley secundaria y sólo
en forma mediata o indirecta, violan la Constitución.

Para Justino Jiménez de Aréchaga, una ley es formalmente in-
constitucional si emana de un órgano incompetente o si no ha sido
elaborada cumpliéndose los requisitos inherentes a la formación de
las leyes y es materialmente inconstitucional, toda vez que su con-
tenido normativo colida con el contenido normativo de una disposi-
ción de las que integran la Constitución.

MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DERIVADOS DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES

a).—Al tratar de los principios jurídicos, derivados de precep-
tos constitucionales que consignan garantías individuales, encontra-
mos que del artículo 14 constitucional, se puede desprender el si-
guiente principio: "Las leyes tributarias no deben tener efectos re-
troactivos".

En el mejor de los supuestos, los artículos mencionados resultan concomitantes o simultáneos a la fecha en que las Instituciones aludidas practicaron sus balances correspondientes al ejercicio de 1948, pero esta circunstancia implica también aplicación retroactiva, en menos-cabo del artículo 14 constitucional.

El Decreto de 20 de enero de 1944 y la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, al aplicarse, como sucedió con los artículos 14 bis y 6o. del Decreto de 28 de diciembre de 1948, a ejercicios ya concluidos, realizados bajo el imperio de las disposiciones anteriores, habrían incurrido, necesariamente, en el vicio de retroactividad.

B.—El Decreto de 28 de Diciembre de 1948, en lo que se refiere a la obligación de los anticipos, y la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, resultan, desde otro punto de vista, violatorios del artículo 14 de la Constitución.

Efectivamente, de las normas conforme a las cuales se considera la iniciación de la vigencia de nuestras leyes, se desprende que es nula toda disposición por virtud de la cual se ordene que una ley entre en vigor el mismo día de su publicación, debiendo entenderse, como consecuencia, que las leyes que establecen como fecha de iniciación de su vigencia, la de su publicación, en realidad empiezan a surtir sus efectos tres días después de su publicación, de acuerdo con el Código Civil, o bien quince días después, de acuerdo con el Código Fiscal.

El acto legislativo sólo es definitivo y perfecto, cuando ya no es objetable por el Ejecutivo, mas para que sea obligatorio es necesaria su promulgación, de acuerdo con la facultad, que es al mismo tiempo obligación, que a aquel Poder confiere la fracción I del artículo 89 Constitucional, para "promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión".

La intervención del Ejecutivo en la formación de las leyes, tiene tres fases independientes, con fines diversos y efectos propios cada una de ellas, por la promulgación, el Ejecutivo, de acuerdo con el maestro Tena, autentifica la existencia y regularidad de la ley, ordena su

El artículo 14 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, creado por Decreto de 28 de diciembre de 1948 y el artículo 6 del propio Decreto, establecen, respectivamente, que: (artículo 14 bis) "Las instituciones de Crédito y las de Seguros y Fianzas deberán incluir en Cédula I los ingresos que obtengan por los conceptos a que se refiere el artículo 15 de esta Ley (se refiere a los ingresos gravados en Cédula II) teniendo derecho a descontar del impuesto correspondiente a ese total, el que hayan pagado por los dividendos o ganancias que hayan percibido por aplicación de la fracción IX bis de ocho artículo (Fracción IX bis: Ingresos por ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas o las extranjeras que operen en el país).

En el caso de que tales ingresos no causen impuestos de Cédula II, incluirán en Cédula I el monto de los ingresos obtenidos por ellos con deducción de un 10% equivalente a la tasa proporcional de la Tarifa de Cédula II".

Artículo 60.—"El presente Decreto entrará en vigor el día de su publicación (31 de diciembre de 1948), en el "Diario Oficial"; en consecuencia, las Instituciones de Crédito, de Seguros y Fianzas presentarán sus declaraciones de Cédula I correspondientes al ejercicio en curso, en los términos del artículo 14 bis. Los anticipos de impuesto correspondientes a las instituciones antes referidas, se calcularán teniendo en cuenta las disposiciones del mencionado artículo 14 bis.

En el caso de que no presenten o no hayan presentado sus declaraciones, conforme al artículo 14 bis adicionado y en vista del nuevo sistema legal que establece dicho artículo, las declaraciones serán suplidias por el organismo competente de la Secretaría de Hacienda para los efectos del cálculo del anticipo".

El artículo 60, por cuanto hace aplicable lo dispuesto por el artículo 14 bis, para el año de 1948, viola la garantía de irretroactividad consignada en el artículo 14 constitucional, teniendo un indudable efecto retroactivo en virtud de que afecta hechos y situaciones realizadas íntegramente con anterioridad a su vigencia, bajo el imperio de la ley anterior.

No cabe invocar, para negar el efecto retroactivo, el hecho de que el balance se practicara el 31 de diciembre de 1948, ya que es de explorado derecho que el balance es la operación contable para precisar el resultado de las operaciones que se han verificado en el año y como toda contabilidad no crea, sino que simplemente las refleja; su valor es puramente probatorio y no constitutivo; esto es, en otros términos, el hecho generador del crédito fiscal no es el balance, sino la percepción de utilidades; el balance sólo sirve para cuantificar las ganancias, de manera que los practicados a raíz de que la ley entró en vigor, determinaban utilidades percibidas antes de que la misma iniciara su vigencia; se trata pues de un caso de manifiesta aplicación retroactiva.

Las instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, por la naturaleza y técnica del servicio bancario, están obligadas a llevar su contabilidad de tal manera que puedan conocer en cualquier momento de cualquier día los resultados de sus operaciones.

Por otra parte constituye uso bancario y mercantil que todas las instituciones se abstengan de trabajar el 31 de diciembre de cada año y las instituciones de Crédito y Auxiliares, de acuerdo con el artículo 93 de la Ley de Instituciones de Crédito, sólo pueden cerrar sus puertas y suspender sus operaciones en los días que autoriza el Reglamento que para ellas aprueba anualmente la Comisión Nacional Bancaria.

Los días autorizados en los términos antes dichos, se consideran inhábiles para todos los efectos legales. Ahora bien, el Reglamento aprobado por la Comisión Nacional Bancaria para el año de 1948, que apareció publicado en "Diario Oficial" de 24 de diciembre de 1947, en su artículo 1o. estableció que el 31 de diciembre de 1948, sería uno de los días en que las instituciones de referencia podrían suspender sus labores; si los hechos generadores de la obligación tributaria, tuvieron lugar íntegramente durante el imperio de las disposiciones que fueron modificadas por los artículos 14 bis y 6o., debe concluirse que son manifiestamente retroactivas por aplicarse a un ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1948 y violatorios del artículo 14 constitucional.

publicación y manda a sus agentes que la hagan cumplir. No obstante, la ley promulgada no es obligatoria todavía para la generalidad, mientras ésta no quede enterada de su existencia, ya que sería injusto imponer la obligación de cumplir una disposición a quienes no la conocen ni están en condiciones de conocerla.

En nuestra Constitución, no se menciona sino la facultad de promulgar propiamente dicha, que comprende la de publicar las leyes, pero el Código Civil, que rige en materia federal además de la local, y el Código Fiscal de la Federación, contienen disposiciones relativas en sus artículos tercero y cuarto del primero y séptimo del segundo, que respectivamente establecen: "Las leyes, reglamentos, circulares o cualesquiera otras disposiciones de observancia general, obligan y surten sus efectos tres días después de su publicación en el Diario Oficial. En los lugares distintos del en que se publique el Periódico Oficial, para que las leyes, reglamentos, etc., se reputen publicados y sean obligatorios, se necesita además del plazo que fija el artículo anterior, que transcurra un día más por cada cuarenta kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad". "Si la ley, reglamento, circular o disposición de observancia general fija el día en que debe comenzar a regir, obliga desde ese día *con tal de que su publicación haya sido anterior*". "Las leyes, reglamentos y demás disposiciones fiscales federales, entrarán en vigor en toda la República, salvo lo que cada una de ellas establezca, el décimoquinto día siguiente al de su publicación en el "Diario Oficial". En los términos a que este artículo se refiere, se entenderán comprendidos los días inhábiles".

La exigencia de que la publicación sea anterior a la iniciación de su vigencia, encuentra su razón de ser en la "vacatio legis", como elemento esencial de justicia en la publicación de las leyes, fundándose ésta en el principio, universalmente admitido, de que es menester conceder un lapso al público para que conozca las nuevas leyes, y así pueda ajustar su conducta a lo preceptuado por las mismas, ya que, como antes se expresó, sería injusto exigir el cumplimiento de una obligación si no se ha puesto a los obligados en condiciones de cono-

cerlas. Por ello, el principio de la vigencia de una ley, no puede ser simultáneo a su publicación.

Así lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación al fallar, entre otros, en el expediente 24493/37: "No es jurídico que en las mismas leyes se establezca que entran en vigor en toda la República el mismo día de su publicación en el Diario Oficial; en primer lugar, por la imposibilidad material de ello, dado que no pueden materialmente ser conocidas por lo obligados, y en segundo lugar, porque se contraría con ello lo dispuesto por los artículos tercero y cuarto del Código Civil, que tiene aplicación en el Distrito y Territorios Federales en los asuntos de orden común y en toda la República en los de orden federal", y 62/38, "Es principio fundamental de derecho que para que la ley sea obligatoria, necesita ser plenamente conocida, siendo este principio el que informa el artículo primero y el cuarto del Código Civil, así como el séptimo del Código Fiscal".

La diferencia al respecto entre el Código Civil y el Código Fiscal, al establecer el primero un término de tres días y el segundo uno de quince días, no puede entenderse sino en el sentido de que ambos autorizan al legislador para que fije otros plazos para la iniciación de la vigencia de las leyes, plazos que pueden ser mayores de los tres y quince días referidos, pero nunca menores de los mismos y menos aún concomitantes a simultáneos. En igual sentido debe ser interpretada la frase "salvo lo que cada una de ellas establezca" contenida en el propio artículo séptimo del Código Fiscal.

El Decreto de 28 de diciembre de 1948 y la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, al establecer respectivamente que entrarían en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial y el día primero de enero de 1949 (un día después de su publicación en el Diario Oficial), infringen y contrarían el contenido y espíritu de los preceptos y consideraciones antes expuestos, y por tanto, las garantías individuales consagradas en el artículo 14 constitucional; en primer lugar, porque es evidente que si el artículo sexto del Decreto de 28 de diciembre de 1948, ordena que se aplique al ejercicio fiscal correspondiente al mismo año de 1948, habiendo entrado en vigor hasta 1949 y en segundo lugar si la Ley del Impuesto sobre Utilidades Ex-

cedentes ordena que entrará en vigor el día primero de enero de 1949, habiendo sido publicada en "Diario Oficial" de 31 de diciembre de 1948, se claro que al primero se le está dando un efecto retroactivo y por otra parte si a los hechos ocurridos en 1948 les es aplicada una ley que no entró en vigor sino hasta 1949, es obvio que no se les está aplicando "una ley expedida con anterioridad al hecho" como exige el artículo 14 constitucional y finalmente que no se cumplen los requisitos que exige la "vacatio legis", siendo indiferente, para los efectos violatorios, que se aplique, para determinar la iniciación de la vigencia, el sistema del Código Civil o el del Código Fiscal, ya que legalmente el Decreto no pudo entrar en vigor el 31 de diciembre, día de su publicación, ni tampoco la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes pudo hacerlo un día después.

— II —

Al tratar de las garantías constitucionales en materia impositiva encontramos que en el artículo 27 constitucional se autoriza la expropiación sólo por causa de utilidad pública y mediante indemnización, consistiendo en un acto eminentemente autoritario por virtud del cual ocurre la cesación del ejercicio de los derechos de uso, disfrute y disposición de un bien, decretada por el Estado, el cual lo adquiere.

La expropiación, al igual que el impuesto, constituye un acto de soberanía para cuya ejecución no se requiere el consentimiento del afectado, sin embargo, existen entre ambos diferencias notables, pues en tanto que en el impuesto el obligado no percibe contraprestación alguna, desde luego en forma visible, concreta, mensurable, en la expropiación sí existe una compensación por la privación de la propiedad. Por otra parte, la expropiación no constituye, como el impuesto, una carga que se distribuya, proporcional y equitativamente, entre todos los individuos.

Se ha sostenido la tesis de que la expropiación no debe tener por objeto otros bienes distintos de los inmuebles; la interpretación legislativa y judicial ha rechazado tal teoría por considerar que exis-

ten datos en contrario, derivados tanto de antecedentes constitucionales, como de la redacción del párrafo décimoquinto del artículo 27 constitucional que no hace distingo alguno al respecto. (Discusiones de la Ley de Expropiación y Semanario Judicial de la Federación, Tomo I, pág. 2568).

Sin embargo, el Estado no debe proceder a la expropiación del dinero en efectivo, pues, por una parte, el medio legal para obtener los recursos indispensables para el sostenimiento de los gastos públicos, es el impuesto, y por otra, como la expropiación da lugar a una indemnización en efectivo, si éste se expropiara para compensarse en la misma especie, la expropiación dejaría de cumplir su objeto.

Los Decretos de 28 de diciembre de 1948 y 20 de enero de 1944, que reformó el artículo cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y adicionó con el Capítulo II bis el Reglamento de la misma, respectivamente, y la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, al imponer a los causantes la obligación de cubrir en forma anticipada cantidades parciales por concepto de impuestos que se causarán, implican una afectación del patrimonio de los causantes, al distraer del capital en giro, el importe de la anticipación referida, por un impuesto que aún no se sabe con certeza, cómo lo exigen la ley, la doctrina y la jurisprudencia, si llegará a causarse, pues multitud de circunstancias pueden evitarlo. Afectación que al no estar fundada en ganancias real y efectivamente percibidas, sino en simples conjeturas consistentes en que las utilidades obtenidas en un determinado ejercicio fiscal, habrán de repetirse en lo sucesivo, constituyen actos expropriatorios, por lo menos del uso del dinero, sin las ritualidades de ley; o bien un préstamo forzoso exigido por el Estado sobre la base de cantidades que eventualmente pudieran corresponderle por concepto de impuestos y que por tanto son violatorios de los artículos 14, 16 y 27 de la Constitución.

La anticipación de impuestos, cuando aún no se ha determinado ni se puede determinar fundadamente si llegará a causarse, priva a los sujetos pasivos del producto o fruto de las sumas enteradas por tal concepto y en cambio beneficia al Fisco en la medida en que el causante deja de aprovecharlas, sin que por tal motivo, reciba como

compensación, rédito o descuento alguno sobre dichas sumas enteradas anticipadamente. A este respecto hay que recordar que el estado cuando admite el pago por anticipado de impuestos concede a los causantes un premio, descuento o bonificación igual al importe del 10% del impuesto anticipado (Ley de Hacienda del D. F.).

Con el sistema de anticipos a cuenta de impuestos futuros, muchas empresas por la cuantía de sus operaciones o bien por el volumen aparente de ingresos o utilidades, se ven desprovistas durante mucho tiempo de fuertes cantidades, que permanecen inmovilizadas sin producir fruto o beneficio alguno a quienes realmente le pertenecen.

Para el causante, pero sobre todo para quien inicia actividades comerciales o industriales, con las fuertes inversiones y riesgos que toda iniciación trae aparejados, la anticipación de impuestos, cuando todavía no se sabe si la empresa prosperará e inclusive si llegará a tener ingresos suficientes para amortizar la inversión en todo o en parte, implica un grave perjuicio, ya no sólo material, al restarle cantidades que podía dedicar al incremento de sus operaciones y aseguramiento del éxito, sino también perjuicio psicológico, al privarlo del entusiasmo indispensable para el logro de un ejercicio económico feliz y ver disminuido su renglón de activo, encontrando en el Fisco por todo ello, un obstáculo más, casi un competidor, que se opone, con su política tributaria inmoderada e injusta, al encausamiento de la empresa. Todo lo que viene a confirmar la exactitud del pensamiento formulado por el Juez Marshall en el sentido de que "the power to tax is the power to destroy".

El efecto psicológico que produce en el causante el pago anticipado de impuestos, cuando éstos legalmente no se han causado, es equiparable, por su injusticia, al que resulta de la doble imposición y por otra parte cuando los anticipos se devuelven, si es que llegan a devolverse, o mientras se compensan, el perjuicio que con ellos tal vez pudo prevenirse, ya está causado irreparablemente y el Fisco en realidad ha percibido un impuesto en cantidad mayor, por el fruto o interés, al que tenía derecho.

Como consecuencia, el anticipo es ilegal porque si el impuesto no se causa implica préstamo forzoso y tal impuesto no está establecido

en ninguna ley, siendo por tanto inconstitucional. Pero además, significa expropiación temporal del uso y goce de las cantidades anticipadas, sin el pago de la correspondiente indemnización (del artículo 18 de la Ley de Expropiación se deriva el derecho para los afectados por expropiación temporal de recibir también una indemnización), lo cual es violatorio del artículo 27 constitucional por dos conceptos: primero, porque no hay indemnización y segundo, porque implica expropiación temporal del uso y goce del dinero el cual por su naturaleza es inexpropiable.

MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD FUNDADOS EN PRINCIPIOS DERIVADOS DE LA ESTRUCTURACION POLITICA

— I —

La fracción IV del artículo 31 constitucional, que descompusimos para su estudio en diversas partes, establece la obligación de "contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

a).— "Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal", es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

El principio de la legalidad se encuentra establecido y además minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y se recaudarán durante el período que la misma abarca. Examinando este principio a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia de impuestos y de una explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del im-

puesto deba emanar de aquel poder que conforme a la Constitución tiene a su cargo la función legislativa, que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén expresamente consignados en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades, sino que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta en que deba contribuir a los gastos públicos del Estado y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones de observancia general y obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto es por todos conceptos consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición anterior y está reconocido por el artículo 14 constitucional. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias, los impuestos que no tengan en su cobro un claro y justo apoyo legal, el cobro anticipado de impuestos que no estén fundados en ganancias real y positivamente percibidas, sino en simples conjeturas consistentes en que las utilidades percibidas en un determinado ejercicio fiscal habrán de repetirse fatalmente en los subsiguientes, al igual que cualquiera cantidad que se pretenda cobrar a un causante antes de que se realicen las situaciones que la ley estima como generadoras del crédito fiscal, pueden llegar a constituir actos expropiatorios de la propiedad particular, por lo menos del dinero, sin las ritualidades de ley, o bien, un préstamo forzoso exigido por el Estado sobre la base de cantidades que eventualmente pudieran corresponderle por concepto de impuestos, arbitrariedad en la imposición que debe considerarse absolutamente proscrita en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificársle, según resolvió la Suprema Corte en el Toca 5605/43. En tal supuesto se encuentran los Decretos que adicionaron y reformaron la Ley del Impuesto sobre la Renta, introduciendo la innovación de pagar anticipos de impuestos antes de que éstos se hayan causado, que desbordan y contradicen el contenido de la ley que pretendieron reglamentar,

sin que pueda valer la afirmación de que ésta no establece la forma específica de pago, ya que todos los preceptos presuponen, como hecho generador de la obligación, la percepción de utilidades; ni por otra parte, que el artículo cuarto de la Ley, al disponer que el impuesto será cubierto en la forma y términos que estableciera el reglamento, pueda servir de base, pues en tal precepto no puede fundarse el ejercicio inmoderado de la facultad reglamentaria, que no es arbitraria ni ilimitada sino por el contrario se encuentra sujeta a las limitaciones propias de los reglamentos, que nunca pueden rebasar el alcance o contenido de la ley que desarrollan, como más adelante se verá con mayor extensión, al tratar del artículo 89 constitucional.

No cabe duda al afirmar que el articulado del Capítulo II bis del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, creado por Decreto de 20 de enero de 1944, excede las bases de interpretación que le fija el artículo cuarto de la Ley, antes de su reforma de 28 de diciembre de 1948, para determinar la forma, y término del pago del impuesto; dicha disposición de la Ley, antes y después de ser reformada, si bien es ilimitada en cuanto a forma debe entenderse precisamente determinada en el fondo, toda vez que no puede autorizar la Ley que se cobre más impuesto que el que se ha causado, cuando en ella misma se fija el importe del impuesto que debe causarse (artículo 7o. que contiene la Tarifa). El Reglamento podía haber exigido que el impuesto se pagara en una forma especial, como lo ha hecho en otros casos, es decir, determinar que hubiera retención, pago en efectivo, en estampillas, etc., pero en todo caso que la cantidad pagada sea siempre la correspondiente al impuesto real y efectivamente causado, mas no puede exigir legalmente que los causantes paguen anticipos exagerados y en consecuencia arbitrariamente calculados, sin ningún apoyo real, a cuenta de un impuesto que no se sabe si será causado y cuyo monto en todo caso no se toma en consideración para exigir el pago del anticipo, ya que como el impuesto es un crédito a favor del Fisco, que nace cuando se realiza el supuesto de la norma que lo origina no puede legalmente ser exigido antes de que nazca y no debe ser pagado más que en la proporción exacta en que ha sido generado, tanto más que el anticipo debe entenderse jurídicamente

camente, como una forma especial de pago del impuesto que gravita sobre los ingresos percibidos por el causante, con deducción de las cantidades autorizadas, siendo evidente que la diferencia resultante sólo podrá fijarse llegado que sea el término del ejercicio.

Este criterio ha sido expuesto por el Tribunal Fiscal de la Federación al fallar, entre otros, los expedientes 3294/46, 8094/47 y 944/49.

En igual vicio de contradicción incurre la Ley que creó el Impuesto sobre Utilidades Excedentes al establecer para los causantes del mismo, la obligación de pagar anticipos sobre impuestos no causados, ficción inusitada e incongruente, con que se ha desnaturalizado, contra toda razón técnica, legal y doctrinaria, la teoría del Impuesto sobre la Renta.

La facultad concedida a la Secretaría de Hacienda por el párrafo quince del artículo cuarto de la Ley, según Decreto de 28 de diciembre de 1948 y por el último párrafo, creado por Decreto de 13 de marzo de 1945, del artículo segundo del Capítulo II bis del Reglamento, para señalar en casos excepcionales la base para el cálculo del anticipo y reducirlo, viola el precepto constitucional, toda vez que tal facultad está concedida en términos generalísimos sin dar bases concretas de aplicación, pues no señala alcances ni límites para la misma, estableciendo con ello un sistema en que es la autoridad fiscal y no la ley quien determina la proporcionalidad y generalidad en el anticipo, por lo que manifiestamente no se cumplen las exigencias del artículo 31 constitucional fracción IV.

b).—Vimos igualmente al tratar de la fracción IV del artículo 31 constitucional, que los impuestos deben ser establecidos de la manera "proporcional y equitativa" que dispongan las leyes. Esta expresión "proporcional y equitativa" debe ser interpretada como queriendo significar justicia, pues según ya antes se expresó la voluntad del constituyente fué en el sentido de que los impuestos fuesen justos, tanto en lo que se refiere a sujeto, objeto, tasa, cuota, etc., como a exigibilidad, nacimiento, formas de pago y alcance de éstas, etc.

Desde hace veinticuatro siglos Aristóteles señaló el problema de la equidad y propuso su concepto: la justicia es una idea universal y se expresa en fórmulas generales, pero la aplicación mecánica de la justicia lleva a la injusticia (*sumum jus, summa injuria*), pues las fórmulas generales no pueden considerar las circunstancias particulares. La equidad es la justicia del caso concreto, es la armonía entre lo general y lo particular, así como la proporcionalidad es la correspondencia del todo con las partes.

La anticipación de impuestos, o sea el pago de los mismos con anterioridad a que hayan sido causados, a que haya nacido la obligación de pagarlos, tal y como lo exigen los Decretos de referencia que adicionaron la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley que creó el Impuesto sobre Utilidades Excedentes, pugna con los más elementales principios, ya no sólo de técnica, sino de justicia tributaria e implica un retroceso, por lo absurdo, en la evolución de los sistemas impositivos, apartándose del ideal perseguido durante tantos siglos de lucha por el derecho.

Es de la esencia de todos los impuestos, especialmente del Impuesto sobre la Renta, un hecho generador del crédito fiscal, antecedente que en términos absolutos se debe encontrar para que exista obligación de pagarlos, lo contrario, o sea la exigencia de pago antes de que se causen significa la vuelta a la arbitrariedad feudal y más aún, la negación del Derecho Tributario mismo. El vasallo, en la Edad Media, tenía para con su señor obligaciones de dos clases las relativas a la prestación de servicios personales y las relativas a prestaciones económicas, entre las cuales estaban las ayudas en dinero en los siguientes casos: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba a las Cruzadas, cuando se casaba su hija y cuando se armaba caballero su hijo. Igualmente, cuando había cambio de vasallo por muerte debía pagarse al señor un rescate o indemnización. Si el vasallo vendía su feudo debía pagar un impuesto y así sucesivamente, hasta nuestros días, salvo las épocas en que las relaciones tributarias están regidas por el despotismo y la arbitrariedad, encontramos en todas las obligaciones tributarias la realización previa de un hecho, la preexistencia de una situación para

que nazca el derecho a cobrarlos y correlativamente la obligación de pagarlos; es el apresamiento o captura del señor, el matrimonio de su hija, la venta del feudo o en la actualidad, la percepción de rentas o utilidades, sin cuya presencia el cobro de tales impuestos implicaría transgresión a los dictados de fundamental justicia y equidad.

Igualmente vimos que para la realización del principio de la equidad en la imposición se requiere el cumplimiento de dos requisitos o condiciones fundamentales; la generalidad y la uniformidad de los impuestos. Significando la primera que todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley considera como hecho generador del crédito fiscal, deben pagar el impuesto, sin excepciones y la segunda que todos aquéllos cuya situación generadora del crédito fiscal, sea igual, deben recibir tratamiento igual, debe significar para todos igual sacrificio. Efectivamente, así lo exige el principio de la igualdad ante la ley, de todos los miembros de la sociedad política, proclamado por la Revolución Francesa, y que diferencia el Estado Moderno del Estado Medieval y del Estado absolutista, que se funda en la división de clases sociales y en la exención de impuestos, basada en condiciones personales de privilegio.

El pago anticipado de impuestos o la anticipación de los mismos cuando aún no se han causado y en tanto se devuelven o compensan, significa, para aquellos causantes que resulten por virtud de la calificación definitiva como no obligados a su pago, grave quebrantamiento de los mandatos contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues implica, por una parte cumplimiento de una obligación por quienes no están obligados; de acuerdo con el principio de la generalidad, todos aquellos individuos cuya situación coincida con la establecida por la ley como hecho generador de determinado crédito fiscal, deben pagar tal impuesto sin excepción, a contrario sensu, aquéllos cuya situación no coincida con la que la ley considera como hecho generador de tal impuesto, no deben pagarlo en manera alguna y por otra parte, significa tratamiento igual para quienes no lo merecen; efectivamente, de acuerdo con el principio de la uniformidad, a iguales situaciones generadoras de créditos fiscales, debe darse igual tratamiento, pero, a contrario sensu, situaciones desiguales, que

en muchos casos ni siquiera llegarán a coincidir con la prevista por la ley, requieren desigual tratamiento que es donde se encuentra una de las consecuencias más fecundas del principio de la igualdad de todos ante la ley.

La Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes, en su artículo cuarto, establece, al igual que la del Impuesto sobre la Renta, la obligación a cargo de sus causantes de efectuar anticipos sobre el mismo. En su artículo primero dispone que "están obligados al pago del impuesto sobre utilidades excedentes, los comerciantes, industriales y agricultores con ingresos mayores de \$ 200,000.00".

Estos preceptos violan las exigencias de la fracción IV del artículo 31 constitucional, por cuanto que al definir como causantes del Impuesto y obligarlos a hacer un anticipo sobre el mismo a los comerciantes, industriales y agricultores con "ingresos" mayores de \$ 200,000.00 determina un tratamiento igual para situaciones desiguales, ya que no toma en cuenta la distinción tradicional y consagrada entre ingreso y utilidades y olvida que es la percepción de las últimas y no de los primeros lo que fija la condición de causante, toda vez que la cuantía de unos y otras depende de múltiples factores y circunstancias.

Según ya vimos en el capítulo III, inciso II, subinciso f, al tratar de los principios jurídicos impositivos derivados de la estructuración política, el problema de determinar si la apreciación de la proporcionalidad y equidad, o sea de la justicia de los impuestos, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo, o si también puede hacerla el Poder Judicial a través del juicio de amparo, fué resuelto en el sentido de que el Poder Judicial si puede estudiar un impuesto concreto, individualmente considerado, se cumplen los requisitos de la fracción IV del artículo 31 constitucional.

La Constitución General de la República establece en su artículo 89 fracción I, tres facultades y obligaciones a cargo del Presidente de la República, "la de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

Todas las constituciones que precedieron a la de 57 consignaron la facultad del Ejecutivo para expedir reglamentos. De todas ellas, la más acertada es la Centralista de 43, que otorga al Presidente la facultad de expedir los reglamentos necesarios para la ejecución de las leyes, teniendo la ventaja, sobre las de 24 y 36, de disponer que los reglamentos no pueden alterar ni modificar las leyes.

No existe en la Constitución de 1917 un precepto que expresamente conceda al Presidente la facultad reglamentaria; la necesidad, de acuerdo con el maestro Tena Ramírez, ha obligado a la doctrina y a la jurisprudencia mexicanas a buscar argumentos que justifiquen el ejercicio de tal facultad, imprescindible en un régimen constitucional.

Partiendo del doble supuesto de que los reglamentos necesitan existir y de que la Constitución los presupone, concretamente en su artículo 92, los intérpretes han hallado en la última parte de la fracción I del artículo 89 constitucional, el único fundamento posible de tal facultad; lo que debe admitirse en tales términos, por la salvación de facultad tan necesaria, a pesar de que el rigor gramatical conduzca a negar que en la fracción referida, estén contenidas dos facultades diferentes (la de ejecutar las leyes y la reglamentaria), siendo, en conclusión, justificada en nuestro derecho por el precedente y no por el texto.

Muy diversas son las teorías elaboradas para explicar la naturaleza del reglamento; el maestro Fraga considera al acto reglamentario desde el punto de vista formal, como un acto administrativo, pero desde el punto de vista material lo identifica con la ley; por consiguiente el reglamento, como la ley, es una disposición de carácter general y abstracto, sancionada por la fuerza pública y que se atribuye al Poder Ejecutivo en razón de que está para realizarlo en mejores condiciones que cualquier cuerpo deliberante.

El reglamento supone, lógicamente y en términos generales, la preexistencia de una ley cuyos preceptos desarrolla y a los cuales está subordinado no pudiendo modificarlos ni alterarlos, según el principio de la preferencia o primacía de las leyes, ya que malamente po-

dría cumplir su misión si para hacer práctica la ejecución de la ley, en vez de amoldarse a sus disposiciones las contrariara o modificara. Según enseña el maestro Tena Ramírez. "esa subordinación del reglamento a la ley, se debe a que el primero persigue la ejecución de la segunda, desarrollando y completando en detalle las normas contenidas en la ley. No puede ni exceder el alcance de la ley, ni tampoco contrariarlo, sino que debe respetarlo en su letra y en su espíritu. El reglamento es a la ley, lo que ésta a la Constitución, por cuanto la validez de aquél debe estimarse según su conformidad con la ley. El reglamento es la ley en el punto en que ésta ingresa en la zona de lo ejecutivo; es el eslabón que vincula el mandamiento abstracto con la realidad concreta".

El Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar en el expediente 8826/37, estableció que en virtud de que la facultad reglamentaria del Ejecutivo ha sido fundada en la fracción I del artículo 89 constitucional, en cuanto que dicha disposición le confiere poderes para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, debe entenderse que no es más que un instrumento encaminado a facilitar el cumplimiento de la ley, regulando cuestiones de detalle no previstas por el legislador y debe tener por tanto un contenido subordinado al de las normas de que emana, siendo por ende, importante para contrariar el sentido general de los preceptos de que deriva y para atribuirle un alcance de que originalmente carece.

Los términos en que están concebidos los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, el espíritu de ambos ordenamientos y la naturaleza de dicho impuesto, obligan a afirmar indiscutiblemente que el objeto del mismo son las rentas, ganancias o utilidades obtenidas efectivamente y en general, todas las percepciones que, por alguno de los conceptos especificados en la ley, modifiquen el patrimonio del causante, siendo indispensable para que exista tal modificación que ingresen real y positivamente en el patrimonio del causante; esto es, el impuesto grava, no las esperanzas de utilidad, sino las ganancias reales, por tanto la causación del impuesto está condicionada al acontecimiento incierto de que se perciban utilidades.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en repetidas ejecutorias, ha resuelto: "lo que el Impuesto sobre la Renta grava es el ingreso real, esto es, ganancias o utilidades que acrecientan material y efectivamente el patrimonio del causante o su capacidad contributiva y no el ingreso virtual que se haya efectuado, de tal manera que en tanto no lleguen a percibirse ganancias efectivas, el Fisco no tiene derecho para cobrar impuesto alguno", según puede verse en el Tomo LXXIII, página 5341, Tomo IXC, página 1294, Tomo C, página 151, Tomo XLIX, página 42 y Tomo XC, página 2056 del Semanario Judicial de la Federación. "En los términos de su artículo 6o. la Ley del Impuesto sobre la Renta prohíbe que el tributo recaiga directamente sobre utilidades no percibidas", página 947 del Tomo XC.

El Tribunal Fiscal de la Federación, al fallar en el expediente 4561/37 sostuvo que "el Impuesto sobre la Renta recae, de acuerdo con la ley, sobre la ganancia o ingreso que aumente material y no virtualmente el patrimonio del causante y del que pueda disponer sin la obligación de restituir su importe" (Publicada en el Tomo II, número 10, página 5024, de la Revista del Tribunal Fiscal en igual sentido se pronunció en el expediente 21548/37).

Sólo comprendiendo la naturaleza del Impuesto sobre la Renta de la anterior manera, se preservarán de artificiosidades nocivas, para los causantes y el Fisco mismo, los lineamientos y características que el legislador, la doctrina y la jurisprudencia han asignado a este impuesto.

Los Decretos de 20 de enero de 1944 y de 28 de diciembre de 1948, expedidos por el Ejecutivo, estableciendo la obligación de pagar en forma anticipada el impuesto, introducen positivamente una modificación substancial en el sistema establecido por la ley, que grava sólo las utilidades ya percibidas, modificación que no puede operar a través de un órgano distinto del que creó la ley, o sea el Legislativo, puesto que el Ejecutivo carece de facultades para modificar las leyes. En tal sentido resolvió la Suprema Corte al fallar la revisión 4599/944/1a., según puede verse en el Tomo XC, página 2056 del Semanario Judicial de la Federación.

La Suprema Corte de Justicia, con anterioridad a la resolución antes mencionada, sentó en el amparo en revisión 3674/944, según puede verse en el Tomo LXXXVIII, página 1326, del Semanario Judicial, un criterio distinto, en los términos siguientes: "Es verdad que la reforma establecida por Decreto de 20 de enero de 1944 obliga a los causantes a hacer un anticipo sobre las utilidades que obtengan al término de cada año natural y con arreglo al balance que se practique en cualquier fecha, pero ello no introduce modificación alguna en relación con la esencia misma de la institución, pues no la grava ni la extiende, ni tampoco crea a cargo de los causantes en Cédula I, nuevas obligaciones tributarias que no estén previstas en la ley misma, es decir, no altera ni modifica la base creada por el artículo 6o. de la Ley, al ordenar que el impuesto se cause sobre la diferencia resultante entre los ingresos y las deducciones, ya que el artículo 1o. del Decreto sólo establece una forma de pago que se llama anticipo y que debe hacerse, según el artículo 3o., en los meses de abril, agosto y diciembre a razón de una tercera parte en cada exhibición. Esta forma de la obligación no prejuzga sobre la causación misma y tiene su base en el hecho real de operaciones comerciales con ingresos económicamente automáticos, en razón del movimiento de ingresos, apoyado en ejercicios anteriores, es decir, no sobre una conjetura, sino sobre expectativa de utilidades que debe cumplirse en extensión mayor o menor conforme a datos preestablecidos. Por lo tanto, no pueden considerarse infringidos los artículos 1o. y 6o. de la Ley, ni el 37 del Código Fiscal".

No puede estimarse fundado tal criterio por las razones siguientes: como antes hemos expresado y ratifican la doctrina, el espíritu que alienta en toda la legislación relativa y la propia jurisprudencia, el objeto del Impuesto sobre la Renta está constituido por las percepciones que en forma real y positiva modifiquen el patrimonio del causante, esto es, las utilidades ya percibidas y no las por obtener; siendo dichas percepciones la situación jurídica o de hecho que da nacimiento al crédito fiscal y a su exigibilidad, el pago del mismo, no deberá efectuarse sino hasta que se hayan obtenido, de acuerdo con los artículos 31 y 37 del Código Fiscal, que respectivamente establecen:

“el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria”. “El pago de los créditos fiscales deberá efectuarse en la fecha en que sean exigibles”. Ahora bien, si el pago se exige antes de que nazca el crédito fiscal, como lo establecen los Decretos aludidos, forzosamente se está modificando el sistema general establecido por la ley y alterando la esencia de la institución, que por definición, grava las utilidades ya percibidas, sin que pueda estimarse procedente la consideración de que el anticipo tiene su base “en operaciones comerciales con ingresos económicamente automáticos, apoyados en ejercicios anteriores y sobre expectativa de utilidades conforme a datos preestablecidos”, ya que en primer lugar, no existe razón alguna para afirmar que las negociaciones fatalmente hayan de percibir ingresos y menos utilidades en forma automática; no pueden tomarse ni siquiera en apoyo de una presunción, los datos que arrojen ejercicios anteriores, fundamentalmente por la inestabilidad y complejidad de los negocios en la actualidad, en que de un momento a otro, empresas que ayer estaban en condiciones prósperas y florecientes se ven obligadas a suspender sus pagos o a clausurar. En estas condiciones, ¿cómo puede hablarse de ingresos económicamente automáticos conforme a datos preestablecidos?

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, según puede verse en el Tomo XC página 947 del Semanario Judicial, resolvió que “de acuerdo con el artículo 60. de la Ley, el Impuesto sobre la Renta se causará sobre la diferencia que resulte entre los ingresos percibidos por el causante y las deducciones autorizadas por el Reglamento. Ahora bien, el precepto prohíbe que el tributo recaiga sobre utilidades no percibidas, pero no impide que para determinar la cuota aplicable se recurra a un cálculo en que intervenga el monto probable de las ganancias anuales. Todo el sistema de la Ley, con excepción de la Cédula IV en algunos aspectos, se basa en la cifra que alcancen durante un año las ganancias gravables, esto se deduce de los artículos 60. del Reglamento y 16, 22, 27, 29 y 35 de la Ley”.

La interpretación antes transcrita no es enteramente adecuada, ya que del artículo 60. se deriva la conclusión categórica de que se

está prohibiendo la imposición de utilidades no percibidas y además, de que si bien el artículo 60. no impide que se recurra a un cálculo para determinar la cuota fiscal, lo cual ocurre con muchos otros preceptos, ello no puede considerarse como base suficiente que pueda fundar el derecho del Fisco para exigir el entero de cantidades que se causarán; podrá servir para un cálculo inocuo e intrascendente, pero en el caso de los anticipos, ya no se trata de un simple cálculo, sino de una exigencia de pago de cantidades actual e inmediata que entretanto se deducen, se devuelven o se determina, con la calificación definitiva, si el causante tuvo o no utilidades, significa ya un perjuicio causado.

Reforma y adición tan importantes y trascendentales como fueron las realizadas por los mencionados Decretos en el pago del impuesto, en caso de estar justificadas, debieron ser materia de una ley, formal y materialmente hablando, y no de simples decretos que exceden y rebazan los límites de la facultad reglamentaria, exceso que tampoco puede ser justificado apelando al argumento de que fueron expedidos en tales términos haciendo uso de facultades delegadas en el Ejecutivo por el Poder Legislativo, ya que, tal afirmación, sería infundada toda vez que "la facultad reglamentaria corresponde por virtud de la Constitución, el Ejecutivo, por lo cual el Legislativo no puede delegar una facultad que ya tiene aquel Poder y por otra parte, porque si hubiera delegación, como afirma el maestro Fraga, el Ejecutivo tendría facultades tan amplias como tiene el Legislativo, cosa que no sucede, pues los reglamentos quedan sujetos a las limitaciones propias de la facultad reglamentaria.

Los anticipos que están obligados a cubrir los causantes del Impuesto sobre Utilidades Excedentes están a salvo del vicio formal, señalado para los anticipos del Impuesto sobre la Renta, de haber sido establecidos por un simple Decreto del Ejecutivo, pero en su contra tienen plena validez todas las demás objeciones planteadas.

Según ya vimos, la Suprema Corte, al fallar en el Toca 4599/44, sostuvo que: "Cuando una Ley o Decreto comprende a personas determinadas por circunstancias concretas a quien impone obligaciones

inmediatas, los afectados pueden desde la fecha en que entra en vigor la Ley, acudir al juicio de amparo para reclamar la inconstitucionalidad de la disposición. El Decreto de 20 de enero de 1944, al imponer a los causantes en Cédula I la obligación de cubrir anticipadamente cantidades parciales por concepto de impuestos por causar, establece una modificación que no es consecuente, pues el Ejecutivo carece de facultades para modificar la ley que sólo se propuso reglamentar" (Cía. Ferrocarril de Nacozari. Este asunto fué fallado el 25 de noviembre de 1946, revocando el sobreseimiento y concediendo el amparo por unanimidad de votos).

Con posterioridad a la terminación de esta tesis profesional, fué sustentado por la Corte en el Toca 6094/49/2a. promovido por la Compañía Arrocería Río Yaqui, S. A. fallado el 7 de octubre de 1949 por unanimidad de cuatro votos, en relación con el artículo cuarto de la Ley de Impuesto sobre a Renta, creado por Decreto de 28 de diciembre de 1948, el criterio de que tal Decreto es inconstitucional por cuanto la anticipación de impuestos entraña afectación en el patrimonio de los causantes y es incongruente con el texto del artículo primero de la Ley, que habla de principios que modifican el patrimonio del causante y no se puede hablar de estas modificaciones, en tanto las percepciones no existan.

CONCLUSIONES

1.—El artículo sexto del Decreto de 28 de diciembre de 1948, por cuanto hace aplicable para el ejercicio de 1948 lo dispuesto por el artículo 14 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, creado por el propio Decreto, en el sentido de que las Instituciones de Crédito, las de Seguros y Fianzas deberán incluir en Cédula los ingresos gravados en Cédula II y calcular los anticipos de acuerdo con el mencionado artículo 14 bis, viola la garantía de irretroactividad consignada en el artículo 14 constitucional.

2.—El Decreto de 28 de diciembre y la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes no pudieron entrar ni legal ni materialmente en vigor el día de su publicación ni tampoco un día después, como respectivamente pretendían, de lo cual resultan violaciones a la garantía consagrada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional.

3.—Los anticipos son ilegales porque si el impuesto no se causa implican un préstamo forzoso, que no está establecido en ley alguna, siendo por tanto inconstitucionales.

4.—Los anticipos significan expropiación temporal del uso y goce de las cantidades anticipadas, sin el pago de la correspondiente indemnización, lo cual es violatorio del artículo 27 constitucional por dos conceptos: primero, por la falta de indemnización y segundo porque trae consigo la expropiación del uso y goce del dinero, el cual por su naturaleza es inexpropiable.

5.—La fracción IV del artículo 31 constitucional que establece la obligación de "contribuir en la forma equitativa y proporcional que dispongan las leyes", resulta violada con los anticipos por los siguientes conceptos:

a).—Por cuanto fueron establecidos, los del Impuesto sobre la Renta por disposiciones reglamentarias y no por leyes formal y materialmente consideradas.

b).—Por cuanto en los anticipos no se realizan los principios de justicia, toda vez que implican cumplimiento de una obligación por quienes no están obligados a ella y tratamiento igual para situaciones desiguales.

c).—La Constitución obliga a pagar impuestos, pero no a hacer anticipos sobre los mismos y no hay ninguna disposición en ella que autorice al Estado para exigirlos.

6.—El establecimiento de los anticipos por el Ejecutivo trae consigo violación a la fracción I del artículo 89 constitucional por exceso en el ejercicio de la facultad reglamentaria.

7.—El artículo 4o. del Decreto de 28 de diciembre de 1948, es incongruente con el texto del artículo 1o. de la Ley que habla de principios que modifiquen el patrimonio del causante y tal modificación no existe mientras no haya precepciones.

Es inconcuso que el principio de la justicia debe siempre normar la actividad del Estado. Nuestros regímenes urgidos por la necesidad de numerario, se han limitado a que el producto de las recaudaciones alcance a cubrirla sin fijarse mucho en los medios elegidos, lo cual no puede justificarse, pues de esta manera la justificación de cualquier instituto vendría a reducirse, privándola de todo contenido ético, jurídico y filosófico, a la comprobación material de un "estado de necesidad" que no puede fundarse en simple hecho de su existencia. Tampoco puede justificarse, por la consideración de que el Estado puede aplicar cualquier tributo, pues con ello desaparecería toda distinción entre tributos y extorsiones del poder público, máxime que el Estado Moderno de derecho es, o debe ser, un estado ético también en sus manifestaciones de soberanía.

— II —

Los anticipos desnaturalizan al Impuesto sobre la Renta, que por definición, de acuerdo con la doctrina, la jurisprudencia y la le-

gislación misma, grava solamente ingresos o utilidades percibidas y además revelan olvido de los principios teóricos que deben presidir la imposición y falta de técnica financiera, ya que no siempre los medios son justificados por el fin, por muy elevado que sea, máxime cuando, para alcanzarlo, existen medios más idóneos, entre los cuales se encuentran principalmente, la contratación de empréstitos con el Banco Central, la movilización de caudales inactivos y la supresión de las fugas de la Hacienda Pública.

— III —

Los anticipos son antieconómicos al imponer la obligación de pagar impuestos no causados, lo que trae consigo aparte de la incertidumbre y desorganización económicas, la merma de elementos económicos a la industria y al comercio.

Debemos concluir por todo lo expuesto, que los Decretos de 20 de enero de 1944 y 28 de diciembre de 1948, así como la Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes son violatorias de la Constitución al establecer el pago anticipado de impuestos y que éste, por consecuencia, no tiene razón de existencia en nuestro sistema impositivo.

OBRAS CONSULTADAS

- Azuela Rivera Mariano.—Apuntes de la clase de Garantías y Amparo.
- Burgoa Ignacio.—Las Garantías Individuales.
- Carrillo Flores Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares frente a la Administración.
- Carreón Donaciano.—Diccionario Enciclopédico de Hacienda.
- Cueva Mario de la.—Derecho Mexicano del Trabajo.
- Enciclopedia Jurídica Española.
- Flora.—Ciencia de la Hacienda.
- Flores Zavala Ernesto.—Finanzas Públicas Mexicanas.
- Fraga Gabino.—Derecho Administrativo.
- Gual Vidal Manuel.—Apuntes para la clase de Obligaciones.
- Informes de la Presidencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Años de 1944 a 1948.
- Jiménez de Aréchaga Justino.—Derecho Constitucional.
- López Velarde Guillermo.—Apuntes para la clase de Derecho Administrativo.
- Navarro Ignacio.—Sistema Fiscal Mexicano.
- Petit Eugenio.—Derecho Romano.
- Pugliese Mario.—Derecho Financiero.
- Semanario Judicial de la Federación.
- Servín Armando.—Evolución Técnica del Sistema Impositivo Federal.
- Ramírez Flores Jesús.—Conferencia.—El Impuesto sobre la Renta en México. Su Naturaleza, Sus Modalidades y su Porvenir.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
- Tena Ramírez Felipe.—Derecho Constitucional.